

UZASADNIENIE

do projektu ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym

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 lub 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*”

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 i 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.

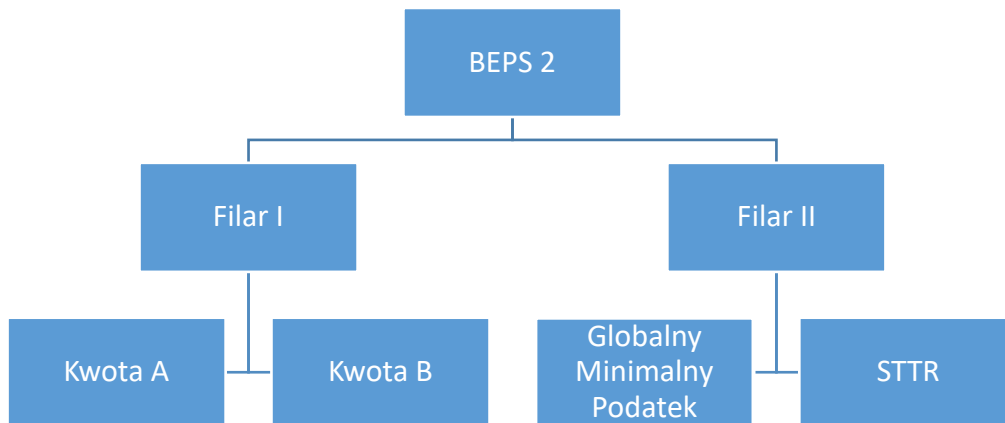
⁴ „Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021”, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>

podstawy opodatkowania (filar drugi)⁵ (dalej jako „**Modelowe Zasady OECD**” lub „**Modelowe Zasady**”), zatwierdzone w dniu 14 grudnia 2021 r. Państwa 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 zrekompensowana 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

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>

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>

rutynowym i ograniczonym ryzyku. Zgodnie z regulacjami wynikającymi z Kwoty B, podatnik zamiast przygotowywania analizy porównawczej (celem 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 Dyrektywy są

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.

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 jurysdykcji (danym państwie)¹⁶ jest niższa niż 15%. W takich przypadkach

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. Jednakże, w słowniczku projektu zaproponowano posługiwanie się bardziej zrozumiałym znaczeniowo na gruncie języka prawnego sformułowaniem „państwo” – w szerszym znaczeniu, obejmującym również wskazane terytoria.

państwo takie uznaje się za państwo o niskim poziomie opodatkowania a jednostki zlokalizowane w takim państwie 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 państwa 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, 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 „wspólnego podejścia” do Zasad GloBE ma bowiem na celu wyłącznie zapobiegnięcie sytuacji, gdy rozwiązania przyjęte jednostronnie przez dane państwo prowadziłyby do konfliktu z Zasadami GloBE. Państwa

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 artykułu. Ze względów redakcyjnych oraz zważywszy na objętość niniejszego dokumentu zdecydowano się na wielokrotne zastosowanie takiej uproszczonej formy odnośnika.

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.

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. Przestanką wskazanego wyłączenia jest to, że uzyskany przez te jednostki dochód jest opodatkowywany na poziomie ich właścicieli.

¹⁸ Zob. pkt 16 Wstępu do Komentarza. Jak natomiast wskazano w jego pkt 15, przykładem działania sprzecznego z Zasadami GloBE byłoby przyjęcie przez dane państwo 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)

²² *Real Estate Investment Trust*

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. Odmiennie 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 suma 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 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 przechodzić 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 Zasadę 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.

²³ art. 11 Dyrektywy

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 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**”).

²⁴ Patrz **dział X** – Bezpieczne przystanie i przepisy szczególne w okresie początkowym

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**”, ang. *GloBE Information Return – GIR*).²⁵

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 branż pod uwagę przy ustalaniu tzw. substratu majątkowo-osobowego.

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

²⁵ Zagadnienie to zostało omówione w części uzasadnienia dotyczącej przepisów administracyjnych.

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 państw 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 danym państwie przez upoważniony organ. Zatwierdzony standard rachunkowości stanowi, co do zasady, pojęcie szersze niż akceptowalny standard rachunkowości. Co istotne, w przypadku, gdy dopuszczony w danym państwie (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

²⁶ Na gruncie ustawy, zasada ta została odzwierciedlona w opisywanym dalej **art. 5 ust. 2**.

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 i 295), 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.).

pozycji na gruncie MSR/MSSR 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 jest w danym państwie. W przypadku lokalizacji w danym państwie, jednostka ta będzie objęta opodatkowaniem jurysdykcyjnym globalnym podatkiem wyrównawczym, obliczanym dla danego państwa.

W pewnych szczególnych przypadkach, zgodnie z Zasadami GloBE, uznaje się jednak, że wybrane jednostki albo stałe zakłady nie są zlokalizowane w żadnym państwie. Jeżeli jednostka składowa nie jest zlokalizowana w żadnym państwie, określa się ją jako bezpaństwową jednostką składową. Przykładem takiej jednostki będzie jednostka pośrednicząca (tj. jednostka przejrzysta podatkowo zgodnie z przepisami państwa jej utworzenia), która nie jest zarazem jednostką dominującą. Dalsze przypadki jednostek bezpaństwowych opisane są w uzasadnieniu do **rozdziału 3 działu I**.

W efekcie uznania danej jednostki składowej za bezpaństwową, 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 bezpaństwowa 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 41** 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).

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>.

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 osobą ściśle powiązaną z innymi inwestorami (definicja osób ściśle powiązanych zawarta jest w **art. 2 ust. 1 pkt 34** projektu). 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.

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.

Zgodnie z wymogiem określonym w **lit. f** fundusz lub podmiot zarządzający aktywami funduszu musi podlegać odpowiednim regulacjom w państwie jego utworzenia lub państwa siedziby podmiotu nim zarządzającego, które zapewniają ochronę interesów inwestorów oraz przeciwdziałają praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. Przepis ten ma na celu objęcie różnych rodzajów praktyk poszczególnych państwa 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 innym państwie (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 39** 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 państwach (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 na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Definicja ta implementuje art. 3.4 Dyrektywy. W świetle definicji grupy międzynarodowej i grupy krajowej, bezpieczeństwa jednostki składowe będą zaliczane do grupy międzynarodowej.

Do istnienia grupy międzynarodowej nie jest konieczne, aby jednostka zależna zlokalizowana w innym państwie bądź stały zakład faktycznie osiągały jakiegokolwiek zysk. Wystarczy, iż jednostka dominująca najwyższego szczebla (w tym centrala) bezpośrednio lub pośrednio, posiada udziały własnościowe w takiej jednostce zależnej zlokalizowanej w innym państwie lub posiada stały zakład. [Komentarz, 1.2.1;20]

Z kolei, przepis **art. 2 ust. 1 pkt 7** wprowadza definicję **grupy krajowej**, zgodną z art. 3.5 Dyrektywy. 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 39**).

Jednostka

Art. 2 ust. 1 pkt 11 stanowi implementację art. 3.1 Dyrektywy. Wskazany przepis ustawy definiuje jednostkę jako osobę prawną albo jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej lub dowolne inne porozumienie umowne, zobowiązane do sporządzenia odrębnego sprawozdania finansowego.

Pojęcie jednostki nie obejmuje instytucji i organów państwowych na szczeblu centralnym, regionalnym lub lokalnym, ani ich administracji lub agencji pełniących funkcje państwowe.³⁵

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 bezpieczeństwa, gdyż taki podmiot nie może zostać uznany za „zlokalizowany w innej jurysdykcji”. [Komentarz, 1.2.3;26]

³⁵ Wytoczne z lutego 2023 r., pkt 1.4, par. 7.

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 48**). 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 wyłączoną,
- jednostkę dominującą niższego szczebla,
- jednostkę dominującą w częściowym posiadaniu.

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 państwu, w których taka jednostka jest zlokalizowana i zasadniczo to standard rachunkowości jednostki 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).

³⁶ Należy zwrócić uwagę na błąd w polskim tłumaczeniu Dyrektywy (jednostka dominująca oznacza „jednostkę dominującą najwyższego szczebla, która nie jest jednostką wyłączoną, **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).

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 43**) 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 42**).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 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 44**) 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

³⁷ Dodanie tego rodzaju jednostek do definicji IPE oraz POPE wynika z pkt 2.3 Wytycznych z lutego 2023 r.

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 ściśle powiązane. Dla potrzeb stosowania omawianej definicji, właściciela należy traktować jako ściśle powiązaną z inną osobą, jeżeli spełnia on kryterium określone w art. 5 ust. 8 Modelowej Konwencji OECD (por. definicja osób ściśle powiązanych w **art. 2 ust. 1 pkt 34**).

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 (akcji) lub praw o podobnym charakterze należy do funduszu inwestycyjnego lub REIT-u – w sposób bezpośredni lub poprzez łańcuch takich podmiotów – (ii) a działalność tej jednostki polega wyłącznie lub niemal wyłącznie na utrzymywaniu aktywów, inwestowaniu lub lokowaniu środków finansowych na rzecz tego funduszu inwestycyjnego lub REIT-u;
- jednostkę (i), której co najmniej 85% udziałów (akcji) lub praw o podobnym charakterze należy bezpośrednio do funduszu inwestycyjnego lub REIT-u, (ii) a której dochód pochodzi zasadniczo 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.

Staly 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 innym państwie oraz podatek nałożony na ten dochód nie będą łączone z dochodem i podatkiem centrali lub stałego zakładu w innym państwie. 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.

Kwalifikowany globalny podatek wyrównawczy

Art. 2 ust. 1 pkt 22 definiuje **kwalifikowany globalny podatek wyrównawczy**, przez który rozumie się podatek, który obowiązuje w państwie innym niż Rzeczpospolita Polska i wynika ze stosowania kwalifikowanej zasady włączenia dochodu do opodatkowania, o której mowa w **art. 2 ust. 1 pkt 25**. Jest to zatem podatek, któremu podlegają jednostki dominujące zlokalizowane w innym państwie zgodnie z przepisami państwa swojej lokalizacji. 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 danym państwie spełni wskazaną definicję, jeżeli państwo to zostanie wskazane we właściwym wykazie, ogłoszonym w drodze obwieszczenia przez Ministra Finansów w związku z odpowiednimi wytycznymi lub dokumentami OECD, potwierdzającymi spójność przepisów danego państwa w zakresie tego podatku z Zasadami GloBE.

Kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy

Art. 2 ust. 1 pkt 23 definiuje z kolei, zgodnie z art. 3.28 Dyrektywy pojęcie **kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego**, przez który rozumie się podatek, obowiązujący w państwie innym niż Rzeczpospolita Polska. W świetle definicji podatek ten ma być obliczany w sposób zgodny z zasadami określonymi w Dyrektywie lub – w przypadku państw innych niż państwa członkowskie – w Modelowych Zasadach OECD. Jest to zatem podatek podobny do krajowego podatku wyrównawczego, jednak pobierany lokalnie w danym państwie jako rodzaj „tarczy” przed zastosowaniem przez inne państwa Zasady IIR.

Kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy jest zatem podatkiem należnym w innym państwie niż Rzeczpospolita Polska, a określenie „kwalifikowany” odnosi się do tego, że przepisy danego państwa 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 dane państwo zostanie wskazane 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 państw (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 państwach (kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy).

Kwalifikowana zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków, kwalifikowana zasada włączenia dochodu do opodatkowania

Art. 2 ust. 1 pkt 24 i 25 stanowią implementację, odpowiednio art. 3.43 i 3.18 Dyrektywy.

Zgodnie z definicją zawartą w pierwszym z ww. przepisów **kwalifikowana zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków** (dalej również jako: „**Kwalifikowana Zasada UTPR**”) to zbiór przepisów obowiązujących w państwie innym 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 państw innych niż państwo członkowskie Unii Europejskiej) lub Modelowych Zasadach OECD (w przypadku państw spoza UE), na podstawie których dane państwo pobiera przypadający na nie udział w kwalifikowanym zagranicznym podatku wyrównawczym lub podatku wyrównawczym grupy międzynarodowej, który nie został naliczony na podstawie zasady włączenia dochodu do opodatkowania w odniesieniu do nisko opodatkowanych jednostek składowych tej grupy (tj. Zasady IIR) oraz;
- są stosowane w sposób zgodny z zasadami określonymi w Dyrektywie lub, w odniesieniu do państw spoza UE, z Modelowymi Zasadami.

³⁸ Dyrektywa posługuje się podobnym określeniem: *qualified domestic top-up tax*.

Z kolei **kwalfikowana zasada włączenia dochodu do opodatkowania** (dalej również jako „**Kwalfikowana Zasada IIR**”) to zbiór przepisów obowiązujących w państwie innym niż Rzeczpospolita Polska (które nie zapewnia żadnych korzyści związanych z tymi przepisami), które to przepisy:

- są równoważne z zasadami określonymi w Dyrektywie (w przypadku państw innych niż państwo członkowskie Unii Europejskiej) lub Modelowych Zasadach OECD (w przypadku państw 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 państwa innego 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 państw przyjęcia Zasad GloBE, ale jeśli dane państwo 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 danego państwa będzie weryfikowana w ramach prac OECD zgodnie z procedurami ustalonymi przez Otwarte Ramy.

Stąd, wskazane zasady będą miały status kwalifikowanych, jeżeli dane państwo zostanie wskazane we właściwym wykazie, ogłoszonym w drodze obwieszczenia przez Ministra Finansów w związku z odpowiednimi wytycznymi lub dokumentami OECD, potwierdzającymi spójność przepisów danego państwa 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 danym państwie, zarówno podatnicy, jak i administracje podatkowe muszą zweryfikować, czy inne jednostki składowe w tej samej grupie podlegają Kwalifikowanej Zasadzie IIR w innym państwie, 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 danym państwie Kwalifikowanej Zasady IIR, zgodnie z Dyrektywą lub Modelowymi Zasadami otwiera drogę do stosowania przez inne państwo Kwalifikowanej Zasady UTPR.

Omawiane definicje nie porównują Zasady IIR i UTPR obowiązujących w danym państwie z równoważnymi regulacjami wdrożonymi w innym państwie, lecz z Dyrektywą i dorobkiem OECD dotyczącym Systemu GloBE.

Obie przywołane definicje zawierają wymóg (warunek ich „kwalfikowalności”), aby państwa wdrażające omawiane zasady nie zapewniały żadnych korzyści związanych z ich stosowaniem. Ma to na celu zapewnienie równych warunków działania we wszystkich państwach, które przyjęły te przepisy. Słowo „korzyści” jest wystarczająco szerokie, aby objąć każdy rodzaj korzyści zapewnianych przez dane państwo, 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 można uznać za „kwalfikowany” 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 państw.

Zarazem, na gruncie projektu ustawy, określenie „kwalifikowany” odnosić się będzie do przepisów państw innych niż Rzeczpospolita Polska.

Minimalna stawka podatkowa

Art. 2 ust. 1 pkt 26 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**.

Modelowa Konwencja OECD

Art. 2 ust. 1 pkt 30 wprowadza definicję Modelowej Konwencji OECD, z uwagi na odwołania do tej Konwencji zawarte w ustawie (por. definicja osób ściśle powiązanych i 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 31, dla zwiększenia czytelności przepisów projektu, wprowadza definicję **Modelowych Zasad OECD**.

Osoba

W **art. 2 ust. 1 pkt 33** 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.

Osoby ściśle powiązane

Wybrane przepisy projektu, w ślad za wyjaśnieniami zawartymi w Komentarzu lub Wytycznych Administracyjnych, odwołują się powiązań rozumianych 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%). Mając na względzie zgodność z Komentarzem i doprecyzowanie pojęć stosowanych w ustawie, w **art. 2 ust. 1 pkt 34** wprowadzono definicję osób 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.

W uproszczeniu, kryteria te 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).

Państwo

Zgodnie z wyjaśnieniami zawartymi w Komentarzu pojęcie „jurysdykcji” odpowiada definicji jurysdykcji podatkowej używanej dla celów CbCR, a zatem „jurysdykcja” dla celów zasad GloBE oznacza zarówno państwo, jak i, posiadające autonomię podatkową, terytoria niebędące formalnie państwami [Komentarz, 10.3;177]. Jednakże, celem uniknięcia posługiwania się pojęciem „jurysdykcji”, w art. 4 ust. 1 pkt 35 projektu zaproponowano posługiwanie się bardziej zrozumiałym znaczeniowo na gruncie języka prawnego sformułowaniem „państwo” – w szerszym znaczeniu, obejmującym również wskazane terytoria.

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 37 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 państwie innym 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, państwa, 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 państwa (m.in. Polska) stosowały zarówno Zasadę IIR, jak i przepisy o CFC. [Komentarz, 10.1;8]

Rok podatkowy

Art. 2 ust. 1 pkt 38 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 kończącego 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 obrotowego 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 końżącego 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 siedzibą w państwie A posiada jednostkę składową B z siedzibą w państwie B. Rok podatkowy, którego dotyczy informacja o podatku wyrównawczym, 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 o opodatkowaniu wyrównawczym 1 stycznia 2025 – 31 grudnia 2025 należy uwzględnić informacje płynące z jednostkowego sprawozdania finansowego jednostki składowej B obejmującego okres 31 grudnia 2024 – 30 listopada 2025.

Opracowana metodologia zapewni, że informacje niezbędne do ustalenie potencjalnego obowiązku podatkowego w ramach opodatkowania wyrównawczego będą dostępne w terminie składania informacji o opodatkowaniu wyrównawczym 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 39** 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:

- sporządzane 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,
- sporządzane 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 zostałoby 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 Wytycznych z lutego 2023 r. jako przykład takich jednostek wskazuje się prywatną i posiadaną przez członków rodziny międzynarodową korporację (ang. *privately and family-owned multinational corporation*).

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.³⁹ 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 40** 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 39, 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 41** stanowi implementację art. 3.13 Dyrektywy. Przepis ten wprowadza definicję „**stałego zakładu**” (ang. *permanent establishment*).

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”).

³⁹ 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.

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 innym państwie lub miejsca uznawanego za miejsce prowadzenia działalności gospodarczej⁴⁰).

Chodzi mianowicie o następujące sytuacje:

- Po pierwsze, stały zakład na gruncie Systemu GloBE może być identyfikowany wówczas, gdy pomiędzy zainteresowanymi państwami 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 państwo, w którym zlokalizowany jest ten stały zakład, opodatkowuje⁴¹ przypisany mu dochód w sposób podobny do⁴² 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 danego państwa.

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 danego państwa (nie chodzi więc o samo jej zawarcie, czy też rok jej ratyfikacji przez dane państwo). 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 dane państwo – mimo nieobowiązywania między właściwymi państwami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – opodatkowuje 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).

⁴⁰ Wyrażenie to (ang. *deemed place of business*) ma na celu uwzględnienie sytuacji, w których nierezydent nie posiada miejsca prowadzenia działalności w drugim państwie, ale jego działalność jest uznawana za stały zakład zgodnie z warunkami UPO i obejmuje w szczególności sytuację działania poprzez agenta zależnego (tzw. agency PE).

⁴¹ W tym zakresie Komentarz wskazuje przykład jednostki będącej rezydentem w państwie R zajmującej się eksploatacją statków powietrznych w ruchu międzynarodowym i posiadającej biuro w państwie S, poprzez które prowadzi część swojej działalności. Zakładając, że umowa pomiędzy państwami 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 państwo 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.

⁴² 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.

- Trzecim przypadkiem jest sytuacja, gdy państwo, w którym prowadzona jest działalność, w ogóle nie posiada systemu opodatkowania dochodów osób prawnych (CIT). W tym przypadku Zasady GloBE identyfikują stały zakład, jeżeli w takim państwie 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 takie państwo miałyby 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 dane państwo, w którym 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 danym państwem. 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 42** 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 państwie 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 43 i 44** 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 kapitałowe, 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).

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 kapitałowych, 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 go (ją) 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 kapitałowy*” 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 prawa wierzycieli do dokonania sprzedaży niektórych aktywów jednostki w celu wywiązania się z jej niezaspokojonych zobowiązań. Udział kapitałowy to udział, który ujmuje się jako kapitał własny zgodnie ze standardem rachunkowości, stosowanym przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Podobnie, to, czy jednostka składowa jest jednostką będącą właścicielem udziałów kapitałowych, np. akcji, które zostały pożyczone innej osobie w związku z krótką sprzedażą lub akcji sprzedanych z obowiązkiem odkupu, 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).

Wartość księgowa netto rzeczowych aktywów trwałych

Przepis **art. 2 ust. 1 pkt 47** 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 państwie A, która posiada pojedynczy składnik rzeczowych aktywów trwałych, którego wartość księgowa netto na początek roku wynosiła 100. Jednostka składowa sprzedała ten składnik aktywów w trakcie roku, co oznacza że wartość księgowa netto rzeczowych aktywów trwałych tej jednostki na koniec roku obrotowego wyniosła zero. Tym samym obliczona wartości księgowa netto rzeczowych aktywów trwałych dla tego państwa 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 danym państwie. 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 47** 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 danego państwa. Wartość ta jest sumą wartości księgowej netto wszystkich rzeczowych aktywów trwałych posiadanych przez jednostki składowe grupy zlokalizowane w danym państwie w roku podatkowym⁴³).

Właściciel

Zgodnie z **art. 2 ust. 1 pkt 48** 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 49**, 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 49** (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 państwie 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 standard rachunkowości, który jest zgodny

⁴³ W sumie uwzględnia się również rzeczowe aktywa trwałe przypisane do stałych zakładów, zlokalizowanych w tym państwie, pod warunkiem że są one ujęte w jego odrębnym sprawozdaniu finansowym (w tym hipotetycznym). Wówczas takie aktywa trwałe nie są przypisywane do państwa centrali. [Komentarz, 10.1;66]

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 32** (Ordynacja podatkowa), **pkt 45** (ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, dalej także jako „ustawa o CIT”) oraz **pkt 46** (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 72% [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%x90%x50%).

Ponadto, w szczególnych przypadkach udział pośredni w danej jednostce może być posiadany za pośrednictwem odrębnych „gałęzi” w strukturze. Zdanie drugiego **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.

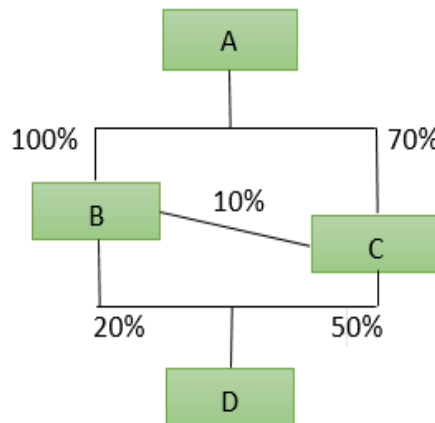
Przykład

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: $[(100\% \cdot 20\%) + (100\% \cdot 10\% \cdot 50\%) + (70\% \cdot 50\%) = 20\% + 5\% + 35\% = 60\%$.

Schemat grupy



Wskazane zasady ustalania wysokości posiadanych pośrednio udziałów (praw) własnościowych stosuje się również przy obliczeniu wartości nominalnej udziałów (akcji), 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 innym państwie. 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 zasadę 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 państwie 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.**⁴⁴

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

⁴⁴ Wytyczne Administracyjne z lipca 2023 r., pkt 1, par. 20.1.

miarodajny będzie średni kurs danej waluty względem euro z grudnia **roku bezpośrednio poprzedzającego dany rok podatkowy tego okresu.**⁴⁵

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,
- wyłączenie grzywien i kar w wysokości co najmniej 50 tys. EUR,
- nieistotne obniżenia podatków to ich zmniejszenie o mniej niż 1 mln EUR,
- progów 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 wyrażań 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 przyjmuje się ich znaczenie określone na potrzeby rachunkowości, tj. w standardzie rachunkowości stosowanym na potrzeby sporządzenia

⁴⁵ Wytyczne Administracyjne z lipca 2023 r., pkt 1, 20.2–3.

skonsolidowanego sprawozdania grupy, a w przypadku krajowego podatku wyrównawczego w standardzie rachunkowości stosowanym na potrzeby ustalenia kwalifikowanego dochodu (straty). Na gruncie krajowego podatku wyrównawczego może to być zatem standard rachunkowości stosowany na potrzeby sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania grupy (w przypadku dokonania wyboru w zakresie stosowania takiego standardu) albo standard wynikający z jednostkowego sprawozdania finansowego (jeżeli stosowany jest tzw. lokalny standard rachunkowości, obejmujący ustawę o rachunkowości lub MSR/MSSF). W zależności od zastosowanego standardu, niezdefiniowane pojęcia rachunkowe wyjaśnia się na gruncie tego standardu.

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 1-2**, 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 państw, których przepisy uznaje się za kwalifikowane

Ust. 7 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 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 państwa 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 dane państwo będzie znajdowało się w wykazie, polski podatnik będzie mógł uznać, że państwo to 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 innego państwa za kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy, podatek ten będzie mógł pomniejszyć jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy obliczany przez polską jednostkę dominującą dla tego innego państwa.

Art. 3 [Jednostka pośrednicząca]

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 straty⁴⁶ są traktowane zgodnie z przepisami danego państwa, 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.⁴⁷

Powyższe rozumienie „przejrzystości podatkowej” ma charakter uniwersalny. Nie wskazuje się, które państwo, tj. (a) państwo, w którym taka jednostka została utworzona), czy też (b) państwo, w którym 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 któregośkolwiek z tych państw, 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 państw (państwo lokalizacji jednostki bądź państwo lub państwa 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 państwa jej utworzenia**. Taka jednostka nie będzie jednak uznawana za jednostkę pośredniczącą jeżeli jest rezydentem podatkowym innego państwa, w którym podlega opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym.⁴⁸

⁴⁶ Zasada ta nie wymaga, aby dane państwo traktowało 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 państwa, w którym jest ona zlokalizowana, zezwalają na transparentność jej dochodów, ale wymagają, aby straty netto były uwzględniane przez samą jednostkę (w tym poprzez pomniejszenie przyszłego dochodu).

⁴⁷ 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 państwie 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]

⁴⁸ Wskazane zastrzeżenie odnoszące się do „*podlegania opodatkowaniu (w innym państwie)*” gwarantuje, iż taka jednostka nie tylko jest uznawana za rezydenta takiego państwa, ale także faktycznie podlega podatkowi kwalifikowanemu w tym państwie, nawet jeżeli nie płaci podatku za dany rok podatkowy, ponieważ, na przykład, wykazała stratę.

Przykład

Jednostka została utworzona w państwie A i jest w tym państwie traktowana jako przejrzysta podatkowo. Jednostka ta ma jednak miejsce faktycznego zarządu w państwie B. Zarazem, testem rezydencji podatkowej w kraju B jest miejsce faktycznego zarządu, a zatem państwo B opodatkowuje ten podmiot jako swojego rezydenta podatkowego. W takim przypadku jednostka ta nie będzie jednostką pośredniczącą w rozumieniu Zasad GloBE (z perspektywy państwa jej państwa utworzenia), ponieważ jest rezydentem podatkowym państwa B.

Co bardzo istotne na gruncie Zasad GloBE, jednostki pośredniczące z kolei można podzielić – w zależności od sposobu traktowania ich na gruncie prawa państwa, w którym lokalizację mają jej właściciele – na dwie kategorie:

- **jednostki transparentne podatkowo**, tj. jednostki, które są traktowane jako przejrzyste podatkowo (również) w państwie, w której zlokalizowany jest jej właściciel (**ust. 3 pkt 1**), oraz
- **odwrócone jednostki hybrydowe**, tj. jednostki, które nie są traktowane jako przejrzyste podatkowo w państwie, 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 państwie 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 państwach, 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 równoległe 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 państwie 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

*Państwo, w którym 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 żadnego państwa i nie podlega w żadnym państwie opodatkowaniu ze względu na miejsce jej zarządu, siedziby

miejsce utworzenia lub inne podobne kryterium⁴⁹. 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 państwa utworzenia (tj. taka jednostka w ogóle nie podlega systemowi CIT w danym państwie). 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 państwa, w którym właściciele takiej jednostki są zlokalizowani;
- nie posiada miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w państwie, w którym została utworzona;
- przychody, koszty, dochody lub straty takiej jednostki nie mogą zostać przypisane stałemu zakładowi.

Przykład

Spółka C jest jednostką składową utworzoną w państwie C, w którym nie obowiązuje podatek CIT. Spółka C nie prowadzi działalności w państwie, w którym 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 państwa A, które traktuje spółkę C jako jednostkę przejrzystą podatkowo. Drugi z właścicieli, spółka B jest rezydentem państwa B, które 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, która 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 państwie jej lokalizacji (tj. nie jest przejrzysta podatkowo w tym państwie), a przejrzystą podatkowo w państwie, w którym jest zlokalizowany jej właściciel.

⁴⁹ Najczęstszym takim przypadkiem będzie sytuacja, w której jednostka składowa zostanie w państwie, w którym 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 państwie, 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).⁵⁰

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 kilkudziesięciu 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 progu skonsolidowanych przychodów (tj. oceny warunku osiągnięcia **minimalnego przychodu grupowego**, zgodnie z **ust. 2**).

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.

⁵⁰ Należy zauważyć, iż dla pełnego zrozumienia tej regulacji, a zarazem zakresu podmiotowego ustawy istotne są pojęcia zdefiniowane w art. 4, w szczególności pojęcia jednostki, jednostki składowej, grupy międzynarodowej, grupy krajowej, stałego zakładu, centrali, skonsolidowanego sprawozdania finansowego, czy też jednostki dominującej najwyższego szczebla.

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 prognozy 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 prognozy 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.

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, jeżeli w ogóle nie zostało sporządzone sprawozdanie finansowe grupy, o którym mowa w **art. 2 ust. 1 pkt 39 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 lub ustalić na zasadach właściwych dla hipotetycznego sprawozdania finansowego.

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 znajdą 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 grupy = 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 grupy 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 wskazuje jednostki, do których przepisy ustawy nie znajdują zastosowania. Stanowi on implementację art. 2.3 oraz art. 3.9 – 3.11 i 3.31 – 3.34 Dyrektywy. 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 **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. 1 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.⁵¹ **Ust. 1 pkt 7-8** wymienia ponadto wyłączone jednostki pomocnicze.

Jeżeli wskazane jednostki wyłączone nie są konsolidowane przy zastosowaniu metody konsolidacji pełnej⁵² (co, biorąc pod uwagę ich charakter, powinno być regułą), wówczas – nie 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. 2 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 ogólnego⁵³.

Warunek, o którym mowa w **art. 5 ust. 2 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. 2 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.

⁵¹ 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.

⁵² Zob. art. 60 ustawy o rachunkowości

⁵³ W związku z tym takie jednostki zazwyczaj nie podlegają opodatkowaniu w państwie swojej lokalizacji i często korzystają z wyłączeń z opodatkowania na mocy prawa obcego lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

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. 2 pkt 3**), a ich zyski, a także mienie polikwidacyjne muszą podlegać przekazaniu w całości na rzecz jednostek administracji państwowej lub samorządowej (**art. 5 ust. 2 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 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. 2**.

Jednostkami rządowymi będą też, co do zasady, różnego rodzaju państwowe fundusze majątkowe (*sovereign wealth funds*) tworzone przez rządy niektórych państw.

W świetle Komentarza i Wytycznych 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. 2**.

Art. 5 ust. 3 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 podatkowych⁵⁴. Treść **art. 5 ust. 3 pkt 2** zawiera doprecyzowanie wyrażenia „porozumienia o podobnym charakterze”, które zostało zaczerpnięte z komentarza do tego standardu⁵⁵.

Art. 5 ust. 4 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. 4 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 państwie, w której posiada siedzibę, 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. 4 pkt 2 i 3** zawarto wymóg, aby prawie cały dochód takiej jednostki był zwolniony z podatku w państwie jej siedziby oraz aby taka jednostka nie posiadała udziałowców, członków lub innych uczestników, którzy są właścicielami lub beneficjentami ich dochodu lub majątku.

⁵⁴ OECD (2017), Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition.

⁵⁵ Ibidem.

Art. 5 ust. 4 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:

- 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 nieruchomość po wartości rynkowej w celu prowadzenia tam biura).

Art. 5 ust. 4 pkt 5 omawianej definicji zawiera warunek, wyłączający z zakresu NPO podmiot prowadzący działalność gospodarczą niezwiązaną bezpośrednio z celami, dla których został on utworzony⁵⁶.

Ostatni punkt (**art. 5 ust. 4 pkt 6**) omawianej definicji wprowadza warunek, zgodnie z którym w przypadku likwidacji (rozwiązania) NPO jej aktywa muszą być przekazywane administracji państwowej lub samorządowej państwa 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 danego państwa. [Komentarz, 10.1;75]

Przepis **art. 5 ust. 5** 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. 5 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. 5 pkt 1 lit a i b**.

Lit. a definicji funduszu emerytalnego jest zbieżna 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 od definicji stosowanej w Modelowej Konwencji OECD, ponieważ została zmodyfikowana w celu usunięcia odniesienia do tego, że fundusz podlega opodatkowaniu jako

⁵⁶ 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.

odrębny podmiot w państwie utworzenia tego funduszu, aby objąć 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]

Pojęcie jednostki świadczącej usługi emerytalne, o której mowa w **art. 5 ust. 5 pkt 2** określone zostało w **ust. 6** 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. 5 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 Konwencji i w komentarzu do Modelowej Konwencji OECD 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. 1 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 (akcje) lub prawa w takiej jednostce pomocniczej i wysokości tych udziałów (akcji) 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 (akcji) 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 lub lokowanie środków finansowych 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 (akcji) 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 powyżej (z wyjątkiem jednostek świadczących usługi emerytalne), a prawie cały ich dochód pochodzi z wyłączonych dywidend lub zysków (strat) kapitałowych⁵⁷.

Ratio legis rozszerzenia kategorii jednostek wyłączonych, o jednostki wskazane w **art. 5 ust. 1 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. fundusz inwestycyjny, celem ograniczenia jego odpowiedzialności, może w niektórych państwach mieć zakaz bezpośredniego dokonywania inwestycji).

Aby posiadać status jednostki wyłączonej, o których mowa powyżej w **lit. a i b**, udziały mogą być posiadane przez jednostki wskazane w **ust. 1 pkt 1–6** również za pośrednictwem innych takich jednostek wyłączonych.⁵⁸ Przepisy te nie mają natomiast zastosowania, jeżeli jednostka, o której mowa w **art. 5 ust. 1 pkt 7 i 8** znajduje się w posiadaniu jednostki świadczącej usługi emerytalne, określonej w **art. 5 ust. 5 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 44** 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.⁵⁹

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.

Obliczenia wartości udziałów, na potrzeby stosowania **art. 5 ust. 1 pkt 7 i 8**, należy dokonać według stanu na dzień ostatniej zmiany wartości udziałów w kapitale takiej jednostki⁶⁰.

Z kolei „test działalności” – w zakresie określonym w **art. 5 ust. 1 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 państwach, państwowe fundusze majątkowe (*sovereign wealth funds*), przechowujące i inwestujące aktywa na

⁵⁷ Są to pozycje wyłączone z kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki na mocy przepisów **działu V**.

⁵⁸ Przepisy **art. 5 ust. 1 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]

⁵⁹ Co jest zgodne z Komentarzem [1.5.2;51].

⁶⁰ Np. na dzień wyemitowania przez jednostkę nowych akcji akcjonariuszowi mniejszościowemu, czy pracownikom w ramach pakietu wynagrodzeń.

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. 7** precyzuje, iż spełnienie warunków wskazanych w **art. 5 ust. 1 pkt 7 i 8** oraz w **ust. 2-6** ocenia się łącznie dla centrali i jej stałego zakładu. 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 jednostka będąca centralą jak i jej stałe zakłady są jednostkami wyłączonymi. Natomiast w przypadku braku spełnienia tych warunków ani jednostka będąca centralą, ani jej stały zakład nie będą jednostkami wyłączonymi.⁶¹

Art. 5 ust. 8 projektu odnosi się do jednostek pomocniczych względem organizacji nienastawionych na zysk.

Jak zaznaczono w Wytycznych z lutego 2023 r.⁶², 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.

⁶¹ Wytyczne z lutego 2023 r., pkt 1.5 par. 8, dot. par. 1.5.2;43 Komentarza.

⁶² Wytyczne z lutego 2023 r., pkt 1.6.

Stąd, w ślad za Wytycznymi Administracyjnymi, **art. 5 ust. 8** 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. 1 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. 8**, 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. 9** wprowadza wybór w zakresie odstąpienia od stosowania omawianego wyłączenia z zakresu ustawy w odniesieniu do „jednostki pomocniczej” wskazanej w **art. 5 ust. 1 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.

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 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 tym państwie (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 państwach.⁶³



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 państw.

⁶³ Następuje to przy założeniu, że grupa nie stosuje wobec tych państw bezpiecznej przystani w odniesieniu do pobieranego w tych państwach 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.

Ustalenie lokalizacji jednostki i stałego zakładu, w rozumieniu Zasad GloBE, jest ważne dla określenia wysokości efektywnej stawki podatkowej oraz dla określenia, w którym państwie 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 danego państwa. „Lokalizacja” jest także pojęciem odmiennym niż „siedziba” (nawet jeżeli w praktyce, w wielu przypadkach jednostka będzie zlokalizowana na potrzeby Zasad GloBE w państwie swojej siedziby).

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 państwie, w którym 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 danego państwa dla celów określenia rezydencji podatkowej. Tym samym w większości przypadków państwo, którego dana jednostka jest rezydentem podatkowym, będzie również państwem lokalizacji tej jednostki dla celów GloBE. **Art. 7 ust. 1** odwołuje się w tym zakresie do kryteriów typowo stosowanych przez państwa 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 danego państwa na mocy jego przepisów krajowych. Dotyczy on zatem także np. spółek osobowych, które są traktowane w danym państwie 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 danego państwa są traktowane jako jednostki transparentne podatkowo.⁶⁴

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 państwie, w którym została ona utworzona**. Odnosząc się do jednostki, której lokalizacji na bazie ogólnych kryteriów rezydencji wskazanych w **ust. 1**, reguła

⁶⁴ Zgodnie z Komentarzem, dla statusu danej jednostki jako rezydenta podatkowego danego państwa 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 określone państwo zezwala jednostce utworzonej zagranicą na dokonanie wyboru uznania jej za rezydenta podatkowego tego państwa, istnienie takiej możliwości prawnej samo w sobie nie decyduje o ustaleniu lokalizacji jednostki w tym państwie (jeśli nie dokona ona takiego wyboru). Fakt istnienia takiej możliwości nie stanowi „kryterium o podobnym charakterze”, o którym mowa w omawianym przepisie.

uzupełniająca, dotycząca państwa utworzenia, znajdzie zastosowanie w szczególności w przypadku państw, w których nie obowiązuje opodatkowanie CIT.

Art. 7 ust. 3 wprowadza natomiast regułę, zgodnie z którą jednostkę pośredniczącą, inna niż jednostka dominująca określona w **ust. 2 pkt 2**, **nie jest zlokalizowana w żadnym państwie**. Będzie to zatem każda „zwykła” jednostka pośrednicząca (traktowana jako przejrzysta podatkowo w państwie 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 41 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 bezpieczeństwa jednostkę składową. Taki status ma istotne skutki na gruncie Zasad GloBE. W przypadku bezpieczeństwa jednostki składowej efektywną stawkę podatkową ustala się odrębnie od wszystkich innych jednostek (efektywna stawka podatkowa jest ustalana na poziomie pojedynczej bezpieczeństwa 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 41 lit. a-c, są zlokalizowane w państwach określonych w poszczególnych literach tego przepisu definicyjnego. Tym samym, stały zakład jest zlokalizowany w państwie, w którym:

- jest traktowany dla celów podatkowych jako zakład i podlega w tym państwie 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 41 lit. a** ustawy;
- dochód przypisany temu zakładowi podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym na zasadach właściwych dla podatku dochodowego w sposób porównywalny do opodatkowania takim podatkiem rezydentów podatkowych tego państwa (zasada netto) – w przypadku stałego zakładu, o którym mowa w **art. 2 ust. 1 pkt 41 lit. b** ustawy;
- znajduje się miejsce prowadzenia działalności – w przypadku zakładu, o którym mowa w **art. 2 ust. 1 pkt 41 lit. c** ustawy (tj. gdy taki zakład nie podlega opodatkowaniu od dochodu netto w państwie źródła, ponieważ państwo to nie posiada systemu opodatkowania CIT, ale taki zakład spełnia warunki stałego zakładu określone w Modelowej Konwencji OECD i państwo to miałoby 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 państwie, w którym 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 żadnym państwie i konsekwentnie. W przypadku takich stałych zakładów obowiązują zasady dla bezpieczeństwa jednostek składowych, tj. dochody i podatki przydzielone temu stałemu zakładowi będą traktowane jako dochody nie przyporządkowane do danego państwa i, jako takie, będą podlegać uwzględnieniu w ramach wyliczenia odrębnej efektywnej stawki podatkowej (na poziomie pojedynczego stałego zakładu). W praktyce sytuacja taka wystąpi, gdy państwo 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 państwa, w którym 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 państwem 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 państwach (*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 państwami 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 państwach 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 państwach [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 państwa, 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 żadnego z państw 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 dotyczy⁶⁵(**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 państwami nie obowiązuje umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania (**art. 8 ust. 1 pkt 2**) ustalenie lokalizacji jednostki na gruncie Systemu GloBE następuje

⁶⁵ Zob. Komentarz [10.3.4;198].

w oparciu o sztywne reguły stosowane w poniższej kolejności. I tak, zgodnie z nimi uznaje się, że jednostka taka jest zlokalizowana w państwie, w którym:

- i. naliczono wyższą kwotę podatków kwalifikowanych (bez podatków wynikających ze stosowania przepisów o CFC⁶⁶);
- ii. kwota wyłączenia z tytułu posiadania substratu majątkowo-osobowego jest wyższa – w sytuacji, gdy kwoty naliczonych podatków kwalifikowanych w tych państwach 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 państwach. Jeżeli kwoty te wyrażone są w różnych 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 państwie, w którym została utworzona – w przypadku jednostek dominujących najwyższego szczebla;
- nie jest zlokalizowana w żadnym państwie – 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 państwie, w którym 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 innemu państwu 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 państwa, w którym zlokalizowana jest taka jednostka. Jego rolą jest wyłącznie umożliwienie państwu innemu niż państwo (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

⁶⁶ W tym zakresie Komentarz [10.2;203] wyjaśnia ponadto, że nie uwzględnia się podatków zagranicznych, w szczególności podatku u źródła rozliczonego w innym państwie.

Systemu GloBE, tj. stosowania w pierwszej kolejności (jeśli to możliwe) Zasady IIR (przed Zasadą UTPR).⁶⁷

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 państwie, w którym była zlokalizowana w pierwszym dniu tego roku podatkowego. W kolejnym roku podatkowym jednostka taka będzie zlokalizowana w nowym państwie.

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 państwach 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 tym samym państwie, w którym 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.

⁶⁷ 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 przesądzą - w świetle zasad zawartych w przepisach analogicznych do art. 7 lub art. 21 Konwencji - o niemożliwości opodatkowania przez drugie państwo 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 Konwencji (lub analogiczną), wymagającą osiągnięcia porozumienia między właściwymi państwami, takie porozumienie może przewidywać, że nie ogranicza ono danego państwa w stosowania Kwalifikowanej Zasady IIR w przypadku, gdy pierwsze państwo nie przyjęło 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 inne państwo (to, które wdrożyło Zasady GloBE) mogło stosować Zasadę IIR. W tym przypadku ograniczenie, zawarte w końcowej części przepisu **art. 8 ust. 4**, nie znajdzie zastosowania, gdyż nie można mówić, że dana UPO „stoi na przeszkodzie”, czy też „zabrania” stosowania Zasad GloBE przez to państwo.

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:

- **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 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 państwie swojej lokalizacji kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania (ten przypadek dotyczy UPE zlokalizowane w innym państwie).

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

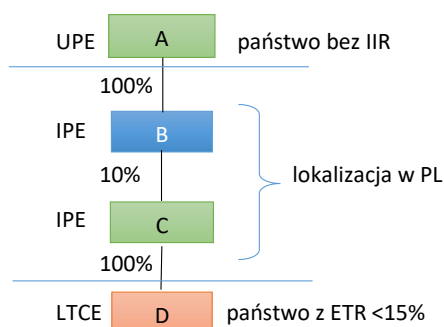
pośredniego posiadania w niej udziałów konsolidujących przez UPE). Nie oznacza to jednak, że w ramach Systemu GloBE podatnikami ma być jednocześnie szereg IPE, funkcjonujących w strukturze własności danej grupy międzynarodowej. Ograniczenie w tym zakresie wynika właśnie z **ust. 2**, a jego celem jest 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 państwie swojej lokalizacji podlega kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania. Takim państwem (stosującym tę zasadę), po wejściu w życie projektowanych regulacji, będzie również 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 państwie, które nie wprowadziło 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 państwie o niskim poziomie opodatkowania. Jest to zatem nisko opodatkowana jednostka składowa (LTCE). Strukturę tę obrazuje diagram poniżej.

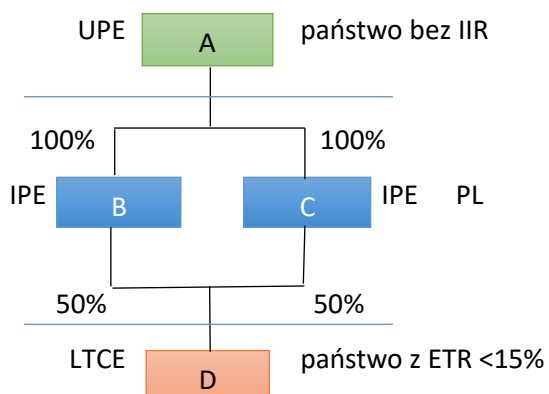
W tym przykładzie podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego będzie wyłącznie jednostka B. Taki sam rezultat wystąpiłby w przypadku, gdyby państwo UPE stosowało Zasadę IIR, lecz jednocześnie UPE stanowiłoby jednostką wyłączoną.

Schemat grupy

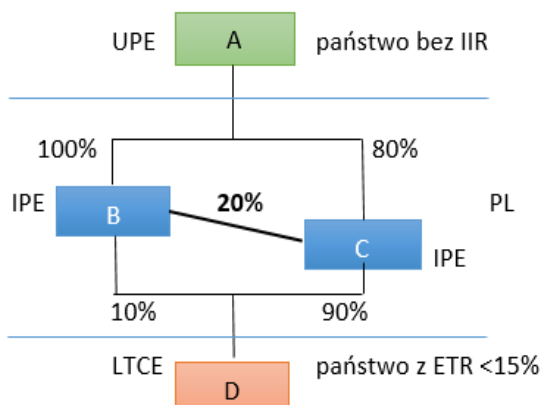


Gdyby powyższy przykład zmodyfikować w ten sposób, iż UPE byłoby również bezpośrednio wyłącznym właścicielem jednostki C, wówczas zarówno jednostka B, jak i C – jako IPE – posiadałyby status podatnika zgodnie z **art. 10 ust. 1 pkt 2**. Sytuację taką ilustruje poniższy schemat.

Schemat grupy



Warto podkreślić, iż **ust. 2** omawianego artykułu nie znajdzie zastosowania, a tym samym IPE znajdująca się niżej w strukturze własnościowej 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.



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 43** 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 przypadłaby na udziałowców mniejszościowych niebędących członkami danej grupy⁶⁸. 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.

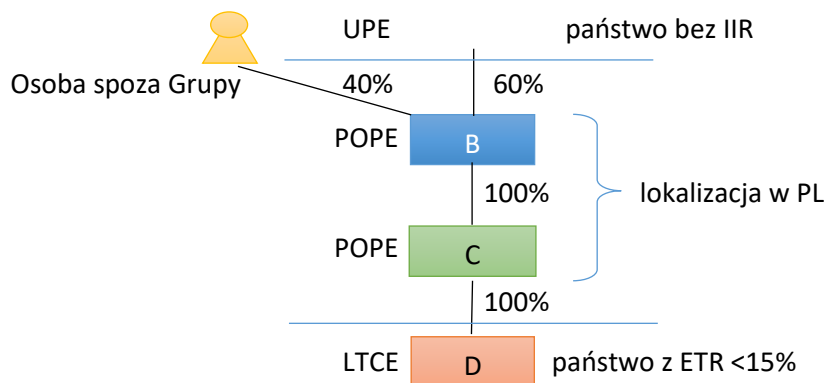
Przepis **art. 10 ust. 1 pkt 3 oraz ust. 3** został skonstruowany analogicznie jak **art. 10 ust. 1 pkt 2 oraz stosowny ust. 2** i podobnie jak w przypadku tych ostatnich przepisów celem właściwego odczytania wynikającej z niego normy należy łącznie analizować oba ustępy. I tak, *prima facie* odrębnym 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 innym państwie stosującym Kwalifikowaną Zasadę IIR.

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.

⁶⁸ 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).

Przykład

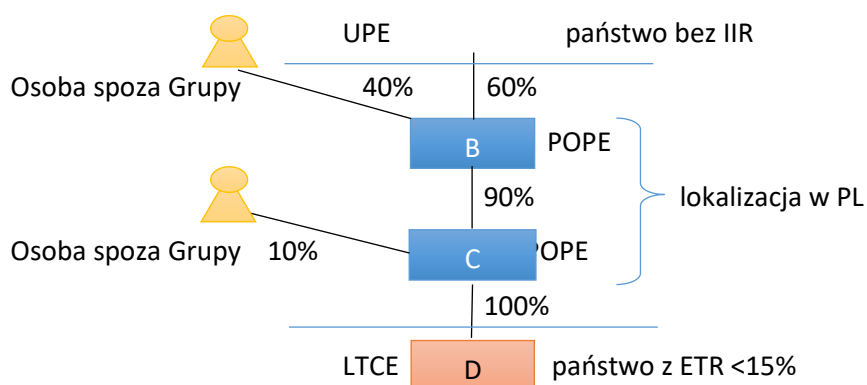
Grupa międzynarodowa składa się z 4 jednostek A, B, C i D. Jednostka A, będąca UPE tej grupy, jest zlokalizowana w państwie, które nie wdrożyło Zasad GloBE. Jednostka A posiada bezpośrednio udziały własnościowe w jednostce B dające prawo do 60% jej zysków. Pozostałe 40% praw do zysków B posiadają osoby spoza grupy. Ponadto B jest wyłącznym właścicielem C, która z kolei jest jedynym właścicielem jednostki D znajdującej się w państwie 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).



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 może 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 każdego państwa, w którym działają grupy międzynarodowe i w którym 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\]](#)

Art. 11 ust. 1 określa, że globalny podatek wyrównawczy oblicza się w przypadku nisko opodatkowanej jednostki składowej.

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 państwie o niskim poziomie opodatkowania**, o którym mowa w **ust. 3** tego przepisu.

Ponadto, taką jednostką jest:

- bezpaństwowa 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 „państwo o niskim poziomie opodatkowania”, zdefiniowane w **ust. 3**, który implementuje w tym zakresie art. 3.35 Dyrektywy. Zgodnie z tą definicją pojęcie to oznacza państwo, w którym grupa osiągnęła jurysdykcyjny

kwalifikowany dochód oraz efektywna stawka podatkowa jest niższa od minimalnej stawki podatkowej (15%).

Aby ustalić, czy dane państwo jest państwem 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 składowej⁶⁹, w której podatnik posiada bezpośrednio lub pośrednio udział własnościowy**.

Kolejnym krokiem, zgodnie z **art. 11 ust. 6 pkt 2**, jest obliczenie - **dla każdego państwa, w którym 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 danym państwie. Jest to kwota otrzymana przez zsumowanie kwalifikowanego dochodu i odjęcie kwalifikowanych strat wszystkich takich jednostek za rok podatkowy⁷⁰.

Jeżeli suma kwalifikowanych strat tych jednostek przekroczy kwalifikowany dochód jednostek składowych zlokalizowanych w danym państwie, nie wystąpi jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto dla tego państwa, lecz jurysdykcyjna kwalifikowana strata netto. W konsekwencji nie będzie konieczne obliczanie efektywnej stawki podatkowej i nie powstanie dla takiego państwa tzw. jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy, opisany w dalszej części uzasadnienia.

Sposób kalkulacji **efektywnej stawki podatkowej (ETR)** na poziomie danego państwa określa **ust. 4**, który stanowi implementację art. 26 oraz art. 27 Dyrektywy. Jest to stawka procentowa⁷¹ wyrażona według wzoru, który można przedstawić następująco:

$$\text{Efektywna stawka podatkowa} = \frac{\text{suma skorygowanych podatków kwalifikowanych}}{\text{wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danym państwie}} \times 100\% \\ = \frac{\text{wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danym państwie}}{\text{jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto}} \times 100\%$$

Efektywna stawka podatkowa nie jest obliczana dla państwa, w którym 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 dane państwo jest państwem o niskim poziomie opodatkowania**.

⁶⁹ Tj. każdej jednostki niebędącej jednostką wyłączoną, co wynika z ogólnej zasady wyrażonej w **art. 5** projektu.

⁷⁰ 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.

⁷¹ Zgodnie z Komentarzem, wynik jest wyrażony jako stawka procentowa zaokrąglona do czwartego miejsca po przecinku (przykładowo 14,12346% = 14,1235%).

Co do zasady efektywna stawka podatkowa jest **obliczana dla danego państwa**, a więc z uwzględnieniem wszystkich jednostek składowych grupy zlokalizowanych w tym państwie. Jest to zatem „kalkulacja scalona” w odniesieniu do danego państwa (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 danym państwie 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 danym państwie. Takie podejście pozwala uniknąć ryzyka potencjalnej optymalizacji wynikającej z odpowiedniej alokacji dochodu, i w efekcie podatków, pomiędzy jednostkami składowymi zlokalizowanymi w tym samym państwie. 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 bezpaństwowych 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**).

Art. 12 [Obowiązki podatnika w przypadku państwa 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 państw, w których działa grupa międzynarodowa. Jeżeli efektywna stawka podatkowa wyniesie za dany rok mniej niż 15%, dane państwo uznaje się za państwo o niskim poziomie opodatkowania, a jednostki składowe grupy zlokalizowane w tym państwie są uznawane za nisko opodatkowane jednostki składowe.

W przypadku ustalenia, że dane państwo, w którym są zlokalizowane jednostki składowe grupy, jest państwem o niskim poziomie opodatkowania, podatniku ciąży, zgodnie z **art. 12**, obowiązek obliczenia globalnego podatku wyrównawczego.

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 podatek jest obowiązyany obliczyć, za rok podatkowy:

- 1) **jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy** w odniesieniu do danego państwa;
- 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 danego państwa. Następnie, podatek alokuje się pomiędzy nisko opodatkowane jednostki składowe zlokalizowane w tym państwie, 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 państw 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 państwa 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 danego państwa, określona w **pkt 1**, oznacza liczbę punktów procentowych obliczoną jako różnicę pomiędzy stawką 15% a efektywną stawką podatkową określoną dla danego państwa za rok podatkowy. Przykładowo, jeżeli efektywna stawka podatkowa (ETR) wynosi 8%, procent podatku wyrównawczego równy jest 7% (15%–8%).

Jeżeli efektywna stawka podatkowa jest równa lub wyższa od minimalnej stawki podatkowej (15%), dla danego państwa nie oblicza się jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego; państwo to nie jest bowiem państwem o niskim poziomie opodatkowania.

Z kolei **nadwyżka zysku** dla danego państwa (**pkt 2**) jest kwotą jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu netto pozostałą po zastosowaniu wyłączenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego. Tym samym, jest to różnica pomiędzy jurysdykcyjnym kwalifikowanym dochodem netto a wartością substratu majątkowo-osobowego, ustalonych dla danego państwa. 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 danego państwa za rok podatkowy.

Przykład:

W państwie 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 tego państwa wyniósł 100, lecz w państwie tym 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 wyrównawczym⁷² 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 wyrównawczy⁷³ (QDMTT). Jest to kluczowy w ramach Zasad GloBE mechanizm tzw. QDMTT credit, tj. od jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego odlicza się podatek QDMTT należny w innym państwie, 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 o zarzuty niezgodności:

- 1) z porządkiem konstytucyjnym lub ustawowym państwa, w którym 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 czterech lat** od zakończenia roku podatkowego, za który obliczono jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy w

⁷² Na gruncie przepisów o krajowym podatku wyrównawczym będzie to dodatkowa kwota uwzględniana w jurysdykcyjnym krajowym podatku wyrównawczym.

⁷³ Por. art. 2 pkt 22 ustawy.

odniesieniu do danego państwa, 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 danego państwa 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 tego państwa wyniesie zero.

Z uwagi na zakładany podobny mechanizm obliczania globalnego podatku wyrównawczego i QDMTT, w praktyce może zdarzać się, że QDMTT innego państwa będzie „zerował” jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy obliczany przez polską jednostkę dominującą, bądź też dodatnia różnica może być niewielka. Jeżeli jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy dla danego państwa wyniesie zero, nie wystąpi kwota podatku do alokacji pomiędzy nisko opodatkowane jednostki składowe w tym państwie 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:

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

Jest to zatem sposób alokacji jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego (dotyczącego całego państwa) pomiędzy nisko opodatkowane jednostki składowe zlokalizowane w tym państwie. Alokacja dokonywana jest za pomocą klucza alokacji opartego na stosunku kwalifikowanego dochodu każdej jednostki składowej do sumy kwalifikowanego dochodu wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danym państwie, 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”.⁷⁴ Dla wyliczenia takiej kwoty podatku kluczowy jest „udział

⁷⁴ por. art. 2.2.1. Modelowych Zasad OECD. W Dyrektywie natomiast przypisano inne znaczenie temu pojęciu.

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*”⁷⁵. 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.

Kwotę kwalifikowanego dochodu, przypadającego na udziały własnościowe innych właścicieli, ustala się zgodnie z mechanizmem wskazanym w **ust. 3**. W tym zakresie należy wskazać - w ślad za Komentarzem - że jeżeli dana jednostka składowa jest częściowo własnością osób⁷⁶ 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].

⁷⁵ Por. art. 2.2.2 Modelowych Zasad OECD.

⁷⁶ Zgodnie z szeroką definicją „osób” przedstawioną w **art. 2**.

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 taki sposób, że wszystkie przychody i koszty⁷⁷ 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

⁷⁷ 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**.

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.

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 państwie innym 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 państwa 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 państwie 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).⁷⁸

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 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

⁷⁸ 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>

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 skorygowanych podatków kwalifikowanych lub kwalifikowanego dochodu (straty). Są one wymienione w **pkt 2-5**. Najbardziej typowym przykładem jest istotne obniżenie skorygowanych 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 dochodowego⁷⁹). 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.⁸⁰

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 kwalifikowanych, jeżeli nie dokonano wyboru w zakresie utworzenia salda, o którym mowa w **art. 99 ust. 1**⁸¹.

Art. 17 [Alokacja dodatkowego podatku wyrównawczego pomiędzy jednostki]

Jeżeli dla danego państwa powstał za dany rok podatkowy dodatkowy podatek wyrównawczy, kolejnym krokiem jest jego alokacja do poszczególnych jednostek składowych zlokalizowanych w tym państwie. Metody tej alokacji uregulowano w **art. 17**. Przepis ten wymienia dwa szczególne przypadki, w których w danym państwie nie powstał jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto.

Na wstępie warto opisać jednak ogólne reguły dotyczące najbardziej podstawowego przypadku, w którym w danym państwie 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 danym państwie 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

⁷⁹ Przepis **art. 16 ust. 4** precyzuje przypadek **pkt 6** wskazując, że 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.

⁸⁰ 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.

⁸¹ Por. wyjaśnienie do **art. 17** i **art. 98-99**.

podatkowy, w którym powstał dodatkowy podatek wyrównawczy, tj. bieżący rok (nie zaś kwalifikowany dochód za poprzedni rok, którego dotyczy korekta).

Przykład

Zasady ogólne - przypadek, gdy w danym państwie wystąpił jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto

Krok 1. Jednostka dominująca najwyższego szczebla (UPE), będąca podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego, oblicza dla danego państwa 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 danym państwie 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 kwalifikowanych 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 danym państwie 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 danego państwa 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.⁸²

(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 danym państwie 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 tym państwie, 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 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 dane państwo może nie być państwem o niskim poziomie opodatkowania (tj. za bieżący rok efektywna stawka podatkowa może wynieść 15% lub więcej), jednak skutek powstania dodatkowego podatku wyrównawczego, powstanie obowiązek rozliczenia jurysdykcyjnego globalnego podatku

⁸² 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).

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.

Art. 18 [Uwzględnienie zasad dotyczących jednostek o szczególnym charakterze]

Art. 18 stanowi potwierdzenie, iż przepisy niniejszego rozdziału 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,
- bezpieczeństwa 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).

Rozdział 2 – Jednostki o szczególnym charakterze

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 państw 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 danego państwa. 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 danym państwie.

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 danym państwie 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 danym państwie, lecz łącznie dla wszystkich jednostek danej kategorii. Przykładowo, jeżeli w danym państwie 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 samym państwie,

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.⁸³ 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. 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 danym państwie, 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 danym państwie lokalizację ma więcej niż jedna jednostka inwestycyjna lub ubezpieczeniowa jednostka inwestycyjna, sumuje się odpowiednio wartości substratu majątkowo-osobowego dla danej kategorii 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

⁸³ Nie dotyczy to udziałów własnościowych, w odniesieniu do których dokonano wyboru, aby traktować daną jednostkę jako jednostkę transparentną podatkowo.

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 wartości substratu majątkowo-osobowego jednostek inwestycyjnych i ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych uwzględnia się kwotę kwalifikowanych kosztów wynagrodzeń kwalifikowanych pracowników i kwotę kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych dotyczącą tej jednostki.⁸⁴

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 państwa 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 innego państwa, 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 danego państwa, w którym 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 żadnym państwie.

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 podatkowi 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.

W sprawach nieuregulowanych niniejszym przepisem, regulacje **rozdziału 1** stosuje się odpowiednio (**ust. 2**).

⁸⁴ 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.

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 księgowe 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 innym państwie, która to jednostka jest zobowiązana do rozliczenia odpowiednio globalnego podatku wyrównawczego albo równoważnego podatku w państwie 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. 1 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 państwie swojej lokalizacji, np. byłaby jednostką wyłączoną lub byłaby zlokalizowana w państwie, które nie wprowadziło 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 państwach stosujących Zasadę IIR. Innymi słowy odejmuje się wszelkie kwoty „udziałowego podatku”, które są pobierane zgodnie z Zasadą IIR albo Kwalifikowaną Zasadą IIR, bowiem przepisy danego państwa 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).⁸⁵

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

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 28** 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 27** 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 oznacza mniejszościową jednostkę składową, której udziały konsolidujące znajdują się w posiadaniu, bezpośrednio lub pośrednio, mniejszościowej jednostki dominującej (**pkt 29**). W przypadku, gdy wystąpi taka sytuacja, jednostki te tworzą podgrupę mniejszościową. Zgodnie z **art. 2 ust. 1 pkt 36**

⁸⁵ Por. definicja „JV Group Top-up Tax” w art. 10.1 Modelowych Zasad OECD i Komentarz do tej definicji, [6.4.1;93].

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 danym państwie, 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**.⁸⁶

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 tym samym państwie, 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 tym państwie. W takim przypadku skorygowane podatki kwalifikowane oraz kwalifikowany dochód (strata) obliczone dla jednostek podgrupy mniejszościowej są 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 danego państwa 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

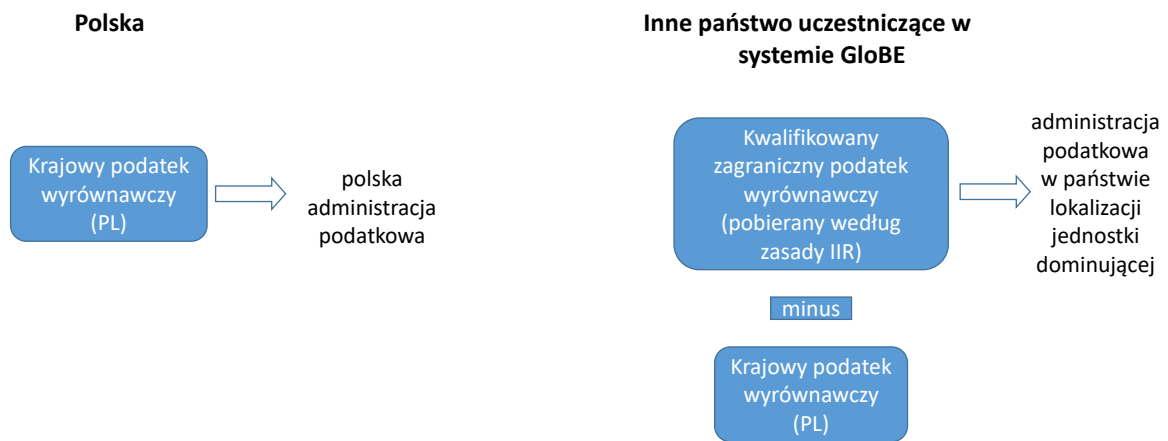
Dział III ustawy reguluje kluczowe kwestie w zakresie krajowego podatku wyrównawczego.

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

⁸⁶ Zob. Komentarz [5.6;97].

odnosząc się do wszystkich państw (QDMTT), to na gruncie przepisów ustawy konieczne było dokonanie rozróżnienia takiego podatku pobieranego w Polsce (krajowy podatek wyrównawczy) i podobnego podatku pobieranego w innych państwach (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 państwach wobec ich administracji podatkowej. Krajowy podatek wyrównawczy może być odejmowany od kwalifikowanego zagranicznego, tj. podatku wyrównawczego należnego w innym państwie uczestniczącym w Systemie GloBE (por. schemat poniżej). Jest to tzw. mechanizm „QDMTT credit”. Pomniejszenie to będzie możliwe pod warunkiem, że polskie przepisy zostaną - z perspektywy innego państwa - 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 państwie 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 państwach. 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 innym państwie, 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).

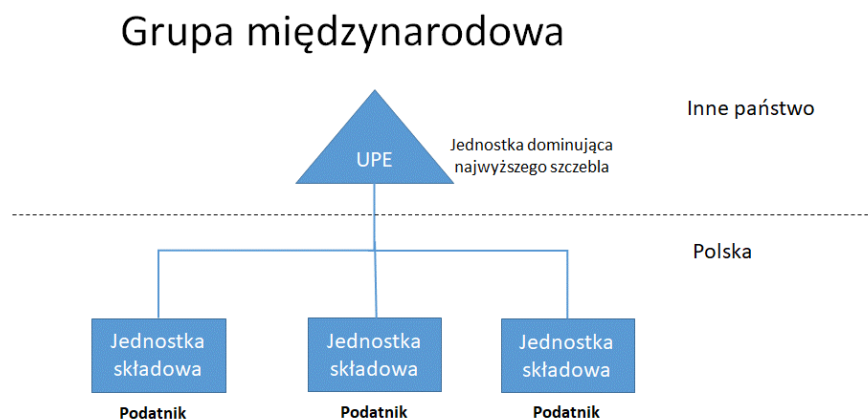
Tę ogólną zasadę wyraża z **art. 24 pkt 1 lit. a**, zgodnie z którym **podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jednostka składowa grupy międzynarodowej lub grupy krajowej**.

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 innym państwie;
- jednostka składowa grupy międzynarodowej, której jednostka dominująca najwyższego szczebla jest zlokalizowana na terytorium RP;
- jednostka składowa grupy krajowej.

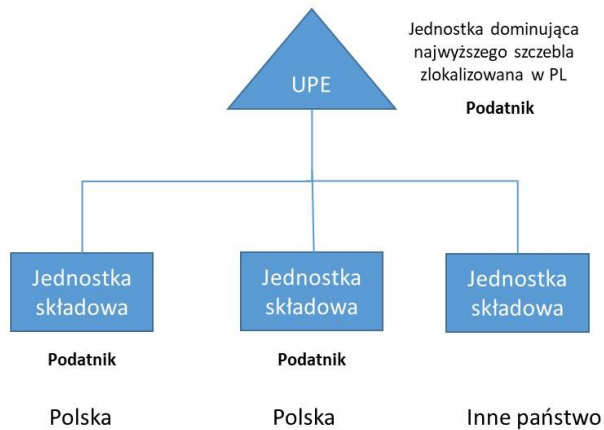
Dla jasności zasadę ogólną zobrazowano na poniższych schematach.

W przypadku, gdy jednostka dominująca jest zlokalizowana za granicą, podatnikami krajowego podatku wyrównawczego będą jednostki składowe zlokalizowane na terytorium RP:



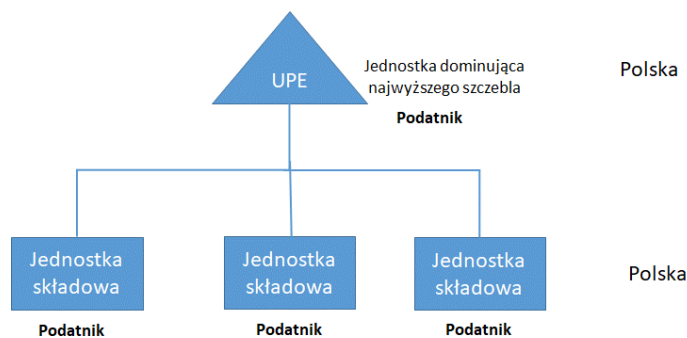
Jeżeli natomiast jednostka dominująca najwyższego szczebla jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, może być jednocześnie podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego w odniesieniu do samej siebie i polskich jednostek składowych, jak i równocześnie podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego w odniesieniu do jej jednostek składowych zlokalizowanych w innych państwach (zgodnie ze schematem przedstawionym poniżej).

Grupa międzynarodowa



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, bezpaństwowe 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 tym państwie; wskazana w **art. 24 pkt 1 lit. a**
- bezpaństwowa jednostka składowa, która jest:
 - jednostką pośredniczącą niebędącą jednostką dominującą, wskazana w **art. 24 pkt 2 lit. a**;

- o 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 państwie 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 wyłączonej). Tylko taka jednostka pośrednicząca może, zgodnie z Zasadami GloBE, być zlokalizowana w danym państwie, jeżeli została w tym państwie utworzona; inne typy jednostek pośredniczących są natomiast uznawane za bezpaństwowe.

Bezpaństwowa jednostka pośrednicząca została wskazana natomiast w **art. 24 pkt 2 lit. a**. Jest to każda jednostka pośrednicząca (przejrzysta podatkowo w państwie utworzenia), która nie jest jednostką dominującą, o której mowa w art. 7 ust. 2 pkt 2. Taka jednostka nie jest zlokalizowana w żadnym państwie 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**.⁸⁷

⁸⁷ Definicja takiego stałego zakładu jest zawarta w **art. 2 ust. 1 pkt 41 lit. d** – jest to bardzo specyficzny zakład, który nie spełnia warunków wymienionych w lit. a-c tej definicji, tj. w danym państwie 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.

Wskazane wyżej szczególne jednostki mogą być podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego zgodnie z Wytycznymi Administracyjnymi⁸⁸.

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, mniejszościowe) traktuje się w ramach takiej odrębnej kalkulacji łącznie⁸⁹. 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 Administracyjnych⁹⁰, dla celów integralności i spójności Systemu GloBE zasady obliczenia krajowego podatku wyrównawczego muszą w największym możliwym zakresie odzwierciedlać zasady obliczenia globalnego podatku wyrównawczego.⁹¹ 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.

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 państwem o niskim poziomie opodatkowania⁹². Zgodnie z **ust. 3**, będzie tak, jeżeli grupa osiągnęła w roku

⁸⁸ Wytyczne Administracyjne z lipca 2023 r., pkt 4 (QDMTT), par. 17.

⁸⁹ Nie dotyczy to jednostek bezpaństwowych. Dla każdej takiej jednostki obliczana jest odrębnie efektywna stawka podatkowa.

⁹⁰ Wytyczne Administracyjne z lutego 2023 r. (pkt 5) oraz z lipca 2023 r. (pkt 4)

⁹¹ Krajowy podatek wyrównawczy pomniejsza bowiem kwalifikowany zagraniczny podatek wyrównawczy należny, co do zasady, w państwie lokalizacji jednostki dominującej najwyższego szczebla. Natomiast w odniesieniu do innego państwa, zasada ta działa odpowiednio - kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy należny w innym państwie pomniejsza globalny podatek wyrównawczy należny w Polsce jako państwie 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 państwa 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 państwa, które stosują Modelowe Zasady lub przepisy Dyrektywy.

⁹² Bezpaństwowa jednostka składowa, inne jednostki o szczególnym charakterze i jednostki, którym przydzielono dodatkowy podatek wyrównawczy omówione są w dalszej części uzasadnienia.

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 tym państwie. W przypadku efektywnej stawki podatkowej niższej od 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 państwem 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 **państwo 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 państwem 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 pomiędzy 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.⁹³

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 osiągnął 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

⁹³ Wytyczne Administracyjne z lipca 2023 r., pkt 4 (QDMTT), par. 14.

w odniesieniu do jej nisko opodatkowanej jednostki w oparciu o udział 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 nierelevantny. 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.⁹⁴

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 odrębną efektywną stawkę podatkową, podobnie jak na gruncie globalnego podatku wyrównawczego. Są to jednostki rozliczane „pojedynczo” (bezpieństwowe 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). Regułą 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 wyrównawczy⁹⁵, przypadający na te jednostki, był należny od innych jednostek z grupy zlokalizowanych w danym państwie. Przykładowo, w przypadku jednostek inwestycyjnych motywowane to jest względami zachowania neutralności podatkowej, jaka przysługuje tym jednostkom w części państw. Na gruncie ustawy przyjęto jednakże najprostsze rozwiązanie, również dopuszczalne zgodnie z Wytycznymi Administracyjnymi, tj. zgodnie z **art. 28 pkt 2 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 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

⁹⁴ Wytyczne Administracyjne z lipca 2023 r., pkt 4 (QDMTT), par. 7.

⁹⁵ Albo odpowiednio kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy

wyrównawczy⁹⁶, a nie stosuje się już kwalifikowanej zasady włączenia dochodu do opodatkowania w państwie 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 państwie 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)⁹⁷. Zgodnie z tą zasadą, jeśli spełnione są określone warunki, państwo implementujące może wymagać od jednostek objętych systemem opodatkowania wyrównawczego stosowania do wyliczeń GloBE lokalnego 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

⁹⁶ Albo odpowiednio kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy.

⁹⁷ *Standards for a QDMTT Safe Harbour*, Wytyczne z lipca 2023 r., pkt 4, s. 80.

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, w tym także według MSR/MSSF.

W szczególności, w świetle **art. 29**, księgowy dochód (stratę) netto jednostki składowej, która jest podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego, będzie stanowił 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 Wytycznymi 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).

W celu realizacji Zasady Lokalnego Standardu oraz zachowania równości pomiędzy podatnikami i spójności 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 Administracyjnych⁹⁸. 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, 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 państwie 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 na gruncie krajowego podatku wyrównawczego. Alokacja podatku właściciela (np. podatku CFC) do danej jednostki w innym państwie 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 danego państwa kredytowałby 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 pobierałoby inne państwo. Z tych względów, Wytyczne Administracyjne nakazują obligatoryjną rezygnację z alokacji podatków kwalifikowanych zgodnie z opisaną zasadą. Jest to zatem również odstępstwo obligatoryjne na gruncie Wytycznych Administracyjnych⁹⁹.

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, 4 i 5**. Oznacza to, że nie przydziela się podatków ujętych w księgach jednostki będącej właścicielem (bądź

⁹⁸ 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).

⁹⁹ Wytyczne Administracyjne z lipca 2023 r., pkt 4 (QDMTT), par. 43-44.

centrali) do zagranicznej jednostki kontrolowanej, odwróconej jednostki hybrydowej, jednostki wypłacającej dywidendę i stałego zakładu.

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 (**dział I, dział II, działy V-XI oraz 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 **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 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 reorganizacji¹⁰⁰.

¹⁰⁰ Przepisy te opisano szczegółowo w odrębnym punkcie uzasadnienia dotyczącym restrukturyzacji.

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 państwie, w którym są rezydentami podatkowymi**. Ponadto, w odniesieniu do 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 spółek¹⁰¹, 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 państwie, w którym 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 właściciela¹⁰². W odniesieniu natomiast do niewypłaconego dochodu tej jednostki, przepisy rozdziału 3 działu IX wskazują, w jakim zakresie opodatkowana pozostaje ta jednostka.

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

¹⁰¹ o którym mowa w Rozdziale 6b ustawy o CIT

¹⁰² Por. dalsza część uzasadnienia dotycząca szczególnych systemów opodatkowania (**dział IX**)

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 państw 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 od niedostatecznie opodatkowanych zysków może przybrać dwojaką formę (w odniesieniu do jednostek składowych zlokalizowanych w danym państwie stosującym Zasadę UTPR), tj.:

- odrębnego podatku albo
- odmowy odliczenia od podstawy opodatkowania kwoty wynikającej z zastosowania Zasady UTPR¹⁰⁴.

¹⁰³ W zakresie metody obliczenia odpowiednich średnich należy odwołać się do części uzasadnienia dotyczącej wyłączenia de minimis na gruncie globalnego podatku wyrównawczego.

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*”.

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. rozwiązania. 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 innym państwie, które:

- nie stosuje kwalifikowanej zasady włączenia dochodu do opodatkowania albo
- jest państwem o niskim poziomie opodatkowania, a jednostka dominująca najwyższego szczebla nie podlega kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania) lub

2) jest jednostką wyłączonej.

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 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 danego państwa, tj. zasadniczo wszystkim jednostkom składowym zlokalizowanym w danym państwie. 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 tym państwie.

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 państwom (w tym przypadku Rzeczypospolitej Polskiej). Na gruncie Zasad GloBE pozostawia się swobodę poszczególnym państwom, w jaki sposób dokonać dalszej alokacji - z poziomu całego państwa - pomiędzy poszczególne jednostki składowe [Komentarz 2.4.1; 51]. Stosownie do tego, zgodnie z **art. 34 ust. 2** uregulowano, iż na podatnikach podatku UTPR ciąży solidarne zobowiązanie do zapłaty podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków dla Rzeczypospolitej Polskiej. 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, 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 wyrównawczego 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 innym państwie, 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 danego państwa 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 danym państwie kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy (QDMTT) albo krajowy podatek wyrównawczy funkcjonujący w Polsce. Dane państwo, podobnie jak 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 danego państwa), nie uwzględnia się jednostkowych kwot globalnego podatku dla jednostek składowych z takiego państwa 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 dane państwo (*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 państwach, 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 państwach, 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 państwach 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 państwa, 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 państwa 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 państwu, w którym jest zlokalizowana centrala tego zakładu. Wymóg ten jest zgodny

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 danego państwa. 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).

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
- jednostki pośredniczącej, chyba że są one przydzielone stałemu zakładowi – a w przypadku braku stałego zakładu, są przydzielone jednostkom składowym zlokalizowanym w państwie, w którym 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 dla Rzeczypospolitej Polskiej 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 państwach, w których za ten rok podatkowy obowiązuje Kwalifikowana Zasada UTPR, udział danego państwa w całkowitym podatku UTPR dla grupy międzynarodowej wynosi zero.

Sens tych przepisów wyraża się w uzależnieniu ich stosowania od tego, czy dane państwo skutecznie pobrało podatek UTPR za wcześniejszy okres. W praktyce regulacja ta częściej może znaleźć zastosowanie w państwach, 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 takiemu państwu, dopóki nie będzie ono 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 danym państwie.

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 państw stosujących Zasadę UTPR. Wówczas, gdyby nie tenże wyjątek, udział w całkowitym podatku UTPR dla każdego państwa wyniósłby zero, co oznaczałoby że zobowiązanie z tego tytułu nie powstanie w żadnym państwie. 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**.

¹⁰⁶ Ponadto w świetle Komentarza należy zaznaczyć, że pracownicy są przypisani do państwa, w którym 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 danego państwa (udziału RP) nie ma wymogu, aby pracownicy jednostek składowych (w tym stałego zakładu) wykonywali czynności na rzecz grupy międzynarodowej w państwie 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.

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 znajdują zastosowania.

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 danego państwa oblicza się globalny podatek wyrównawczy bądź krajowy podatek wyrównawczy. Kwalifikowany dochód jest składana 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

Zgodnie natomiast z art. 37 ust. 2 **kwalifikowany 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.

¹⁰⁷ Art. 3.1.2 Modelowych Zasad OECD, częściowo odzwierciedlony w art. 15.1 Dyrektywy.

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 państwach. 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 całkowite dochody”¹¹⁰ 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.

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*

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 państwie lokalizacji jednostki składowej, a zatem jednostka ta może wykazać bieżący lub odroczonego 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

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 usunięcia 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 danym państwie. 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 **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

jest wyłączony z kwalifikowanego dochodu (straty), nie są uwzględniane w skorygowanych podatkach kwalifikowanych jednostki składowej.

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 możliwości zastosowania standardu rachunkowości UPE]

Art. 39 ust. 1 dotyczy przypadków, gdy nie jest „racjonalnie zasadne” (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 w oparciu o ten inny standard 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 w oparciu o ten alternatywny standard 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 księgowe 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 państwie lokalizacji jednostki dominującej najwyższego szczebla lub jednostki składowej (a w przypadku jednostki pośredniczącej w państwie 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 w oparciu o akceptowalny standard rachunkowości lub zatwierdzony standard 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 39 lit. a–c, skonsolidowane sprawozdanie grupy stanowi hipotetyczne sprawozdanie finansowe, tj. sprawozdanie, które zostałoby 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 państw 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, które wprawdzie nie są zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, ale których księgowy dochód (strata) netto jest uwzględniany przy rozliczeniu zobowiązań podatkowych 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 państwach,
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

¹¹² Zob. Komentarz [3.2.1;22].

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 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 dotyczyć 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

¹¹³ "above-the-line expense or below-the-line income tax" [Komentarz, 3.2.1;26]

¹¹⁴ Zob. Komentarz,[3.2.1;28].

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].

wartość koryguje się księgowy dochód (stratę) netto, ponieważ taki podatek może podlegać zwrotowi w przypadku wypłaty dywidendy. Korekta taka stanowić 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 wypłat otrzymanych lub naliczonych z tytułu udziałów własnościowych.

Generalną zasadą jest wyłączenie dywidend i innych wypłat 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.

Po pierwsze, dywidendą wyłączoną **nie są** dywidendy lub inne wypłaty 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 opartej na wypłacie zysku (bądź w oparciu o przepisy projektowanej ustawy bądź równoważne przepisy innego państwa).

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.

Art. 44 [Wyłączone zyski (straty) kapitałowe]

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):

¹¹⁶ Wytyczne Administracyjne z lutego 2023 r., 2.3. *Excluded Dividends – Asymmetric treatment of dividends and distributions*, str. 37, par. 37, ostatnie zdanie.

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;
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 na potrzeby GloBE, jednak koszty amortyzacji byłyby ustalane na podstawie wartości zaktualizowanej. Dlatego też wymaga się, aby wszystkie zyski lub straty

¹¹⁷ „Inne całkowite dochody” są elementem skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzanego według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR).

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 państwie, w którym jednostka ta jest zlokalizowana. Z kolei przez trzecią walutę funkcjonalną rozumie się walutę inną niż podatkowa waluta funkcjonalna i księgową walutę funkcjonalną 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 państwa, w odniesieniu do którego 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 księgową i podatkową walutą funkcjonalną 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 państwa lokalizacji jednostki składowej lub jednostki dominującej najwyższego szczebla nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, w tym łapówki i ukryte prowizje oraz
- koszty z tytułu grzywien i kar, określonych na podstawie przepisów państwa lokalizacji jednostki składowej, których kwota wynosi co najmniej 50 000 euro lub równowartość tej kwoty w księgowej walucie funkcjonalnej.

Zauważyć należy, że wskazany w treści przepisu próg kwotowy odnosi się do grzywien i kar, o których mowa w tym przepisie – nie dotyczy on łapówek i ukrytych prowizji, które są zawsze niedozwolone.

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 w poprzednim roku podatkowym lub poprzednich latach podatkowych, jeżeli

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.

ten błąd miał wpływ na przychody lub koszty uwzględniane w obliczeniu kwalifikowanego dochodu (straty) w tym poprzednim roku podatkowym lub poprzednich latach podatkowych.

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 kwotą kosztów z tytułu zobowiązań emerytalnych, uwzględnionych w księgowym dochodzie (stracie) netto, a 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 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, koszty te nie są uwzględniane przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki składowej za rok podatkowy.

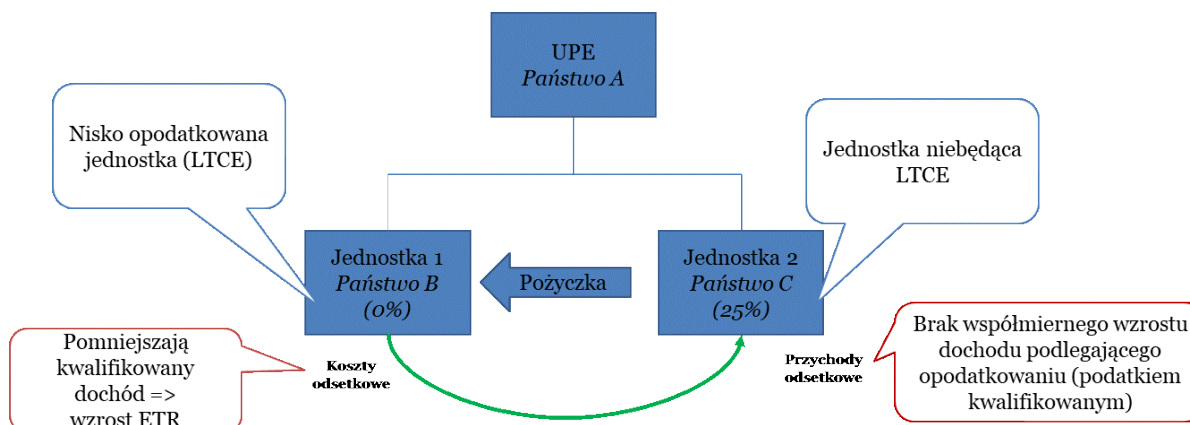
Przepis ten określa zasadę w odniesieniu do wewnątrzgrupowych porozumień finansowych, które zwiększają kwotę wydatków uwzględnianych przy obliczaniu dochodu podmiotu podlegającego niskiemu opodatkowaniu i nie powodują odpowiedniego zwiększenia dochodu podlegającego opodatkowaniu u kontrahenta podlegającego wysokiemu opodatkowaniu w ramach takiego porozumienia (chodzi zasadniczo o opodatkowaniu CIT, przy czym Zasady GloBE i w ślad za nimi ustawa posługuje się szerszym pojęciem podatków kwalifikowanych). Ta zasada uniemożliwia grupom angażowanie się w transakcje, które mają na celu zwiększenie efektywnej stawki podatkowej w państwie, gdzie jest ona niższa od stawki minimalnej, poprzez obniżenie dochodu podlegającego opodatkowaniu w takim państwie bez zwiększenia dochodu podlegającego opodatkowaniu jednej ze stron porozumienia.

Wewnątrzgrupowe porozumienie finansowe zostało zdefiniowane w **ust. 2** jako porozumienie zawarte przez co najmniej dwie jednostki składowe grupy, w ramach którego 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 pożyczając 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 państwie o niskim poziomie opodatkowania** lub państwie, które byłoby państwem o niskim poziomie opodatkowania, gdyby jednostka nie naliczyła kosztu wynikającego z finansowania;
- jednostka składowa, **udzielająca finansowania**, jest zlokalizowana **w państwie niebędącym państwem o niskim poziomie opodatkowania**, lub w państwie, które nie byłoby państwem 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.¹²²



W celu ustalenia spełnienia ww. warunku, zgodnie z treścią **ust. 4**, należy porównać efektywną stawkę podatkową, obliczoną dla danego państwa, bez uwzględnienia odpowiednio kosztów albo przychodów (dochodów), naliczonych z wewnątrzgrupowego porozumienia finansowego, oraz efektywną stawkę podatkową dla tego samego państwa, 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 dotyczącego 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

¹²² Schemat opracowany na podstawie materiałów OECD.

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 nie¹²³, 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 państwach objętych *Inclusive Framework*. W związku z tym, w przypadku wielu jednostek składowych danej grupy, płatności z tytułu kapitału dodatkowego 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 wyemitowanego przez tę jednostkę z tytułu dodatkowego kapitału Tier I i zastrzeżonego kapitału Tier I;

¹²³ 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.

- 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, dotyczącego 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 z warunkami, jakie byłyby ustalone między niezależnymi jednostkami w porównywalnych transakcjach i w porównywalnych okolicznościach, określonymi zgodnie z postanowieniami podobnymi do art. 9 Modelowej Konwencji OECD.

Zgodnie z **ust. 3**, transakcje między jednostkami składowymi zlokalizowanymi w tym samym państwie mogą nie być wyceniane zgodnie z zasadą ceny rynkowej, jeżeli zostały wycenione w tej samej kwocie, z wyjątkiem transakcji między zlokalizowanymi w danym państwie jednostkami składowymi a zlokalizowanymi w tym samym państwie mniejszościowymi jednostkami składowymi, jednostkami inwestycyjnymi lub ubezpieczeniowymi jednostkami inwestycyjnymi.

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 wycenie 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 państw, 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 tym samym państwie, 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).¹²⁴ 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.

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 dotyczącej możliwości dokonania wyboru wynagrodzenia w formie akcji.

Jak wskazano w ust. 1, na podstawie takiego wyboru **można zastąpić kwotą 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 państwie, w odniesieniu do którego został dokonany, jeżeli obowiązujące w tym państwie 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 danym państwie należy zastąpić księgowy koszt/wydatek na wynagrodzenia w formie akcji przez odpowiednią kwotą ujętą dla celów podatkowych. Zakres wyboru jest ograniczony

¹²⁴ 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).

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 danego państwa. 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 (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 dotyczącego 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 danym państwie, w odniesieniu do którego 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 tym państwie 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.¹²⁵

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 trwałe stanowią nieruchomości, jednak chodzi wyłącznie o nieruchomości położone w tym samym państwie, w którym 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 danym państwie.

Wybór ten jest wyborem rocznym o charakterze jurysdykcyjnym (dokonywanym w odniesieniu do wszystkich jednostek składowych z danego państwa). Jak zaznaczono wcześniej, ma on zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do zysków i strat, które można przypisać do transakcji zbycia nieruchomości położonych w państwie 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, to zbycie nieruchomości położonych w państwie lokalizacji

¹²⁵ 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.

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 tym państwie**. 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 danym państwie, 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 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 danym państwie 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 danym państwie 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 danym państwie.

„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 danym państwie objętym 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.

Przykład¹²⁶

- 1. A Co jest jednostką składową grupy zlokalizowaną w państwie A oraz posiada nieruchomości położone w tym państwie (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.*
- 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:*

¹²⁶ 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.

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 tym samym państwie]

Art. 60 stanowi implementację art. 16.9 Dyrektywy dotyczącego wyboru konsolidacji transakcji w tym samym państwie.

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 państwach innych niż Polska), **zlokalizowanymi w tym samym państwie**.

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 danego państwa.

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 danym państwem.

Jak wskazano w **ust. 1**, wybór jest ograniczony do transakcji między jednostkami składowymi zlokalizowanymi w tym samym państwie. Transakcje między jednostkami składowymi zlokalizowanymi w różnych państwach 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 innym państwie, 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 tym samym państwie a jednostkami składowymi zlokalizowanymi w innych państwach.

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 grupy¹²⁷.

Jeśli jednostka składowa podlega w państwie swojej rezydencji opodatkowaniu z tytułu dodatnich różnic kursowych uzyskanych w związku z 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

¹²⁷ Do tego rodzaju zabezpieczeń referuje w szczególności MSSF 9.

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 przychodu (dochodu) powstającego 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 państwie 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.

Zgodnie z wieloma zatwierdzonymi standardami rachunkowości, takie zwolnienie z długu zwykle skutkuje uznaniem zwolnionej kwoty za przychód dłużnika. Jednocześnie, w wielu państwach przepisy podatkowe nie opodatkowują zwolnienia z długu a z drugiej strony wymagają w takiej sytuacji pewnych korekt¹²⁸. Ponadto, niektóre państwa 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 danym państwie 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.

¹²⁸ Wytyczne 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.

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 państwie 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 zmniejszyło 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 Wytycznymi - 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 państwa lokalizacji tej jednostki, które zostało zatwierdzone przez właściwy organ sądowy tego państwa 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 inna niż ściśle powiązana z daną jednostką składową. W świetle Wytycznych chodzi o porozumienie zawarte po ustanowieniu niezależnego zarządcy masy upadłościowej. W niektórych państwach 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 ściśle niepowiązаныmi. 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 ściśle 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 państwa 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 państwa 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 jednostce transparentnej 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 której dokonano inwestycji nie są konsolidowane metodą pełną w

skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy jednostki dokonującej inwestycji. W takim wypadku inwestycja ta będzie kwalifikowanymi udziałami własnościowymi 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 taki zysk (strata) jest zyskiem z kwalifikowanych udziałów własnościowych, jeżeli zmiany te są uwzględniane przez jednostkę składową w kalkulacji podatku dochodowego w części bieżącej, lub - kiedy jednostka składowa podlega opodatkowaniu dopiero na moment zbycia posiadanych udziałów własnościowych – jeżeli rezerwa lub aktywo z tytułu podatku dochodowego określone w oparciu o zmianę bieżącej wartości godziwej tych udziałów jest wykazywane na moment zbycia jako podatek dochodowy w części bieżącej.

W drugim przypadku 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 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 spłatę pożyczki w części kapitałowej i odsetkowej. Ponadto, pożyczka taka musi być traktowana jako udział własnościowy zgodnie z zatwierdzonym standardem rachunkowości w państwie, w którym 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 o mniejszą kwotę niż w przypadku, gdy jest traktowana jako obniżenie podatku.

Zasady GloBE przewidują szczególne traktowanie (jako kwalifikowany dochód) ulg podatkowych, które podlegają zwrotowi w ciągu czterech lat (kwalifikowane zwrotne ulgi) oraz szczególne traktowanie (jako obniżenie kwalifikowanych podatków) ulg podatkowych, które podlegają zwrotowi po czterech latach (niekwalifikowane zwrotne ulgi). Traktowanie tych ulg podatkowych zgodnie z Zasadami GloBE jest obowiązkowe, niezależnie od tego, w jaki sposób ulgi podatkowe są rozliczane przez grupę. Ponadto, 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.

Dla celów określenia wynikającej z Zasad GloBE kategorii ulgi podatkowej, pierwszym badanym kryterium jest kryterium zwrotu, 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 podatkową¹²⁹.

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 ujmowana jako kwalifikowany dochód, natomiast niekwalifikowana zwrotna ulga nie podlega uwzględnieniu w tym dochodzie.

¹²⁹ Wytyczne Administracyjne z lipca 2023 r., pkt 2 *Tax credits*, str. 31 par. 31 oraz str. 36 par. 14.4.

Z kolei w przypadku poniesienia przez jednostkę kwalifikowanej straty za rok podatkowy, wskazane ulgi odpowiednio obniżają lub podwyższają taką stratę, tj. kwalifikowana zwrotna ulga obniża wysokość tej straty, a niekwalifikowana zwrotna ulga podwyższa wartość tej straty.

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 państwa przyznającego tą 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 danego państwa. W związku z tym w sytuacji, gdy jednostka składowa nie posiadała żadnych zobowiązań podatkowych ani innych zobowiązań wobec państwa, które udzieliło 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 danego państwa 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 danego państwa przewiduje możliwość wyboru przez podatnika otrzymania zwrotu ulgi, ulgę taką uznaje się za kwalifikowaną zwrotną ulgę, w zakresie w jakim system prawny tego państwa 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

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.

„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]

Art. 65, definiuje pojęcie kwalifikowanej zbywalnej ulgi (ang. *Marketable Transferable Tax Credit*), wprowadzone do Systemu GloBE poprzez Wytyczne Administracyjne z lipca 2023 r., pkt 2. W momencie uzgadniania Zasad GloBE, nie rozstrzygnięto w przedmiocie traktowania zbywalnych ulg podatkowych. Jednak ww. Wytyczne Administracyjne uzupełniły zapisy Komentarza poprzez sprecyzowanie definicji oraz traktowania takich ulg.

Ponadto, artykuł ten określa zasady uwzględniania takiej ulgi w kalkulacji kwalifikowanego dochodu (straty). 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 państwie jej lokalizacji. 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 kiedy zgodnie z prawem państwa przyznającego prawo do zwrotu lub odliczenia z tytułu tej ulgi możliwe jest nabycie prawa do ulgi przez osobę inną niż ściśle powiązaną 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 państwa przyznającego 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 inną niż ściśle powiązaną. 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 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 inną niż ściśle powiązaną 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. Natomiast w przypadku jednostki, która nabyła prawo wtórne do ulgi od innej osoby, jeżeli prawo to zostało nabyte od osoby innej niż ściśle 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 państwo przyznające 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 państwa, który 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 w kalkulacji 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 piętnastu 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 dokonanego 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 wtórnego 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 wtórnego do ulgi. Zysk (strata) jest wówczas równy różnicy między ceną sprzedaży a sumą ceny nabycia prawa wtórnego 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 wtórnego 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 jednostka, 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 nieuzyskanego w związku z tym wygaśnięciem zwrotu lub odliczenia. Natomiast jeśli 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 państw 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 państwa, 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 państwa, w którym 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, sztauwowania 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 danym państwie w działania wymienione powyżej;
- charakter i zakres zakwaterowania pracowników, o których mowa w pkt 1, w danym państwie;
- 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 danego państwa nie jest decydującym czynnikiem przy określaniu, czy zarządzanie strategiczne lub handlowe jest skutecznie prowadzone z obszaru tego państwa. Jednak wymagania narzucone przez państwo 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 państwa bandery. Państwo bandery jest wówczas odpowiedzialne 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 państwa, w którym ta jednostka jest zlokalizowana.

Zgodnie z **ust. 7**, ciężar dowodu, że zarządzanie strategiczne lub zarządzanie handlowe wszystkimi statkami jest faktycznie prowadzone w państwie, w którym 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 tym samym państwie.

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 tego samego państwa.

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, prowadzącym 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 jednego państwa, bez względu na to czy państwo to jest państwem 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 na rzecz innego przedsiębiorstwa żeglugowego, które nie jest jednostką składową, pod warunkiem, że 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*. 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 żegludowych przez inżynierów, pracowników obsługi technicznej, pracowników zajmujących się przeładunkiem, pracowników gastronomii oraz pracowników obsługi pasażerów;
- 5) depozytów pieniężnych lub inwestycji w krótkoterminowe 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.³⁾ dzierżawę i krótkoterminowe składowanie kontenerów lub opłaty za przetrzymanie w przypadku opóźnionego zwrotu kontenerów.

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 danego państwa czy poza nim (np. w ramach centralizacji czynności skarbowych i inwestycyjnych). Nie będzie również stosowana do odsetek generowanych przez krótkoterminowe inwestowanie zysków wygenerowanych przez operację żegludową, 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 [Księgowy dochód (strata) netto stałego zakładu]

Przepisy **art. 70** – stanowiącego 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 ust. 1 w pkt 1 i 2 odwołując się do definicji stałego zakładu z art. 2 ust. 1 pkt 41 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 została by 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 **ust. 1 pkt 3** odwołuje się do definicji stałego zakładu z art. 2 ust. 1 pkt 41 lit. d poprzez wskazanie, że w tym scenariuszu księgowy dochód (strata) netto stałego zakładu jest wartością dochodu zwolnionego z podatku dochodowego w państwie lokalizacji centrali, oraz kosztów (wydatków) nie branych pod uwagę do celów podatkowych (nieodliczanych) w tym państwie, które to dochód oraz koszty można przypisać transakcjom poza państwem lokalizacji centrali.

Ust. 2 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 41 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 państwa, w którym ów stały zakład jest zlokalizowany, niezależnie od kwoty dochodu podlegającego opodatkowaniu i wysokości kosztów podlegających odliczeniu w tym państwie¹³¹ (**pkt 1**).

¹³¹ 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.

Przykład

A Co jest jednostką grupy międzynarodowej zlokalizowaną w państwie A, która posiada stały zakład w państwie 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). Kraj B zwalnia z opłat licencyjnych 50%. W takim przypadku kwota dochodu uwzględniana przy ustalaniu księgowego dochodu netto stałego zakładu wynosi 100, niezależnie od tego, że stały zakład jest opodatkowany tylko w odniesieniu do kwoty 50.

Gdyby zatem stały zakład w państwie B posiadał odrębne sprawozdanie finansowe (prowadził własną rachunkowość), które odzwierciedlałyby 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 państwie 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 państwie 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 Konwencji (**pkt 2**). Przypadek ten realizuje scenariusz hipotetycznego utworzenia stałego zakładu zgodnie ze wspomnianym przepisem Konwencji.

Art. 71 [Przydzielanie kwalifikowanego dochodu (straty) między centralę a stały zakład]

Przepis **art. 71** – 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 zakładu¹³². Przy czym kolejne ustępy odnoszą się odrębnie do kwalifikowanej straty i do kwalifikowanego dochodu stałego zakładu.

¹³² Choć zgodnie z Zasadami GloBE ETR centrali oblicza się bez uwzględnienia kwalifikowanego dochodu lub straty GloBE stałego zakładu, to jednak należy pamiętać, że niektóre państwa uwzględniają dochód lub stratę stałego zakładu przy obliczaniu krajowego dochodu podlegającego opodatkowaniu jego centrali (np. państwa o ogólnoswiatowym 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.

Ust. 2 wskazuje, pod jakimi warunkami **kwalfikowana 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:

- jest traktowana jako koszt przy obliczaniu krajowego dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym centrali¹³³ (**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 państwa centrali, jak i państwa stałego zakładu (**pkt 2**).

Przykład

W państwie 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 państwie B. Państwo A posiada ogólnościatowy system podatkowy, który opodatkowuje dochody zagraniczne stałych zakładów i zapewnia ulgę podatkową z tytułu podatków zapłaconych od takich dochodów. Oba państwa zezwalają na podział dochodów i strat między rezydentów podatkowych i stałe zakłady zlokalizowane w ich państwie, 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 państwach strata podatkowa PE1 jest potrącana (kompensowana) z podlegającego opodatkowaniu dochodu netto PE2, w związku z czym w żadnym z tych państw nie ma podatku do zapłaty w odniesieniu do PE1 i PE2. Chociaż strata PE1 jest traktowana jako koszt ME1 w państwie A, nie jest ona ponownie przypisana do państwa A zgodnie z art. 70 ust. 1 pkt 2, ponieważ jest ona kompensowana z pozycją dochodu, która podlega opodatkowaniu zgodnie z prawem zarówno państwa A, jak i B. W tym stanie faktycznym nie ma potrzeby przypisywania straty PE1 do ME1 i państwa A, ponieważ jej ETR nie jest zaniżana ze względu na taką stratę, a przypisanie straty do państwa A w rzeczywistości zaniżyłoby ETR państwa B.

Ust. 3 jest wypadkową stosowania ust. 2¹³⁴ wskazującą na sposób rozpoznawania **kwalfikowanego dochodu stałego zakładu** osiągniętego w kolejnych latach podatkowych, tj. po roku, o którym mowa

¹³³ Nie ma przy tym znaczenia czy podstawa opodatkowania centrali uwzględnia stratę netto stałego zakładu, czy też każdą z jego pozycji przychodów i kosztów.

¹³⁴ Dotyczącego traktowania kwalifikowanej straty GloBE stałego zakładu jako koszt centrali.

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).

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 państwie 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.

Art. 72 [Odpowiednie stosowanie przepisów określających sposób obliczania kwalifikowanego dochodu jednostek składowych]

Przepis ma charakter porządkujący poprzez wskazanie, że w sprawach nieuregulowanych przepisami niniejszego oddziału należy odwoływać się do regulacji określających sposób obliczania kwalifikowanego dochodu jednostek składowych.

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).

W nawiązaniu do wskazanych przepisów definiujących pojęcie jednostki pośredniczącej, należy wspomnieć, że jest nią - co do zasady - jednostka przejrzysta podatkowo¹³⁵ w państwie, w którym 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 alokacji odbywa się w kilku etapach opisanych poniżej¹³⁶.

Etap I (art. 73 ustawy)

Właściwą procedurę przydzielania księgowego dochodu (straty) netto jednostki pośredniczącej 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**).

¹³⁵ Której przychody, koszty, dochody oraz straty są traktowane zgodnie z przepisami danego państwa, 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).

¹³⁶ W określonej, narzuconej przez System GloBE kolejności, zależnej również od danego stanu faktycznego.

Przykład [Komentarz, 3.5.3;228-229]

HoldCo jest zlokalizowana w państwie 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 (Third Parties), tzw. „udziałowców mniejszościowych”, którzy również znajdują się w kraju A. B LP posiada sklep w państwie 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 x 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 x 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 członków grupy. Pozostałe 60 (100 x 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 związku z powyższym, docelowo wartość księgowego dochodu (straty) netto będzie odzwierciedlała tylko część należącą do jednostek grupy, co ma bezpośredni wpływ na prawidłowe obliczenie efektywnej stawki podatkowej (jako że w tej procedurze brane są pod uwagę wyłącznie podatki płacone przez jednostki grupy).

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

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 zgodnie z art. 70. Następnie,

zgodnie z **art. 74** kwotę tak ustalonego księgowego dochodu (straty) netto odejmuje od księgowego dochodu (straty) 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.

Przykład [Komentarz, 3.5.1; 211]

A Co jest spółką zlokalizowaną w państwie A i wspólnikiem B LP, która jest jednostką transparentną podatkowo utworzoną zgodnie z prawem państwa B. Zgodnie z prawem podatkowym państwa B, spółka A Co posiada stały zakład w państwie B, ponieważ działalność gospodarcza spółki B LP jest prowadzona za pośrednictwem biura w tym państwie. Z uwagi na to, że spółka B LP jest przejrzysta podatkowo w państwie B, państwo 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, alokuje 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**). Zarazem obniża się księgowy dochód (stratę) netto jednostki pośredniczącej o tę kwotę.

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 państwie, w którym 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 jest alokowane 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. 2** 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 44 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].

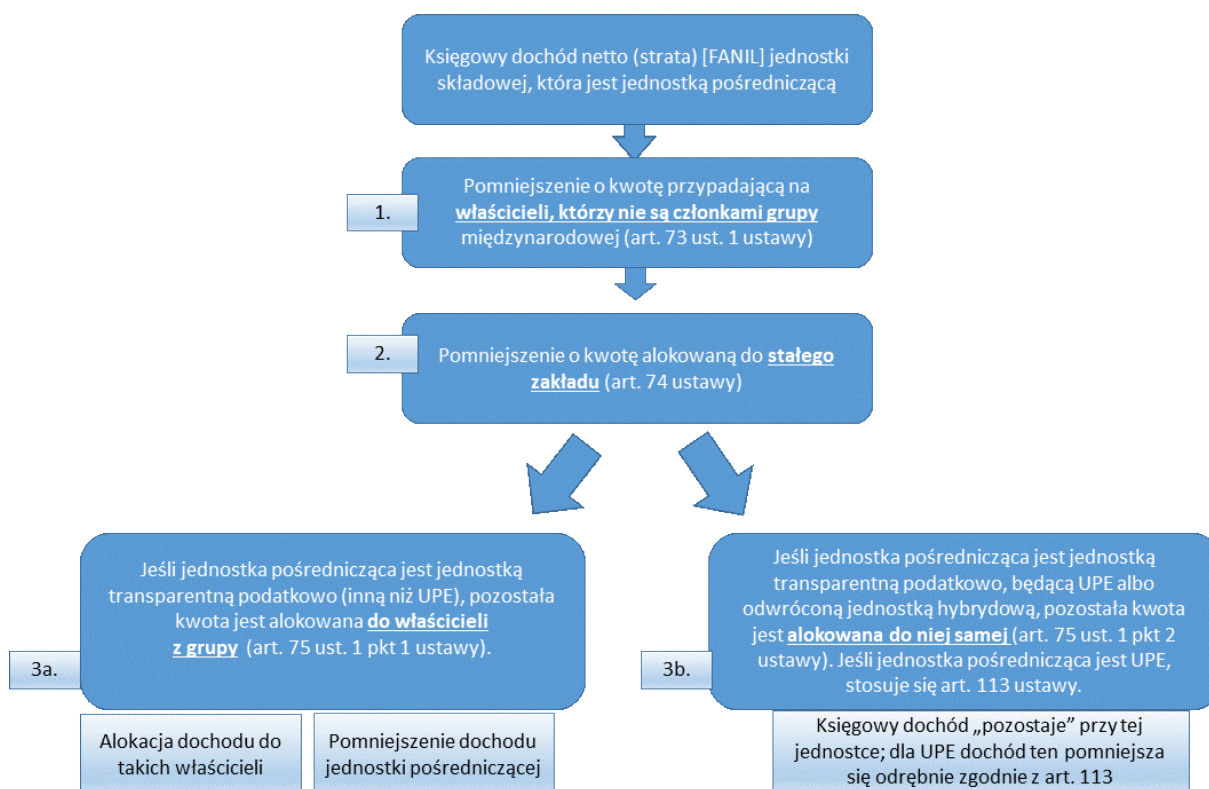
Przypadek 2

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 GloBE¹³⁷

Podobna procedura następuje, gdy jednostka pośrednicząca jest odwróconą jednostką hybrydową – przydział dotyczy tej jednostki, tj. księgowy dochód (strata) netto pozostaje przy tej jednostce. Zgodnie bowiem z przepisami podatkowymi państwa właściciela dochód (strata) takiej jednostki nie są bezpośrednio opodatkowane po stronie właścicieli.

Podkreślenia wymaga, że ostatnie dwa przypadki (art. 75 ust 1 pkt 2 ustawy) są traktowane jako swego rodzaju wyjątki od reguły, że księgowy dochód (stratę) przydziela się jednostkom będącym właścicielami jednostki pośredniczącej, tj. jednostkom składowym grupy.

Opisane etapy alokacji księgowego dochodu (straty) jednostki pośredniczącej przedstawia poniższy schemat:



¹³⁷ 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.¹³⁸

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).

¹³⁸ 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.

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 danym państwie 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 dwa warunki, aby podatki były podatkami kwalifikowanymi danej jednostki składowej. Po pierwsze muszą one zostać przydzielone jednostce składowej zgodnie z przepisami ustawy. Po drugie, jednostka ta 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 państwie 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 państwach 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 danego państwa. 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 danego państwa 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 państwa 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 państwach.

Art. 79 [Katalog podatków niestanowiące podatków kwalifikowanych]

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.

Kiedy za rok podatkowy dokonano wyboru w zakresie zysku ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych będących nieruchomościami. Wówczas 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 państwa, w którym zostały utworzone i posiadają zarząd,
- 3) jednostka inwestycyjna będącej rezydentem państwa, w którym 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 państwa, w którym 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 ona opodatkowaniu według stawki nominalnej nie niższej niż minimalna stawka podatku. Jeżeli w danym państwie 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 państwie, w którym 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.

Rozdział 2 – Skorygowane podatki kwalifikowane

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 innym niż Rzeczpospolita Polska państwie 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 dla 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 i straty przed opodatkowaniem. 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. Odpowiednia korekta jest wprowadzana do dochodu lub straty przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty).

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. Zwiększając wówczas podatki kwalifikowane uwzględniane w celu obliczenia efektywnej stawki podatkowej dla danego państwa 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 danego państwa 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 państwie 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

państwo 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 Wytycznych 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 państwie 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 państwie 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 zmniejszenia, o którym 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 pozycję, 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 1 - 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.¹³⁹ 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.

¹³⁹ Pkt 1.3. (*Consolidated deferred tax amounts*)

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 obliczenia 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 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 przejścia 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.

Przed 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 wyłączanego 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.

Ulga podatkowa, o której mowa powyżej, obejmuje ulgi podatkowe przyznane w danym państwie w związku ze zobowiązaniem podatkowym nałożonym w innym państwie 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 rozpoznanej straty 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 wykaże, 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 siódmego i ósmego ustępu art. 22 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 danym państwie 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 państwie jej lokalizacji, nie jest rozliczany z podatkiem dochodowym w państwie 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 państwie, w odniesieniu do którego dokonano wyboru dotyczącego kwalifikowanej straty, uregulowanego w kolejnych artykułach.

Oddział 2 - 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 danym państwie wystąpiła **jurysdykcyjna kwalifikowana strata netto**.

Stosowanie tej metody jest zależne od dokonania wyboru przez uprawnioną jednostkę, 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 państw, które nie nakładają podatku dochodowego od osób prawnych lub nakładają go według bardzo niskiej stawki. Jeżeli bowiem jednostka składowa jest zlokalizowana w państwie, które 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, **wybozem jurysdykcyjnym**. Tym samym, zgodnie z **ust. 2** wyboru tego dokonuje się, zasadniczo, dla wszystkich jednostek składowych grupy zlokalizowanych w danym państwie. Wyboru można dokonać w odniesieniu do dowolnego państwa, za wyjątkiem państwa, na terytorium którego są zlokalizowane jednostki składowe danej grupy, które stosują system oparty na opodatkowaniu wypłaty zysku. Dokonanie takiego wyboru możliwe jest w szczególności na gruncie krajowego podatku wyrównawczego w odniesieniu do Rzeczypospolitej Polskiej, zakładając, że jednostki danej grupy międzynarodowej lub krajowej nie spełniają warunków umożliwiających objęcie ich ryczałtem od dochodów spółek (tzw. estońskim CIT).¹⁴⁰

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

¹⁴⁰ W stanie prawnym obowiązującym w szczególności do końca 2023 r. co do zasady jednostki objęte zakresem Systemu GloBE nie będą spełniać warunków właściwych dla ryczałtu od dochodów spółek – przede wszystkim w odniesieniu do ich prostej struktury organizacyjnej i własnościowej, w tym braku spółek zależnych.

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 rozliczenie aktywa 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 państwie w odniesieniu do którego dokonano wyboru. Jeżeli jednak w wyniku restrukturyzacji grupa nie posiada jednostek składowych w tym państwie to uznaje się, że nieodliczone aktywa od kwalifikowanej straty wynoszą dla tej grupy i w odniesieniu do tego państwa 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 danym państwie.

Oddział 3 – Alokacja podatków kwalifikowanych

Art. 93 [Alokacja 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 państwo inne niż państwo 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 właścicieli, 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 państwa, w którym 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 opodatkowany 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 państwie 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 5¹⁴¹, 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 państwa 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 państwie lokalizacji otrzymującego - gdy ten udział jest traktowany w państwie 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 państwa, w którym jest zlokalizowana, oraz jako transparentna podatkowo zgodnie z przepisami państwa, w którym 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 jednostki składowej od jednostki będącej właścicielem do jednostki. Zasada ta ma na celu zapewnienie, w odniesieniu do dochodu mobilnego, integralności przepisów dotyczących kalkulacji dokonywanych względem danego państwa. W przypadku braku tego artykułu, zasady alokacji do jednostki składowej podatków płaconych przez jednostki będącej właścicielem w ramach systemu zagranicznych jednostek kontrolowanych lub w odniesieniu do

¹⁴¹ 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.

jednostki hybrydowej, skutecznie łączyłyby podatki płacone przez właściciela w państwie o wysokim poziomie opodatkowania z dochodem jednostki składowej zlokalizowanej w państwie o niskim poziomie opodatkowania. Bez tej regulacji możliwe byłoby więc przenoszenia dochodów z państwa o wysokim poziomie opodatkowania do państwa 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 jednostki będącej właścicielem jednostki w związku z takim dochodem pasywnym, uwzględniana jest w jego 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 państwa 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 państwie zakładu nie będzie podatków (ze względu na to, że państwo pozwala zakładowi na rozliczenie swojej straty lub, rzadziej, ponieważ zakład nie podlega podatkowi w danym państwie). 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 państwie zakładu nie pomniejsza skorygowanych podatków kwalifikowanych w państwie zakładu lub centrali. Odpowiednio, gdy aktywo z tytułu podatku odroczonego rozpoznane przez zakład zostaje wykorzystane w państwie zakładu, skorygowane podatki kwalifikowane w państwie 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 4 - Korekty podatków kwalifikowanych po złożeniu zeznania i zmiany stawek podatkowych

Art. 96 [Korekta podatków kwalifikowanych po złożeniu zeznania]

Art. 96 stanowi implementację ustępu pierwszego art. 25 Dyrektywy i określają zasady uwzględniania w podatkach kwalifikowanych za rok podatkowy zmian wysokości podatków kwalifikowanych za poprzedni rok podatkowy (lub lata podatkowe). Zasady te różnią się w zależności od tego czy dokonywana zmiana jest uznawana za nieistotne obniżenie podatków kwalifikowanych (jeśli dokonano odpowiedniego wyboru w tym zakresie) czy za istotne obniżenie podatków kwalifikowanych. Pojęcie to zostało odpowiednio zdefiniowane w ustępie trzecim tego artykułu.

Konsekwencją istotnej zmiany podatków kwalifikowanych jest odpowiednia korekta kwalifikowanego dochodu za poprzedni rok podatkowy (lata podatkowe).

Poprawki, które wynikają z nieistotnego zmniejszenia zobowiązania podatkowego są uwzględniane przy obliczaniu efektywnej stawki podatkowej oraz podatku wyrównawczego na bieżąco. Ponowne ustalenie może zostać dokonane za poprzedzające lata podatkowe jedynie w zakresie, w jakim nie skutkuje zwrotem podatku wyrównawczego. W zakresie w jakim skutkowałoby zwrotem podatku wyrównawczego, uwzględnia się je w roku, w którym dokonano ponownego ustalenia (tj. bieżącym roku obrotowym). 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.

Zasada ta jest powiązana z regulacjami w zakresie kwalifikowanego dochodu (straty), zgodnie z którym korekta błędu rachunkowego w określeniu kwalifikowanego dochodu lub straty za poprzedni rok podatkowy jest uwzględniana w bieżącym roku podatkowym jako dodatkowy dochód lub wydatek. Jednak zgodnie z tym artykułem, jeżeli błąd dotyczył dochodu podlegającego opodatkowaniu i skutkuje istotnym zmniejszeniem podatków kwalifikowanych za poprzedni rok obrotowy, korekta uwzględniana jest w odpowiednim roku poprzednim (z zastrzeżeniem ograniczeń opisanych powyżej). Ma to na celu zapewnienie, że uwzględniono kwalifikowany dochód lub stratę oraz podatki kwalifikowane z nim powiązane w obliczeniach efektywnej stawki podatkowej i podatku wyrównawczego za ten sam rok obrotowy (i uniknięto zniekształcenia wyniku).

Kiedy skorygowanie błędu w ustaleniu zobowiązania podatkowego w określonym państwie powoduje istotne zmniejszenie zobowiązania podatkowego, grupa musi zrobić dwie rzeczy.

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, 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 wyrównawczy¹⁴² za poprzedni rok w oparciu o ponownie ustalone podatki i, jeśli również skorygowany, kwalifikowany dochód (stratę). Ma to na celu ustalenie czy istnieje dodatkowy podatek wyrównawczy. 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.

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, co stanowi zmniejszenie kwoty podatków kwalifikowanych.

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 kwalifikowały się do

¹⁴² Lub odpowiedni podatek na gruncie przepisów o krajowym podatku wyrównawczym (jurysdykcyjny krajowy podatek wyrównawczy)

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 danego państwa i nie dotyczy korekty zobowiązania grupy z tytułu podatku wyrównawczego dokonanej w wyniku badania zeznania podatkowego, skutkującego zmianami w zakresie stosowania ustawy.

Oddział 5 – 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 pkt 6 tego artykułu stanowi implementację art. 21.5 Dyrektywy. Jest to przepis szczególny, stosowany kiedy dla danego państwa 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 danego państwa jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto, a kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych ustalona dla tego państwa 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 danego państwa 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 państwie A kwalifikowana strata wynosi (100). Maksymalna kwota aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wygenerowanego w danym roku dla celów ustawy w państwie 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 państwie 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 państwie, którego minimalna efektywna stawka podatkowa jest niższa od 15%, nadwyżki zysku (o której mowa w art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy)¹⁴³.

Wspomniana nadwyżka zysku stanowi różnicę między jurysdykcyjnym kwalifikowanym dochodem netto a substratem majątkowo-osobowym jednostek składowych w danym państwie. W pojęciu substrat mieści się natomiast zagregowana suma kwot wyłączeń z tytułu płac i z tytułu rzeczowych

¹⁴³ W ramach implementacji art. 27.3 i 27.4 Dyrektywy, patrz także komentarz do art. 13 ustawy.

aktywów trwałych dla każdej jednostki składowej, wchodzącej w skład grupy w danym państwie. 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 danym państwie i w konsekwencji nie powstanie obowiązek obliczenia globalnego podatku wyrównawczego za ten rok¹⁴⁴.

Należy zwrócić uwagę, że grupa międzynarodowa (w jej imieniu także wyznaczona jednostka krajowa, czy wyznaczona jednostka raportująca) rokrocznie decyduje odnośnie do stosowania (zgodnie z art. 137 ust. 1 ustawy) 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 danym państwie, 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)¹⁴⁵. W szczególności, liczba pracowników jest obliczana jako całkowita 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 państwach w każdym roku, pod warunkiem, że podstawa taka pozwala na ocenę całkowitej liczby pracowników w

¹⁴⁴ Chyba, że istnieje dodatkowy podatek wyrównawczy, o którym mowa w art. 16 i 17 ustawy, w ramach implementacji art. 29 Dyrektywy.

¹⁴⁵ 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).

przeliczeniu na etaty). Dopuszczalne jest również rozsądne zaokrąglenie, o ile nie spowoduje to istotnego zniekształcenia rozkładu liczby pracowników w różnych państwach.

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 państwie 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 państwie 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 bezpośrednie 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 ustawy¹⁴⁶ (patrz uzasadnienie do tego przepisu).

Definicja kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych (pkt 3) obejmuje (co do zasady znajdujące się w państwie 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 państwa (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**).

Należy podkreślić, że ujęcie w ramach definicji wszystkich znajdujących w danym państwie 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

¹⁴⁶ 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.

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 danym państwie, - zlokalizowania kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych w danym państwie]

Przepisy art. 101 ustawy (implementującego art. 28.2 – 28.5, 28.8 oraz 28.9 Dyrektywy) wprowadzają właściwy mechanizm wyliczenia 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 państwie jednostki składowej (**ust. 4 oraz 8**),
- wskazanie limitu przysługującego odliczenia oraz
- określenie wyłączeń podmiotowych z wartości substratu.

Ust. 1 pozostający w związku z ust. 2 (implementujący art. 28.2 Dyrektywy) konstruuje swego rodzaju definicję pojęcia substratu jako sumy 2 rodzajów wyłączeń wszystkich jednostek składowych w danym państwie: 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 art. 137 ustawy - jak wskazywano wyżej).

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 państwie 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 wartości substratu mają zapobiec ryzyku sztucznego generowania przez grupę zwiększonego wyłączenia, w szczególności poprzez nabywanie w danym państwie 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 będzie¹⁴⁷ 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 państwie lokalizacji jednostki składowej grupy będącej pracodawcą (lub właścicielem takiej jednostki), albo zlokalizowania (w tym, okresu użytkowania) aktywów trwałych w państwie 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 kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe znajdujące się (użytkowane) w państwie ich właściciela.

Ustępy 6 oraz 11 (implementujące art. 28.5 Dyrektywy) składają się na **definicję wartości bilansowej netto kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych**, rozumianą jako połowa sumy wartości kwalifikowanych 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 kwalifikowanych 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 kwalifikowanego rzeczowego aktywa trwałego (zgodnie ze standardem stosowanym przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego), jego wartość bilansowa zostanie odpowiednio pomniejszona na koniec okresu

¹⁴⁷ 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.

sprawozdawczego. Natomiast, w przypadku odwrócenia takiego odpisu aktualizującego, wartość bilansowa kwalifikowanego rzeczowego aktywa trwałego ulegnie zwiększeniu analogicznie, tj. na koniec okresu sprawozdawczego. Jednocześnie, odwrócenie nie może zwiększyć wartości bilansowej danego kwalifikowanego rzeczowego aktywa trwałego, ponad tę wartość która byłaby ustalona, gdyby w latach poprzedzających nie dokonano wspomnianego odpisu aktualizującego.

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 kwalifikowane koszty płac odnoszą się do kwalifikowanych pracowników wykonujących czynności (pracę), w roku podatkowym, przez określony czas poza państwem pracodawcy będącego jednostką składową grupy. Podobnie konieczne było uregulowanie przypadków, w których kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe, w roku podatkowym, jedynie przez określony czas zlokalizowane są w państwie właściciela lub leasingobiorcy takiego składnika, będącego jednostką grupy, jak również sytuacji, gdy nie można określić państwa położenia danego aktywa, czy znajduje się ono w kilku państwach, w różnych okresach w trakcie roku podatkowego. Wprowadzona została zatem swego rodzaju instrukcja postępowania, którą odzwierciedlono w przepisach at. 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 państwem pracodawcy, można wskazać:

świadczenie pracy w formie zdalnej (w pełnym lub niepełnym wymiarze), zobowiązanie przez pracodawcę do wykonywania czynności poza państwem w ramach obowiązków służbowych (kontakty z klientami, dostawcami w innych państwach), 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 państwem 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 państwem lokalizacji właściciela jednak bez wjazdu do innego państwa (satelita wystrzelony w państwie lokalizacji właściciela jednostki), jednoczesne znajdowanie się w kilku państwach, w tym częściowo poza jakąkolwiek jurysdykcją (kabel biegnący przez wody międzynarodowe), czy przemieszczanie między państwami w celach niezwiązanych z transportem (sprzęt rolniczy używany w sąsiednich państwach).

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 państwie lokalizacji jednostki składowej, ale również

gdy wspomniane okoliczności dotyczą, w trakcie takiego roku podatkowego, więcej niż jednego państwa.

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 państwem pracodawcy, jak i analogicznie zlokalizowanych poza państwem właściciela kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych, przez określoną (nierzadko znaczną) część roku podatkowego. Celem regulacji jest uchwycenie istotnej działalności w danym państwie, a także zapobieżenie pełnej dowolności w tym zakresie, mogącej prowadzić do nieuzasadnionych wyłączeń przy jakimkolwiek okresie pozostawania w danym państwie - 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 wartości substratu w części (dotyczącej płac – z ust. 1 pkt 1), w przypadku kwalifikowanego pracownika jednostki składowej wykonującego w roku podatkowym czynności **wyłącznie w państwie 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 państwie lokalizacji tej jednostki, jak i poza tym państwem**, jednostka ta może uwzględnić:

- pełną wysokość kwalifikowanych kosztów płac tego pracownika - w przypadku, gdy łączny czas wykonywania tych czynności poza państwem 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 państwie lokalizacji tej jednostki składowej pozostaje do ogólnego czasu pracy tego kwalifikowanego pracownika - w przypadku, gdy łączny czas wykonywania tych czynności poza państwem 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 wartości 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 państwie lokalizacji jednostki składowej albo poza tym państwem 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 państwie lokalizacji pozostaje do całkowitego czasu jego używania w tym roku podatkowym – w przypadku, gdy znajdowało się ono poza państwem 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 aktyw trwały. To korzystający, faktycznie używa danego przedmiotu i zasadnym jest aby do niego przypisać substancję biznesową. Finansujący, który wykazuje np. w Polsce przedmiot leasingu jako aktyw 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 państwie 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 aktyw trwały 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 aktyw trwały.

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 danym państwie 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, nieodliczona za rok podatkowy kwota substratu nie podlega odliczeniu w innych latach podatkowych, co oznacza, że kwota substratu nie może zostać przeniesiona 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 innego państwa (innych państw) niż Polska.

Zgodnie z **ust. 13** (implementującym art. 28.8 i 28.9 Dyrektywy), w wartości substratu nie uwzględnia się kwalifikowanych kosztów zatrudnienia (w tym wynagrodzeń) oraz kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych jednostek składowych będących:

- jednostkami inwestycyjnymi

- ubezpieczeniowymi jednostkami inwestycyjnymi
- bezpieczeństwaowymi 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 ust. 1 i 2 (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 państwie 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 konstruuje 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. 4 doprecyzowuje sposób przydziału wspomnianych w ust. 3 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 państwie 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 danym państwie .

Ust. 5 (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:

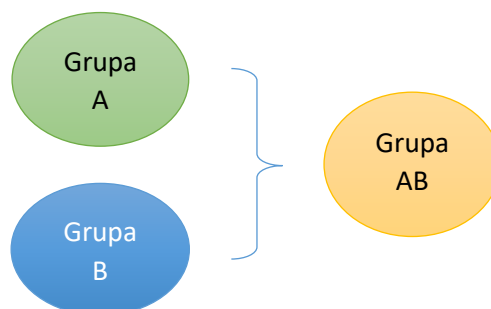
- a) wszystkie lub prawie wszystkie jednostki składowe co najmniej dwóch odrębnych grup stają się jednostkami składowymi jednej grupy, lub
- b) co najmniej dwie jednostki, które nie należą do żadnej grupy stają się jednostkami składowymi jednej nowej grupy, lub
- c) jednostka, która nie należy do żadnej grupy, staje się jednostką składową istniejącej grupy.

Definicja ta odwołuje się do porozumienia skutkującego połączeniem, przy czym pojęcie „połączenia” jest w tym przypadku rozumiane szerzej 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.

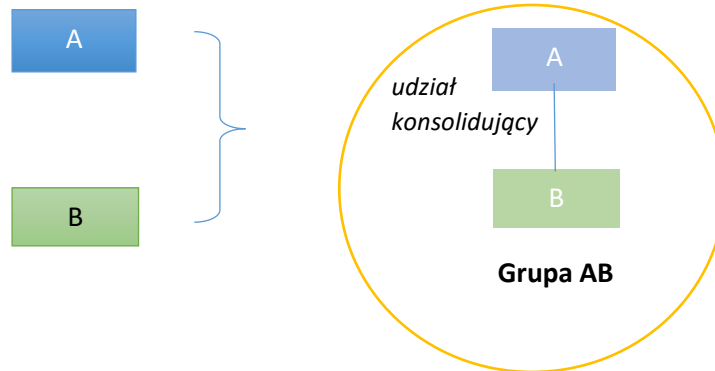
Zgodnie z definicją zawartą w lit. a wymaga się, aby w przypadku połączenia dwóch grup „wszystkie lub zasadniczo wszystkie” jednostki składowe tych odrębnych grup stały się członkami połączonej grupy. Nie będzie miała więc ona zastosowania, gdy grupa sprzedaje wszystkie jednostki składowe, które tworzą dany segment biznesowy grupy, chyba że segment taki reprezentuje praktycznie całą działalność grupy sprzedającej.

Połączenie grup

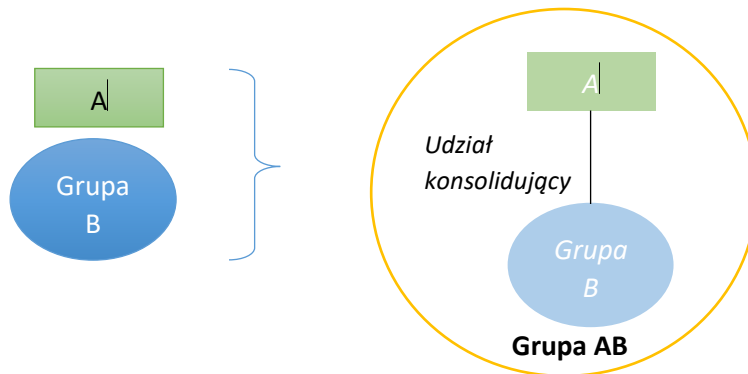


Definicja z lit. b i lit. c odnosi się w szczególności do przypadków, kiedy nienależąca do żadnej grupy jednostka nabywa udziały lub prawa w innej nienależącej do żadnej grupy jednostce, wskutek czego jednostki te po raz pierwszy wchodzi w skład grupy, jak również do przypadków, kiedy nienależąca do żadnej grupy jednostka zyskuje kontrolę nad istniejącą grupą oraz gdy grupa nabywa udziały lub prawa w jednostce niebędącej częścią innej grupy.

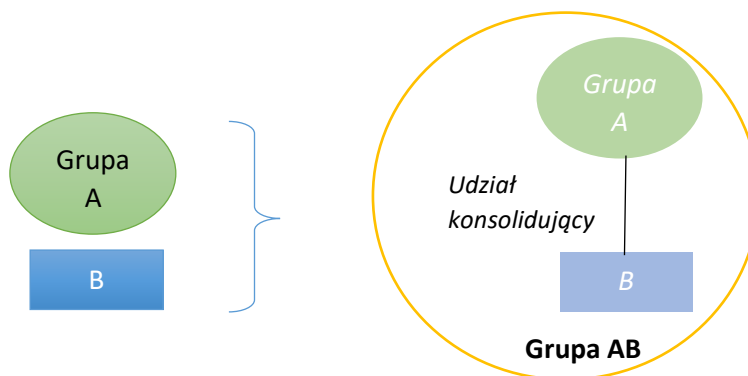
Jednostka nabywa jednostkę



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.

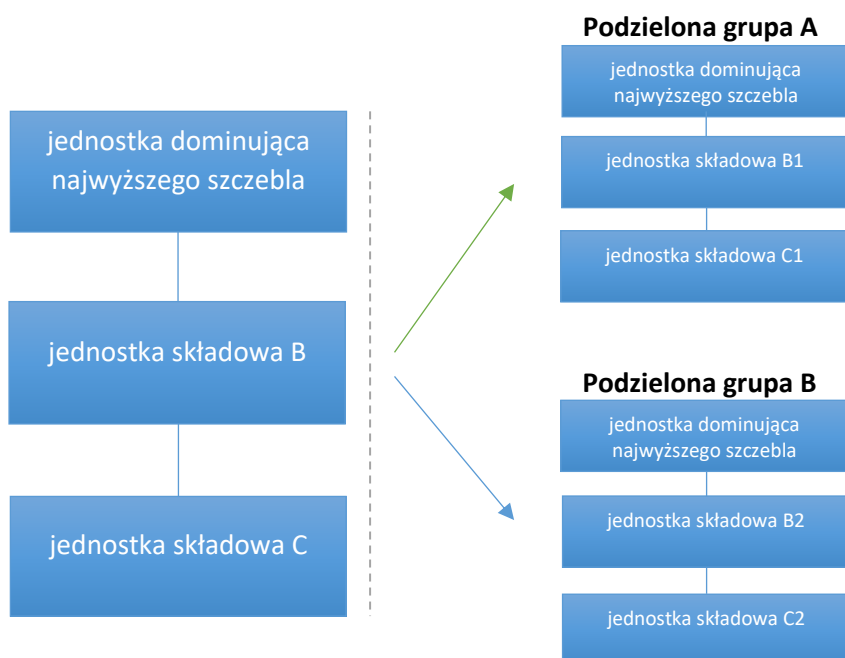
Podziałem grupy jest każde porozumienie, na mocy którego jednostki składowe jednej grupy zostają rozdzielone na dwie (lub więcej) samodzielne grupy i przestają być konsolidowane metodą pełną przez tą samą jednostkę dominującą najwyższego szczebla, ale są konsolidowane metodą pełną przez dwie (lub więcej) 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 innym państwie, 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 połączenie¹⁴⁸.

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 skonsolidowanego sprawozdania finansowego konieczne jest doprecyzowanie, jak w takim przypadku określić, czy przed połączeniem.

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).

¹⁴⁸ Zob. Komentarz [6.1.1; 22]

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 państwach) 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 stosujący 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 przejściu, 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 zostałaaby 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, to 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, za rok podatkowy, w którym w wyniku zbycia lub nabycia udziałów własnościowych w danej jednostce składowej, 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. właścivi 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, podatek 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 przejęciu.¹⁴⁹

Art. 104 ust. 2

Art. 104 ust. 2 odwołuje się do mechanizmu ponownego ujęcia rezerw w ramach całkowitej korekty podatków odroczonych, tj. do art. 89. W szczególności, podatek 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 podatek 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

¹⁴⁹ 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 określonym państwie, 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]

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.

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].¹⁵⁰

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.

¹⁵⁰ 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]

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 tę 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]

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 określonego państwa, 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 określonym państwie, uważa się ją za wartość przypisaną do danego państwa w ramach rozliczeń grupy, a nie wartość przypisaną do konkretnej jednostki składowej z tego państwa. 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 państwa – 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 państwo 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 państwo, w którym 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 państwo, o którym mowa w ust. 1, uważa się to państwo, w którym 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 państwie, w którym 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 państwa, które traktuje transakcję jako taką sprzedaż (a nie dla państwa 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 3 następujące warunki:

- 1) wynagrodzenie za zbycie stanowią, w całości lub w znacznej części, udziały w kapitale nabywającej jednostki składowej lub jednostki/osoby ściśle 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 państwa, w którym posiada siedzibę 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 ściśle powiązaną z tą jednostką. Osobą ściśle powiązaną rozpatruje się na gruncie z art. 5(8) Konwencji Modelowej, zgodnie z definicją zawartą w art. 2 ust. 1 pkt 34. Jednakże w przypadku likwidacji, wynagrodzenie może być związane z unicestwieniem udziałów w kapitale takiej likwidowanej jednostki.

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 państwa 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 przejęcia – *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 odroczone 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.¹⁵¹ 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 państwie 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 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)

¹⁵¹ Pkt 2.1.

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 państwie 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) uwzględni 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 innym państwie niż państwo lokalizacji pozostałych jednostek składowych tej grupy) albo może obejmować tylko grupy krajowe.

Przepis ten dotyczy sytuacji, w której dwie grupy (lub więcej) sporządza 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 takie 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 państwie 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 państwie 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 „łączona” 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 państwie 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 połączonych 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. **Ust. 1** wskazuje, że jednostki i jednostki składowe każdej z grup tworzących grupę o kilku jednostkach dominujących są traktowane tak, jakby były jednostkami składowymi jednej grupy. Przepis ten odnosi się do „jednostek” i „jednostek składowych”, ponieważ ma dwa cele. Pierwszym jest określenie składu grupy o kilku jednostkach dominujących. Podobnie jak w art. 2, test ten odnosi się do wszystkich jednostek, niezależnie czy są jednostkami składowymi czy jednostkami wyłączonymi. Jest to istotne przy stosowaniu minimalnego przychodu grupowego, który uwzględnia przychody jednostek będących członkami grupy o kilku jednostkach dominujących niezależnie od tego, czy są to jednostki wyłączone. Drugim celem jest identyfikacja jednostek składowych takiej grupy na potrzeby stosowania Zasad GloBE, w tym obliczenia globalnego podatku wyrównawczego.

Zgodnie z **ust. 2** jednostka (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 ustępu jest objęcie definicją jednostki składowej także tych jednostek, które nie spełniałyby definicji, kiedy każda z grup tworzących grupę o kilku jednostkach dominujących podlegałaby 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. 3 (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. W ramach art. 2 ust. 1 pkt 14 lit. c odpowiednio rozstrzygnięto, że wszelkie odniesienia do jednostki dominującej najwyższego szczebla w ustawie odnoszą się także do każdej jednostki dominującej najwyższego szczebla grupy o kilku jednostkach dominujących. Ponadto, także IPE i POPE odrębnych grup traktuje się jako odpowiednie jednostki dominujące grupy o kilku jednostkach dominujących.

W świetle **ust. 4** (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. 5, 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. 6** (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. 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 [Pomniejszenie 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 państwie 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 o podatku dochodowym od osób prawnych. 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 państwie 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 grupy¹⁵².

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

¹⁵² Ang. „holder of an ownership interest (the ownership holder)”.

- 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
- 2) właściciel posiada nie więcej niż 5 % udziałów własnościowych, dających prawo do zysków lub aktywów jednostki pośredniczącej, jest rezydentem podatkowym w państwie lokalizacji jednostki oraz jest osobą fizyczną, podmiotem rządowym, organizacją międzynarodową, organizacją nienastawioną na zysk albo funduszem emerytalnym.

Odnosząc się do pierwszej z w/w 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 państwem jego rezydencji podatkowej albo (ii) w podlegającym opodatkowaniu dochodzie stałego zakładu właściciela [Komentarz, 7.1.1; 10].

Do spełnienia w/w 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 w/w 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 państwie 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.¹⁵³

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 państwa 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 państwie 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.

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

¹⁵³ 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.

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 państwie 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. 3 pkt 4 lit. a, jednostka rządowa, organizacja międzynarodową albo organizacją nienastawioną na zysk będącym rezydentem podatkowym w państwie 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 wykaze, 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 państwie 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 państwie 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 państwie, w którym 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 wspólników 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 państwie 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 Dyrektywy¹⁵⁴.

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 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 państwa 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 danego państwa, skorygowane podatki kwalifikowane - przypadające na wszystkie jednostki składowe zlokalizowane w tym państwie zlokalizowane w tym państwie objęte systemem opodatkowania wypłaty zysku **powiększa się o podatek od hipotetycznej wypłaty zysku**.

¹⁵⁴ 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 danym państwie 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 danym państwie 1 lipca 2021 r. lub przed tą datą, a następnie zostały wprowadzone zmiany zgodne z konstrukcją reżimu.

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 tego państwa była równa minimalnej stawce podatkowej;
- b) podatek dochodowy, który byłby należny gdyby wszystkie te jednostki składowe zlokalizowane w tym państwie 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 danym państwie, jeżeli wszystkie te jednostki stosują system opodatkowania wypłaty zysku albo kwalifikowany system opodatkowania wypłaty zysku. Tym samym, jeżeli jakakolwiek jednostka grupy zlokalizowana w danym państwie 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 saldo 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 danego państwa, co wynika również z art. 116 ust. 3 ustawy.

Ust. 1 stanowi, że wskazane saldo, 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 saldo **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 saldo, 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 danego państwa 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 całego państwa (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 państwie 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 państwie swojej lokalizacji oraz podlega nadzorowi w tym państwie.

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) **kwalfikowane straty** takiej jednostki powstałe w okresie, o którym mowa w pkt 2;
- 4) **nadwyżkę kwalfikowanych strat, która pozostała po uprzednim obniżeniu niewypłaconego kwalfikowanego 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 kwalfikowanego dochodu netto jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej o wskazane w ust. 1 pkt 2 i 3 wypłaty oraz kwalfikowane straty, które już pomniejszyły niewypłacony kwalfikowany 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 kwalfikowanego dochodu tej jednostki (tj. efektywnie udziału jednostki będącej właścicielem w niewypłaconym kwalfikowanym dochodzie netto) oraz stawki 15%.

Z kolei, w ust. 2 ustawy wpływa na zasady obliczania efektywnej stawki podatkowej. W świetle tego przepisu, kwalfikowany dochód (stratę) jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej, jak również skorygowane podatki kwalfikowane przypisywane do takiego dochodu, wyłącza się z obliczania efektywnej stawki podatkowej dokonywanej zgodnie z przepisami działu II (tj. zarówno ETR dla danego państwa, jak i efektywnej stawki podatkowej pozostałych jednostek inwestycyjnych obliczanego, zgodnie z przepisami rozdziału 2 działu II). Wyjątek stanowi kwota podatków kwalfikowanych, 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 kwalfikowanym dochodzie netto, ustalony na koniec roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy, w którym dokonano odwołania, traktuje się jako kwalfikowany dochód jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej za rok podatkowy. W takim przypadku, iloczyn takiego kwalfikowanego 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 danym państwie nie są przekroczone określone progi kwotowe w odniesieniu do przychodu i dochodu (*wyłączenie 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, którego może dokonać – w odniesieniu do danego państwa – uprawniona jednostka grupy. 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 danym państwie, za rok podatkowy, jeżeli za ten rok łącznie spełnione są określone warunki, tj.:

- 1) **średni trzyletni kwalifikowany przychód** wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tym państwie jest **mniejszy niż 10 mln euro**;
- 2) **średni trzyletni jurysdykcyjny kwalifikowany dochód** wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tym państwie wynosi **mniej niż 1 mln euro** albo została osiągnięta średnia jurysdykcyjna kwalifikowana strata wszystkich takich jednostek.

Kwalifikowany przychód jednostek składowych jest, zgodnie z ust. 7, sumą przychodów wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danym państwie, 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 średnią arytmetyczną kwalifikowanego przychodu osiągniętego za rok podatkowy i dwa poprzednie lata podatkowe przez wszystkie jednostki składowe zlokalizowane w danym państwie.

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 danym państwie 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 państwie 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).

Art. 125 [Bezpieczna przystań dla polskich jednostek dominujących w odniesieniu do państw 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 wyłączała, pod pewnymi warunkami, obowiązek rozliczenia podatku wyrównawczego przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla w państwie swojej lokalizacji, innym niż Rzeczpospolita Polska) – *taka bezpieczna przystań oparta będzie na działaniu Wytycznych Administracyjnych i odpowiednich przepisów innych państw wdrażających zasady GloBE,*
- kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy (w takiej sytuacji płatność tego podatku w innym państwie będzie wyłączała, pod pewnymi warunkami, obowiązek obliczenia globalnego podatku wyrównawczego przez polską jednostkę dominującą w odniesieniu do swoich nisko opodatkowanych jednostek w tym innym państwie) – *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 innym państwie uczestniczącym 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 innego państwa – 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 innym państwie - może nie obliczać w odniesieniu 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 państwie 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 tym innym państwie. 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 państwach. **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 państwa dla którego dokonano wyboru (w doniesieniu do jednostek w tym państwie). Oznacza to również, że jednostka dominująca będąca podatnikiem nie ma obowiązku obliczania efektywnej stawki podatkowej dla tego państwa.

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 państwa, dla którego wybrano *QDMTT safe harbour*.

Wyboru stosowania omawianej bezpiecznej przystani dokonuje się w odniesieniu nie tyle co do danego państwa, ale w rzeczywistości dla „podgrup” (kategorii jednostek) w danym państwie.

Wytyczne Administracyjne z lipca 2023 dla *QDMTT safe harbour* w paragrafach do 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 państwie „A” oraz ma udziały w joint venture i w jednostce zależnej joint venture zlokalizowanych w państwie „A”. Wybór o stosowaniu bezpiecznej przystani dla państwa „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 danego państwa innego niż Rzeczpospolita Polska (w rzeczywistości dla podgrup w danym państwie – co zostało opisane wcześniej), jeżeli:

- wszystkie jednostki lub jednostki składowe zlokalizowane w tym państwie (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,
- państwo dla którego wybór stosowania bezpiecznej przystani jest dokonywany, wskazane 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 danym państwie wszystkie jednostki danej podgrupy, które byłyby normalnie przez niego 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 państwo, dla którego dokonuje się wyboru, było wskazane we właściwym obwieszczeniu wydanym przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sprawie bezpiecznych przystani dla kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego innych państw. 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 państwie „A” oraz ma udziały w joint venture i w jednostce zależnej joint venture zlokalizowanych w państwie „A”. Państwo „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 państwie „A”). Wybór o stosowaniu bezpiecznej przystani dla państwa „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 przystani¹⁵⁵.

Wskazuje on zakres stosowania uproszczonej metody kalkulacji (*Simplified Calculations Safe harbour Framework*¹⁵⁶) 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 danego państwa:

- 1) nadwyżka zysku wynosi więcej niż zero,
- 2) zastosować można wyłączenie 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

¹⁵⁵ 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

¹⁵⁶ Ibidem.

(*Non-Material Constituent Entities*) w nawiązaniu do dokumentu OECD zakresie permanentnych bezpiecznych przystani¹⁵⁷.

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 przez uprawnioną jednostkę 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:

- 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 39 lit. a albo lit. c;
- 2) skonsolidowane sprawozdanie jednostki dominującej najwyższego szczebla podlega obowiązkowo audytowi zewnętrznemu, zgodnie z przepisami obowiązującymi w państwie 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 państwie lokalizacji jednostki dominującej najwyższego szczebla albo w państwie lokalizacji jednostki wyznaczonej, jeżeli informacja o grupie podmiotów nie jest składana w państwie lokalizacji jednostki dominującej najwyższego szczebla (w przypadku 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 podlegającej 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.

¹⁵⁷ Ibidem.

Przykład:

Polskie UPE w państwie „A” posiada 3 jednostki składowe oraz 2 jednostki składowe osiągające wyniki finansowe o niskiej istotności. UPE dokonuje wyboru z art. 127. Na potrzeby sprawdzenia czy dla państwa „A” w ogóle będzie obliczało globalny podatek wyrównawczy, zgodnie z art. 126, do wyliczenia wyłączenia de minimis dla 2 jednostek składowych osiągających wyniki finansowe o niskiej istotności zastosuje uproszczoną kalkulację, a dla pozostały 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 państwach 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 za pierwsze 5 lat początkowego okresu grupy międzynarodowej, jeżeli w tym pięcioletnim okresie posiada jednostki składowe zlokalizowane **w nie więcej niż sześciu państwach**. Co istotne, na potrzeby ustalania liczby państw uwzględnia się też państwo jednostki dominującej. Nie jest natomiast możliwe, aby doliczyć w tym zakresie bezpaństwowe 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 **nie może przekraczać 50 000 000 EUR** (nieprzerwanie w 5-letnim okresie).

W świetle **ust. 1 pkt 2** oraz **ust. 2**, do powyższej sumy nie zalicza się jednak aktywów jednostek zlokalizowanych w państwie, w którym jednostki te posiadają najwyższą łączną wartość rzeczowych aktywów trwałych za rok podatkowy. Tym samym, wyłącza się państwo, gdzie wartość jest najwyższa (z reguły państwo 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 państw 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 wyłączoną, 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 wchodzi 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** nakłada obowiązek na jednostki składowe grupy, zlokalizowane na terytorium Polski, do powiadomienia 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.

Art. 129 [Początkowy okres działalności grupy międzynarodowej – UPE spoza Polski oraz 5-letnie zwolnienie dla grup krajowych]

Art. 129 ust. 1 odnosi się natomiast do przypadku, gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy międzynarodowej nie jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Taka jednostka korzystać będzie z równoważnego 5-letniego zwolnienia zgodnie z przepisami państwa jej lokalizacji. Natomiast art. 129 ust. 1 wprowadza **równoległe zwolnienie dla krajowego podatku wyrównawczego i podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków 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 nieprzerwanie spełnione są opisane wcześniej warunki wynikające z art. 128 ust. 1 (mniej niż 6 państw i określony próg wartości aktywów).

Okres 5 lat liczy się na podobnych zasadach, jak w przypadku grupy międzynarodowej z UPE zlokalizowanym w Polsce, 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 danego państwa jest rok podatkowy, za który pierwszy raz stosuje się w odniesieniu do jednostek zlokalizowanych w tym państwie przepisy działu II, III lub IV, tj. oblicza się globalny podatek wyrównawczy, krajowy podatek wyrównawczy lub podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków.

Przepis **ust. 2** określa, w jakim zakresie uwzględnia się – za pierwszy rok podatkowy i dla celów wyliczenia efektywnej stawki podatkowej (obliczanej dla danego państwa) – 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.

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 danego państwa (Rzeczypospolitej Polskiej lub innego państwa).

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.

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.¹⁵⁸ 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 oddział 3 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, przewidzianą w art. 86 ust. 1 pkt 1 lit. e) projektu, przewiduje 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, umożliwiając 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 Polsce lub w innym państwie. 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.

¹⁵⁸ Pkt 4.1 (*Deferred tax assets with respect to tax credits under Article 9.1.1*)

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 aktywów 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 kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego. Ustanawia on przepisy przejściowe dla przypadku, gdy jednostka dominująca oblicza globalny podatek wyrównawczy po raz pierwszy za późniejszy rok podatkowy niż rok, za który pierwszy raz oblicza się kwalifikowany zagraniczny podatek wyrównawczy należny od jednostki składowej zgodnie z przepisami państwa jej lokalizacji. W takiej sytuacji, dla celów obliczenia globalnego podatku wyrównawczego dla tego państwa 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 roku, oraz transakcja dotyczyła aktywów wyłączonych z kwalifikowanego dochodu (straty). Jednakże, w świetle wytycznych, jeżeli w związku z takimi transakcjami zapłacono kwalifikowany 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 w oparciu o tę wartość.

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.¹⁵⁹ 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.¹⁶⁰ 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 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

¹⁵⁹ Pkt 4.2 (*Applicability of Article 9.1.3 to transactions similar to asset transfers*)

¹⁶⁰ Pkt 4.3 (*Asset carrying value and deferred taxes under 9.1.3*)

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*)¹⁶¹, 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 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.

¹⁶¹ 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.

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 państwie 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 zostałoby 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 (dalej: **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 państwach). 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 państw.

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. 3 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 danego państwa. 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 państw, celem zapewnienia przyszłej wymiany między organami podatkowymi poszczególnych państw, 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 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 danym państwie 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 inny państwie („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 państwa, 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 GIR 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)¹⁶² 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 (znaczną część tych danych powinna być gromadzona dla potrzeb sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy).

¹⁶² 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.

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
- państwa, w którym 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 obowiązywania ustawy w przypadku którego termin ten wynosi 18 miesięcy (zob. art. 136).

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 Biuletynie Informacji Publicznej. 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 FANIL poszczególnych jednostek składowych, czy też jurysdykcyjna efektywna stawka opodatkowania), 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 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 państw.

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 przekazania danych, o których mowa w ust. 7, w odniesieniu do pierwszego roku stosowania ustawy przez daną grupę. Zgodnie z tym przepisem terminy te wynoszą 18 miesięcy od zakończenia takiego roku podatkowego, co oznacza że są dłuższe o 3 miesiące w stosunku do standardowych terminów. Regulacja ta ma na celu ułatwienia wywiązania się takich grup z obowiązków przewidzianych ustawą w pierwszym roku stosowania jej przepisów przez daną grupę w danym państwie.

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 w jakim dana grupa rozpoczęła stosowanie ustawy w odniesieniu do jej jednostek składowych zlokalizowanych w Rzeczypospolitej Polskiej. 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 Biuletynie Informacji Publicznej 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 będącej

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, prowadzący 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 w 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 nich 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 GİR oraz zeznań lokalnych]

Przepis art. 136 reguluje kwestie składania korekt Informacji GloBE oraz zeznań, o których mowa w art. 134 ustawy. Przepis ten wprowadza zamknięty katalog przesłanek złożenia korekt ww. deklaracji. Zgodnie z **ust. 1**, odnoszącym się zarówno do Informacji GloBE, jak i zeznań, o których mowa w art. 134, deklaracje te mogą zostać skorygowane w przypadku, gdy wystąpiły w nich oczywiste omyłki lub błędy rachunkowe (pkt 1) albo innego rodzaju błędy w obliczeniu podstawowych kategorii elementów

niezbędnych do wyliczenia kwoty globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego bądź podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków (pkt 2).

Ponadto – w odniesieniu do zeznań dotyczących podatków wyrównawczych (jako dokumentu z którego wynika zobowiązanie do zapłaty podatku) – przewidziano możliwość ich skorygowania w przypadku, gdy wykazana w takim zeznaniu kwota podatku została ustalona przez właściwy organ podatkowy w innej wysokości.

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 danego państwa 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).

Resumując, 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 danym państwie 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 lub obowiązek uwzględnienia zmiany elementów konstrukcyjnych Systemu GloBE (np. wysokości skorygowanych podatków kwalifikowanych) w bieżącej kalkulacji danego rodzaju 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.

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. 3 ust. 1 pkt. 7 i 8 za jednostki wyłączone (5 ust. 9 projektu);
- 2) dywidendy z inwestycji portfelowej (art. 56 projektu);
- 3) wynagrodzenia w formie akcji (art. 57 ust. 1 projektu);
- 4) ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji (art. 58 ust. 1 projektu);
- 5) zysku (straty) ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych (art. 59 ust. 1 projektu);
- 6) skonsolidowanego podejścia księgowego (art. 60 ust. 1 projektu);
- 7) wyłączonych zysków (strat) kapitałowych z instrumentów zabezpieczających udziały własnościowe (art. 61 ust. 1 projektu);
- 8) wyłączonej kwoty przychodu (dochodu) z tytułu zwolnienia z długu (art. 62 ust. 1 projektu);
- 9) włączenia udziałów własnościowych (art. 63 ust. 1 projektu);
- 10) nieuwzględniania kwoty zwiększenia rezerwy w całkowitej kwocie korekty podatku odroczonego za rok podatkowy (art. 86 ust. 3 pkt 2 projektu);
- 11) kwalifikowanej straty (art. 92 ust. 1 projektu);
- 12) nieistotnego obniżenia podatków kwalifikowanych (art. 96 ust. 1 pkt 1 lit. b projektu);
- 13) utworzenia salda ujemnych podatków skorygowanych (art. 99 ust. 1 projektu);
- 14) niestosowania wyłączenia substratu majątkowo-osobowego (art. 101 ust. 2 projektu);
- 15) metody ustalania zysku (straty) od wartości godziwej aktywów i zobowiązań (art. 110 ust. 1 projektu);
- 16) stosowania systemu opodatkowania wypłaty zysku (art. 116 ust. 1 projektu);
- 17) traktowania jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej jako jednostki transparentnej podatkowo, o których mowa w art. 118 ust. 1;
- 18) stosowania metody opartej na wypłacie zysku w odniesieniu do jednostki będącej właścicielem jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej w przypadku, o którym mowa w art. 119 ust. 1;
- 19) stosowania wyłączenia de minimis (art. 124 ust. 1 projektu);
- 20) zwolnienia w zakresie kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, o którym mowa w art. 145 projektu).

Ust. 1 omawianego przepisu określa podmiot uprawniony do dokonania i odwołania wyborów, o których mowa powyżej. Co do zasady jest nim jednostka składająca GIR (z tego względu, iż w GIR

zawarte będą stosowane pola odnoszące się do poszczególnych wyborów), w tym wyznaczona jednostka raportująca z państwa innego niż Rzeczpospolita Polska. W przypadku wyboru dotyczącego skonsolidowanego podejścia księgowego przepisy Dyrektywy wskazują na jednostka dominująca 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 okres, 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 zlokalizowanych w państwie, w odniesieniu do którego 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 o CIT]

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 prowadziłoby 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.

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, które 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 podatku 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 finansowej¹⁶³ na których oparta jest koncepcja globalnego opodatkowania wyrównawczego;
- potrzebę osiągnięcia pożądanego z perspektywy celu Systemu GloBE spójności dokonanej wykładni przepisów o podatku wyrównawczym z podejściem prezentowanym wobec danej międzynarodowej grupy przedsiębiorstw przez inne państwa – w zakresie dotyczącym członków tej grupy z siedzibą w tym innym państwie;
- 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

¹⁶³ Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej oraz uznane standardy krajowe obowiązujące w niektórych jurysdykcjach.

wyrównawczy na gruncie Modelowych Zasad OECD¹⁶⁴; 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 transferowych¹⁶⁵) lub korzystających z pojęć o pewnym ugruntowanym rozumieniu na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego (np. koncepcja *beneficial ownership* w podatku u źródła¹⁶⁶). Organ wydający interpretację ma zgodnie z dotychczasową praktyką i orzecznictwem sądów¹⁶⁷ 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 wyrównawczym 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 8000.¹⁶⁸ 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 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

¹⁶⁴ Ocena ta będzie brała pod uwagę również aspekt wykładni i stosowania krajowych przepisów wdrażających Zasady GloBE.

¹⁶⁵ Art. 11d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

¹⁶⁶ Art. 21 ust. 3 pkt 4 ustawy o CIT

¹⁶⁷ Zob. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: II FSK 1665/16, II FSK 2781/19, II FSK 2655/19.

¹⁶⁸ 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, osiąganych 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.

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 zdarzeń przyszłych, w tym czynności planowanych lub rozpoczętych i niezakończonych.
3. Konieczność uiszczenia opłaty wstępnej w wysokości 25 000 zł oraz opłaty głównej, której wysokość uzależniona jest od zakresu i stopnia skomplikowania problematyki wniosku. Opłata główna nie może być jednak wyższa niż 75 000 zł.
4. Przeprowadzenie 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 jako: **Rada**) na wzór Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Na wniosek organu wydającego opinię Rada 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 12 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 zawichości samych przepisów ustawy jak i złożoności prezentowanych zdarzeń (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, nie byłoby to

rozwiązanie nowe, bowiem przykładowo w Czechach, Danii oraz Holandii interpretacje obowiązują przez 5 lat.

Projektowana instytucja będzie stanowić komplementarną część systemu prawnopodatkowych instrumentów o charakterze ochronnym i interpretacyjnych (m.in. interpretacje indywidualne, interpretacje ogólne, uprzednie porozumienia cenowe, porozumienia podatkowe).

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 zdarzeń 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.¹⁶⁹ VRIK umożliwia zainteresowanemu uzyskanie wiążącej dla organów podatkowych w zakresie skutków podatkowych planowanej transakcji 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. Część szczegółowa – omówienie poszczególnych przepisów

1. Organ właściwy do wydania, zmiany lub uchylecia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego – pkt 1 (art. 13 § 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 lub uchylecia 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 zmiana Wiążących Informacji Stawkowych (dalej: **WIS**) oraz Wiążących Informacji Akcyzowych (dalej: **WIA**). Krajowa Informacja Skarbowa jest instytucją znaną podatnikom oraz pełnomocnikom, którzy w swej pracy często mają styczność z reprezentowaniem klientów przed Dyrektorem KIS. Wobec powyższego, jako

¹⁶⁹ 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*

wyspecjalizowany i scentralizowany organ, wyposażony w sprawnie działający aparat administracyjny, Dyrektor KIS jest najlepiej przygotowanym organem do przyjęcia nowego zadania interpretacyjnego.

2. Wyłączenie możliwości wydawania interpretacji ogólnych na wniosek oraz interpretacji indywidualnych pkt 2 i 3 (art. 14a § 1c i art. 14b § 2a pkt 3)

W projektowanej ustawie przyjęto założenie, że wniosek o wydanie interpretacji ogólnej oraz wniosek 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 to, że podatek wyrównawczy jest nowością w krajowym systemie prawa podatkowego, istniejące obecnie narzędzia interpretacyjne mogą nie zapewnić faktycznej ochrony prawnej podatnikowi. Dlatego też wyłączenie zagadnienia podatku wyrównawczego z zakresu interpretacji indywidualnych i ogólnych jest konieczne, by nakierować wnioskodawców na korzystanie z dedykowanego im narzędzia. Jednocześnie, w sytuacji pojawienia się wątpliwości, które mogą być rozwiązane za pomocą interpretacji ogólnej wydawanej z urzędu lub objaśnień podatkowych – minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie wciąż posiadał taką kompetencję.

3. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego – pkt 4 (Dział IId. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego)

1) Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego i zakres podmiotowy opinii (art. 14t)

Z uwagi na to, że 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 działu do Ordynacji podatkowej, pt. „Dział IId. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego”. W Rozdziale 1 projektowanego Działu IId. zawarte zostały normy prawne dotyczące nowego, dedykowanego instrumentu interpretacyjnego – opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego.

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 wnioskodawców. 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, za zainteresowanego 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 wnioskodawców do podmiotów posiadających siedzibę na terenie 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** ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych podyktowane jest ekonomią proceduralną oraz minimalizacją kosztów. Reprezentant jednostek składowych występując w imieniu kilku podmiotów wnosi opłaty jako jeden podmiot, natomiast ochrona wynikająca z interpretacji dotyczy wszystkich jednostek składowych objętych wnioskiem.

2) Zakres przedmiotowy wniosku o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego (art. 14u)

[2.1.] Zakres czasowy (art. 14u § 1)

Zgodnie z projektowanym w § 1 zakresem wniosku, opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego może dotyczyć zdarzeń przyszłych, w tym czynności planowanych lub rozpoczętych i niezakończonych. 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 wnioskodawców do zachowania należytej staranności przy planowaniu operacji biznesowych i weryfikacji potencjalnych skutków podatkowych przed ich wystąpieniem.

[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 wnioskodawcę, w tym:

- a) wyczerpujące przedstawienie zdarzenia przyszłego, w szczególności informacje istotne dla określenia skutków podatkowych,
- b) własne stanowisko zainteresowanego w sprawie oceny prawnej zdarzenia przyszłego;
- c) dane identyfikacyjne jednostek składowych grupy, w tym ich numery identyfikacji podatkowej, jeżeli zostały nadane;
- d) państwa, w których jednostki składowe grupy posiadają siedziby;
- e) rodzaj jednostek składowych określony zgodnie z **art. 2 pkt 12-18 i 20, art. 5 ust. 1 oraz art. 11 ust. 2** ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych;

- 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 wnioskodawcy, w tym:
 - wskazanie przedmiotu prowadzonej działalności,
 - opis strategii gospodarczej,
- h) wykaz pozostałych jednostek składowych uczestniczących w zdarzeniu przyszłym, 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 zdarzenia przyszłego, stosowanych przez wnioskodawcę i pozostałe jednostki składowe uczestniczące w zdarzeniu przyszłym;
- j) umowy, porozumienia wewnątrzgrupowe lub inne dokumenty dotyczące zdarzenia przyszłego;
- k) wskazanie na wszystkie inne dokumenty lub informacje niezbędne do dokonania oceny stanowiska zainteresowanego, o którym mowa w pkt b).

Tak zakreślony 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 interpretacją 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 zwykłe 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 zdarzenia przyszłego objętego 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, opinie zabezpieczające, porozumienie podatkowe czy też Wiążące Informacje Stawkowe.

[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 wnioskodawcy, o którym mowa w art. 14u § 3, w dniu złożenia wniosku o opinię elementy opisanego w nim zdarzenia przyszłego 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 KIS odmówi wydania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego jest sytuacja, w której w dniu złożenia wniosku o opinię elementy opisanego w nim zdarzenia przyszłego są już objęte opinią w sprawie opodatkowania wyrównawczego, która nie utraciła ważności. Brak jest bowiem zasadności, by KIS rozpatrywał dwukrotnie tę samą sprawę oraz by w obrocie prawnym istniały dwie identyczne opinie wydane na rzecz tego samego podmiotu (art. 14u § 4 pkt 2).

Ponadto KIS odmówi wydania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego w zakresie tych elementów zdarzenia przyszłego, 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 zostały złożone przez różnych wnioskodawców – w szczególności, gdy wnioskodawcy 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 zdarzenie przyszłe odpowiada 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 wnioskodawca będzie stroną zawartej umowy o współdziałanie, lub do Ministra Finansów, jeżeli wnioskodawca 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 umożliwi 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, ponadto przebieg spotkania uzgodnieniowego może być utrwalony za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych (art. 14u § 11).

3) Pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia (art. 14w)

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 przepisami prawa i bezskutecznym wezwaniu wnioskodawcy do usunięcia braków formalnych (odpowiednie stosowanie art. 169 § 1) KIS wyda postanowienie o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia. Na postanowienie to będzie przysługiwać zażalenie.

4) Okres ważności opinii (art. 14x)

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 okazały się niekorzystne dla podatników, którzy w ten sposób mogą pozostawać w przeświadczeniu, że pomimo upływu lat i nowelizacji przepisów mają cały czas aktualną interpretację, którą mogą stosować. Obecnie, nowsze narzędzia interpretacyjne, takie jak np. WIS, WIA czy Porozumienie Inwestycyjne wydawane są na okres nie dłuższy niż 5 lat. Ponadto pięcioletni okres ważności jest spójny z terminem 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. 14zh), co przemawia za koniecznością wprowadzenia pewnego limitu czasowego dla instrumentu interpretacyjnego.

5) Treść opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego (art. 14y)

Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego zawierać ocenę zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku. Ocena ta będzie dokonana przez KIS na podstawie analizy treści wniosku zawierającego opis zdarzenia przyszłego. KIS w wydanej opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego oceni stanowisko wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny, lub jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie, będzie mógł odstąpić od uzasadnienia prawnego. Jeżeli w wyniku treści wniosku stanowisko wnioskodawcy zostanie ocenione negatywnie, w treści opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego zostanie zawarte wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym. 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. 14zo) oraz o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

6) Opłaty (art. 14z-14zb)

[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 od zakresu wniosku i stopnia skomplikowania sprawy – ze wskazaniem górnego limitu tej opłaty. Rozwiązanie takie funkcjonuje już m. in. w Porozumieniu Inwestycyjnym.

W przypadku opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego opłata jest konieczna ze względu na koszty prowadzenia postępowania, w tym konieczność utworzenia i utrzymania: wyspecjalizowanego wydziału w KIS, wyspecjalizowanego wydziału w KAS oraz Rady do Spraw Podatku 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 stanowią 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 25 000 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 § 2. Z uwagi na to, że przepisy ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym są zupełnie nowym rozwiązaniem na gruncie polskiego systemu prawa podatkowego, przewidywane są przypadki 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 wnioskodawcę 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 wnioskodawca dochowa należytej staranności w zakresie współpracy z organem w procesie wydawania wniosku.

[6.3.] Opłata główna

Wysokość opłaty głównej zostanie określona przez Dyrektora KIS w drodze postanowienia. Przy ustaleniu wysokości opłaty głównej uwzględnia się zakres i złożoność wniosku. 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 Podatku Wyrównawczego. Czynności te wpływają bezpośrednio na czas rozpatrywania wniosku a tym samym na jego koszt. Dlatego też, we wstępnej analizie wniosku dokonane zostanie oszacowanie kosztów jego rozpatrzenia i wskazanie wysokości opłaty głównej w postanowieniu, na które nie służy zażalenie. Wyłączenie możliwości skarżenia postanowienia jest niezbędne, ze względu na zagrożenie częstego (wręcz automatycznego) kwestionowania wysokości opłaty, co w efekcie mogłoby sparaliżować prace sądów rozpatrujących zażalenia. Aby zapewnić zainteresowanym bezpieczeństwo finansowe i umożliwić

oszacowanie maksymalnego kosztu opłaty, z jakim powinni się liczyć, projektowana ustawa przewiduje górny limit opłaty głównej, wynoszący 75 000 zł.

Opłata główna będzie wnoszona na rachunek Krajowej Informacji Skarbowej w terminie 14 dni od dnia doręczenia postanowienia o jej wysokości. W przypadku nieuiszczenia w terminie opłaty głównej wniosek pozostawia się bez rozpatrzenia w drodze postanowienia, na które służy zażalenie.

Opłata główna podlegać będzie zwrotowi wyłącznie w przypadku uiszczenia jej w kwocie wyższej od należnej (czyli określonej w postanowieniu) – w odpowiedniej części. W tej fazie postępowania nie występuje bowiem ryzyko przypadkowego wniesienia jej 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” dobitnie wskazuje się na brak możliwości zwrotu opłaty głównej w jakichkolwiek innych sytuacjach niż opisana w omawianym przepisie.

Dla zachowania przejrzystości i przewidywalności wysokości opłat, projekt zakłada, że Dyrektor KIS będzie określać i podawać do wiadomości publicznej na stronie podmiotowej urzędu KIS taryfikator opłat za wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, przyjmując kryteria tj. stopień skomplikowania spraw oraz ilości stanów przyszłych będących przedmiotem wniosku o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego (art. 14zb § 6).

7) Terminy wydania (art. 14zc)

Projekt przewiduje, że zarówno postanowienie o wysokości opłaty głównej jak i sama opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego wydawane będą bez zbędnej zwłoki. Jednocześnie projekt przewiduje maksymalny termin na wydanie postanowienia oraz opinii. Termin wydania postanowienia o wysokości opłaty głównej nie może przekroczyć 2 miesięcy od dnia wniesienia opłaty wstępnej. Natomiast termin wydania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego nie może przekroczyć 6 miesięcy od dnia wniesienia opłaty głównej. 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. 14zi § 4 (termin wydania opinii przez Radę do Spraw Podatku Wyrównawczego), art. 14zj § 4 (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.

8) Sposób procedowania (art. 14ze)

Z uwagi na cyfrowy rozwój administracji publicznej, domyślnym 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 i domyślnie sposób komunikacji elektronicznej jest dla nich najwygodniejszy.

Jednakże od powyższej zasady będzie można odstąpić w uzasadnionych sytuacjach. W przypadku wystąpienia okoliczności uniemożliwiających 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 dostarczane na zasadach ogólnych.

9) Zmiana i uchylenie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego (art. 14zf)

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 wydania 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 wnioskodawcy. 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. 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 zdarzenia przyszłego, 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.

Jednocześnie, przewidziana jest kompetencja Szefa KAS do wystąpienia do Dyrektora KIS z żądaniem zmiany albo uchylenia 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 lub uchylenia 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 lub uchylenia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, co wpłynie pozytywnie na pewność tego instrumentu.

10) Wygaśnięcie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego z mocy prawa (art. 14zg)

Choć opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego wydawana będzie na 5 lat, nie oznacza to, że jej walor ochronny pozostanie aktualny w przypadku zmiany przepisów. 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 niezgodna z tymi przepisami. Wygaśnięcie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego nastąpi z dniem wejścia w życie przepisów, w wyniku których 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. Analogiczne regulacje dotyczą m.in. WIS i WIA.

11) Wystąpienie do innego organu (art. 14zj)

Z uwagi na potrzebę zapewnienia możliwie kompleksowego i wyczerpującego charakteru postępowania, Dyrektor KIS będzie mógł w jego ramach zasięgnąć opinii:

- ministra właściwego do spraw finansów publicznych,
- Szefa Krajowej Administracji Skarbowej,
- naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla wnioskodawcy,
- naczelnika urzędu celno-skarbowego.

Zgodnie z projektowanym art. 14zj § 1, opinia innego organu może obejmować zakres określony w art. 14u § 1, czyli wszelkie kwestie dotyczące zdarzeń przyszłych, w tym czynności planowanych lub rozpoczętych i niezakończonych, przedstawionych we wniosku.

Jak stanowi art. 14zj § 2 uzyskana przez Dyrektora KIS opinia będzie przez niego wykorzystywana w przypadku wystąpienia spraw przedstawiających zagadnienie z obszaru opodatkowania wyrównawczego tożsame 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.

Zgodnie z art. 14zj § 3 Dyrektor KIS nie będzie jednak zobowiązany do uwzględnienia otrzymanej opinii 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.

W celu zapewnienia płynności w pracach nad wydaniem opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, w projektowanej ustawie przewidziano miesięczny termin na wydanie opinii przez organ, do którego zwróci się Dyrektor KIS. Przekroczenie przez organ tego terminu nie skutkuje wydłużeniem okresu, który nie będzie wliczany do terminu na wydanie przez Dyrektora KIS opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego na podstawie art. 14zc § 3. 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 opiniodawczej planuje się stosować odpowiednio przepisy dotyczące zawiadomienia strony oraz możliwości przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego przez organ wydający opinię (art. 209 § 1, 2 oraz 4).

12) Publikacja opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego (art. 14zk)

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. Ponadto, w systemie EUREKA zamieszczone będą także informacje o nieprawidłowych opiniach w sprawie opodatkowania wyrównawczego, które z powodu likwidacji lub rozwiązania wnioskodawcy, dla którego opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego została wydana, nie mogą zostać zmienione.

Jednocześnie, opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego oraz jej zmiana 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.

13) Ochrona wnioskodawcy (art. 14zl – 14zn)

Głównym celem wprowadzenia projektowanej opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego jest zapewnienie ochrony wnioskodawcy 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. 14zl § 1 zastosowanie się do opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego nie może szkodzić wnioskodawcy w następujących przypadkach:

- kiedy zastosował się do opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego przed jej zmianą,
- 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 nienaliczanie odsetek za zwłokę oraz niewszczywanie 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 ze zdarzeniem, będącym przedmiotem interpretacji, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej lub po doręczeniu 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 (skarb państwa), nie zaś podatnik (art. 14zl § 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. 14zo)

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. 14zl-14zn) nie będą 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. 14zo § 2).

15) Odpowiednie stosowanie innych przepisów (art. 14zp)

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. Zasięgnięcie opinii Rady

Specyfika ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym zawiera rozwiązania, które mogą wymagać dokonania – przez pryzmat przepisów krajowych - oceny instytucji funkcjonującej w innym państwie. Co więcej, w niektórych przypadkach zachodzić będzie również konieczność dokonania oceny systemu innego państwa 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.

Stąd też potrzeba zinstytucjonalizowania dodatkowego narzędzia interpretacyjnego (opinii Rady), które ma mieć charakter pomocniczy względem opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego wydawanej przez Dyrektora KIS i proponowany w projekcie udział czynnika eksperckiego w zapewnieniu celnej 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.

Należy podkreślić, że opinia Rady ma charakter jedynie konsultacji mającej za zadanie poszerzenie perspektywy organu wydającego opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego na kwestie dotyczące funkcjonalnej specyfiki Systemu GloBE. 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.

W założeniu opinia ma być dla Dyrektora KIS podporą interpretacyjną na zasadzie podobnej do wyrażanych za pomocą komentarzy czy głos wypowiedzi doktryny dotyczących złożonego problemu prawnego. Takie wypowiedzi doktryny są obecnie niekiedy wykorzystywane w procesie wydawania interpretacji indywidualnych.

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.

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.

Z uwagi na konieczność zachowania spójności wykładni przepisów projektowanej ustawy z dorobkiem OECD (również przyszłym) oraz możliwe przypadki, w których wydanie rozstrzygnięcia wymagać będzie specjalistycznej wiedzy z zakresu rachunkowości wskazane jest zapewnienie prawnej możliwości wystąpienia o zajęcie stanowiska z zakresu rachunkowości. Stąd też podjęto decyzję o powołaniu specjalnego zespołu ekspertów jako ciała doradczego (na kształt Rady ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania) co powinno umożliwić kompleksową wykładnię nowej ustawy oraz regulacji administracyjnych OECD, regulacji dotyczących rachunkowości i jej standardów oraz ewentualnie wszelkich innych zasad modelowych, wytycznych etc.

Dlatego, 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. O wystąpieniu o opinię Dyrektor KIS niezwłocznie informuje zainteresowanego.

Rada 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 swoje stanowisko. Wnioskodawca może dostarczyć Radzie dodatkowe dokumenty o charakterze pomocniczym. Rada wyda opinię i będzie miała obowiązek jej uzasadnienia.

Osoby powoływane do Rady będą musiały legitymować się wiedzą, doświadczeniem i autorytetem w zakresie prawa podatkowego, rachunkowości, systemu finansowego, rynków finansowych, prawa gospodarczego, międzynarodowego prawa gospodarczego, wytycznych OECD lub dorobku GloBE dające rękojmię prawidłowej realizacji zadań.

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 będzie powoływana na czteroletnią kadencję oraz co do zasady będzie działać do dnia powołania Rady kolejnej kadencji.

W skład Rady wejdą:

- a) 4 osoby delegowane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, będące pracownikami urzędu obsługującego tego ministra;
- b) 2 osoby powołane spośród pracowników szkół wyższych, jednostek organizacyjnych Polskiej Akademii Nauk lub instytutów badawczych w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2022 r. poz. 498 oraz z 2023 r. poz. 1672);
- c) 2 osoby będące doradcami podatkowymi, delegowane przez Krajową Radę Doradców Podatkowych, będące członkami Krajowej Izby Doradców Podatkowych;
- d) 2 osoby będące biegłymi rewidentami, delegowane przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów, będące członkami Polskiej Izby Biegłych Rewidentów;
- e) 1 osoba posiadająca aktywny certyfikat wydany przez Międzynarodowy Instytut Audytorów Wewnętrznych, zrzeszona w tym Instytucie.

Przesłanki odwołania oraz wygaśnięcia członkostwa w Radzie oraz ich skutki normują szczegółowo zaprojektowane przepisy.

Minister Finansów odwoła członka Rady w przypadku:

- 1) utraty warunków będących podstawą powołania, o których mowa w art. 14zs § 1 ,
- 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 przez podmiot delegujący;
- 6) 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 przyjmować będzie na posiedzeniu bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady.

Opinie Rady będą zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej 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 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 wyda opinię na posiedzeniu, przy czym każdemu członkowi Rady będzie przysługiwało wynagrodzenie w wysokości 1500 zł z tytułu uchwalonej przez Radę opinii. Jeśli członek Rady nie będzie brał z jakichś 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. Członkom Rady będzie też przysługiwał zwrot kosztów podróży i noclegów, poniesionych w związku z udziałem w pracach Rady, biorąc pod uwagę racjonalność ponoszonych kosztów.

W art. 14zy § 4 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.

4. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego jako element porozumienia podatkowego i porozumienia inwestycyjnego – pkt 5-8

Projektowany instrument interpretacyjny będzie mógł stanowić element porozumienia podatkowego zawieranego z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej 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 Podatku Wyrównawczego. Ponadto w przypadku złożenia wniosku porozumienie podatkowe, odpowiednie stosowanie będzie mieć projektowany art. 14u regulujący zakres przedmiotowy wniosku o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego.

Natomiast 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-14zb, przy czym kwoty te pobrane zostaną dopiero po zawarciu porozumienia podatkowego.

Jednocześnie, 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 11 i 12

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 Szef KAS. Procedura wydawania nowego instrumentu pozostaje zbliżona do procedury wydawania opinii zabezpieczających. Jednak ze względu 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) państwa, w których jednostki składowe grupy posiadają siedziby;
- c) rodzaj jednostek składowych określony zgodnie z art. 2 pkt 12-18 i 20, art. 5 ust. 1 oraz art. 11 ust. 2 ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych;
- 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 wnioskodawcy, w tym:
- f) – wskazanie przedmiotu prowadzonej działalności,
- g) – opis strategii gospodarczej,
- h) wykaz pozostałych jednostek składowych uczestniczących w zdarzeniu przyszłym, 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 zdarzenia przyszłego, stosowanych przez wnioskodawcę i pozostałe jednostki składowe uczestniczące w zdarzeniu przyszłym;
- j) umowy, porozumienia wewnątrzgrupowe lub inne dokumenty dotyczące zdarzenia przyszłego;
- k) wskazanie na wszystkie inne dokumenty lub informacje niezbędne do dokonania oceny stanowiska zainteresowanego.

Ponadto, z uwagi na fakt, że podatek wyrównawczy jest nowym podatkiem w polskim systemie prawa, zasadne jest ograniczenie zakresu wniosku jedynie do zdarzenia przyszłego, w tym w szczególności czynności planowanej lub rozpoczętej i niezakończonych (art. 119zfb § 1).

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. 119zfof).

Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej podlegać będzie opłacie w wysokości 100 000 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 - w połowie – oraz uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna - 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 13-15

Zmiany mające na celu dostosowanie przepisów w zw. z wprowadzanymi nowymi regulacjami.

7. Pozostałe zmiany – pkt 10

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.

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 odstraszające.

Odnosząc się do zawartego w ww. przepisie Dyrektywy wymogu, aby przewidziane w prawie krajowym kary były „skuteczne, proporcjonalne i odstraszające” 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 *odstraszające* (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 odstrasżającego 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 odstrasżający” 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 państw, 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 KKS¹⁷⁰, 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 deklaracji¹⁷¹. (brak

¹⁷⁰ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2023 poz. 654, z późn. zm.).

¹⁷¹ 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.

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 państwie, w którym taka jednostka jest 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 jednorazowo¹⁷²;

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 podlegających 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 jednostki składowej (UPE lub DFE), składającej informację GloBE, wraz z informacją o państwie, w którym taka jednostka jest zlokalizowana – czyn ten zagrożony będzie karą grzywny do 180 stawek dziennych (art. 80h § 1).

¹⁷² 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

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);
- 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 (górnej granicy 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 odstrasżające 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 wzgląd 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 PPPSA]

Przewidziana zmiana w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 1634 z późn. zm.), m.in. umożliwi sądom administracyjnym orzekanie w sprawach skarg na opinie w sprawach opodatkowania wyrównawczego.

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. 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.

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 (t.j. Dz. U z 2023 poz. 2500, z późn. zm.¹⁷³) obowiązkwowi identyfikacyjnemu podlegają m.in.:

- osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które na podstawie odrębnych ustaw są podatnikami, podlegają obowiązkwowi 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:

¹⁷³ Zmiany tekstu jednolitego niniejszej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2023 r. poz. 614, 1234 i 1723.

- 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 zgłoszenie 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. 144 [Definicje pojęć stosowanych na potrzeby 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 państwach o niższym ryzyku na gruncie Systemu GloBE. W konsekwencji, jeżeli grupa jest w stanie wykazać, w oparciu o kwalifikujące się dane, że dla danego państwa spełnione są określone warunki, bezpieczna przystań CbCR umożliwi niewykonywanie szczegółowych kalkulacji przewidzianych ustawą w odniesieniu do tego państwa.

Artykuł ten zawiera słowniczek pojęć stosowanych na gruncie kolejnych artykułów (**art. 145 i art. 146**) 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. 145 [Bezpieczna przystań CbCR – zasady ogólne]

Artykuł ten stanowi dalszą implementację ww. dokumentu i określa zasady ogólne stosowania tymczasowej bezpiecznej przystani CbCR. Zastosowanie ustępu pierwszego tego artykułu skutkuje uznaniem globalnego 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 równy zero.

W ust. 1 określono podstawowe warunki, które muszą zostać spełnione aby taki podatek należny mógł zostać uznany za równy zero. Przede wszystkim konieczne jest dokonanie wyboru zgodnie z **art. 137**. Następnie konieczne jest spełnienie co najmniej jednego z trzech warunków wymienionych w tym ustępie:

- 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 uszczegółowiają zasady stosowania ustępu pierwszego. Ustęp drugi określa zasady stosowania ustępu pierwszego kiedy niezrealizowana strata netto z tytułu wartości godziwej przekracza 50 milionów EUR. Ustęp trzeci i czwarty wskazują natomiast jednostki, w których ustęp pierwszy nie ma zastosowania. Zgodnie z ustępem trzecim 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 ustępem czwartym nie będzie on miał natomiast zastosowania do jednostek bezpieczeństwa, jednostek składowych zlokalizowanych w państwie, co do którego 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 ustępu pierwszego lub który podlegał tym zasadom, a podatnik nie dokonał wyboru, zgodnie z którym był on równy zeru.

Art. 146 [Tymczasowa Bezpieczna Przystań dla podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków]

Przepis art. 146 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 państwach jednostek dominujących najwyższego szczebla (państwach spółek matek). Państwa spółek matek 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 państwie spółki matki (nie uwzględnia się tylko w wyliczeniu tzw. podatku całkowitego, art. 35), jeżeli w tym państwie 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. Efektywnie, o czym wspominają Wytyczne Administracyjne, jest to okres dwóch lat podatkowych: 2025 i 2026.

Przykład:

UPE zlokalizowane jest w państwie „A” i posiada: 1 jednostkę składową w państwie „A”, 2 jednostki składowe w państwie „B” oraz 1 jednostkę składową w Polsce. W państwie „A” oraz w państwie „B” nie wprowadzono systemu GloBE, 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 państwa „B”, ponieważ państwo „A” zostało objęte 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 państwa „A”, podatek który przypadnie na polskiego podatnika jest adekwatnie mniejszy.

Art. 147 [Pierwszy rok podatkowy a tymczasowa bezpieczna przystań CbCR]

Art. 147 recypuje treść Wytycznych z lipca 2023 r.¹⁷⁴ 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. 145** (bezpieczną przystań CbCR).

*Oddział 2 - Alokacja podatków kwalifikowanych przy mieszanych systemach opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych**Art. 148 -150 [Mieszany system opodatkowania CFC]*

Art. 148-150 stanowią wdrożenie Wytycznych Administracyjnych z lutego oraz grudnia 2023 r., określających specjalne zasady przypisywania podatków kwalifikowanych, które znajdują zastosowanie do jednostek z siedzibą w jurysdykcjach, gdzie obowiązuje tzw. mieszany system opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych. Definicję analizowanego reżimu opodatkowania przedstawiono w art. 148 ust. 1. Wskazuje ona na szczególną konstrukcję systemu opodatkowania poszczególnych jednostek objętych zakresem zastosowania niniejszej ustawy z tytułu dochodu uzyskiwanego za pośrednictwem podmiotów uznawanych na mocy przepisy podatkowych obowiązujących w danym państwie za zagraniczne jednostki kontrolowane (dalej określanych również **ZJK**). W ramach mieszanych systemów opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych weryfikacja 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 konkretnego podmiotu mającego status zagranicznej jednostki kontrolowanej. W mieszanych systemach opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych dąży się do zapewnienia, aby łączny dochód ze źródeł zagranicznych, będący w faktycznym posiadaniu podatnika poprzez ZJK, został objęty minimalnym poziomem opodatkowania. Weryfikacja tej okoliczności dokonuje się w drodze łączenia dochodu, straty oraz uwzględnienia podatków

¹⁷⁴ Wytyczne z lipca 2023 r., pkt 4, par. 54.

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 podmiotu podlegającego 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 do danej ZJS 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 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 roku lub wcześniej i kończą się do 30 czerwca 2027 roku.

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 jednym państwie może powstać konieczność obliczenia kilku efektywnych stawek podatkowych. Z sytuacją tą będziemy mieli do czynienia, jeśli w danym państwie 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. 148 ust. 6 pkt 2 przy określeniu efektywnej stawki podatkowej kwalifikowane krajowe podatki wyrównawcze uwzględnia się jedynie w przypadku, gdy mieszany system opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych 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. 148 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 z siedzibą w tym samym państwie 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 z siedzibą w tym samym państwie. Sytuacja taka będzie mieć miejsce jeśli pośród jednostek składowych zlokalizowanych w danym państwie występują jednostki o szczególnym charakterze - jednostki inwestycyjne, ubezpieczeniowe jednostki inwestycyjne, jednostki joint venture, jednostki zależne joint venture bądź mniejszościowe jednostki składowe.

Art. 149 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:

- z siedzibą w państwie do którego znajduje zastosowanie wybór, o którym mowa w art. 125, tj. zwolnienie w zakresie obliczenia globalnego podatku wyrównawczego;
- z siedzibą w państwie do którego znajduje zastosowanie wybór, o którym mowa w art. 145, ustanawiający możliwość skorzystania z tymczasowej bezpiecznej przystani;
- z siedzibą w państwie dla którego nie dokonuje się obliczenia efektywnej podatkowej stosownie do postanowień art. 11 ust. 4 z przyczyn innych aniżeli wskazane powyżej.

W przypadku nieobliczania efektywnej stawki podatkowej w sposób przewidziany w art. 11 ust. 4 z powodu korzystania przez jednostki z siedzibą w danym państwie ze zwolnienia z obliczania globalnego podatku wyrównawczego w związku obowiązaniem w tym państwie kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, efektywną stawkę podatkową w kluczu przydziału oblicza się zgodnie z art. 149 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 danym państwie oraz kwoty kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego należnego za dany rok podatkowy uwzględnionego na zasadach określonych w art. 148 ust. 5 pkt 2, przez sumę dochodów tych jednostek określoną zgodnie z przepisami o kwalifikowanym krajowym podatku wyrównawczym obowiązującym w danym państwie.

W sytuacji określonej w ust. 149 ust. 1 pkt 2 efektywna stawka podatkowa w kluczu przydziału określana jest zgodnie z postanowieniami art. 144 pkt 7. Odpowiada więc ona ilorazowi uproszczonych podatków kwalifikowanych wszystkich jednostek składowych z siedzibą w danym państwie oraz zrealizowanego zysku (straty) przed opodatkowaniem jednostek składowych z siedzibą w tym państwie. 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. 145 ust. 1 pkt 1-3 dokonywany jest wybór stosowania tymczasowej bezpiecznej przystani. Z kolei w przypadkach, gdy dana grupa międzynarodowa nie jest zobowiązana do obliczania efektywnej stawki podatkowej z powodów odmiennych aniżeli określone w art. 149 pkt 1 lub 2, efektywna stawka podatkowa w kluczu przydziału określana jest na podstawie ilorazu uproszczonych podatków kwalifikowanych wszystkich jednostek składowych z siedzibą w danym państwie oraz zrealizowanego zysku (straty) przed opodatkowaniem jednostek składowych z siedzibą w tym państwie. Odstępstwo względem metody określania klucza przydziału z pkt. 2 polega na konieczności ustalenia zrealizowanego zysku (straty) przed opodatkowaniem jednostek składowych z siedzibą w tym państwie

w oparciu o dane wynikające z kwalifikowanego sprawozdania finansowego zdefiniowanego w art. 144 pkt 3 zamiast posiłkowania się tymi danymi wynikającymi z informacji o grupie podmiotów, określonej w art 144 pkt 2.

Zarówno w przypadku zwolnienia wynikającego z wyboru, o którym mowa w art. 125, jak i dokonania wyboru na podstawie art. 145 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 tym samym państwie. Z zasygnalizowanym stanem rzeczy będziemy mieli do czynienia, jeśli grupa międzynarodowa posiada w tej samym państwie oprócz jednostek składowych objętych dyspozycją art. 125 i art. 145, 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 148 jak i art. 149, o czym stanowi 149 ust. 2. Mając na uwadze przywołaną treść obliczenie efektywnej stawki podatkowej w kluczu przydziału dla jednostek objętych zakresem regulacji art. 125 bądź art. 133 powinno dokonać się zgodnie z odpowiednimi postanowieniami art. 149. W odniesieniu do pozostałych jednostek efektywna stawka podatkowa w kluczu przydziału obliczana jest w sposób przewidziany w art 148.

Postanowienia – art. 150 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 z podatków kwalifikowanych jednostek składowych, jednostek joint venture oraz jednostek zależnych joint venture. Ust. 2 określa zasady wyliczania klucza przydziału dla jednostek niebędących jednostkami składowymi, jednostkami joint venture, czy też jednostkami zależnymi joint venture, jeśli dla poszczególnych jednostek z siedzibą w danym państwie 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 państwie, dla których nie dokonuje obliczenia efektywnej stawki podatkowej zgodnie z art. 11 ust. 4 bądź w sposób przewidziany w art. 149. 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 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.

Z wieńczącej art. 150 treści wynika, iż obliczony na podstawie tego artykułu 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. 151 i art. 152 [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 podatku wyrównawczego. Wynika to 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 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 państwie 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 państwach, 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 państwa lokalizacji jednostek składowych 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. którego państwa) będzie obowiązana - zgodnie z Zasadą IIR - do opodatkowania takiego dochodu¹⁷⁵. Celem stosowania Zasady IIR jest wyłącznie ustalenie jednostki obowiązanej do poboru podatku wyrównawczego. Tym samym, w przypadku gdy państwo, 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 państwie, które wdrożyło System GloBE, dochód LTCE jest opodatkowywany „w rękach tego podmiotu” (stosownie do posiadanego udziału własnościowego w LTCE), a tym samym cele Dyrektywy zostają osiągnięte.

Jak wynika z powyższego, wdrożenie bądź niewdrożenie przez dane państwo 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 państwami, przy czym z punktu widzenia funkcjonalności Systemu GloBE nie ma żadnych przeciwwskazań, aby władztwo to pozostawało w państwie spółki dominującej najwyższego szczebla. Rezygnacja z tego władztwa powinna być rozpatrywana wyłącznie w kontekście suwerennej decyzji danego państwa. W tych samych kategoriach należy rozpatrywać decyzję danego państwa o objęciu jego jednostek składowych kwalifikowanym krajowym podatkiem wyrównawczym.

Mając na uwadze opisaną powyżej specyfikę systemu opodatkowania GloBE w art. 151 projektu zaproponowano rozwiązanie umożliwiające danej grupie „samoopodatkowanie się” w

¹⁷⁵ 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.

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 (państwa), 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 dwoma państwami, a tym samym nie ma charakteru „sztywnego” rozumianego w ten sposób, iż zrzeczenie się tego władztwa jest okolicznością na którą może się powoływać drugie państwo. Jak podkreślono, decyzja w tym zakresie jest jednostronną decyzją danego państwa. Co więcej, w związku ze sposobem działania Zasady IIR, to właśnie decyzja tego państwa o niestosowaniu systemu GloBE otwiera możliwość jego stosowania przez inne państwo. To inne państwo 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.

Zgodnie z proponowanym art. 151 **ust. 1** decyzja grupy o skorzystaniu z omawianego rozwiązania (oświadczenie składane przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla zlokalizowanych w Polsce, a w przypadku grup zagranicznych - poszczególnych jednostek składowych zlokalizowanych w Polsce; zob. **ust. 3 i 4**) będzie mogła być podjęta w okresie od 1 marca 2026 r. do 30 maja 2026 r. Grupa może złożyć oświadczenie, w formie aktu notarialnego. 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 składnego oświadczenia w omawianym przepisie przewidziano, iż powinno ono przybrać formę aktu notarialnego.

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. 152. 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, nie dotyczącego Polski, art. 50 ust. 2) od lat podatkowych rozpoczynających się po dniu 31 grudnia 2024 r.

Art. 153 [Przedłużone terminy składania GIR i zeznań]

Regulacja **art. 153** nie ma swojego odpowiednika w Dyrektywie. Wdraża ona uzgodnienie zawarte w Wytycznych z grudnia 2023 r.¹⁷⁶, 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 przyjmowania i obsługi GIR, co wyrażało się w przyjęciu faktycznego 30-miesięczny 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) 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 rok podatkowy - chyba, że grupa ta dokonała wyboru, o którym mowa w art. 151 ust. 1 projektu. W takim bowiem przypadku rok 2024 będzie zawsze jej rokiem przejściowym w odniesieniu do Rzeczypospolitej Polskiej, o którym mowa w art. 47 Dyrektywy.

Art. 154 [Wartość substratu – koszty płac]

Na podstawie **art. 154 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%,

¹⁷⁶ Pkt 5 "Transitional Filing Deadlines for MNE Groups with Short Reporting Fiscal Years"

7) 31 grudnia 2030 r. - 6,6%,

8) 31 grudnia 2031 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. - 5,4%.

Art. 155 [Restrukturyzacje dokonane przed wejściem w życie ustawy]

Zgodnie z **art. 155** 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. 156 [Pierwszy rok objęty zakresem ustawy w przypadku roku innego niż kalendarzowy]

Stosownie do **art. 156 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. 157 [Wybór standardu UPE na potrzeby krajowego podatku wyrównawczego]

Art. 157 odnosi się do krajowego podatku wyrównawczego i wprowadza dodatkowy wybór, zgodnie z którym w celu obliczenia krajowego podatku wyrównawczego uwzględnia się pozycje ujęte w księgach prowadzonych na podstawie zgodnie ze standardem rachunkowości stosowanym przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla na potrzeby sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Dotyczy to w szczególności kwalifikowanego dochodu (straty), podatków kwalifikowanych i substratu majątkowo-osobowego. Założeniem takiego dodatkowego wyboru jest ułatwienie procesów *compliance* w zakresie krajowego podatku wyrównawczego w okresie przejściowym wdrażania Zasad GloBE.

Wskazany wybór może zostać dokonany przez jednostkę będącą podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego lub, w przypadku co najmniej dwóch podatników takiego podatku, przez jednostkę, o której mowa w **art. 135 ust. 1**. Wybór ten jest ważny przez okres pięciu lat podatkowych, nie dłużej niż za rok podatkowy, który zakończy się do dnia 31 grudnia 2029 r.

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 wchodzi 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 [Określenie maksymalnego limitu wydatków z budżetu państwa w związku z ustawą]

Art. 159 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. 159 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 369 530 000 zł, w tym w:

- 1) 2024 r. – 1 460 000 zł;
- 2) 2025 r. – 39 000 000 zł;
- 3) 2026 r. – 33 230 000 zł;
- 4) 2027 r. – 31 060 000 zł;
- 5) 2028 r. – 31 140 000 zł;
- 6) 2029 r. – 41 080 000 zł;
- 7) 2030 r. – 34 680 000 zł;
- 8) 2031 r. – 36 130 000 zł;
- 9) 2032 r. – 43 490 000 zł;
- 10) 2033 r. – 37 320 000 zł;

11) 2034 r. – 40 940 000 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. 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 [Wejście w życie]

Przepis **art. 161** stanowi, że projektowana ustawa wejdzie w życie, co do zasady, z dniem 1 stycznia 2025 r. Wyjątkiem jest art. 140 pkt 4 w zakresie art. 14zr § 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 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.) 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.