



Warszawa, 27 maja 2026 r.

RADA DO SPRAW OPODATKOWANIA WYRÓWNAWCZEGO

Uchwała nr 1/2026 Rady do Spraw Opodatkowania Wyrównawczego z dnia 27 maja 2026 r.

w sprawie z wniosku Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia (...) kwietnia 2026 r. (data wpływu: (...) kwietnia 2026 r., znak: (...)) Rada do spraw Opodatkowania Wyrównawczego („**Rada GLOBE**”), działając na podstawie art. 14zg § 3 Ordynacji podatkowej¹

wydaje opinię wraz z uzasadnieniem

w odniesieniu do wybranych zagadnień dotyczących skutków działalności w specjalnej strefie ekonomicznej na gruncie ustawy z dnia 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych² („**ustawa**”), ujętych we wniosku o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego złożonego przez (...) w dniu (...) stycznia 2026 r.

I. Skrócone przedstawienie stanu faktycznego

Zainteresowany (lub „**Spółka**”) zamierza skorzystać z dobrowolnej opcji zastosowania przepisów dotyczących globalnego podatku wyrównawczego oraz krajowego podatku wyrównawczego począwszy od roku podatkowego 2024.

Brak rozpoznania aktywów z tytułu odroczonego podatku w związku z działalnością w SSE

Spółka prowadziła działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej („**SSE**”) m.in. na podstawie zezwolenia nr (...) z dnia (...) października 1999 r., którego pierwotny termin obowiązywania upłynął (...) listopada 2017 r. W wyniku długotrwałego sporu sądowo-administracyjnego termin obowiązywania ww. zezwolenia został wydłużony decyzją z dnia (...) grudnia 2024 r.

Zainteresowany stosuje zasady rachunkowości określone w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („**UoR**”). Dane przedstawione w sprawozdaniach jednostkowych Spółki zostały przygotowane w oparciu o standardy księgowo określone w UoR. Rokiem obrotowym Spółki jest rok kalendarzowy rozpoczynający się 1 stycznia i kończący 31 grudnia.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2026 r. poz. 622 („**Ordynacja podatkowa**”)

² Dz. U. z 2024 r. poz. 1685, z 2026 r. poz. 347.

W związku z prowadzoną działalnością na terenie SSE, Zainteresowany posiadał potencjalną możliwość rozpoznania aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do przysługującego mu zwolnienia podatkowego. Zgodnie z przepisami UoR oraz Krajowego Standardu Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy” („**KSR 2**”), aktywa z tytułu odroczonego podatku mogą zostać ujęte w księgach rachunkowych, jeżeli istnieje wystarczająca pewność co do możliwości ich wykorzystania w przyszłości. Z uwagi na trwający spór administracyjny dotyczący zakresu obowiązywania jednego z zezwoleń strefowych, Spółka – kierując się zasadą ostrożności – nie rozpoznała w 2023 roku aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku z tym zwolnieniem („**Aktywa SSE**”).

Wykorzystanie zwolnienia SSE w latach 2024-2026

Po pozytywnym dla Zainteresowanego rozstrzygnięciu sporu dotyczącego terminu obowiązywania zezwolenia, w rozliczeniu CIT za rok 2024 Spółka skorzystała ze zwolnienia podatkowego przysługującego z tytułu prowadzenia działalności na terenie SSE („**Zwolnienie SSE**”). Zainteresowany planuje kontynuować korzystanie z tego zwolnienia również w latach podatkowych 2025 i 2026, w ramach obowiązujących zezwoleń strefowych oraz w granicach dostępnego limitu pomocy publicznej.

Korekta rozliczeń CIT za rok 2023

W 2025 roku Zainteresowany dokonał korekty rozliczeń CIT za lata poprzednie (w tym za rok 2023), w celu uwzględnienia niewykorzystanych wcześniej kwot zwolnienia podatkowego wynikającego z działalności prowadzonej na podstawie zezwoleń strefowych. Korekta ta została ujęta w księgach rachunkowych jako zmniejszenie podatku bieżącego za lata poprzednie (z uwagi na swój niematerialny charakter), co wpłynie na zobowiązanie podatkowe wykazywane w roku 2025.

Przedmiot wniosku

Zgodnie ze stanowiskiem Zainteresowanego przedstawionym we wniosku:

1. Aktywa SSE powinny być uwzględnione w kalkulacji krajowego podatku wyrównawczego („**KPW**”), w pierwszym roku stosowania KPW w odniesieniu do Zainteresowanego, tj. roku kalendarzowego 2024 i w kolejnych latach podatkowych.
2. Korekta rozliczeń CIT dokonana w 2025 roku za rok 2023 nie wpłynie na wysokość podatków kwalifikowanych za rok 2025 przy kalkulacji KPW.

II. Pytania Dyrektora KIS

W zapytaniu skierowanym do Rady GLOBE w dniu (...) kwietnia 2026 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej („Dyrektor KIS”) zmierza w szczególności do ustalenia:

- czy Spółka jest uprawniona do ujęcia Aktywów SSE na potrzeby rozliczenia KPW za 2024 r. na podstawie art. 130 ust. 2 ustawy, mimo że aktywa te nie były ujęte w jej księgach przed 2024 r. (czy w takim przypadku należy dopuścić określone informacje ze sprawozdań finansowych);
- jak należy rozumieć korekty, o których mowa w art. 130 ust. 2 pkt 3 ustawy, których wpływu nie uwzględnia się w aktywach z tytułu podatku odroczonego;
- jakie zastosowanie w analizowanej sprawie mają Wytyczne z 2025 r.³, których treść znajduje odzwierciedlenie w planowanej nowelizacji przepisów regulujących opodatkowanie wyrównawcze;
- jakie reguły zastosować w odniesieniu do dokonanej w 2025 r. korekty rozliczenia CIT za 2023 r., tj. za rok sprzed objęcia Zainteresowanego systemem GloBE⁴.

Dokładna lista pytań Dyrektora KIS zawarta jest bezpośrednio w treści opinii Rady GLOBE (pkt IV).

III. Wezwanie Zainteresowanego do udzielenia informacji i wyjaśnień oraz dodatkowe wyjaśnienia złożone z inicjatywy Zainteresowanego

W dniu (...) kwietnia 2026 r. Rada GLOBE wezwała Zainteresowanego do udzielenia dodatkowych informacji, w szczególności doprecyzowujących politykę rachunkowości stosowaną w odniesieniu do Aktywów SSE i posiadaną przez niego dokumentację w tym zakresie.

W dniu (...) maja 2026 r. Zainteresowany przedstawił dodatkowe wyjaśnienia w sprawie.

1) Kluczowe informacje w odpowiedzi na wezwanie Rady GLOBE

W odniesieniu do działalności prowadzonej w SSE Zainteresowany wskazał, że w latach 2000-2023 nie ujmował ani nie ujawniał w księgach rachunkowych, ani w sprawozdaniach finansowych aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego związanych ze Zwolnieniem SSE. W konsekwencji, skoro Aktywa SSE nie były ujmowane, **Zainteresowany nie zaprzestał ich ujmowania na skutek sporu**

³ Wytyczne Administracyjne OECD/IF z 15 stycznia 2025 r., OECD (2025), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on Article 9.1 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paryż, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/administrative-guidance-article-9-1-globe-rules-pillar-two-january-2025.pdf> („**Wytyczne z 2025 r.**”).

⁴ Kompleksowy zestaw reguł wynikających z Modelowych Zasad OECD [(OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Paryż, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>)] jak również z Komentarza do tych Zasad lub Wytycznych Administracyjnych OECD/IF.

o przedłużeniu zezwolenia na działalność w SSE, a tym samym nie utworzył Aktywów SSE również przed 2018 r.

Zgodnie z wyjaśnieniami Zainteresowanego brak ujęcia Aktywów SSE wynikał z tego, że na etapie rozpoczynania inwestycji w związku z działalnością w SSE oraz w okresie poprzedzającym powstanie sporu dotyczącego okresu obowiązywania zezwolenia SSE, istniała niepewność założeń rynkowych, na podstawie których przygotowano prognozy przyszłych przychodów (dochodów) podatkowych. Zdaniem Zainteresowanego niewykazanie Aktywa SSE z powyższego tytułu jest zgodne z zasadą ostrożności określoną w jego polityce rachunkowości.

Również w roku 2024 Spółka nie utworzyła (nie ujęła w księgach rachunkowych) Aktywów SSE. Brak ujęcia Aktywów SSE wynikał z tego, że w dalszym ciągu istniała niepewność założeń rynkowych, na podstawie których przygotowano prognozy przyszłych przychodów (dochodów) podatkowych.

Jednakże, Zainteresowany wskazał na dokumentację, na podstawie której, jego zdaniem, może zostać zweryfikowana wysokość Aktywów SSE przyjmowanych przez Zainteresowanego na potrzeby rozliczenia KPW, w szczególności:

- dokumentację inwestycyjną związaną z wydatkami kwalifikowanymi do objęcia pomocą publiczną (tj. zestawienia/listy poniesionych wydatków inwestycyjnych w ramach SSE), stanowiącą podstawę określenia limitu pomocy (a w konsekwencji „puli” zwolnienia);
- zestawienia kalkulacyjne (arkusze Excel) prowadzone przez Zainteresowanego, obejmujące wyodrębnienie dochodu zwolnionego i dochodu podlegającego opodatkowaniu oraz kalkulacje rozliczenia zwolnienia (w tym, w razie potrzeby, założenia dotyczące dyskonta oraz wykorzystania zwolnienia w czasie);
- dane wynikające z ksiąg rachunkowych, w tym w szczególności informacje o poziomie osiągniętych dochodów, na podstawie których możliwa jest weryfikacja podstaw do wykorzystania zwolnienia (tj. istnienia dochodu umożliwiającego skonsumowanie zwolnienia);
- dokumentację podatkową w zakresie SSE, w tym w szczególności załączniki CIT-8S.

Ponadto, Spółka wskazała, że w zakresie ujęcia księgowego Aktywów SSE nie stosowała ani Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR), ani Krajowych Standardów Rachunkowości (KSR).

Końcowo, Zainteresowany wyjaśnił, że spór administracyjny dotyczył wyłącznie Zezwolenia nr (...), a nie pozostałych posiadanych zezwoleń (nr (...)). Pulę pomocy wynikającą z pozostałych zezwoleń wyczerpano w trakcie 2023 r. Następnie po otrzymaniu decyzji dotyczącej Zezwolenia nr (...), dokonano korekty rozliczeń CIT za lata poprzednie (w tym za rok 2023) uwzględniając również chronologię posiadanych zezwoleń.

2) Dodatkowe uwagi odnoszące się do pytań i stanowiska Dyrektora KIS

W odrębnym stanowisku z dnia (...) maja 2026 r. Zainteresowany odniósł się do pytań skierowanych przez Dyrektora KIS do Rady GLOBE.

Zgodnie z kluczowymi тезami zawartymi w stanowisku Zainteresowanego:

- Na gruncie art. 130 ust. 2 ustawy przy obliczeniu efektywnej stawki podatkowej w pierwszym roku podatkowym oraz w kolejnych latach uwzględnieniu podlegają te aktywa, które:
 - (1) zostały „ujęte lub ujawnione” w księgach jednostek składowych,
 - (2) a także te aktywa, które nie zostały ujęte lub ujawnione na skutek korekty wyceny lub korekty ujęcia księgowego.
- W przypadku Spółki brak ujęcia Aktywów SSE w księgach wynika z *accounting recognition adjustment*, będącego konsekwencją zastosowania kryteriów istotności i ostrożności oraz braku wiarygodnych szacunków co do przyszłych przychodów. Zdaniem Spółki takie *accounting recognition adjustment* nie pozbawia jej prawa do wykorzystania Aktywów SSE na potrzeby KPW.
- Zmiany zezwolenia Spółki nie można traktować jako uzgodnienia/ porozumienia rządowego na gruncie systemu GloBE.

IV. Opinia Rady GLOBE

Na tle zarysowanych okoliczności faktycznych i przedstawionych dodatkowych informacji Rada GLOBE przedstawia opinię w sprawie, odnoszącą się do poszczególnych pytań będących przedmiotem wniosku Dyrektora KIS.

W zakresie pytania Zainteresowanego oznaczonego numerem 1:

1. *Czy przy obliczeniu efektywnej stawki podatkowej w pierwszym roku podatkowym oraz w kolejnych latach uwzględnieniu podlegają tylko te aktywa z tytułu podatku odroczonego, które zostały „ujęte lub ujawnione” w księgach jednostek składowych, zgodnie z literalnym brzmieniem art. 130 ust. 2 pkt 1 ustawy?*

Na wstępie należy zauważyć, że art. 130 ust. 2 ustawy - w ślad za regulacjami Modelowych Zasad OECD⁵ (art. 9.1.1) oraz Dyrektywy⁶ (art. 47) - ma po pierwsze na celu uproszczenie rozliczeń podatników na gruncie opodatkowania wyrównawczego za ich pierwszy rok podatkowy poprzez uwzględnienie, co do zasady, wszystkich aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego ujętych lub ujawnionych w księgach bezpośrednio przed rozpoczęciem pierwszego roku podatkowego. Co szczególnie istotne w kontekście omawianej sprawy, takie rozwiązanie ma również na celu zachowanie atrybutów podatkowych jednostek składowych, tj. aktywów z tytułu podatku odroczonego, które powstały w okresie przed objęciem tych jednostek systemem GloBE, na co wskazuje wyraźnie Komentarz⁷ do Modelowych Zasad OECD odnoszący się do art. 9.1. [par. 2, 4 i 5]. Bez zachowania tych atrybutów „na wejściu” do systemu GloBE, skorzystanie przez podatników z ich prawa do obniżenia bieżących zobowiązań podatkowych, np. w związku z poniesioną wcześniej stratą lub wcześniejszymi nakładami uprawniającymi do ulg lub zwolnień podatkowych, mogłoby prowadzić do ETR

⁵ Modelowe Zasady OECD [(OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Paryż,

⁶ Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2022 r., str. 1.

⁷ Skonsolidowana wersja komentarza opublikowana 9 maja 2025 r. przez OECD pt. „Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025), („Komentarz”, „Komentarz OECD” lub „Komentarz do Modelowych Zasad OECD”).

poniżej 15% i opodatkowania wyrównawczego, nawet jeżeli dana jednostka nie jest zlokalizowana w nisko opodatkowanej jurysdykcji [Komentarz 9.1; par. 2]. Wskazane rozwiązanie ma zatem na celu ochronę praw nabytych w związku z początkiem funkcjonowania systemu GloBE.

Biorąc pod uwagę logikę przepisów wyrażonych w art. 130 ust. 2 pkt 1-3 ustawy i ich pierwowzór w Modelowych Zasadach OECD oraz Dyrektywie, regulację wynikającą z pkt 1 (uwzględnienie wszystkich aktywów ujętych lub ujawnionych w księgach) można postrzegać jako zasadę ogólną, natomiast pkt 2 i 3 można traktować jako dodatkowe przeliczenia i wyjątki w odniesieniu do aktywów uwzględnionych zgodnie z zasadą ogólną.

Odnosząc się do wskazanej zasady ogólnej, zgodnie z literalnym brzmieniem art. 130 ust. 2 pkt 1, za pierwszy rok podatkowy przy obliczeniu efektywnej stawki podatkowej uwzględnia się wszystkie aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego ujęte lub ujawnione w księgach. W świetle dosłownego brzmienia omawianego przepisu i uzasadnienia do ustawy, chodzi o pozycje wynikające wprost z ksiąg jednostki składowej, wykazane w księgach zgodnie ze stosowanym przez jednostkę standardem rachunkowości jako bilans otwarcia pierwszego roku podatkowego⁸. Będzie to miało, co do zasady, miejsce w sytuacjach, gdy aktywa albo rezerwy nie wymagają przeliczeń i są automatycznie „importowane” do systemu GloBE z ewidencji księgowej.

Jednakże, co istotne, kwoty aktywów i rezerw podlegają dalszym przeliczeniom i dostosowaniom, wskutek których na potrzeby opodatkowania wyrównawczego uwzględnia się, w określonych sytuacjach, kwoty inne niż bezpośrednio wynikające z ksiąg:

- Zgodnie z art. 130 ust. 2 pkt 2 ustawy, aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego przeliczane są, jeżeli to konieczne, do minimalnej stawki podatkowej (15%). Tym samym, w Polsce, z uwagi na zasadniczą stawkę CIT 19%, co do zasady aktywa będą wymagały przeliczenia z uwzględnieniem stawki 15%.
- Zgodnie z art. 130 ust. 2 pkt 3 ustawy, stosuje się uzupełnienia i przeliczenia wobec pozycji podatku odroczonego „importowanych automatycznie” z ksiąg, tj. „pomija się” efekt dokonanych wcześniej korekty wyceny (*valuation adjustment*) lub korekty ujęcia księgowego (*recognition adjustment*)⁹.

Korekta wyceny (*valuation adjustment*), w kontekście analizowanych rozliczeń, polega na ujęciu w księgach aktywa z tytułu podatku odroczonego tylko do wysokości spodziewanych przychodów do opodatkowania. Może dotyczyć w szczególności braku rozpoznania aktywa z tytułu straty z uwagi na spodziewany brak przyszłego dochodu podlegającego opodatkowaniu. Zgodnie z MSR 12 „Podatek dochodowy” korekta wartości/wyceny dotycząca strat podatkowych polega na ocenie, czy jest „prawdopodobne”, że w przyszłości dostępne będą dochody podlegające opodatkowaniu, względem których będzie można rozliczyć

⁸ Por. szczegóły w odpowiedzi na pyt. 4.

⁹ Por. uzasadnienie do art. 130 ustawy: *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.*

niewykorzystane straty podatkowe. Na gruncie KSR 2 „Podatek dochodowy” w praktyce przyjmuje się analogiczne podejście.

Straty podatkowe są typowym przykładem, jednak wymóg oceny prawdopodobieństwa realizacji aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego może obejmować różne ujemne różnice przejściowe, m.in. również w przypadku niewykorzystanych ulg podatkowych.

Korekta ujęcia księgowego (*recognition adjustment*) jest powiązana z pojęciem korekty wyceny (chodzi m.in. o podobne reguły „prawdopodobieństwa” wystąpienia dochodu opodatkowanego). W dużym uproszczeniu można stwierdzić, że pojęcie *recognition adjustment* (korekta ujęcia księgowego) określa bardziej wstępny lub ogólny etap (rozpoznawanie aktywa czy też całkowitą rezygnację z jego rozpoznania, np. z uwagi na zasadę ostrożności), natomiast *valuation adjustment* (korekta wyceny) skupia się na wysokości aktywa ujętego w księgach, jednak pojęcia te są ściśle powiązane.

Wskazówki co do celu i rozumienia tych pojęć na gruncie opodatkowania wyrównawczego zawiera opublikowany przez OECD dokument „*Global Minimum Tax. Frequently Asked Questions*” („**GMT FAQ**”, stan na 26-05-2026)¹⁰.

2. How does the Global Minimum Tax address timing differences?

The general principle adopted in GMT is that short-term timing differences between the accounting and tax treatment of income and expense items have a neutral impact on the ETR computation and do not trigger Top-up Tax liability. The GloBE Rules rely on deferred tax accounting to achieve this neutrality. Furthermore, this general principle is supplemented by specific guardrails and adjustments aimed at protecting the integrity of the GMT rules. The main safeguards include:

*(...) Valuation adjustments: valuation adjustments to deferred tax assets and liabilities **that reflect accounting policy or management's views on future outcomes are removed (e.g. valuation allowance or accounting recognition adjustments, deferred taxes related to uncertain tax positions)**; (...)*

W świetle wskazanego dokumentu, celem przeliczeń obejmujących korektę wyceny lub korektę ujęcia księgowego jest m.in. wyeliminowanie wpływu na kalkulację ETR zdarzeń rachunkowych zależnych w dużej mierze od czynników subiektywnych (wybór określonej polityki rachunkowości, podejście lub ocena zarządu co do prawdopodobieństwa przyszłych zdarzeń, wystąpienie niepewnych pozycji podatkowych). Uwzględnianie tego typu subiektywnych lub zmiennych czynników, nawet opartych na standardach rachunkowości, może prowadzić do zaburzenia integralności systemu GloBE. Podkreślamy przy tym, że ww. dokument wymienia przeliczenia dotyczące korekt wyceny i korekt ujęcia księgowego (odzwierciedlone w art. 130 ust. 2 pkt 3 ustawy) wśród głównych metod ochrony i dostosowań mających na celu zachowanie integralności systemu GloBE (*specific guardrails and adjustments aimed at protecting the integrity of the GMT rules / main safeguards*).

Z perspektywy OECD wskazane pojęcia wydają się być traktowane łącznie, w szczególności pod kątem ich celu.

Ponadto, jak wyraźnie podkreśla Komentarz do art. 9.1.1 [par. 5], intencją jest, aby wykorzystać również te atrybuty podatkowe, które nie zostały ujęte w księgach

¹⁰ <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/faqs-on-model-globe-rules.pdf> Dostęp: 26-05-2026. Należy zwrócić uwagę, że wskazany dokument jest przygotowywany przez OECD bez udziału Inclusive Framework (a więc bez udziału jurysdykcji) i rzuca światło na postrzeganie danego tematu przez OECD, ale nie stanowi on części całego systemu GloBE.

(albo nie zostały w pełni ujęte) ze względu na korektę ujęcia księgowego albo korektę wyceny:

These attributes include losses that have not been recognized due to an accounting recognition adjustment or valuation allowance¹¹.

Mimo pierwotnego braku ujęcia w księgach takich atrybutów podatkowych mogą bowiem zajść nowe korzystne dla podatnika okoliczności, skutkujące np. efektywnym rozliczeniem pierwotnie nieprzewidywanej do rozliczenia ulgi podatkowej. Rozliczenie takiej ulgi podatkowej już w okresie obowiązywania systemu GloBE może wpłynąć na niższy ETR. Zatem, w świetle Komentarza i wyjaśnień OECD celowe jest, aby nie „karać” podatnika za niższy ETR wyliczony już w okresie obowiązywania systemu GloBE, jeżeli jego niska wartość wynikała z obiektywnych zdarzeń (strat/kosztów kwalifikujących do ulg) przed tym okresem, na które pierwotnie nie utworzono aktywa na podatek odroczony (w związku z przyjętymi wówczas korektami ujęcia księgowego wymaganymi ze względu na czynniki bardziej subiektywne - politykę rachunkowości, decyzje zarządcze i/lub standard rachunkowości). W tym kontekście, zasadne jest „przywrócenie” takich atrybutów podatkowych na potrzeby GloBE.

Tym samym, odnosząc się zatem do omawianych przeliczeń i dostosowań określonych w art. 130 ust. 2 pkt 3 ustawy, jeżeli wskazane korekty księgowe nastąpiły w odniesieniu do okresów przed pierwszym rokiem podatkowym, ich efekt pomija się, tj. „przywraca się” wysokość aktywa z tytułu podatku odroczonego do kwoty, jaka byłaby ujęta w księgach bez tych korekt (z uwzględnieniem jednakże stawki maksymalnie 15%).

Ważne jest podkreślenie, że przywrócenie/wykorzystanie atrybutów podatkowych, o jakich mowa w art. 130 ust. 2 pkt 3 ustawy (w praktyce aktywów na podatek odroczony) nie musi polegać na ich „odtworzeniu” dla celów księgowych, tj. nie musi polegać na dokonywaniu zapisów przywracających istnienie takich aktywów dla celów sprawozdawczości rachunkowej. Odtworzenie takich aktywów, czy też innymi słowy przyjmowanie ich istnienia na podstawie dostępnej dokumentacji, następuje wyłącznie dla celów systemu opodatkowania wyrównawczego. W praktyce należy bowiem zauważyć, że po wprowadzeniu systemu GloBE wybrani podatnicy mają konieczność dokonywania rozliczeń w ramach trzech (częściowo przenikających się) „wymiarów”. Pierwszym wymiarem jest klasyczny wymiar księgowy. Drugim wymiarem jest podatek dochodowy (często z odrębną dokumentacją podatkową), a trzecim jest nowy wymiar rozliczeń wprowadzony razem z opodatkowaniem wyrównawczym. Oznaczać to może, że w niektórych przypadkach, atrybuty podatkowe mogą „istnieć” w warstwie trzeciej, ale niekoniecznie w pierwszej. Takim przykładem jest właśnie art. 130 ust. 2 pkt 3 ustawy, który zakłada, że z uwagi na podejście księgowe aktywo mogło nie być utworzone przez podatnika, co nie zmienia faktu, że może być ono przyjęte jako istniejące na potrzeby opodatkowania wyrównawczego.

Ponieważ na gruncie art. 130 ust. 2 pkt 3 ustawy mowa o wartościach, które nie były ujęte w księgach w pełnej wartości (albo w ogóle nie były ujęte w księgach), w opinii Rady GLOBE powinna być akceptowana dodatkowa dokumentacja poświadczająca odpowiednią wysokość „przywróconych” aktywów z tytułu podatku odroczonego na potrzeby systemu GloBE, możliwa do zweryfikowania

¹¹ Wskazany fragment Komentarza wskazuje straty jako typowe zdarzenie prowadzące do powstania aktywów z tytułu podatku odroczonego. Niemniej tego zdania nie należy odczytywać zawężająco. Inne części Komentarza odwołują się również do innych zdarzeń takich jak rozliczenie aktywów z tytułu podatku odroczonego w odniesieniu do ulg podatkowych [9.1.1; 6.1-6.4].

przez organy podatkowe.

W takim przypadku, stanowiącym odstępstwo od głównej zasady (która odzwierciedla niejako „automatyczne importowanie” na potrzeby systemu GloBE pozycji wynikających wprost z ksiąg), możliwe jest uwzględnienie dodatkowych dokumentów (np. odpowiednich informacji ze sprawozdań finansowych lub innych dokumentów powołanych bardziej szczegółowo w odpowiedzi na pyt. 3).

W tym kontekście, w opinii Rady GLOBE pojęcie ksiąg (*financial accounts*) można utożsamiać, na gruncie art. 130 ust. 2 ustawy, z szerokim zbiorem danych służących sporządzeniu sprawozdania finansowego, jak również – w tym konkretnym przypadku – służących ustaleniu aktywów z tytułu podatku odroczonego uwzględnianych na potrzeby krajowego podatku wyrównawczego. Zatem w tym szerszym kontekście należy rozpatrywać również pojęcie „ujawnienia w księgach”, o którym mowa w art. 130 ust. 2 pkt 1 ustawy (por. odpowiedź na pytanie 2 poniżej).

2. *Co należy rozumieć pod pojęciem „ujawnienia w księgach” jednostki aktywów z tytułu podatku odroczonego w rozumieniu art. 130 ust. 2 pkt 1 ustawy? Czy ujawnienie w księgach należy rozpatrywać tylko w kategorii ksiąg rachunkowych czy również sprawozdań finansowych?*

Użyte w przepisach ustawy pojęcia „ujawnienie” i „ujęcie” na gruncie prawa bilansowego odnoszą się do różnych poziomów prezentacji informacji finansowych. Przez „ujęcie” na gruncie UoR należy rozumieć zaewidencjonowanie/zaksięgowanie zdarzeń (operacji gospodarczych) według zasad wynikających z ww. ustawy, natomiast przez „ujawnienie” należy rozumieć zaprezentowanie dodatkowych informacji w sprawozdaniu finansowym (np. w notach do sprawozdania), które to ujawnienie nie musi być związane z ujęciem w księgach rachunkowych jednostki (np. zobowiązania warunkowe).

Takie rozumienie tych pojęć (także na gruncie MSR/MSSF, w których to standardach „ujawnienie” odnosi się do sprawozdań finansowych) powoduje, że aby jakkolwiek dokonać wykładni pojęcia „ujawnienie w księgach”, nie może ono wystąpić w oderwaniu od „ujęcia w księgach”, tj. nie może wystąpić sytuacja, w której ujawnieniu w księgach nie towarzyszy ujęcie.

Ta konkluzja ma istotne znaczenie, ponieważ dokonując wykładni sformułowania użytego w ustawie, tj. „ujęte lub ujawnione w księgach”, można dojść do wniosku, że skoro samodzielnie nigdy nie wystąpi sytuacja ujawnienia w księgach bez ujęcia, to tak sformułowany przepis jest wadliwy lub jego interpretacja powinna uwzględniać treść innych aktów prawnych oraz wszelkie wytyczne OECD/IF w zakresie Filaru II, w tym w szczególności angielskie wersje tych dokumentów. Problem bowiem, w ocenie Rady GLOBE, związany jest z tłumaczeniem angielskojęzycznych pojęć użytych w wytycznych i Dyrektywie, dotyczących m. in. zasad zawartych w art. 130 ust. 2 pkt 1, na język polski.

W art. 9.1.1 Modelowych Zasad OECD, jak również w art. 47 Dyrektywy, których odzwierciedleniem jest przepis art. 130 ust. 2 pkt 1 ustawy, zasady dotyczące ustalenia podatku odroczonego w pierwszym roku podatkowym zostały sformułowane w następujący sposób:

“When determining the effective tax rate for a jurisdiction in a transition year, and for each subsequent fiscal year, the MNE group or a large-scale domestic group shall take into account all the deferred tax assets and deferred tax liabilities

reflected or disclosed in the financial accounts of all the constituent entities in a jurisdiction for the transition year."

Przyjmując znaczenie słowa reflected na gruncie prawa bilansowego, należy wskazać, że oznacza ono „odzwierciedlenie” i jest pojęciem szerszym niż „ujęcie” (angielskie „recognition”), co może oznaczać, że odnosi się zarówno do ksiąg rachunkowych jak i do sprawozdań finansowych.

Ponadto, zdaniem Rady GLOBE, pojęcie „financial accounts”, w tym przypadku, powinno być rozumiane szeroko, w tym na gruncie prawa bilansowego jako sformułowanie, którego wprost nie można utożsamiać wyłącznie z księgami rachunkowymi ale z szerokim zbiorem danych, służących sporządzeniu sprawozdania finansowego, w tym danych zarówno ujętych w księgach rachunkowych i/lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym.

W ocenie Rady GLOBE, przy konstrukcji przepisu z użyciem spójnika „lub”, aby dało się zastosować wskazany zwrot, pojęcie „financial accounts” powinno być rozumiane (obejmować) zarówno księgi rachunkowe jak i sprawozdania finansowe. Gdyby bowiem odnosić te pojęcia tylko do ksiąg rachunkowych, wówczas zbędne byłoby użycie frazy „ujęcie lub ujawnienie”, bo w obu przypadkach oznaczałoby to zaewidencjonowanie zdarzenia (operacji gospodarczej) w księgach rachunkowych. Skoro występują jako alternatywa, to muszą one dotyczyć także innych zbiorów danych niż tylko księgi rachunkowe.

Konkludując, zdaniem Rady GLOBE, dyspozycją art. 130 ust. 2 pkt 1 ustawy objęte są zarówno aktywa ujęte w księgach rachunkowych (a tym samym ujawnione), jak również aktywa z tytułu podatku odroczonego nieujęte w księgach rachunkowych (nieujawnione), ale o których informacja znajduje się w sprawozdaniu finansowym. Rada GLOBE pragnie także podkreślić, że powyższa konkluzja co do rozumienia pojęcia „financial accounts” odnosi się wyłącznie do przepisu art. 130 ust. 2 pkt 1 ustawy.

3. *Jeśli ujawnienie w księgach należy rozpatrywać również w kategorii sprawozdań finansowych, to czy za ujawnienie w sprawozdaniu finansowym można by uznać samo wskazanie informacji w dowolnej części sprawozdania finansowego (np. informacji dodatkowej, notach objaśniających, wprowadzeniu do sprawozdania finansowego) o nieujęciu aktywa z tytułu podatku odroczonego w księgach rachunkowych z uwagi na zasadę ostrożności lub o odstąpieniu od ujawnienia ww. aktywa ze względu na jego niską wartość?*

W specyficznej sytuacji Zainteresowanego, na potrzeby zastosowania przeliczeń określonych w art. 130 ust. 2 pkt 3 ustawy – mając na uwadze, że w aktywach z tytułu podatku odroczonego nie uwzględnia się wpływu korekty wyceny lub korekty ujęcia księgowego, tj. „przywraca” się pełne kwoty aktywów, które nie były ujęte lub w pełni ujęte w księgach – w celu ustalenia wysokości tych aktywów możliwe jest oparcie się na dodatkowej dokumentacji podatnika. Księgi bowiem nie odzwierciedlają w tym przypadku właściwych kwot aktywów. Dodatkowa dokumentacja powinna być rzetelna i wiarygodna, zgodna ze standardem rachunkowości stosowanym przez podatnika na potrzeby rozliczenia krajowego podatku wyrównawczego oraz spełniać wymogi rzetelności i wiarygodności

definiowane przez ten standard¹².

W opinii Rady za taką dokumentację można uznać w szczególności sprawozdanie finansowe, podlegające badaniu przez biegłego rewidenta, w tym jego poszczególne części, np. informację dodatkową, noty objaśniające, wprowadzenie do sprawozdania finansowego. W przypadku, gdy informacje w sprawozdaniu finansowym nie obejmują pełnej, szczegółowej ewidencji aktywów z tytułu podatku odroczonego, pozwalającej na wiarygodne ustalenie ich wysokości (albo mogą ogólnikowo wskazywać na brak rozpoznania aktywów z tytułu podatku odroczonego), konieczna może być dokumentacja uzupełniająca.

Dokumentacja uzupełniająca, w opinii Rady, może obejmować **przede wszystkim składane przez podatnika zeznania podatkowe dotyczące SSE, tj. załączniki CIT/8S** (Informacja o wysokości dochodu osiągniętego z działalności gospodarczej prowadzonej na podstawie zezwolenia na terenie specjalnej strefy ekonomicznej lub na podstawie decyzji o wsparciu), w których wykazuje się dochody zwolnione z podatku na podstawie zezwolenia lub decyzji o wsparciu oraz m.in. skumulowane koszty kwalifikowane inwestycji od daty wydania zezwolenia.

W przypadku, gdy załączniki CIT/8S nie dawałyby kompletnej informacji dającej podstawę do ustalenia kwoty aktywów z tytułu podatku odroczonego, pomocniczo możliwe jest oparcie się na innych dokumentach dotyczących działalności strefowej, przykładowo takich jak:

- sprawozdania o realizacji inwestycji, podsumowujące m.in. wysokość kosztów kwalifikowanych, składane do podmiotu zarządzającego strefą lub inne raporty okresowe składane do właściwych organów;
 - zezwolenie strefowe wskazujące minimalny próg kosztów kwalifikowanych;
 - dokumentacja cen transferowych obejmująca transakcje pomiędzy podmiotem działającym w strefie (traktowanym jako fikcyjnie odrębny) a innymi podmiotami z grupy;
 - dodatkowa wewnętrzna dokumentacja księgowa, w tym ewidencja nakładów inwestycyjnych na potrzeby działalności strefowej, o ile podlegała badaniu przez biegłego rewidenta.
4. Czy w rozumieniu art. 130 ustawy w pierwszym roku podatkowym za aktywa z tytułu podatku odroczonego ujęte lub ujawnione w księgach jednostki uznaje się: wszystkie aktywa z tytułu podatku odroczonego zawarte w bilansie otwarcia pierwszego roku podatkowego, tj. zawiązane przed objęciem jednostki Zasadami GloBE, czy też aktywa z tytułu podatku odroczonego z bilansu zamknięcia pierwszego roku podatkowego (czyli również aktywa utworzone w pierwszym roku podatkowym)? W przypadku konieczności uwzględnienia aktywów z bilansu otwarcia, jaką wartość tych aktywów należy przyjąć, tj. czy wartość z bilansu otwarcia, czy wartość z bilansu otwarcia z uwzględnieniem rozwiązanych/zrealizowanych aktywów w pierwszym roku podatkowym?

¹² Por. Art. 41 ust 2 ustawy. Jednostka składowa jest obowiązana do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami oraz właściwymi standardami rachunkowości, w sposób zapewniający określenie wysokości kwalifikowanego dochodu (straty), skorygowanych podatków kwalifikowanych, substratu majątkowo-osobowego, globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego oraz podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków.

Zdaniem Rady GLOBE, w pierwszym roku podatkowym uwzględnia się aktywa z tytułu podatku odroczonego ustalone przed objęciem jednostki systemem GloBE (z uwzględnieniem ewentualnego przeszacowania do stawki 15% lub krajowej).

Powyższa zasada wynika również z Wytycznych Administracyjnych OECD/IF do deklaracji informacyjnej GloBE z 2025 r.¹³, gdzie w pkt 3.2.2.3 w zakresie stosowania art. 9.1.1 i 9.1.2 zawarto uwagę:

Note 3.2.2.3.a.3 The deferred tax assets at the beginning of the Transition Year is the aggregate amount of Deferred tax assets that have been recorded in the financial accounts at the beginning of the Transition Year for a jurisdiction (...)

Zatem, **na gruncie art. 130 ust. 2 ustawy uwzględnia się aktywa z tytułu podatku odroczonego ujęte lub ujawnione jako bilans otwarcia pierwszego roku podatkowego** (z zastrzeżeniem aktywów nieujętych w księgach, lecz ujmowanych dodatkowo na potrzeby opodatkowania wyrównawczego, o których mowa w niniejszej opinii).

5. Czy przepisy rachunkowe pozwalają po zamknięciu ksiąg oraz sporządzeniu i zatwierdzeniu sprawozdania finansowego dokonać zmian w zamkniętych księgach poprzez utworzenie aktywa z tytułu podatku odroczonego?

Zgodnie z art. 54 UoR po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za dany rok nie ma już możliwości dokonywania zmian w księgach rachunkowych (ujmowania w księgach) tego roku. W myśl bowiem ust. 2 ww. artykułu, jeżeli jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, o których mowa w art. 54 ust. 1 UoR (zdarzenia mające istotny wpływ na sprawozdanie finansowe), po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego, to ich skutki ujmuje w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała.

Z powyższego przepisu wynika, że brak możliwości ujęcia zdarzeń w księgach rachunkowych wystąpi tylko w przypadku, gdy sprawozdanie za dany okres zostało zatwierdzone.

Jeżeli sprawozdanie za dany rok nie zostało jeszcze zatwierdzone, wówczas, w przypadku gdy po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, lub powodujących, że założenie kontynuowania działalności przez jednostkę nie jest uzasadnione, powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy, oraz powiadomić biegłego rewidenta, który sprawozdanie to bada lub zbadał. Jeżeli zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym, nie powodują zmiany stanu istniejącego na dzień bilansowy, to odpowiednie wyjaśnienia zamieszcza się w informacji dodatkowej (art. 54 ust. 1 UoR).

Ponadto w przypadku korekty odnoszącej się do lat poprzednich, jeżeli w danym roku obrotowym lub przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy jednostka stwierdziła popełnienie w poprzednich latach obrotowych błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za spełniające wymagania określone w art. 4 ust. 1 UoR (rzetelnie i jasno przedstawiające sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy

¹³ *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (January 2025), Inclusive Framework on BEPS, styczeń 2025 r., OECD, Paryż.*

jednostki), to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (strata) z lat ubiegłych”. Korekty te ujmuje się w księgach roku, w którym jednostka stwierdziła popełnienie błędu i ujawnia w sprawozdaniu finansowym za ten rok (art. 54 ust. 3 UoR).

Podsumowując, w określonych przepisami UoR przypadkach występuje możliwość wprowadzenia korekt do zamkniętych ksiąg i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym aktywa z tytułu podatku odroczonego, przy czym korekty te mogą być ujęte albo w księgach i sprawozdaniu finansowym za okres, którego dotyczą, jeżeli sprawozdanie za bieżący rok obrotowy nie zostało zatwierdzone, lub w księgach i sprawozdaniu finansowym kolejnych okresów, zgodnie z zasadami wynikającymi z art. 54 ust. 2 i ust. 3 UoR.

Rozpatrując powyższe na gruncie sytuacji Spółki, jeżeli sprawozdanie za rok 2023 zostało zatwierdzone, nie ma możliwości ujęcia w księgach roku 2023 aktywów z tytułu podatku odroczonego. Zdaniem Rady GLOBE okoliczność ta pozostaje bez wpływu na możliwość uwzględnienia dla potrzeb opodatkowania wyrównawczego, aktywów z tytułu podatku odroczonego na podstawie posiadanej dokumentacji, innej niż księgi rachunkowe.

6. Jak należy rozumieć sformułowanie „nie zostały wykazane ze względu na brak spełnienia warunków” zawarte w Wytycznych OECD z lutego 2023 r.? Czy sformułowanie to obejmuje również brak ujęcia w księgach jednostki aktywów z tytułu podatku odroczonego z uwagi na zastosowanie zasady ostrożności?

Wytyczne z 2023 r.¹⁴ wskazują wprost na sytuację, w której atrybuty podatkowe uwzględniane na potrzeby opodatkowania wyrównawczego na początek pierwszego roku podatkowego obejmują wszelkie aktywa z tytułu podatku odroczonego, które nie zostały ujęte (wykazane) ze względu na brak spełnienia warunków do ich księgowego ujęcia (*recognition criteria*).

6.3 (...) Under Article 9.1.1, a Constituent Entity's tax attributes at the beginning of the Transition Year shall include any deferred tax asset that was not recognised because the recognition criteria was not met.

Zdaniem Rady GLOBE i tak jak sugeruje Dyrektor KIS, powołany w Wytycznych z 2023 r. brak spełnienia warunków do księgowego ujęcia aktywów z tytułu podatku odroczonego (tj. niespełnienie tzw. *recognition criteria*) obejmuje brak ujęcia aktywów z tytułu podatku odroczonego m.in. ze względu na zasadę ostrożności, tj. jeżeli nie było wystarczających podstaw do stwierdzenia i odpowiednio wysokiego prawdopodobieństwa, że np. ulga podatkowa będzie mogła być wykorzystana w kolejnych latach (por. wyjaśnienie pojęcia „*recognition adjustment*” zawarte w odpowiedzi do pyt. 1).

Należy przy tym zauważyć, że Wytyczne z 2023 r. zostały zmienione przez Wytyczne z 2025 r. Wskazany fragment Komentarza został zmieniony w drodze Wytycznych z 2025 r. w poniższy sposób:

6.4. (...) Under Article 9.1.1, a Constituent Entity's tax attributes at the beginning of the Transition Year shall include any deferred tax asset that was not recognised **due to an**

¹⁴ Wytyczne Administracyjne OECD/IF z 2 lutego 2023 r., *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf>

expectation that there may be insufficient taxable income for it to be utilised in the future (or in the near future, if the Constituent Entity's accounting policy only recognizes such deferred tax assets that are expected to be used within a short time after they arise), but shall not include a deferred tax asset that cannot be reflected or disclosed under the Authorised Financial Accounting Standard used to determine the Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss (except deferred tax assets that are taken into account under paragraph 51.2 of the Commentary to Article 6.2.1 or the Commentary to Article 9.1.3) because the recognition criteria was not met.

Trzeba zatem ustalić, którą wersję należy stosować w odniesieniu do rozliczeń KPW za rok 2024. Dla integralności systemu GloBE celowe jest odwoływanie się do najnowszej wersji wytycznych, zaś do kwestii tej odnosimy się w odpowiedzi na pytanie 9. Zgodnie z rozważaniami zawartymi w pkt 9, zdaniem Rady GLOBE sądowe rozstrzygnięcie sporu dotyczącego zezwolenia strefowego nie stanowi porozumienia rządowego ani transakcji w rozumieniu Wytycznych z 2025 r. W opinii Rady GLOBE ograniczenia i mechanizmy anty-abuzywne zawarte w tych Wytycznych, a odnoszące się do porozumień rządowych, nie dotyczą zatem sytuacji Zainteresowanego. Niemniej, ze względu na to, że powołany fragment wytycznych dotyczy mechanizmu uwzględniania aktywów z tytułu podatku odroczonego, które nie zostały uprzednio ujęte wymaga on dodatkowego komentarza.

W związku ze zidentyfikowanymi przez OECD nadużyciami dotyczącymi porozumień rządowych zawieranych po 1.1.2021 r. powyższe sformułowanie dotyczące „recognition criteria” mogło zostać uznane za zbyt ogólne i szerokie; stąd, sprecyzowano przykład dotyczący niewystarczających przychodów do opodatkowania w przyszłości. Przykład ten jest nie do końca adekwatny w sytuacji Zainteresowanego¹⁵. Niemniej, w opinii Rady GLOBE pozostają aktualne powołane w odpowiedzi na pytanie 1 wyjaśnienia OECD, zgodnie z którymi cel omawianego wyjątku jest szerszy, tj. chodzi również o niepewne pozycje podatkowe, decyzje zarządcze co do oceny niepewnych pozycji podatkowych i przyjętą politykę rachunkowości.

Rada GLOBE zwraca jednak uwagę, że wskazany fragment, zmieniony przez Wytyczne z 2025 r., wprowadził dodatkowy warunek wykorzystania aktywów na podatek odroczone w sytuacji, gdy aktywa te nie mogą być w ogóle ujęte zgodnie ze stosowanym standardem rachunkowości („shall not include a deferred tax asset” that cannot be reflected or disclosed under the Authorised Financial Accounting Standard used to determine the Constituent Entity's Financial Accounting Net Income or Loss”).

Należy zauważyć, że w Polsce mogą być stosowane dwa (szeroko rozumiane) standardy rachunkowości: ustawa o rachunkowości (UoR) bądź MSR/MSSF.

Zgodnie z uzasadnieniem do ustawy:

Akceptowalnym standardem rachunkowości są m.in. przepisy o rachunkowości poszczególnych państw członkowskich UE (w tym polska ustawa o rachunkowości), jak również Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF), przyjęte przez UE rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1606/2002) oraz wskazane wprost w wykazie jurysdykcji i terytoriów zawartym w art. 3.25 Dyrektywy.

Poszczególne krajowe standardy rachunkowości (KSR), w tym KSR2, nie powinny

¹⁵ Tj. w przypadku Spółki chodzi w szczególności o (1) decyzję co do stosowanej polityki rachunkowości / standardu rachunkowości, (2) powołany przez Spółkę brak pewności co do prognozy przyszłych przychodów, jak również (3) brak pewności co do możliwości skorzystania z ulgi podatkowej w wyniku trwającego sporu sądowego.

być, w ocenie Rady GLOBE, traktowane jako osobne - względem ustawy o rachunkowości - akceptowalne standardy rachunkowości w rozumieniu ustawy.

W ocenie Rady GLOBE, w sytuacji Zainteresowanego, mając na względzie szerokie rozumienie standardu rachunkowości (w tym przypadku jako UoR), stosowany przez Zainteresowanego standard rachunkowości dopuszczał tworzenie aktywów z tytułu podatku odroczonego w związku z działalnością w SSE, z uwagi na możliwość wyboru szczegółowych krajowych standardów rachunkowości (KSR2), które przewidywały tworzenie takich aktywów. Nie zachodzi zatem sytuacja, w której stosowany przez Spółkę standard rachunkowości nie dopuszcza ujęcia lub ujawnienia omawianych aktywów.

Zatem, zdaniem Rady GLOBE, nawet gdyby stosować wobec Zainteresowanego omawiane wytyczne w ich nowym brzmieniu opracowanym w 2025 r., aktywa uwzględniane na podstawie art. 9.1.1. Modelowych Zasad OECD (i odpowiadającego mu art. 130 ust. 2 ustawy) powinny objąć również aktywa z tytułu podatku odroczonego nieujęte wcześniej w księgach ze względu na zasadę ostrożności lub zastosowanie określonej polityki rachunkowości w wyniku decyzji zarządczej.

W sytuacji Zainteresowanego oznacza to, że w świetle Komentarza (uwzględniającego Wytyczne z 2025 r.) dopuszcza się możliwość uwzględnienia na potrzeby opodatkowania wyrównawczego aktywów z tytułu podatku odroczonego, które nie zostały ujęte w księgach jednostki z wymienionych względów (zasada ostrożnej wyceny m.in. ze względu na niepewność prognozowanych przychodów podatkowych i toczący się spór administracyjny).

7. Czy ewentualne ujęcie aktywów z tytułu podatku odroczonego w księgach 2024 r. można uznać za korektę, o której mowa w art. 130 ust. 2 pkt 3 ustawy, tj. pozostającą bez wpływu na wartość aktywów z tytułu podatku odroczonego uwzględnionych przy obliczeniu efektywnej stawki podatkowej?

Odnosząc się bezpośrednio do pytania Dyrektora KIS o ewentualne ujęcie aktywów z tytułu podatku odroczonego w księgach 2024 r., jak wynika z dodatkowych wyjaśnień Zainteresowanego i zgodnie z jego sprawozdaniem finansowym za 2024 r., nie ujął on żadnej kwoty z tytułu Aktywów SSE w swoich księgach za 2024 r. Stąd, pytanie o aktywa ujęte w księgach w 2024 r. pozostaje bezprzedmiotowe w sytuacji Spółki.

Niemniej, okoliczność czy Zainteresowany dokonał korekty, o której mowa w art. 130 ust. 2 pkt 3 ustawy, jest kluczowa dla rozstrzygnięcia analizowanej sprawy. Kwalifikacja danej operacji rachunkowej jako tego typu korekty jest krytyczna w rozpatrywanych okolicznościach, bowiem dawałaby jednostce prawo do „przywrócenia” – na potrzeby opodatkowania wyrównawczego - pełnej kwoty aktywów nieujętych dotychczas w księgach, lecz wynikających z innej, wiarygodnej i możliwej do zweryfikowania dokumentacji księgowej, podatkowej lub sprawozdawczej (jako odstępstwo od zasady ogólnej).

W analizowanej sprawie, w opinii Rady GLOBE, spójnie z odpowiedzią na pytanie nr 1, **za korektę wskazaną w art. 130 ust. 2 pkt 3 ustawy należy uznać zdarzenie pierwotne, jakim był brak ujęcia przez Spółkę (przed 2024 r.) aktywów z tytułu podatku odroczonego** w związku z przyznanym zwolnieniem strefowym i poniesionymi obiektywnie nakładami inwestycyjnymi, mimo że prawo do rozpoznania takich aktywów przysługiwało (potencjalnie) na gruncie stosowanego przez Spółkę standardu rachunkowości (ustawy o rachunkowości), w przypadku

ujęcia takich aktywów na podstawie KSR2. Tak rozumiana korekta wynikała przede wszystkim ze stosowanej polityki rachunkowości odnośnie działalności strefowej, a ponadto - niezależnie od przyjętej przez Spółkę polityki rachunkowości - ujęcie aktywów nie było w opisanych okolicznościach zasadne na gruncie stosowanego standardu rachunkowości, w szczególności w latach po 2017 r., ze względu na zasadę ostrożności.

W sytuacji Zainteresowanego za taką kwalifikacją przemawia zatem:

- obiektywne poniesienie wydatków inwestycyjnych (udokumentowanych kosztów kwalifikowanych związanych z działalnością strefową);
- okoliczność, że przyjęta polityka rachunkowości może być postrzegana jako czynnik subiektywny, zależny od decyzji zarządczych i indywidualnej oceny ryzyka (który w świetle wyjaśnień OECD należy wyeliminować ze względu na integralność systemu GloBE);
- fakt toczenia długoletniego sporu sądowo-administracyjnego w odniesieniu do terminu ważności zezwolenia SSE sprawiający, iż niezależnie od stosowanej polityki rachunkowości wobec Aktywów SSE, z uwagi na zasadę ostrożności Zainteresowany nie mógł ująć w księgach Aktywów SSE po rozpoczęciu sporu administracyjnego i przed 2024 r.

Odnośnie przyjętej polityki rachunkowości, w świetle cytowanego już GMT FAQ oraz w opinii Rady GLOBE, dana prezentacja księgowa wynikająca z wyboru określonej polityki rachunkowości dotyczącej działalności strefowej (mieszczącej się w ramach szeroko rozumianego stosowanego standardu rachunkowości) nie powinna mieć rozstrzygającego wpływu na sytuację podatników na gruncie opodatkowania wyrównawczego. W ślad za przedstawicielami doktryny¹⁶ należy zauważyć, że brak jest jednej uniwersalnej lub uznanej metody prezentacji księgowej działalności prowadzonej w SSE czy PSI, a praktyka w tym zakresie jest niespójna wśród przedsiębiorców strefowych. Wiele zależy zatem od przyjętej przez daną jednostkę polityki rachunkowości. W sytuacji braku jednoznacznego uregulowania przedmiotowej kwestii w KSR 2, polskie podmioty mogą stosować również zasady wynikające z MSR 12 lub MSR 20 bądź, w określonych sytuacjach, nie wykazywać aktywów z tytułu podatku odroczonego.

Podsumowując, w opinii Rady GLOBE brak ujęcia przez Spółkę (przed 2024 r.) aktywów z tytułu podatku odroczonego w związku z przyznanym zwolnieniem strefowym i poniesionymi obiektywnie nakładami inwestycyjnymi można uznać za korektę wskazaną w art. 130 ust. 2 pkt 3 ustawy. Taka kwalifikacja skutkuje możliwością „przywrócenia” - tj. wykorzystania na potrzeby opodatkowania wyrównawczego - odpowiedniej kwoty niewykorzystanych na koniec 2023 r. aktywów z tytułu podatku odroczonego wynikających z działalności prowadzonej na terenie SSE, tj. kwoty wynikającej z wiarygodnej dokumentacji¹⁷ i ustalonej z uwzględnieniem przeliczenia stawki zgodnie z art. 130 ust. 2 pkt 2 ustawy.

Odnosząc się ponadto do typu korekty, powyższa korekta może być w szczególności postrzegana jako „korekta ujęcia księgowego” (*recognition adjustment*), ponieważ polega na braku rozpoznania aktywa z tytułu podatku odroczonego mimo przysługującego (potencjalnie) prawa do jego ujęcia. Niemniej, takie rozróżnienie

¹⁶ Por. Ł. Piwowarczyk, *Rozliczenie Polskiej Strefy Inwestycji na gruncie obecnie obowiązujących regulacji podatku wyrównawczego*, Przegląd podatkowy, Przegląd Podatkowy 2026/5/29-35).

¹⁷ Por. odp. na pytanie 3.

nie ma rozstrzygającego znaczenia mając na względzie, iż zarówno treść art. 130 ust. 2 pkt 3 ustawy jak i Komentarz określają podobne skutki dla obu typów korekt oraz analizują je łącznie pod kątem celów takiego rozwiązania (tj. wykorzystania istniejących obiektywnie atrybutów podatkowych, mimo braku ich pełnego ujęcia w księgach, aby zminimalizować zaburzenia integralności systemu GloBE).

Finalnie należy zastrzec, że wykorzystując „przywrócone” aktywa z tytułu podatku odroczonego nie może dojść do „zdublowania kwot” tych aktywów na potrzeby rozliczenia krajowego podatku wyrównawczego (korzyść w CIT i ta sama korzyść jeszcze raz na gruncie GloBE). Zdublowanie aktywów nie powinno mieć miejsca, jeżeli Aktywa SSE - niezaksięgowane lecz „przywracane” na potrzeby systemu GloBE - dotyczą lat do 2023 z wyłączeniem kwot wykorzystanych już w odniesieniu do lat przypadających do 2023, w szczególności w związku z korektą CIT dokonaną w 2025 r. za rok 2023 lub wcześniejsze lata.

Należy zastrzec ponadto, że w razie ewentualnego dokonania późniejszych dodatkowych korekt za lata wcześniejsze, np. zwiększających wartość dochodu zwolnionego względem pierwotnej korekty, równoległej korekcie „in minus” powinno podlegać „przywrócone” aktywo (tj. proporcjonalnie do kwoty skorygowanego CIT). Takie podejście jest konieczne, aby zapewnić, że dokonana wykładnia przepisów art. 130 ust. 2 pkt 3, które stanowią wyjątek od ogólnych zasad GloBE w tym zakresie, nie będzie prowadzić do nieuprawnionych, podwójnych korzyści dla podatnika na gruncie opodatkowania wyrównawczego. Jeżeli bowiem korekta wstecznych okresów skutkowałaby potencjalnym wykorzystaniem aktywa na podatek odroczone, jaki przy danej polityce rachunkowości mógłby zostać stworzony i być wykorzystywany przez podatnika, to jednocześnie aktywo na podatek odroczone, które dzięki regulacji art. 130 ust. 2 pkt 3 ustawy podatnik może rozliczyć w reżimie opodatkowania wyrównawczego, powinno zostać odpowiednio pomniejszone. W przeciwnym wypadku doszłoby bowiem do nieuprawnionego podwójnego wykorzystania kwot wynikających z ulg lub preferencji podatkowych (tj. podatnik skorzystałby ze zwolnienia podatkowego za okres sprzed GloBE bez zmniejszenia korzyści wynikających z zastosowania art. 130 ust. 2 pkt 3 ustawy, tj. bez proporcjonalnej redukcji wysokości aktywa na podatek odroczone przyjętego dla celów opodatkowania wyrównawczego). Bez tej proporcjonalnej redukcji aktywa utworzonego dla celów GloBE jego zawyżona wartość skutkowałaby na moment jego wykorzystania nieuzasadnionym wzrostem ETR w okresie bieżącym. Takie podejście wynika również z konieczności spójnego wdrażania wspólnego podejścia do systemu GloBE (*common approach*), „które ma na celu stworzenie przejrzystego i kompleksowego systemu opodatkowania, który zapewnia przewidywalne wyniki” [wstęp do Komentarza; par. 1]¹⁸.

Zastrzeżenia wymaga również to, że rozważania ujęte w niniejszej opinii dotyczą wyłącznie specyficznych okoliczności właściwych dla działalności strefowej i analizowanych w tym specyficznym kontekście, z uwzględnieniem aspektów rachunkowych dotyczących tego obszaru (na tle stanu faktycznego, który zaistniał u Zainteresowanego). Konkluzje Rady GLOBE dotyczą odstępstwa od zasady ogólnej,

¹⁸ O ile w samym wstępie do Komentarza jest mowa o potrzebie uniknięcia podwójnego opodatkowania, liczne inne wyjaśnienia zawarte w Komentarzu wskazują na konieczność przeciwdziałania takiemu stosowaniu Zasad GloBE, które prowadziłyby do podwójnego liczenia określonych pozycji (*double counting / duplication*) lub podwójnej korzyści (*double benefit*), w szczególności na gruncie rozliczeń podatku odroczonego (4.4.4; par. 90.33, oraz 4.5.4) jak również w odniesieniu do wielu innych obszarów (choćby koncepcji tzw. porozumień skutkujących arbitrażem z tytułu rozbieżności, o jakich mowa przy stosowaniu bezpiecznych przystani).

zgodnie z którą za pierwszy rok podatkowy uwzględnia się odpowiednie aktywa (i rezerwy) z tytułu podatku odroczonego wynikające z ksiąg. Stąd, wnioski zawarte w niniejszej opinii nie powinny, bez odrębnej szczegółowej analizy, być stosowane rozszerzająco w odniesieniu do innych obszarów.

8. Czy decyzję z dnia (...) grudnia 2024 r. o wydłużeniu terminu obowiązywania zezwolenia SSE można uznać za transakcję, o której mowa w art. 130 ust. 4 ustawy, czy jest nią tylko decyzja pierwotna (zezwolenie SSE)?

9. Czy przy interpretacji art. 130 ustawy w aktualnie obowiązującym brzmieniu można odwoływać się do Wytycznych OECD z 2025 r., których treść znajduje odzwierciedlenie w planowanej nowelizacji przepisów regulujących opodatkowanie wyrównawcze?

Zdaniem Rady GLOBE powyższe pytania należy potraktować łącznie. Po pierwsze słuszna jest obserwacja Dyrektora KIS, że Wytyczne z 2025 r. w sposób istotny rozwijają zakres i rozumienie art. 9 Modelowych Zasad OECD. W tym kontekście zasadne jest pytanie o ustalenie, czy w procesie wykładni przepisów prawa obowiązujących za rok 2024 będący pierwszym rokiem podatkowym grupy, do której należy Spółka, należy uwzględnić brzmienie komentarza i wydanych do tego dnia (np. do grudnia 2023) Wytycznych Administracyjnych OECD/IF czy też właściwszym jest stosowanie najbardziej aktualnej wersji komentarza, tj. z uwzględnieniem tych wytycznych, które mogły zostać wydane, np. w trakcie roku 2024 lub nawet po jego zakończeniu, ale jeszcze przed terminem rozliczenia tego okresu.

Zdaniem Rady GLOBE prawidłowe jest to drugie podejście (z pewnymi istotnymi zastrzeżeniami, o których dalej). Wynika ono, w pierwszej kolejności z Dyrektywy. W szczególności motyw 24 Dyrektywy oraz dokument „Odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania” opracowany przez Komisję Europejską w grudniu 2023 r. („**KE FAQ**”)¹⁹ potwierdzają, że Modelowe Zasady OECD, Komentarz i Wytyczne Administracyjne mogą być wykorzystywane jako narzędzia interpretacyjne, o ile są zgodne z Dyrektywą.

Motyw 24 Dyrektywy stanowi:

Wdrażając niniejszą dyrektywę, państwa członkowskie powinny wykorzystać modelowe zasady OECD oraz wyjaśnienia i przykłady z dokumentu pt. "Wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji gospodarki - modelowe globalne zasady przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (filar drugi)", zawarte w komentarzu OECD do zasad GloBE w ramach filaru drugiego, a także ramy wdrażania GloBE, łącznie z ich zasadami "bezpiecznej przystani", jako źródło ilustracji lub interpretacji w celu zapewnienia spójności stosowania we wszystkich państwach członkowskich w zakresie, w jakim są te źródła zgodne z przepisami niniejszej dyrektywy i z prawem Unii...

Natomiast, odpowiedź 4 z tego samego KE FAQ:

In accordance with Recital 24 of the Preamble to the Directive, the Commentary to the OECD Model Rules could be used as a source of illustration or interpretation for implementation of the Directive to ensure consistency in application across Member States to the extent that those sources are consistent with this Directive and Union law.

¹⁹ <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-12/20231222%20Pillar%20%20technical%20FAQ.pdf> (Dostęp dnia 26-05-2026)

Ta formuła jest wielokrotnie używana przy odpowiadaniu na pytania opracowane przez Komisję Europejską.

Powyższe ma na celu wzmocnienie zasady wspólnego podejścia (common approach) wyrażonej w treści samego Komentarza, który we Wprowadzeniu zwraca uwagę, że:

The GloBE Rules are intended to be implemented as part of a common approach. A jurisdiction that joins the common approach is not required to adopt the GloBE Rules but, if it chooses to do so, it agrees to implement and administer them in a way that is consistent with the outcome provided under the GloBE Rules and the commentary on the GloBE Rules (including the agreement as to rule order). Consistency in the implementation and administration of the GloBE Rules is intended to result in a transparent and comprehensive system of taxation that provides predictable outcomes for Multinational Enterprises (MNEs) and avoids the risk of double or over-taxation.

A także dalej, że:

These GloBE Rules are drafted in the form of model rules in order to provide jurisdictions with a template for domestic implementation. This Commentary provides tax administrations and taxpayers with guidance on the interpretation and application of those rules. The Commentary is intended to promote a consistent and common interpretation of the GloBE Rules that will facilitate co-ordinated outcomes for both tax administrations and MNE Groups. The Commentary explains the intended outcomes under the rules and clarifies the meaning of certain terms. It also includes examples which illustrate the application of the rules to certain fact patterns.

Należy także wskazać, że relację między Dyrektywą a Modelowymi Zasadami OECD szeroko omówiono w uzasadnieniu do ustawy przedstawiając analogiczne do powyższych spostrzeżenia²⁰.

W rezultacie, dla spójności systemu GloBE niezbędne jest, aby stosowanie Modelowych Zasad OECD oraz ich rozumienie we wszystkich jurysdykcjach było możliwie jednolite, tak aby podatnicy i organy skarbowe niezależnie od ich jurysdykcji stosowali ten sam system opodatkowania. W tym celu konieczne jest, aby najbardziej aktualne rozumienie określonych instytucji tego systemu było spójnie stosowane w każdej jurysdykcji, która ten system przyjęła. W przypadku Polski oznaczałoby to zasadność takiej interpretacji obowiązującej regulacji ustawowej,

²⁰ 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 Dyrektywy. Zgodnie z brzmieniem preambuły, źródłem ilustracji przepisów Dyrektywy są Modelowe Zasady i komentarz do nich (dalej jako: „Komentarz”) wraz z przykładami ich stosowania, jak również inne dokumenty dotyczące poszczególnych aspektów stosowania Zasad GloBE. (...) 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.

aby w maksymalnym dopuszczalnym stopniu zapewniała spójność interpretacją zaproponowaną w najnowszej wersji komentarza oraz Wytycznych Administracyjnych OECD/IF. Nie jest to jednak zdaniem Rady GLOBE zasada bezwzględnie obowiązująca. Jak już wynika z samej preambuły Dyrektywy, limitem dla tej zasady jest sama treść Dyrektywy, a w przypadku Polski także treść prawa krajowego, w szczególności ustawy. Oznacza to w praktyce, że jednolite podejście, tj. stosowanie wypracowanych w treści komentarza i wytycznych koncepcji musi uwzględniać treść ustawy. Innymi słowy, nie byłoby zdaniem Rady możliwe stosowanie tych koncepcji prezentowanych w treści komentarza i wytycznych (zwłaszcza w wydaniach jeszcze nieimplementowanych do ustawy), które są w oczywisty sposób sprzeczne z treścią ustawy, lub nie dają się wyinterpretować choćby pośrednio z istniejącej regulacji ustawowej. Jednocześnie proces stosowania „jednolitego podejścia” powinien odbywać się z poszanowaniem podstawowych zasad konstytucyjnych, co w praktyce oznaczałoby, że zmiany wprowadzane na niekorzyść podatników w ramach wytycznych, które nie mają jeszcze choćby pośredniego, aktualnego odzwierciedlenia w implementacji na gruncie polskich przepisów, powinny być odpowiednio pomijane. Podczas gdy zmiany na korzyść mogłyby być przyjmowane za stanowiące miarodajne odniesienie interpretacyjne, o ile choćby pośrednio dawałyby się je wywieść z istniejących przepisów ustawowych.

Jednocześnie, w opisanym stanie faktycznym należy rozważyć, czy faktycznie Wytyczne z 2025 r. mają znaczenie dla oceny sytuacji oraz czy prezentują one koncepcje prawne choćby pośrednio znane ustawie, a jeżeli tak, to czy są to zmiany na korzyść czy na niekorzyść podatnika. Wytyczne te wprowadzają co do zasady szereg zmian o charakterze ograniczającym w stosunku do wyjściowej regulacji art. 9 Modelowych Zasad OECD przewidującej możliwość rozliczania podatku odroczonego wynikającego z „transakcji” sprzed okresu stosowania zasad GloBE – czyli w praktyce najczęściej sprzed roku 2024. W szczególności, pojawia się rozbudowana definicja „transakcji” uwzględniająca m.in. porozumienia rządowe. W tym właśnie kontekście Dyrektor KIS rozważa, na ile Wytyczne z 2025 r., uwzględnione już w skonsolidowanej wersji komentarza z 9 maja 2025 r.²¹ - mogą być pomocne w wykładni służącej dla określenia sytuacji podatkowej Zainteresowanego.

Przyjmijmy zatem wstępne, robocze założenie, że w procesie wykładni zastosowanie znajdzie komentarz w skonsolidowanej wersji z 9 maja 2025 r. Należałoby zatem w pierwszej kolejności ustalić, czy pierwotne zezwolenie na działalność w SSE z (...) października 1999 r. (którego termin ważności upływał (...) listopada 2017 r.) lub/i jego modyfikacja z (...) grudnia 2024 r. stanowi porozumienie rządowe.

Zdaniem Rady GLOBE, Dyrektor KIS powołując się już na skonsolidowaną wersję komentarza do art. 9.1.2 słusznie zwrócił uwagę, że nie jest porozumieniem rządowym takie działanie organów władzy państwowej, które jedynie potwierdza prawo do ulgi, gdy wszelkie istotne parametry czy też warunki niezbędne do skorzystania z niej wynikają z ustawy, a decyzja administracyjna jedynie potwierdza okoliczność, że podatnik kwalifikuje się do skorzystania z takiej ulgi:

²¹ Uwzględnia on wszelkie Wytyczne Administracyjne wydane do marca 2025 r.: *“As Inclusive Framework jurisdictions begin to implement the GloBE rules in 2024, the text of the Commentary has been updated to incorporate the various pieces of Administrative Guidance that were approved by the Inclusive Framework before the end of March 2025”.*

8.4. For purposes of paragraph 8.3, a tax credit or other tax relief arises independently of the governmental arrangement if no critical aspect of the credit or relief, such as the eligibility or amount, relies on discretion exercised by the General Government. For example, paragraph 8.3 does not apply to a statutory entitlement to a tax credit for eligible expenditure incurred by a taxpayer, merely because the grant of that relief requires a decision or acknowledgement that the taxpayer has satisfied or is obligated to satisfy the statutory criteria for that credit or other tax relief.

W konsekwencji, skoro zezwolenia strefowe, a obecnie tzw. decyzje o wsparciu, są wydawane w przypadku spełnienia przez podatników konkretnych warunków określonych w ustawie o SSE²² / ustawie o wspieraniu inwestycji²³ i nie ma w przypadku takich decyzji pola do swobodnego uznania administracyjnego (a sam fakt uzyskania decyzji bez poniesienia kosztów kwalifikowanych nie uprawnia do uzyskania wsparcia), to żadna tego typu decyzja nie może być kwalifikowana jako tzw. porozumienie rządowe.

W opinii Rady GLOBE ani sama decyzja, ani pierwotne zezwolenie nie są porozumieniem rządowym w rozumieniu Wytycznych z 2025 r. (gdyż obie te decyzje mają charakter potwierdzający uprawnienia i powinny być wydane w sposób wolny od swobodnego uznania administracyjnego). Skoro te decyzje nie są porozumieniem rządowym (a więc koncepcją wprowadzoną jako istotne rozszerzenie art. 9 Modelowych Zasad OECD przez Wytyczne z 2025 r.), to w konsekwencji, w omawianym przypadku nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy, udzielenie odpowiedzi na pytanie czy stosujemy w procesie interpretacji komentarz sprzed wersji skonsolidowanej z maja 2025, czy w wersji uwzględniającej Wytyczne z 2025 r.

Powyższa konkluzja nie zmienia ogólnego poglądu Rady GLOBE wyrażonego na wstępie tej części opinii, że przy dokonywaniu wykładni któregośkolwiek artykułu ustawy w aktualnie obowiązującym brzmieniu można odwoływać się do najbardziej aktualnej wersji komentarza lub wytycznych OECD o ile:

- a) nie są sprzeczne z aktualnym brzmieniem ustawy,
- b) koncepcje prezentowane w najnowszej wersji komentarza lub wytycznych dają się choćby pośrednio wyprowadzić z regulacji ustawowej,
- c) „common approach” nie naruszy podstawowych zasad konstytucyjnych RP.

Końcowo, warto raz jeszcze odwołać się do uzasadnienia ustawy, gdzie wyrażono pogląd, który Rada GLOBE w pełni podziela:

„[...] z uwagi na bezpośrednie odesłania w projektowanej ustawie o opodatkowaniu wyrównawczym do przepisów i zasad opisanych w Modelowych Zasadach w procesie wykładni przepisów tej ustawy dorobek OECD będzie najpewniej mieć jeszcze silniejszy wpływ na wykładnię przepisów niż w przypadku problematyki cen transferowych czy podatku u źródła”.

²² Ustawa z 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, Dz. U. z 2023 r., poz. 1604 ze zmianami („ustawa o SSE”).

²³ Ustawa z 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, Dz.U z 2025 r., poz. 469 ze zmianami.

W zakresie pytania Zainteresowanego oznaczonego we wniosku numerem 2:

10. Czy art. 96 ustawy będzie miał zastosowanie do przedstawionej we wniosku sytuacji, polegającej na korekcie w 2025 r. rozliczenia CIT za 2023 r., tj. za rok sprzed objęcia Zainteresowanego Zasadami GloBE, pomimo że korekta ta nie będzie skutkowałą koniecznością obliczenia dodatkowego podatku wyrównawczego na podstawie art. 16 ustawy? W sytuacji braku zastosowania ww. przepisu, jaki przepis ustawy znajdzie zastosowanie w tym przypadku?
11. Jak należy rozumieć zawarte w art. 78 ustawy sformułowanie „ujęte w księgach za rok podatkowy”?

Zdaniem Rady GLOBE art. 96 ustawy, (który jest implementacją art. 4.6 Modelowych Zasad OECD) nie będzie miał zastosowania w stosunku do korekt podatku, jakie dotyczą okresów sprzed wprowadzenia opodatkowania wyrównawczego.

Dla porządku należy wyjaśnić, że art. 96 ustawy dotyczy korekt realizowanych już po złożeniu zeznania podatkowego (chodzi o krajowe zeznania z art. 134 ustawy składane do końca 18 miesiąca po zakończeniu roku podatkowego), podczas gdy art. 4.6 Modelowych Zasad GloBE dotyczy korekt realizowanych po złożeniu informacji GIR²⁴, którą należy złożyć do końca 15 miesiąca po zakończeniu danego roku podatkowego. Niemniej, pomijając tę różnicę ogólne zasady, jak przeprowadzać taką korektę, są w obu regulacjach analogiczne²⁵. Ich wspólny mianownik jest taki, że zakładają one, że korekta wcześniejszego okresu lub okresów **to korekta okresów objętych reżimem opodatkowania wyrównawczego**. Wynika to z faktu, że w sytuacji istotnego obniżenia podatku (tj. na kwotę ponad 1 mln EUR) za okres historyczny wymagana jest rekalkulacja efektywnej stawki podatkowej i **obliczenie dodatkowego podatku wyrównawczego**. Tego typu działanie nie mogłoby być wymagane w sytuacji, gdyby korekta mogła się odnosić do okresu sprzed wprowadzenia reżimu Filaru II. Zatem należy przyjąć, że **art. 96 ustawy nie obejmuje wprost sytuacji korekty dotyczącej okresów podatkowych przypadających przed wejściem w życie ustawy**. Idąc dalej, rozliczenie korekty CIT dotyczącej 2023 r., który nie był objęty systemem GloBE, nie może zostać przeprowadzone w oparciu o tę regulację.

Jak słusznie zauważa Dyrektor KIS, ustawa nie zawiera przepisów przejściowych regulujących kwestię wpływu korekty podatków za lata sprzed wejścia w życie przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym na obliczenie efektywnej stawki podatkowej. Takich przepisów nie zawierają również Modelowe Zasady OECD oraz Dyrektywa. Podobnie Komentarz OECD nie wskazuje wprost na tego typu przypadek. Jedynie na zasadzie analogii można wykorzystać jego fragment referujący do korekt dochodu / straty GloBE w odniesieniu do korekty błędu z lat wcześniejszych i zmiany zasad rachunkowości, w którym mowa jest [Komentarz 3.2; par. 81]:

81. To the extent that the error is attributable to a Fiscal Years prior to the application of the GloBE Rules to the Constituent Entity, the adjustment to opening equity does not result in an adjustment under Article 3.2.1(h) because it did not affect the computation of GloBE Income or Loss.

Wśród jurysdykcji, które przyjęły system GloBE panuje zasadniczo zgodny pogląd, że korekty podatków dotyczące okresu sprzed GloBE nie powinny oddziaływać na

²⁴ *De lege ferenda* należałoby postulować dostosowanie art. 96 ustawy do art. 4.6 Modelowych Zasad OECD tak, aby dotyczył korekt realizowanych już po złożeniu informacji GIR.

²⁵ Analogiczna regulacja jest przewidziana w art. 25 Dyrektywy.

ETR okresu, w którym taka korekta jest realizowana, ponieważ zaburzałoby to właściwą dla tego okresu ETR, obliczoną na podstawie podatków kwalifikowanych wykazanych **ZA** ten okres od dochodu osiągniętego także **ZA** ten okres. Dodanie lub też ujęcie wartości podatku kwalifikowanego za dany okres poprzez uwzględnienie np. dopłaty lub nadpłaty wynikających z korekt za lata sprzed reżimu GloBE skutkowałyby niezamierzonym zmniejszeniem wyliczenia właściwego podatku wyrównawczego.

W braku jednoznacznych regulacji przejściowych a także wskazówek w Komentarzu OECD można zdaniem Rady GLOBE pomocniczo sięgnąć do definicji podatków kwalifikowanych (art. 78 ustawy i art. 4.2. Modelowych Zasad OECD) i skorygowanych podatków kwalifikowanych (art. 80 ustawy i art. 4.1. Modelowych Zasad OECD). W tym kontekście warto zauważyć, że tekst Modelowych Zasad OECD posługuje się pojęciem:

Article 4.2. Definition of Covered Taxes

Covered Taxes means:

(a) Taxes recorded in the financial accounts of a Constituent Entity with respect to its income or profits or its share of the income or profits of a Constituent Entity in which it owns an Ownership Interest (...);

Article 4.1. Adjusted Covered Taxes

The Adjusted Covered Taxes of a Constituent Entity for the Fiscal Year shall be equal to the current tax expense accrued in its Financial Accounting Net Income or Loss with respect to Covered Taxes for the Fiscal Year adjusted by (...):

Z powyższych regulacji Modelowych Zasad OECD wynika, że podatek kwalifikowany to m.in. podatek dochodowy **ujęty w księgach za dany rok podatkowy**. Analogiczne regulacje ustawy stwierdzają, że do podatków kwalifikowanych jednostki składowej zalicza się **ujęte w księgach za rok podatkowy (...)** oraz „skorygowanymi podatkami kwalifikowanymi jednostki składowej **za rok podatkowy** jest suma podatków kwalifikowanych tej jednostki stanowiących podatki dochodowe w części bieżącej skorygowana o: (...)”.

Już z powyższych regulacji wynika, że nie wystarczy dla przyjęcia, że konkretny podatek jest podatkiem kwalifikowanym, aby był (tylko) ujęty w księgach, ale także aby dotyczył dochodu tego roku, tj. był podatkiem za (ten) rok podatkowy.

Na marginesie warto zauważyć, że dobrą praktyką księgową w zakresie przygotowania sprawozdania finansowego jest osobne ujmowanie nie tylko podatku bieżącego i odroczonego za dany rok, ale także ewentualnych podatków bieżących dotyczących lat wcześniejszych (wykazanych w rachunku zysków i strat, np. na skutek przeprowadzonej korekty wcześniejszych okresów). Tak przykładowo MSR 12 w odniesieniu do ujawnień dotyczących obciążenia podatkowego.

Z powyższych względów, zdaniem Rady GLOBE jakakolwiek korekta podatku za lata sprzed okresu GloBE, zarówno na plus jak i na minus, nie powinna w żaden sposób oddziaływać na ETR roku objętego już systemem GloBE, w którym jest realizowana.

Reasumując, prawidłowe jest stanowisko Dyrektora KIS, iż pojęcie „**ujęte w księgach za rok podatkowy**” odnosi się do ksiąg roku, za który podatek jest należny. Tym samym ujęcie w księgach 2025 r. skorygowanego podatku dochodowego za 2023 r. nie będzie miało wpływu na wysokość podatków kwalifikowanych ustalanych za 2025 r. Do tej sytuacji nie znajdzie zastosowania art. 96 ust. 1 pkt 2 ustawy.

**Przewodniczący Rady do Spraw
Opodatkowania Wyrównawczego**

Łukasz Kuśmierz

(podpisano kwalifikowanym
podpisem elektronicznym)