



Warszawa, dnia 13 marca 2026 r.

**RADA DO SPRAW
OPODATKOWANIA
WYRÓWNAWCZEGO**

znak Rady GLOBE:
RadGLOBE.8021.1.2026

**Pan
Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu
w Ministerstwie Finansów**

Szanowny Panie Ministrze,

w odpowiedzi na pismo z dnia 13 lutego 2026 r. nr DD10.8200.1.2026 w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych oraz niektórych innych ustaw (nr UC90), w imieniu Rady do spraw Opodatkowania Wyrównawczego przekazuję uwagi Rady do ww. projektu.

Z wyrazami szacunku

Przewodniczący Rady do spraw
Opodatkowania Wyrównawczego

Łukasz Kuśmierz

(podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym)

Uwagi Rady GLOBE do projektu z 5 lutego 2026 r. ustawy o zmianie ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych oraz niektórych innych ustaw

1. Uwagi do projektowanego art. 3 ust. 6

Rada GLOBE zwraca uwagę, że fragment “albo kolejna w strukturze udziałowej jednostka będąca właścicielem, która nie jest jednostką pośredniczącą” posługując się słowem “kolejna” sugeruje, że chodzi tylko o jednostkę jeden poziom nad daną jednostką. Rada GLOBE poddaje pod rozważenie czy pozostawało to intencjonalne.

2. Uwagi do projektowanego art. 29 i art. 153a

2.1. Niejasne znaczenie art. 29 ust. 3 pkt. 1 ustawy

Art. 29 ust. 3 pkt. 1 projektowanej ustawy wskazuje, że:

„Na potrzeby stosowania ust. 1 i 2 podatnicy danej grupy przyjmują ten sam akceptowalny standard rachunkowości, co inni podatnicy należący do tej samej grupy, na potrzeby prowadzenia ksiąg lub sporządzenia sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości lub MSR/MSSF”.

W toku prac Rady GLOBE powstały istotne wątpliwości co do znaczenia wskazanego przepisu. Zawarte w art. 29 ust. 3 pkt. 1 sformułowanie “Na potrzeby stosowania ust. 1 i 2” nie daje jasności w zakresie tego czy obowiązek ujednolicenia standardu dotyczy prowadzenia rachunkowości w ogóle czy tylko prowadzenia jej na potrzeby rozliczania krajowego podatku wyrównawczego.

Rada GLOBE postuluje jednoznaczne uregulowanie czy jednostki mają obowiązek stosowania tożsamego standardu dla potrzeb rachunkowych czy wyłącznie na potrzeby kalkulacji krajowego podatku wyrównawczego .

W przypadku jeżeli intencją projektodawców pozostawałoby (czego Rada nie postuluje) aby istniał obowiązek stosowania tego samego standardu przez wszystkie jednostki z grupy dla potrzeb rachunkowych należałoby obowiązek taki wyrazić wprost i w sposób jednoznaczny. Zdaniem Rady GLOBE kwestia ewentualnego obligatoryjnego stosowania określonego standardu rachunkowości dla potrzeb rachunkowości lokalnej powinna być określona w ustawie o rachunkowości a nie ustawie o opodatkowaniu wyrównawczym. Wydaje się, że

osoby zastanawiające się według jakiego standardu powinny prowadzić księgi, odpowiedzi na to pytanie będą poszukiwały w ustawie o rachunkowości a nie w ustawie o podatku wyrównawczym.

W tym kontekście obecne brzmienie art. 45 ust. 1ba-ac ustawy o rachunkowości, które stanowi:

1ba) Sprawozdania finansowe jednostek będących podatnikami krajowego podatku wyrównawczego, o którym mowa w ustawie z dnia 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, mogą być sporządzane zgodnie z MSR.

1c. Decyzję w sprawie sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z MSR, przez jednostki, o których mowa w ust. 1a oraz 1b, podejmuje organ zatwierdzający

wydaje się sugerować, że jednostka ma swobodę wyboru MSR w miejsce ustawy o rachunkowości, a nie taki obowiązek.

Rada GLOBE odnotowuje ponadto, że w toku jej prac pojawiły się istotne wątpliwości czy Zasady modelowe OECD wymagają ujednolicenia standardu prowadzenia ksiąg rachunkowych przez jednostki z danego państwa. Rada postuluje ponowną analizę tej kwestii przez projektodawców oraz, jeżeli będzie to możliwe, nie wprowadzanie obowiązku stosowania jednolitego standardu dla potrzeb rachunkowości, a jedynie na potrzeby obliczania QDMTT.

2.2. Pięcioletni okres na gruncie art. 153a a sytuacje szczególne

Art. 153a ust 1 pkt 4 projektowanej ustawy wskazuje na pięcioletni okres co do stosowania dominującego standardu rachunkowości. Przepis ten może rodzić wątpliwości, w przypadku gdy okres ten jest krótszy, a wynika to np. z sytuacji, gdy zasady MSR/MSSF zostały wdrożone w okresie krótszym, niż wskazany okres (np 3 lata po wejściu na giełdę). Rada GLOBE postuluje rozważenie możliwości uregulowania konsekwencji takiej sytuacji lub rozważenia eliminacji minimalnego okresu, o którym mowa we wskazanym przepisie.

2.3. Okres badania spełnienia warunków z art. 153a ust. 2 ustawy

W ocenie Rady GLOBE warto rozważyć doprecyzowanie art. 153a ust. 2 poprzez wskazanie, że warunek ten musi być spełniony dla każdego z lat podatkowych w okresie 5-letnim (w przypadku, gdy ten okres będzie utrzymany).

2.4. Data 31 grudnia 2028 r. jako data końcowa stosowania wyłącznie z art. 153a

Przewidziany w art. 153a ustawy wyjątek, dopuszczający obliczanie QDMTT według standardu UPE ma znajdować zastosowanie wyłącznie do lat podatkowych kończących się nie później niż 31 grudnia 2028 r.

Rada GLOBE wyraża wątpliwości odnośnie do zasadności wprowadzenia wskazanego ograniczenia czasowego stosowania art. 153a.

Rada GLOBE odnotowuje, że deklarowaną intencją przy wprowadzeniu ograniczenia czasowego przepisu byłoby, aby ta regulacja znajdowała zastosowanie w okresie gdy przewiduje się prace w ramach OECD nad rozwiązaniem problemu standardu stosowanego na potrzeby QDMTT. Niemniej to czy do takich prac dojdzie i jaki będzie ich efekt nie jest pewne.

Tymczasem projektowane ograniczenie czasowe wprowadza istotny element niepewności, co do tego jakie zasady będą obowiązywały w przyszłych latach. Mając na uwadze, że wytyczne OECD wydają się pozwalać na stosowanie rozwiązania przewidzianego w art. 153a bez ograniczeń czasowych Rada GLOBE postuluje eliminację ograniczenia czasowego stosowania przepisu do 31 grudnia 2028 r. z treści regulacji.

1.1. Sytuacje nieobjęte art. 153a

Rada GLOBE zwraca uwagę, że art. 153a odnosi się do sytuacji jedynie wybranych grup, dla których dominującym standardem jest MSR. Rada GLOBE postuluje rozważenie możliwości wprowadzenia zbliżonych, opcjonalnych uproszczeń również dla innych przypadków. Przykładowo, należałoby rozważyć możliwość wprowadzenia takich uproszczeń dla grup, które konsolidują się używając UoR a mają wewnątrz swojej grupy w Polsce spółki zobligowane do stosowania MSR (giełda, banki) czy grup, które konsolidują się według standardu UPE.

1.2. Konieczność dostosowania art. 29 do sytuacji, gdy wymóg stosowania UOR wynika z przepisów prawa

Rada GLOBE zwraca uwagę, że projektowane brzmienie art. 29, przy przyjęciu interpretacji że przepis ten wprowadza obligatoryjny obowiązek zmiany standardu, w powiązaniu z art. 153a ustawy może nie rozwiązywać problemu standardu, który powinny stosować fundusze

inwestycyjne należące do międzynarodowych grup konsolidujących sprawozdania według innych standardów.

Rada GLOBE odnotowuje w szczególności, zgłaszane w tym zakresie głosy, że projektowane przepisy mogą pozostawać w kolizji z przepisami ustawy o rachunkowości, dotyczącymi rachunkowości funduszy inwestycyjnych. W głosach tych zwraca się uwagę na art. 81 ust. 2 pkt 1 ustawy o rachunkowości, wedle którego Minister właściwy do spraw finansów publicznych w drodze rozporządzenia określa szczególne zasady rachunkowości funduszy inwestycyjnych, połączonych sprawozdań finansowych funduszy z wydzielonymi subfunduszami oraz sprawozdań jednostkowych subfunduszy w tym zasady sporządzania sprawozdania finansowego, terminy sporządzania, badania, przeglądu i składania do ogłoszenia rocznych lub półrocznych sprawozdań finansowych. Na podstawie tego upoważnienia, Minister Finansów wydał rozporządzenie z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy inwestycyjnych, które to oprócz ww. kwestii określa również wzory bilansu, rachunku wyniku, rachunku przepływów pieniężnych i innych obligatoryjnych elementów sprawozdania finansowego funduszy inwestycyjnych. Z kolei ustawa z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi w art. 37 określa, że rachunkowość funduszy inwestycyjnych oraz terminy sporządzania, badania, przeglądu i składania rocznych lub półrocznych sprawozdań finansowych, połączonych sprawozdań finansowych funduszy z wydzielonymi subfunduszami oraz sprawozdań jednostkowych subfunduszy regulują odrębne przepisy. Rada GLOBE jest świadoma głosów, że przepisy te referują do ustawy o rachunkowości oraz wydanych na jej podstawie rozporządzeń określających zasady rachunkowości funduszy. W takim ujęciu ww. przepisy można postrzegać jako pozostające w sprzeczności z przepisami ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym, jeżeli przyjąć że te wprowadzają obowiązek ujednolicenia standardu dla potrzeb rachunkowych.

Wobec powyższego Rada GLOBE postuluje jasne uregulowanie kwestii standardu, który powinny stosować fundusze inwestycyjne należące do grup międzynarodowych, które sporządzają sprawozdania skonsolidowane w oparciu o standard inny niż standard wynikających z ustawy o rachunkowości.

2. Uwagi do art. 72 ust. 5

Przepis w proponowanym brzmieniu posługuje się sformułowaniem „w pierwszej kolejności” co sugeruje, że są w dalszej kolejności uwzględnia się przepisy inne niż jurysdykcji lokalizacji centrali. Rada GLOBE postuluje rozważenie czy wskazany fragment przepisu jest niezbędny, a jeżeli tak to doprecyzowanie jego znaczenia.

3. Uwagi do art. 85 ust. 3 i art. 86 ust. 1 pkt 1 lit f

W celu uniknięcia wątpliwości (kwestia ta została wyjaśniona w uzasadnieniu) Rada GLOBE w pkt 1 dodanego ust. 1 proponuje wskazanie po przecinku, że wartość przyjęta dla celów określenia kwalifikowanego dochodu (straty) jest wartością bilansową lub wskazanie że wysokość tę określa się jako różnicę pomiędzy ww. wartością a wartością podatkową.

Ponadto Rada GLOBE rekomenduje doprecyzowanie treści art. 85 ust. 3 pkt. 2, który jest nieczytelny i może rodzić wątpliwości co do intencji ustawodawcy. Wątpliwości związane są interpretacją słowa “dostosowuje” tj.

- czy chodzi o ujęcie prawidłowej kwoty w kalkulacji części odroczonej w wysokości podatku dochodowego,
- czy chodzi o jej ujęcie w księgach rachunkowych - na co wskazywałaby zmiana przepisów poprzez dodanie lit. f do art. 86 ust. 1 pkt 1 (ust. 1 art. 86 referuje do kwot ujętych w księgach).

4. Uwagi do art. 93 ust. 3-6

4.1. Uwaga ogólna o zasadności wprowadzenia regulacji

- Zgodnie z zasadą ogólną wynikającą z art. 93 ust. 1 pkt. 1 podatki kwalifikowane przydziela się stałemu zakładowi, w części, w jakiej te podatki odnoszą się do kwalifikowanego dochodu (straty) tego zakładu i zostały ujęte w księgach tego stałego zakładu, centrali, jednostki pośredniczącej lub innej jednostki składowej.
- Stosownie do komentarza OECD co do zasady ustalenie kwoty podatku centrali, który powinien być realokowany do zakładu powinno następować w trzystopniowej procedurze przewidzianej w par. 47-50 komentarza OECD do pkt. 4.2.5. zasady modelowych (s.125 komentarza). Wydaje się, że ta trzystopniowa procedura¹ nie została odzwierciedlona w art. 93 projektu.

¹ Oryg.: The Covered Taxes arising in the Main Entity in respect of the PE income can be computed using a three-step process. The first step is to determine the amount of the PE income that is included in the Main Entity's local taxable income. The amount of PE income included may be readily available from the Main Entity's tax return or the work-papers used to prepare that return. The amount included in the Main Entity's return may be more or less than the GloBE Income allocated to the PE under Article 3.4 because it is determined under the rules for computing taxable income in the Main Entity's jurisdiction. However, the

- Powyższa uwaga jest to o tyle istotna, że regulacja zawarta w art. 93 ust. 3 odnosi się do wskazanej procedury. Chodzi w niej m.in. o ustalenie w jakim zakresie podatek należny od dochodu zakładu włączonego do dochodu centrali został skompensowany odliczeniem przysługującym w związku z kredytem podatkowym z tytułu podatku zapłaconego przez zagraniczny zakład. Do zakładu w ramach wskazanej procedury można alokować bowiem tylko taki podatek, który nie został skompensowany dostępnym kredytem podatkowym².
- Cross-crediting to sytuacja gdy podatki zapłacone przez jeden zagraniczny zakład (lub ew. podatki związane z innym zagranicznym źródłem dochodu) mogą obniżyć zobowiązanie podatkowe powstałe w związku z włączeniem do opodatkowania centrali dochodów z innych zagranicznych zakładów³. W tym przypadku ustalenie jaki podatek powinien być alokowany do jurysdykcji konkretnego zakładu może napotykać trudności. Cross-crediting oznacza bowiem, że podatek zapłacony w związku z włączeniem dochodu zakładu może nie być równy zobowiązaniu podatkowemu wynikającemu z włączenia dochodu tego zakładu do podstawy opodatkowania

amount of PE income included in the local taxable income is the relevant figure for measuring how much local tax was paid in respect of the PE's GloBE Income.

The second step is to determine the Main Entity's tax liability arising from inclusion of the PE income. If the PE income inclusion is subject to Tax separate and apart from the other income of the Main Entity, the tax rate applicable to the included income can simply be multiplied by the amount of the income inclusion. If, on the other hand, the PE income inclusion is mixed with the Main Entity's other income, the Main Entity's pre-foreign tax credit tax liability on all the income needs to be determined and allocated between the PE income inclusion and the rest of the Main Entity's taxable income. In many cases, a pro rata allocation will be appropriate. In cases where the PE income is mixed with other income, if the Main Entity's total taxable income is less than the PE income inclusion, all of the pre-foreign tax credit liability is attributed to the inclusion. In other words, domestic losses and losses of other PEs allowed in the Main Entity's taxable income computation under a credit method are first used against domestic income and then applied to PE income inclusions.

49. The third step is to determine the tax credit, if any, allowed in respect of Taxes paid by the PE.

In many cases, the total credit allowed in respect of these income inclusions will be easily determinable from the Main Entity's tax returns. In some cases, however, the creditable Taxes of PEs may be included in a broader base of foreign income that includes other foreign income of the Main Entity. In these cases, the amount of the foreign tax credit attributable to the PE income has to be determined based on the rules of the jurisdiction and using reasonable assumptions where necessary.

² Zob. przykład: 50. The amount of Covered Taxes paid on PE income inclusions is the excess of the tax liability arising from the PE income inclusions over any credit allowed for the PE's Taxes on its income. For example, Company A incurs Tax in its residence jurisdiction on its income and the income of its PE at 20%. PE incurs tax at 12% in its jurisdiction. PE earns 100 of income and incurs 12 of tax in Year 1. Company A includes all 100 of PE income and the pre-credit tax liability in its jurisdiction is 20. However, a foreign tax credit is applied to reduce the tax charge on the PE income to eight. In this example, the eight of tax would be excluded from Company A's Adjusted Covered Taxes and allocated to the PE because that is the actual liability with respect to the PE income.

³ Oryg. Determining the amount of Tax paid on a PE income inclusion is more complicated when crosscrediting is allowed because Taxes paid by one PE are allowed to reduce the tax liability arising in respect of other PE income inclusions

poniejszonemu o kredyt przypadający na dany zakład. Stąd OECD w wytycznych wskazuje jak w takim przypadku ustalić jaka kwota podatku ujęta w księgach centrali, dotyczy działalności zakładu.

- **W ramach prac Rady GLOBE powstały wątpliwości czy wprowadzenie art. 93 ust. 3 do ustawy jest niezbędne i czy nie wystarczająca pozostaje w tym przypadku ogólna regulacja art. 93 ust.1. W istocie bowiem art. 93 ust. 3 precyzuje jak ustalić podatki kwalifikowane odnoszące się do działalności zakładu a odzwierciedlone w księgach centrali w bardzo szczególnej sytuacji cross-creditingu.**
- **Rada GLOBE zauważa, że implementacja wytycznych OECD musi stanowić wyraz pewnego kompromisu pomiędzy ogólnością a kazuistyką regulacji. Biorąc pod uwagę długość komentarza do zasad modelowych globalnego podatku minimalnego oraz poziom jego szczegółowości zapewne nie zawsze będzie możliwe odzwierciedlenie wszystkich przypadków i wyjątków w nim zawartych w treści polskich przepisów. Stąd też, zdaniem Rady GLOBE, tam gdzie to możliwe zasadne wydaje się bazowanie na normach ogólnych oraz unikanie kazuistycznej regulacji.**
- Nadmierna kazuistyka w przepisach prawnych, dążenie do szczegółowego uregulowania każdej możliwej sytuacji, prowadzi do licznych zagrożeń. Przede wszystkim, znacząco zwiększa złożoność i nieczytelność prawa, co utrudnia jego zrozumienie i prawidłowe stosowanie przez obywateli i podmioty gospodarcze. Na skutek nadmiernej kazuistyki przepisy stają się również sztywne i mało elastyczne. Paradoksalnie, próba uregulowania wszystkich możliwych przypadków może skutkować powstawaniem nieprzewidzianych luk prawnych oraz arbitralnością w stosowaniu prawa, gdy wystąpią sytuacje niepasujące idealnie do szczegółowych opisów.
- **Z tego powodu, w przypadku gdy tak jak w analizowanej sprawie funkcjonuje przepis ogólny określający zasadę, iż do zakładu przydziela się podatki kwalifikowane ujęte w księgach centrali odnoszące się do jego działalności, wydaje się, że szczegółowe wskazanie kroków kalkulacyjnych jak te podatki ustalać odnoszących się do bardzo wyjątkowych przypadków może pozostawać materiały zbyt szczegółową na regulację ustawową. Rada GLOBE podaje pod rozwagę czy takich kwestii nie należałoby pozostawiać wykładni art. 93 ust. 1.**

4.2. Art. 93 ust. 3 – Uwagi szczegółowe

- **Powyższe uwagi do projektowanego art. 93 ust. 3, są o tyle istotne, że projektowane wprowadzenie do wyliczenia w art. 93 ust. 3 jest w ocenie Rady GLOBE mało zrozumiałe i może prowadzić do wątpliwości w jakich sytuacjach ten przepis znajduje zastosowanie. W przypadku podjęcia decyzji o pozostawieniu tej regulacji w projekcie Rada GLOBE rekomenduje rozważenie jej doprecyzowania.**
- We wprowadzeniu do wyliczenia w art. 93 ust. 3 przepis posługuje się niezrozumiałym sformułowaniem „ulga kredytowania zobowiązań krajowych z zagranicznymi źródłami dochodów”. W ocenie Rady GLOBE należałoby rozważyć jego doprecyzowanie.
- W art. 93 ust. 3 konieczne wydaje się wyjaśnienie we wprowadzeniu do wyliczenia, że dotyczy on sytuacji, w których przepisy jurysdykcji centrali pozwalają by podatek zapłacony przez zakład lub zakłady były zaliczane powyżej wysokości zobowiązania podatkowego wynikającego z włączenia dochodu konkretnego zakładu do dochodu centrali⁴. **Rozważyć należałoby wskazanie wprost, że chodzi w szczególności o przypadek gdy podatki zapłacone przez jeden zagraniczny zakład mogą obniżyć zobowiązanie podatkowe powstałe w związku z włączeniem do opodatkowania centrali dochodów z innych zagranicznych zakładów⁵.** Wydaje się, że to właśnie taka sytuacja kryje się pod pojęciem cross-crediting i tylko w niej znajdują zastosowanie przewidziane w art. 93 ust. 3 kroki kalkulacyjne⁶.

⁴ The rules of the Main Entity jurisdiction, including tax credit limitations, apply in making these determinations. For example, in many cases, Tax paid by the PE will be creditable only to the extent of tax liability arising from the income inclusion of that PE. In other words, cross-crediting of Taxes is not allowed. Under those circumstances, the amount of residual Tax (i.e. Tax in excess of the allowed credit for foreign taxes) on a particular PE income inclusion is easily determined by subtracting the allowed credit from the pre-credit tax liability on the income inclusion. In other cases, the creditable Taxes may be subject to limitations or cross-crediting may be allowed. In the case of credit limitations, the MNE Group will need to determine the allowed credit for foreign taxes on each PE income inclusion based on the rules of the jurisdiction, and where necessary make reasonable assumptions. /.../ Cross-crediting means that the Tax paid with respect to an income inclusion from a low-taxed PE may not equal the pre-credit tax liability on the inclusion less the tax credit allowed for Taxes paid by that PE.

⁵ Oryg. Determining the amount of Tax paid on a PE income inclusion is more complicated when crosscrediting is allowed because Taxes paid by one PE are allowed to reduce the tax liability arising in respect of other PE income inclusions

⁶ Oryg. This methodology is only used to allocate the taxes imposed on the Main Entity under the corporate income tax which applies the cross-crediting tax regime.

- Art. 93 ust. 3 pkt. 2 we fragmencie “bez względu na dochody ze źródeł zagranicznych” nie jest zrozumiała.
- Art. 93 ust. 3 pkt 1 lit. b posługuje się pojęciem “dochodu pominiętego na potrzeby ustalania podatku dochodowego”, które nie wydaje się zrozumiałe.

5. Uwagi do projektowanego art. 94a

Przepis stanowi doprecyzowanie art. 93 ust. 3 dotyczącego alokacji podatków kwalifikowanych do zagranicznej jednostki kontrolowanej. W związku z czym zastosowanie mają do niego uwagi ogólne Rady GLOBE zgłoszone do art. 93 ust. 3-6.

6. Uwagi do projektowanego art. 130 ustawy

6.1. Uwagi do projektowanego art. 130a ust. 3 pkt 2

Komentowany przepis nawiązuje do reguły przejściowej zawartej w art. 130 ust. 2 i 5 Ustawy w myśl, której przy obliczaniu efektywnej stawki podatkowej w latach obowiązywania GLOBE uwzględnia się wszystkie aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego ujęte lub ujawnione w księgach wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub innej jurysdykcji.

6.1.1. Wyłączenie dla korekt a istotność ujęcia dla celów podatkowych

Wskazany przepis wyłącza możliwość rozpoznania takich aktywów, jeżeli wynikają one z „z wyboru lub korekty, w szczególności korekty deklaracji, podjętych, dokonanych lub zmienionych przez jednostkę składową po dniu 30 listopada 2021 r., które to wybory lub korekty prowadzą do zmiany traktowania danej transakcji, pozycji lub danego działania na potrzeby ustalania dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym za poprzednie lata podatkowe, za które właściwy organ podatkowy dokonał już oceny, w tym określił zobowiązanie podatkowe, lub za które złożono już deklarację podatkową, przy czym przez rok podatkowy rozumie się rok podatkowy zgodnie z zasadami podatku dochodowego, na potrzeby którego ustalono dochód podlegający opodatkowaniu”.

Wskazany przepis ma wejść w życie od 1 stycznia 2026 r. Z dyskusji Rady GLOBE wynika, że proponowana regulacja, mimo że zgodna wytycznymi OECD, może budzić wątpliwości. Prowadzi bowiem do tego, że sposób traktowania podatnika jest zależny nie od tego jak kształtuje się zobjektywizowany stan faktyczny, a od tego jak rozpoznał on ten stan faktyczny

np. dla celów sprawozdawczych czy podatkowych. W toku dyskusji Rady GLOBE wyrażono wątpliwości czy okoliczność ta jest okolicznością istotną, od której, na gruncie polskiego porządku podatkowego możliwe jest uzależnienie opodatkowania.

6.1.2. Problem korekty niezwiązanej z podatkiem odroczonym

Art 130a ust. 3 pkt 2 nie określa jasno sytuacji, w której dana jednostka utworzyła już aktywo (np. od ulg do wykorzystania w przyszłości ze względu na stratę) a następnie dokonała korekty zeznania ale w zakresie innych pozycji niż ulga co spowodowało, że powstał dochód, pozwalający na rozliczenie części ulgi, co miało wpływ na korektę podatku odroczonego. W takiej sytuacji nie jest jasne, czy takie aktywo podlega czy nie znowelizowanym przepisom. Zdaniem Rady taka sytuacja nie powinna mieć wpływu nie uwzględnianie bądź objęcie okresem karencji lub ujęcie w kwocie karencji takiego aktywa. Stąd rekomendowanym byłoby doprecyzowanie przepisu w tym zakresie.

1.1.1. Zakres przepisu - korekta deklaracji jako przyczyna nieuwzględnienia aktywa

Przepis wprost wskazuje na “korektę deklaracji” jako zdarzenie, które może skutkować pozbawieniem podatnika prawa do rozpoznania podatku odroczonego. W tym kontekście wydaje się on bardziej szczegółowy (restrykcyjny) niż wymogi wynikające z wymogów OECD, które wskazują na wybór dokonany przez jednostkę po dacie granicznej zmieniający zasady rozpoznawania przez nią dochodu:

A deferred tax asset that is attributable to an election or choice exercised or changed by a Constituent Entity after 30 November 2021 and that retroactively changes the treatment of a transaction in determining its taxable income in a tax year for which an assessment by the tax authority was already made or a tax return was already filed.

Rada GLOBE wyraża wątpliwości czy korekta deklaracji wpisuje się w powyższe pojęcia.

1.2. Problem ochrony praw nabytych na gruncie filaru II a projektowany art. 135a

Na gruncie Filaru II mechanizm podatku odroczonego służy ochronie praw nabytych i interesów w toku. Gdy podatnicy wykorzystują ulgi przyznane przed wejściem w życie globalnego podatku minimalnego mogą oni skompensować spadek podatku kwalifikowanych będących skutkiem skorzystania z ulgi poprzez rozwiązanie aktywa z tytułu podatku

odroczonego. W toku dyskusji w Radzie GLOBE zwrócono uwagę, iż mechanizm wyłączający możliwość rozliczenia części aktywów z tytułu podatku odroczonego w odniesieniu do aktywów powstałych w wyniku transakcji po dniu 30 listopada 2021 r. może potencjalnie prowadzić do naruszenia zasady ochrony praw nabytych i interesów w toku.

Wydaje się, że prowadzi to do sytuacji, że art. 130a będzie mógł znaleźć zastosowanie jedynie w takim zakresie w jakim nie będzie on prowadził do naruszenia wskazanych zasad.

1.3. Rozróżnienie pojęć ulga podatkowa i preferencja podatkowa

Rada GLOBE zwraca uwagę, że art. 130 ust. 4-5 rozróżniono dwa pojęcia “ulga podatkowa” i “inna preferencja podatkowa”. Dotychczas ustawa o opodatkowaniu wyrównawczym posługiwała się wyłącznie terminem “ulga podatkowa”.

Dla Rady GLOBE nie jest jasne czy rozróżnienie “ulg podatkowych” od “innych preferencji podatkowych” pozostaje zabiegiem celowym. Jeżeli tak, zdaniem Rady GLOBE, konieczne pozostaje zdefiniowanie tych pojęć oraz weryfikacja czy są one stosowane spójnie w ramach ustawy.

W szczególności Rada GLOBE odnotowuje konieczność weryfikacji konieczności uzupełnienia art. 86 ust. 1 lit 3 ustawy, który przewiduje wyłączenie z całkowitej korekty podatku odroczonego kwoty podatku dochodowego w części odroczonej w odniesieniu do “ulg podatkowych innych niż kwalifikowane zwrotne ulgi”.

Jeżeli intencją projektodawców nie jest rozróżnienie “ulg podatkowych” i “innych preferencji podatkowych” Rada GLOBE postuluje posługiwanie się pojęciem ulga podatkowa dla określenia ogółu dostępnych preferencji.

2. Art. 5 i 6 ustawy zmieniającej

Rada GLOBE odnotowuje, że obecne przepisy przejściowe przewidują, że ustawa wchodzi w życie z dniem 1 maja 2026, z wyłączeniem wybranych zmian, które w ocenie projektodawców są zmianami korzystnymi dla podatników.

Zdaniem Rady GLOBE przepis przejściowy wymaga uzupełnienia tak by uwzględnić zakaz zmian przepisów na niekorzyść strony w trakcie trwania roku podatkowego, a więc by wchodził on w życie dopiero z początkiem roku podatkowego podatnika rozpoczynającego się po 1 maja 2026 r. Dodatkowo projektując wskazaną normę należały rozważyć jak podejść do podatników z grup, w których w momencie wejścia w życie nowelizacji, nie będzie obowiązywał rok podatkowy równy kalendarzowemu.