

UWAGI DO PROJEKTU USTAWY

o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (UC20)

Lp.	Jednostka redakcyjna	Podmiot, który przedstawił stanowisko/ opinię	Stanowisko/opinia podmiotu
	Art. 2 ust. 1 pkt 6 lit a i b	Konfederacja Lewiatan	Grupa to minimum dwie jednostki albo jednostka posiadająca stały zakład za granicą. Prosimy o jednoznacznie stwierdzenie, że stały zakład powinien być prowadzony za granicą.
	Art. 2 ust. 1 pkt 7	Konfederacja Lewiatan	Jednostką składową może być również stały zakład położony za granicą. Jednocześnie intencją projektodawcy nie wydaje się być, aby do grupy krajowej zaliczać tzw. krajowe oddziały, o których mowa m. in. w art. 38 pkt 1 lit. d ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym. Warto zatem zastrzec, że "krajowy" oddział polskiego podmiotu nie powinien być utożsamiany z odrębną jednostką składową.
	Art. 2 ust. 1 pkt 9	Konfederacja Lewiatan	Proponujemy, aby zamiast "co najmniej jedna jednostka lub stały zakład" wskazać " co najmniej jedna jednostka składowa".
	Art. 2 ust. 1 pkt 11 lit. b	Konfederacja Lewiatan	Jeżeli taka jest wola projektodawcy: za porozumienie umowne można uznać m.in. umowę spółki cywilne. Prosimy o rozstrzygnięcie tej kwestii poprzez odpowiednią zmianę przepisu.
	Art. 2 ust. 1 pkt 17 lit. a	Konfederacja Lewiatan	Sformułowanie „rozproszona” dotyczące własności udziałów nie zostało zdefiniowane w projekcie ustawy. Jest nieostre i wymaga doprecyzowania, choćby o cechy wskazane w uzasadnieniu (s. 19).

	Art. 2 ust. 1 pkt 18 lit. b	Konfederacja Lewiatan	Zmiany w zakresie odmiany oraz reguł językowych: <i>b) jednostkę spełniającą spełniającej łącznie następujące warunki: - w której co najmniej 95% nominalnej wartości udziałów (akcji) lub praw o podobnym charakterze, a w przypadku udziałów lub praw nieposiadających nie posiadających nominalnej wartości.</i>
	Art. 2 ust. 1 pkt 18 lit. c	Konfederacja Lewiatan	Zmiana w zakresie reguł językowych: <i>c) jednostkę, w przypadku której co najmniej 85% nominalnej wartości udziałów (akcji) lub praw o podobnym charakterze, a w przypadku udziałów lub praw nieposiadających nie posiadających nominalnej wartości.</i>
	Art. 2 ust. 1 pkt 23 lit. b	Konfederacja Lewiatan	Należy zweryfikować, czy wszystkie modelowe zasady/ konwencje, do których odnosi się projektowana ustawa, są oficjalnie przetłumaczone na język polski.
	Art. 2 ust. 1 pkt 24 lit b	Konfederacja Lewiatan	Konieczne jest sprecyzowanie do jakich przepisów konkretnie referuje to postanowienie. Z uwagi na stopień skomplikowania regulacji konieczna jest ponadprzeciętna precyzja w formułowaniu postanowień aktu normatywnego, który będzie aktem prawa powszechnie obowiązującego rangi ustawowej.

	Art. 2 ust. 1 pkt 30, 31	Konfederacja Lewiatan	<p>W naszej ocenie wprowadzenie do porządku prawnego przepisu, który wprost nakazuje ustalić treść normy prawnej w oparciu o akty czy dokumenty tworzone przez organizację międzynarodowe narusza art. 87 ust. 1 oraz art. 90 Konstytucji RP. Zmiana takich aktów czy dokumentów pociągałaby za sobą każdorazową zmianę polskiego porządku prawnego.</p> <p>Na gruncie prawa podatkowego doszłoby również do naruszenia art. 84 Konstytucji RP w zakresie w jakim pozostałe przepisy odwołujące się do definicji „Modelowej Konwencji OECD” oraz „Modelowych Zasad OECD” nakładałyby na polskich podatników obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych.</p> <p>Należy również zauważyć, że Modelowa Konwencja OECD nie tylko nie jest aktem prawnym w rozumieniu art. 87 ust.1 Konstytucji, nie ma charakteru ustawy w rozumieniu art. 84 Konstytucji, ale nie została ogłoszona w sposób przewidziany w art. 88 Konstytucji RP.</p> <p>Ani Modelowa Konwencja, ani dokument pt. <i>„Wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji gospodarki – modelowe globalne zasady przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (filary drugi)”</i>, zatwierdzonym przez działające przy OECD <i>Otwarte Ramy do Spraw Erozji Podstawy Opodatkowania i Przenoszenia Zysku w dniu 14 grudnia 2021 r</i> nie zostały sporządzone w języku urzędowym RP. Każdorazowe posłużenie się tymi</p>
--	--------------------------	-----------------------	---

			<p>dokumentami przy odtwarzaniu normy prawnej wymagałoby dokonania tłumaczenie ich z języka oryginalnego na język polski.</p> <p>Sprzeczność proponowanych przepisów z ustawą zasadniczą jest ewidentna, wobec czego uważamy, że w niniejszym kształcie komentowane definicje nie mogą zostać wprowadzone do polskiego porządku prawnego.</p> <p>Jeżeli projektodawca nie podziela zaprezentowanego zdania, konieczne jest wskazanie (choćby w uzasadnieniu) lokalizacji oficjalnego tłumaczenia na język polski (gdyż regulacje, do których referuje polski ustawodawca, powinny być dostępne w języku polskim, chociażby w formie oficjalnego tłumaczenia).</p>
	Art. 2 ust. 1 pkt 33	Konfederacja Lewiatan	<p>Prosimy o sprecyzowanie czy wolą projektodawcy jest, aby za porozumienie prawne uznać m.in. umowę spółki cywilnej.</p>
	Art. 2 ust. 1 pkt 34	Konfederacja Lewiatan	<p>Nowa definicja powiązań:</p> <p>Ustawa wprowadza nową definicję powiązań:</p> <p><i>„34) osobach ściśle powiązanych – rozumie się przez to osoby, pomiędzy którymi istnieją powiązania wynikające ze sprawowania kontroli lub posiadania praw zgodnie z kryteriami stosowanymi na potrzeby art. 5 ust. 8 Modelowej Konwencji OECD;”</i></p> <p>I jak wskazano w uzasadnieniu: <i>„W tym zakresie nie można przyjąć, iż chodzi o podmioty powiązane w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.”</i></p> <p>Sugerujemy doprecyzowanie tej definicji, co uprości jej stosowanie i pozwoli uniknąć ewentualnych wątpliwości. Na ten moment definicja zawiera odwołanie do Modelowej Konwencji OECD. Przy czym jak wskazano w uzasadnieniu do ustawy „Wskazane kryteria należy analizować z uwzględnieniem dorobku OECD</p>

			<p>w odniesieniu do art. 5 ust. 8 Modelowej Konwencji OECD, przy czym na gruncie niniejszej ustawy kryteria te nie są ograniczone do stałego zakładu, tak jak to ma miejsce we wskazanym artykule Modelowej Konwencji OECD, lecz są stosowane w sposób uniwersalny (tj. przykładowo na potrzeby definicji funduszu inwestycyjnego).”</p> <p>Jednocześnie zwracamy uwagę, iż (i) definicji takiej nie ma w Dyrektywie RADY (UE) 2022/2523 (dalej jako: Dyrektywa), (ii) jednocześnie w ramach UE trwają prace nad harmonizacją regulacji w zakresie cen transferowych, tj. nad Dyrektywą TP w ramach BEFIT (dalej jako: Dyrektywa TP), która zawiera definicję podmiotów powiązanych inną niż przyjęta na potrzeby niniejszej Ustawy.</p>
	<p>Art. 2 ust. 1 pkt 41 lit. a, c</p> <p>Art. 2 ust. 1 pkt.30</p>	Konfederacja Lewiatan	<p>Definicja stałego zakładu – przy odwołaniu do Modelowej konwencji OECD brak uwzględnienia zmian:</p> <p>Definicja stałego zakładu zawarta w Ustawie (w lit. a oraz c) zawiera odwołanie do Modelowej Konwencji OECD, przy czym brak jest wskazania, że „ze zmianami” jak to zostało doprecyzowane w Dyrektywie. Kwestia ta także nie jest doprecyzowana w definicji „Modelowej Konwencji OECD” (art. 2 ust. 1 pkt. 30). Jak rozumiemy, wynika to z omyłki i wymaga uzupełnienia.</p>
	Art. 2 ust. 1 pkt 41 lit. a	Konfederacja Lewiatan	<p>Definicja stałego zakładu – nieprecyzyjne sformułowania:</p> <p>W definicji stałego zakładu zawartej w Ustawie (lit. a) zostało użyte określenie „postanowieniami podobnymi do”:</p> <p><i>„41) stałym zakładzie – rozumie się przez to miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub miejsce uznawane za miejsce prowadzenia działalności gospodarczej: a) znajdujące się w państwie, w którym jest ono traktowane jako zakład zgodnie z mającą zastosowanie umową o unikaniu podwójnego opodatkowania pod warunkiem, że państwo to opodatkowuje przypisany takiemu miejscu dochód zgodnie z postanowieniami podobnymi do art. 7 Modelowej Konwencji OECD,”</i></p> <p>Nie daje to jasności podatnikom co do stosowania tego przepisu, a także pozostawia</p>

			duże pole do interpretacji, co może prowadzić do sporów w tym zakresie, a zatem – w naszej ocenie - wymaga doprecyzowania w Ustawie (pomimo, iż takie sformułowanie zostało użyte w Dyrektywie).
	Art. 2 ust. 1 pkt. 41 lit. c	Konfederacja Lewiatan	<p>Definicja stałego zakładu – nieprecyzyjne sformułowania, których brak w Dyrektywie:</p> <p>W definicji stałego zakładu zawartej w Ustawie (lit. c) zostało użyte określenie „postanowieniami podobnymi do”:</p> <p>„c) które byłoby traktowane jako zakład zgodnie z Modelową Konwencją OECD, pod warunkiem, że państwo, w którym znajduje się takie miejsce, miałyby prawo do opodatkowania dochodu przypisanego temu miejscu, zgodnie z postanowieniami podobnymi do art. 7 Modelowej Konwencji OECD – w przypadku braku w tym państwie systemu podatku dochodowego od osób prawnych,”.</p> <p>Takiego zwrotu nie ma w analogicznej części definicji zakładu w Dyrektywie. Ponieważ zapis ten nie daje to jasności podatnikom co do stosowania tego przepisu, a także pozostawia duże pole do interpretacji, co może prowadzić do sporów w tym zakresie, a zatem – w naszej ocenie – wymaga usunięcia z Ustawy albo doprecyzowania.</p>
	Art. 2 ust. 1 pkt 44	Konfederacja Lewiatan	<p>Wnioskujemy o doszczegółowienie przepisów art. 2 ust. 1 pkt. 44 projektowanej ustawy w celu jednoznacznego określenia w treści regulacji, iż pojęcie „udziałów własnościowych” obejmuje również certyfikaty inwestycyjne.</p> <p>W myśl art. 2 ust. 1 pkt 44 projektowanej ustawy, przez udziały własnościowe rozumie się wszelkie udziały w kapitale dające prawa do zysków, kapitału lub rezerw jednostki lub stałego zakładu, przy czym udziały własnościowe w jednostce składowej przypisane do stałego zakładu uznaje się za udziały posiadane przez centralę.</p> <p>Treść tej regulacji pozostawia wątpliwość czy pojęcie udziałów własnościowych obejmuje również certyfikaty inwestycyjne (rozumiane jako papiery wartościowe emitowane przez fundusz inwestycyjny zamknięty). Przyczyną niepewności w tym</p>

			<p>zakresie jest przede wszystkim rozbieżność – wynikająca z terminologii używanej w dotychczasowych krajowych regulacjach – w rozumieniu pojęcia „udziałów” oraz „certyfikatów inwestycyjnych”. Jednak jednocześnie certyfikaty inwestycyjne spełniają wszystkie elementy przedmiotowo istotne, którymi charakteryzują się certyfikaty inwestycyjne, a które są określone w projektowanej definicji „udziałów własnościowych” (tj. prawo do zysków, kapitału i rezerw).</p> <p>Warto bowiem zwrócić uwagę, że zgodnie z ustawą z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (dalej: UoF) – fundusz inwestycyjny zamknięty emituje certyfikaty inwestycyjne. Posiadanie certyfikatów inwestycyjnych kreuje po stronie inwestora szereg uprawnień jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> - prawo głosu na zgromadzeniu inwestorów (art. 121 ust. 6 UoF) - prawo majątkowe uczestnika funduszu (art. 6 ust. 2 UoF) - możliwość zasiadania jako członek w radzie inwestorów (art. 141 UoF) - możliwość podejmowania uchwał na zgromadzeniu inwestorów - prawo do żądania wykupu certyfikatu inwestycyjnego o ile status funduszu tak stanowi - prawo do otrzymania ceny z tytułu wykupów certyfikatów inwestycyjnych równej wartości aktywów netto funduszu, przypadającej na certyfikat inwestycyjny (art. 139 UoF) - prawo do zbycia certyfikatów inwestycyjnych (art. 121 ust. 8 UoF) <p>Oznacza to, że pozycja inwestora posiadającego certyfikaty inwestycyjne – szczególnie w przypadku, gdy jest on właścicielem wszystkich certyfikatów inwestycyjnych w funduszu inwestycyjnym zamkniętym – jest w znacznym zakresie analogiczna do pozycji udziałowca spółki kapitałowej. Posiada on bowiem instrumenty prawne umożliwiające mu nadzorowanie działalności podmiotu, za pośrednictwem którego podjął inwestycję, jak i jest uprawniony do zbywania papierów wartościowych, które</p>
--	--	--	---

			<p>dają mu prawo do udziału w zysku (zbycie certyfikatów). Inwestor ma również prawo do otrzymania wynagrodzenia w przypadku wykupu certyfikatów. Należy więc uznać, że pod względem funkcjonalnym certyfikaty inwestycyjne wpisują się w rozumienie udziałów własnościowych, o których mowa w art. 3 pkt 23 Dyrektywy (tj. prawo do zysków, kapitału i rezerw). Wydaje się więc, że dosłowna translacja tej definicji na grunt polskich przepisów – bez uwzględnienia specyfiki krajowych regulacji o funduszach inwestycyjnych i bez doprecyzowania, iż pojęcie „udziałów własnościowych” obejmuje również certyfikaty inwestycyjne w funduszu inwestycyjnym zamkniętym – może stworzyć wątpliwości interpretacyjne, a w konsekwencji spory pomiędzy podatnikami a organami skarbowymi jak należy rozumieć rzezoną definicję.</p> <p>Postulujemy więc doszczegółowienie przepisów art. 2 ust. 1 pkt. 44 projektowanej ustawy w celu jednoznacznego określenia w treści regulacji, iż pojęcie „udziałów własnościowych” obejmuje również certyfikaty inwestycyjne, które dają prawa do zysków, kapitału lub rezerw jednostki.</p>
	Art. 2 ust. 2	Konfederacja Lewiatan	<p>Sposób ustalania wielkości posiadanych pośrednio udziałów</p> <p>W projekcie ustawy przewiduje się nowy sposób ustalania wielkości posiadanych pośrednio udziałów:</p> <p><i>„2. Wielkość posiadanych pośrednio udziałów własnościowych lub praw o podobnym charakterze w danej jednostce oblicza się jako iloczyn wielkości takich udziałów lub praw bezpośrednio łączących jednostki uwzględniane przy ustalaniu pośredniego posiadania udziałów lub praw. Jeżeli jednostkę uwzględnianą przy ustalaniu pośredniego posiadania udziałów lub praw w danej jednostce, łączą udziały lub prawa bezpośrednio z więcej niż jedną jednostką, sumuje się iloczyny</i></p>

			<p>wielkości udziałów lub praw posiadanych pośrednio w tej jednostce ustalone odrębnie dla każdego takiego bezpośrednio posiadanego udziału lub prawa.” Jak wskazano w uzasadnieniu:</p> <p>„Prawidłowe ustalanie wysokości udziałów posiadanych pośrednio jest kluczowe dla właściwego stosowania Zasad GloBE, w tym w szczególności pod kątem alokowania podatku wyrównawczego zgodnie z Zasadą IIR. Jednocześnie Dyrektywa i Zasady GloBE podchodzą do tego wyliczenia w odmienny sposób niż ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (zob. art. 11a ust. 3 tej ustawy). (...) Wskazane zasady ustalania wysokości posiadanych pośrednio udziałów (praw) własnościowych stosuje się również przy obliczeniu wartości nominalnej udziałów (akcji), o której mowa w przepisach o jednostkach wyłączonych, jednostkach inwestycyjnych i jednostkach joint venture lub ustalaniu wartości praw o podobnym charakterze.”</p> <p>Zwracamy uwagę, że zapis ten nie ma odpowiednika w Dyrektywie. Jednocześnie jest inny niż wskazany w art. 5 ust. 5 Dyrektywy TP, gdzie: „W przypadku udziału pośredniego spełnienie kryteriów określonych w ust. 1 lit. b) i c) ustala się, mnożąc wysokości udziału na kolejnych poziomach. Uznaje się, że osoba posiadająca więcej niż 50 % praw głosu posiada 100 % praw głosu.”</p> <p>Na marginesie powyższego należy zwrócić uwagę na iloczyn w ust. 2 zd. 1. Iloczyn składa się z mnożnika i z mnożnej w odniesieniu do ust. 2 zd. 1 mamy wrażenie, że brakuje jednego z elementów (mnożnika/ mnożnej).</p>
	Art. 3 ust. 1 oraz ust. 2	Konfederacja Lewiatan	Zamiast wyrażenia “przejrzystość” proponujemy wyrażenie “transparentność”.

	Art. 4 ust. 8 pkt 1	Konfederacja Lewiatan	<p>Określenie „prawie wszystkie jednostki” jest nieostre. Proponujemy doprecyzować je, poprzez wskazanie wartości określonej w procentach.</p> <p>8. Przez połączoną grupę rozumie się grupę powstałą w ramach porozumienia, w wyniku którego:</p> <p>1) wszystkie lub prawie wszystkie jednostki co najmniej dwóch odrębnych grup stają się jednostkami jednej grupy;</p>
	Art. 4 ust. 9	Konfederacja Lewiatan	<p>Zmiana w zakresie reguł językowych:</p> <p>Przez podzieloną grupę rozumie się grupę powstałą w ramach porozumienia, w wyniku którego jednostki jednej grupy stają się jednostkami co najmniej dwóch grup, niepodlegających nie podlegającymi konsolidacji dokonywanej przez tę samą jednostkę dominującą najwyższego szczebla.</p>
	Art. 5 ust. 4 pkt 5	Konfederacja Lewiatan	<p>Prosimy o przeredagowanie w taki sposób, aby nie używać podwójnego zaprzeczenia. Propozycja brzmienia przepisu: <i>prowadzą działalność gospodarczą, która jest bezpośrednio związana z celami, dla których te jednostki zostały utworzone.</i></p>
	Art. 5 ust. 9	Konfederacja Lewiatan	<p>Wielokrotnie w projektowanej ustawie projektodawca posługuje się frazą "zgodnie z art. ...". Używanie takiej frazy powoduje wrażenie, że poszczególne przepisy, w których ta fraza jest używana, nie są poprawnie zredagowane pod względem składniowym. Do rozważenia użycie innej frazy: "o którym/ o której mowa w art. ...".</p>
	Art. 7 ust. 1	Konfederacja Lewiatan	<p>Proponujemy dodać również "miejsce siedziby". W tym postanowieniu również fraza "na podstawie jej miejsca..." wydaje się być nie do końca poprawna pod względem składni.</p>
	Art. 11 ust. 3	Konfederacja Lewiatan	<p>Wnioskując z przeciwieństwa do treści ust. 3 wygenerowanie jurysdykcyjnej kwalifikowanej straty netto oznacza brak uznania danego państwa za państwo o niskim poziomie opodatkowania. Prosimy o potwierdzenie.</p>

	Art. 11 ust. 5	Konfederacja Lewiatan	<p>Z treści przepisu można wnioskować, że w sytuacji, gdy wystąpi nadwyżka strat, w ogóle nie ma konieczności liczenia ETR - w myśl zasady, że nie wolno dzielić przez 0. Propozycja brzmienia: <i>Jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto stanowi nadwyżka kwalifikowanego dochodu wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danym państwie ponad kwalifikowaną stratę wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danym państwie.</i></p> <p>Być może nie ma potrzeby posługiwać się terminem "kwalifikowany dochód (strata) netto", o ile nie zostanie z niego usunięte słowo "strata" (zważywszy na fakt, że państwo, w którym grupa nie osiągnęła jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu netto, nie może zostać uznane - w świetle art. 11 ust. 3 projektowanej ustawy - za "państwo o niskim poziomie opodatkowania").</p>
	Art. 13 ust. 3	Konfederacja Lewiatan	<p>Użycie słów "ten", "tego" 4 razy w jednym zdaniu nie jest przykładem przejrzystej legislacji. Warto ten przepis nieco uprościć. Może warto zastąpić słowo "ten" - użyte dwukrotnie w odniesieniu do roku podatkowego - słowem "dany".</p>
	Art. 13	Konfederacja Lewiatan	<p>Po ust. 5, proponujemy dodanie ust. 6 w brzmieniu: <i>Jeżeli efektywna stawka podatkowa jest równa lub wyższa od minimalnej stawki podatkowej, nie oblicza się jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego.</i></p>
	Art. 16 ust. 3	Konfederacja Lewiatan	<p>W art. 29 ust. 1 Dyrektywy wskazano przypadki, w których dokonuje się ponownego obliczenia omawianego podatku. Wobec tego, jego prawidłowa implementacja powinna polegać na wskazaniu zamkniętego katalogu zdarzeń.</p> <p>Stąd proponowana jest zmiana, jak poniżej: <i>3. Jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za lata korygowane oblicza się ponownie w przypadku:</i></p>

	Art. 16 ust. 3 pkt 1	Konfederacja Lewiatan	Propozycja zmiany przepisu - dodanie słowa „podatkowych”: 1) braku zapłaty w ciągu czterech lat podatkowych od zakończenia roku podatkowego kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, zgodnie z art. 13 ust. 3;
	Art. 17 ust. 1	Konfederacja Lewiatan	Propozycja zmiany przepisu: W przypadku gdy w roku podatkowym w danym państwie wystąpi powstanie dodatkowy podatek wyrównawczy i w tym państwie nie został osiągnięty jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto, art. 14 i 15 stosuje się odpowiednio, przy czym w celu obliczenia.
	Art. 17 ust. 2	Konfederacja Lewiatan	Propozycja zmiany przepisu - poprawa literówki, jak poniżej: 2. W przypadku gdy zgodnie z art. 98 w roku podatkowym w danym państwie powstanie
	Art. 27 ust. 2	Konfederacja Lewiatan	Takie samo - jednoznaczne - stwierdzenie powinno zostać wyartykułowane wobec pozostałych podatków przewidzianych w projektowanej ustawie.
	Art. 29 ust. 1	Konfederacja Lewiatan	W celu obliczenia krajowego podatku wyrównawczego, w szczególności kwalifikowanego dochodu (straty), podatków kwalifikowanych i substratu majątkowoosobowego, podatnicy uwzględniają pozycje ujęte w księgach prowadzonych na podstawie ustawy o rachunkowości i sprawozdaniach finansowych sporządzanych na podstawie ustawy o rachunkowości, w tym MSR/MSSF . Ustawa o rachunkowości to nie MSR/MSSF. Fraza "w tym" powinna być odpowiednio zastąpiona.
	Art. 32-34	Konfederacja Lewiatan	Przepisy Działu IV dotyczące podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków nie wyjaśniają w wystarczający sposób konstrukcji tego podatku. Mechanizm opiera się na założeniu dążenia do nałożenia odpowiedzialności za zapłatę podatku wyrównawczego na jednostki niższego szczebla w przypadku, gdy jednostka dominująca nie spełni swojego obowiązku. Polski ustawodawca nie

			przewidział regulacji, które miałyby zastosowanie w sytuacji, w której polska jednostka składowa nie otrzyma odpowiednich danych od innych jednostek z grupy. Jakie są konsekwencje takiej sytuacji dla polskiego podatnika? Na podatnika powinien być nałożony obowiązek podatkowy możliwy do wykonania. Tymczasem w przepisach brakuje odpowiedzi na pytanie, jak podatnik ma wyliczyć podatek, jeśli nie otrzyma informacji z grupy (np. czy właściwe będzie w tej sytuacji oszacowanie)?
	Art. 34 ust. 2	Konfederacja Lewiatan	Z uwagi na duży stopień skomplikowania regulacji sugerujemy nie obciążać innych podatników odpowiedzialnością za to, że dany podatnik nie wyliczył i nie zapłacił (czy też wyliczył, ale nie zapłacił) podatku wyrównawczego. W polskim tłumaczeniu dyrektywy nie ma zresztą mowy o odpowiedzialności solidarnej - postulujemy, żeby to zobowiązanie usunąć.
	Art. 36 ust. 1 pkt 1, 2	Konfederacja Lewiatan	Sugerujemy zastąpić zaprezentowaną zależność wzorem, bo duża liczba spójników utrudnia prawidłowe odczytanie intencji projektodawcy.
	Art. 36 ust. 2 pkt 1	Konfederacja Lewiatan	Mamy świadomość, że ten termin ("niezależni zleceniobiorcy") pojawia się na gruncie Dyrektywy. Niemniej brakuje definicji potwierdzającej w jaki sposób traktować np. osoby na tzw. umowach B2B (co więcej, uzasadnienie nie odnosi się do poszczególnych rodzajów umów). Postulujemy zdefiniowanie pojęcia "niezależnych zleceniobiorców" poprzez precyzyjne wskazanie umów, których zawarcie z danym podmiotem skutkuje uznaniem za "niezależnego zleceniobiorcę".
	Art. 36 ust. 4	Konfederacja Lewiatan	Nie mamy pewności czy przepis ten odwzorowuje intencję wyrażoną w uzasadnieniu do projektowanej ustawy: aby wyeliminować ten skutek, prowadzący do nieadekwatności z celami Systemu GloBE, w tej sytuacji podatek UTPR podlega alokowaniu do poszczególnych państw bez uwzględnienia regulacji z art. 36 ust. 3. Proponujemy rozważyć przeredagowanie tego przepisu.

	Art. 37 ust. 1	Konfederacja Lewiatan	<p>Uwaga o charakterze językowym. Postulujemy zmianę brzmienia art. 37 ust. 1 projektu ustawy na: <i>Art. 37. 1. Księgowym dochodem (stratą) netto jednostki składowej za rok podatkowy jest zysk (strata) netto tej jednostki, który:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1) podlegałby uwzględnieniu w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy;</i> <i>2) został ustalony na podstawie standardu rachunkowości zastosowanego w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy oraz</i> <i>3) nie uwzględnia korekt konsolidacyjnych z tytułu wyłączenia transakcji wewnątrz grupy.</i>
	Art. 39 ust. 1	Konfederacja Lewiatan	<p>Używanie nieostrych pojęć (w tym klauzul generalnych) czyni projektowaną ustawę bardzo nieprzystępną dla podmiotów interpretujących jej postanowienia/ podatników. Proponujemy usunięcie tego rodzaju zwrotu jako "racjonalnie zasadne" i zastąpienie go (o ile to możliwe) bardziej adekwatnym określeniem o zdefiniowanym normatywnie znaczeniu.</p>
	Art. 41 ust. 1 pkt 1	Konfederacja Lewiatan	<p>Przepis powinien określać na jakich zasadach należy dokonać korekty (czy kwoty należy dodawać czy też odejmować?). Tymczasem szereg dalszych przepisów (np. art. 42) posługuje się sformułowaniami, które wskazują, że korekty mają się odbyć poprzez "nieuwzględnienie" bądź "uwzględnienie" określonych pozycji.</p> <p>Czasem zdarza się, że projektodawca precyzuje, że poprzez jakie działanie ma się odbywać "nieuwzględnienie" (np. poprzez zmniejszenie) czy "uwzględnienie" (np. poprzez zwiększenie) - niemniej nie jest to niestety powszechne w proponowanej ustawie. Konieczne jest doprecyzowanie w tym względzie.</p>

	Art. 41 ust. 1 pkt 3	Konfederacja Lewiatan	<p>Konieczność uwzględnienia korekt z tytułu wykorzystywanych ulg (w szczególności ulgi PSI pozwalającej na zwolnienie dochodu z CIT w oparciu o art. 17 ust. 1 pkt 34a UPDOP) w dokonywanych korektach będzie szczególnie dotkliwie dla konkurencyjności Polski jako kraju rozważanego przez globalne firmy na umiejscowienie nowej inwestycji (takiej jak fabryka dająca - niejednokrotnie - setki czy nawet tysiące miejsc pracy). Nałożenie obowiązku uwzględniania korekt z tytułu ulg w PSI/SEE powinno być poprzedzone oficjalną kwalifikacją tych ulg na potrzeby podatku wyrównawczego.</p> <p>Implementacja zasad Filaru 2 może stanowić zagrożenie dla modelu wspierania inwestycji i innowacyjności, opierającego się m.in. na systemie ulg podatkowych. Zastosowanie ulg i zwolnień, co do zasady, skutkuje bowiem obniżeniem wartości opodatkowania dochodu, co z kolei zwiększa ryzyko objęcia podatników z nich korzystających podatkiem wyrównawczym w ramach Modelowych Zasad OECD. Modelowe Zasady OECD i Dyrektywa przewidują szczególne traktowanie tzw. kwalifikowanych zwrotnych kredytów podatkowych (dalej jako "QRTC"). W praktyce, w ramach kalkulacji efektywnej stawki podatku dla celów Filaru 2, podatnik ma prawo zwiększyć wartość opodatkowania o kwotę zastosowanej ulgi, o ile ta ulga spełnia definicję QRTC. Taki mechanizm zmniejsza ryzyko objęcia podmiotu korzystającego z ulg podatkowych mechanizmem podatku wyrównawczego w ramach Filaru 2.</p> <p>Zgodnie z art. 3 pkt 38 Dyrektywy, do kategorii QRTC zalicza się zwrotny kredyt podatkowy, wypłacany w formie płatności gotówkowej lub ekwiwalentu środków pieniężnych w ciągu czterech lat od daty, od której podatnik jest uprawniony do otrzymania zwrotnego kredytu podatkowego.</p> <p>Mając na uwadze obecną praktykę poszczególnych państw implementujących zasady Filaru 2, powszechnie stosowanym rozwiązaniem, które ma zagwarantować efektywność wsparcia działań innowacyjnych także po reformie opodatkowania dochodów, poprzez wpisanie się w definicję QRTC, jest wprowadzenie zwrotu niewykorzystanej ulgi badawczo-rozwojowej. Tego typu rozwiązanie funkcjonuje m.in. Wielkiej Brytanii, Kanadzie, Irlandii, Australii, Nowej Zelandii, Norwegii, Hiszpanii czy Belgii. Warto</p>
--	----------------------	-----------------------	---

			<p>podkreślić, że niektóre z jurysdykcji dokonały modyfikacji zasad wsparcia już po skonkludowaniu prac w zakresie Filaru 2 przez OECD.</p> <p>W polskim systemie podatku dochodowego, kwalifikowany zwrotny kredyt podatkowy odnosi się do m.in. ulgi badawczo - rozwojowej (dalej jako “ulga B+R”), w zakresie w jakim przysługuje jej zwrot. Zgodnie z art. 18da ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej jako “ustawa o CIT”) i, odpowiednio, art. 26ea ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej jako “ustawa o PIT”) zwrot przysługuje podatnikowi, który poniósł stratę albo osiągnął dochód niższy od kwoty przysługującego za ten rok odliczenia z tytułu ulgi B+R. Jednakże, prawo do zwrotu nie przysługuje wszystkim podatnikom, ale wyłącznie rozpoczynającym prowadzenie działalności w roku podatkowym. W stosunku do podatników posiadających status mikro, małego albo średniego przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy Prawo przedsiębiorców, prawo takie przysługuje również w roku następnym.</p> <p>Tym samym, w brzmieniu obecnych przepisów ustawy o CIT (oraz odpowiednio ustawy o PIT), prawo do zwrotu niewykorzystanej ulgi B+R jest ograniczone zarówno czasowo, jak i podmiotowo, tj. do roku od rozpoczęcia działalności dla wszystkich podatników oraz do roku kolejnego - wyłącznie dla mikro, małych i średnich przedsiębiorców.</p> <p>W konsekwencji, zasadniczo większość podatników objętych Filarem 2 nie będzie uprawnionych do skorzystania z możliwości zwrotu.</p> <p>Proponujemy rozważenie wdrożenia (jednocześnie z wdrożeniem zasad Filaru 2) dodatkowych zmian do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez możliwość uzyskania zwrotu niewykorzystanej części ulgi B+R przez <u>wszystkich</u> podatników uprawnionych do zastosowania tej ulgi.</p> <p>Zgodnie z taką koncepcją, każdy podatnik będzie mógł skorzystać ze zwrotu niewykorzystanej wartości ulgi B+R, jeśli w ciągu 4 lat (tj. okresie związanym z kwalifikacją</p>
--	--	--	---

			<p>ulgi jako QRTC, zgodnie z przywołaną wyżej definicją), o ile nie rozliczy ulgi w inny sposób..</p> <p>Wprowadzenie powszechnej zwrotności ulgi badawczo-rozwojowej pozwoli uznać ulgę B+R za QRTC w rozumieniu Dyrektywy i Modelowych Zasad OECD. W konsekwencji, doprowadzi to do zmniejszenia wpływu globalnego podatku minimalnego na poziom opodatkowania inwestycji w badania i rozwój w Polsce, co należy uznać za działania korzystne z punktu widzenia potencjalnych inwestorów i tym samym pozwoli utrzymać i wzmocnić innowacyjność polskiej gospodarki.</p> <p>Proponujemy także rozważenie wdrożenia zmian dot. zwolnienia przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy CIT. Należy zauważyć, że w znacznej mierze decyzje podejmowane przez podatników o przeprowadzeniu inwestycji uwzględniały w rachunku ekonomicznym korzyści wynikające z zastosowania zwolnienia dochodu w ramach PSI. Zarówno sama inwestycja, jak i proces pozyskiwania decyzji o wsparciu, są procesami kosztownymi i czasochłonnymi. Objęcie podatników posiadających decyzję o wsparciu obowiązkiem podatkowym w ramach Pillar II w dużej mierze wypacza sens dalszego funkcjonowania ulgi. Jednocześnie należy zauważyć, że podatnicy mają prawo oczekiwać korzyści podatkowych w okresie wskazanym w decyzji o wsparciu zgodnie z zasadą ochrony praw nabytych. Z tego względu proponujemy wprowadzenie zwrotu pieniężnego przyznawanego podatnikom osiągającym dochód w ramach uzyskanej decyzji o wsparciu (w celu zbliżenia zasad funkcjonowania ulgi PSI do proponowanych zmian dot. ulgi B+R) oraz doprecyzowanie, czy taka ulga będzie stanowiła na gruncie ustawy kwalifikowaną zwrotną ulgę, niekwalifikowaną zwrotną ulgę, kwalifikowaną zbywalną ulgę, bądź też ulgę inną niż ww. (nieuwzględnianą przy kalkulacji ETR).</p>
--	--	--	--

	Art. 58 ust. 1	Konfederacja Lewiatan	Zwracamy się z postulatem o doprecyzowanie przepisów art. 58 ust. 1 projektowanej ustawy w celu jednoznacznego wskazania w treści regulacji, iż zasada realizacji stosowana dla potrzeb wyliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) – w odniesieniu do
--	-----------------------	-----------------------	--

			<p>aktywów zaliczanych do wierzytelności nabytych w celu ich windykacji na własny rachunek – polega na wyłączeniu wyniku aktualizacji wyceny opartej na prognozach przyszłych odzysków i jednoczesnym uwzględnieniu wartości zysków (strat) wynikających z realizacji faktycznych korzyści ekonomicznych powstałych w wyniku uregulowania należności przez dłużników lub powstałych w wyniku zbycia należności. Zgodnie z artykułem 16 ust. 6 dyrektywy Rady UE z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii (dalej: „Dyrektywa”), zyski i straty w odniesieniu do aktywów i zobowiązań podlegających księgowaniu według wartości godziwej lub wycenie z tytułu utraty wartości w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym można określić na podstawie zasady realizacji na potrzeby obliczenia kwalifikowanego dochodu lub straty.</p> <p>Przy czym „zasada realizacji” nie została zdefiniowana przez prawodawcę unijnego, dlatego w celu lepszego zrozumienia tego pojęcia warto sięgnąć do komentarza OECD objaśniającego jej istotę – oraz do treści uzasadnienia projektowanej ustawy, gdzie polski projektodawca opisał jaka jest koncepcja na której bazuje „zasada realizacji”. W dokumentach tych mianowicie wskazuje się, iż uzasadnieniem dla wprowadzenia „zasady realizacji” jest zmniejszenie zmienności wyników finansowych uwzględnianych w kwalifikowanym dochodzie (stracie) poprzez umożliwienie podatnikowi skryształizowania zysku dla celów Systemu GloBE w dniu faktycznego uzyskania zysku, a nie w okresie zaksięgowania zmian wartości godziwej z jednego okresu na następny, zgodnie z zasadami rachunkowości. Jak tłumaczy uzasadnienie do projektowanej ustawy „Pozwala to też na uniknięcie uwzględnienia zysku za dany rok, który nie odzwierciedla rzeczywistego zysku z transakcji, jednak może prowadzić do opodatkowania wyrównawczego.” (oznaczenia podmiotu postulującego zmiany).</p> <p>Innymi słowami, „zasada realizacji” pozwala na opodatkowanie podatkiem wyrównawczym faktycznych zysków przedsiębiorstwa, a ponadto przeciwdziała ewentualnym nadużyciom (przeciwdziała sztucznemu prognozowaniu nadmiernych strat księgowych, które prowadziłyby do mniejszego opodatkowania podatkiem</p>
--	--	--	--

			<p>wyrównawczym) jak i sytuacji odwrotnej, w której podatnik musiałby opodatkować przyszłe, niepewne zyski (np. poprzez zwiększenie wartości godziwej w wyniku prognozowanych wzrostów spłacalności w odniesieniu do danej grupy aktywów). Co istotne, w komentarzu OECD objaśniającym rozwiązania wprowadzone w Dyrektywie (Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules) czytamy, iż:</p> <p><i>„Article 3.2.5 provides an election to use the realisation method for assets and liabilities that are accounted for in the Constituent Entity’s financial accounts using the fair value method or impairment accounting. The election generally applies with respect to all assets and liabilities of all Constituent Entities in a jurisdiction and may be made with respect to those assets or liabilities after the year in which the asset was acquired.”</i></p> <p>W kontekście ww. przepisu Dyrektywy, komentarz OECD tłumaczy, że „zasadą realizacji” mogą być objęte wszystkie aktywa – zatem, nie ma podstaw do tego, aby możliwość zastosowania „zasady realizacji” ograniczać tylko do niektórych grup aktywów. Uzasadnione jest natomiast to, aby zasada ta mogła być stosowana również do aktywów o charakterze niematerialnym jak np. pakiety wierzytelności nabywane od innych podmiotów w celu ich windykacji na własny rachunek. Wyznaczenie szerokiego kręgu aktywów, dla których zastosowanie ma „zasada realizacji” umożliwi bowiem nadrzędny cel tej instytucji jakim jest uniknięcie uwzględnienia zysku za dany rok, który nie odzwierciedla rzeczywistego zysku z transakcji.</p> <p>Należy w tym miejscu zauważyć, iż pakiety wierzytelności dla celów bilansowych są wyceniane w oparciu o międzynarodowe standardy rachunkowości tj. na podstawie zdyskontowanych prognozowanych przepływów pieniężnych, których specyfiką jest duża zmienność i pewien stopień nieprzewidywalności. Ponadto zgodnie z międzynarodowym standardem sprawozdawczości nr 9, jednostki uwzględniają w wyniku sprawozdawczym odpis na oczekiwane straty kredytowe z tytułu instrumentu finansowego w kwocie równej oczekiwany stratom kredytowym w całym okresie życia, jeżeli ryzyko kredytowe związane z danym instrumentem finansowym znacznie wzrosło od momentu początkowego ujęcia.</p>
--	--	--	---

			<p>Charakterystyką wyceny takich aktywów jest wykazywanie w sprawozdaniu skonsolidowanym niezrealizowanych przychodów/kosztów z tyt. utraty wartości będących efektem okresowej aktualizacji wyceny. Ponadto w praktyce rynkowej często zdarza się, że nabyte pakiety wierzytelności są windykowane w horyzoncie wieloletnim i nie podlegają dalszym czynnościom przenoszącym ich własność.</p> <p>W tym kontekście warte odnotowania jest to, że wg aktualnego brzmienia art. 58 ust. 1 projektowanej ustawy, korekta wynikająca z wyboru w zakresie ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji, polega na tym, że zyski (straty) z aktywów i zobowiązań, które są ujmowane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym za rok podatkowy według wartości godziwej lub wyceny z uwzględnieniem utraty wartości, określa się na dzień zbycia takiego aktywa lub zobowiązania.</p> <p>Zatem treść projektowanej ustawy wskazuje na to, że „zasadę realizacji” należy stosować wyłącznie przez pryzmat dnia zbycia aktywa – gdzie treść Dyrektywy nie zawiera tego rodzaju ograniczenia. Jak również to ograniczenie jest sprzeczne z celowościową koncepcją „zasady realizacji”, która miała obejmować wszelkie postacie aktywów – a nie tylko aktywa podlegające zbyciu.</p> <p>Biorąc więc pod uwagę powyższą niezgodność projektowanej ustawy z postanowieniami Dyrektywy, oraz to, że:</p> <p>(I) z tytułu posiadania pakietów wierzytelności podatnicy rozpoznają przychody i koszty bilansowe w związku z księgowaniem ich zaktualizowanej wartości, gdzie kwota aktualizacji jest wyliczana na podstawie prognoz odnoszących się do przyszłych i niepewnych zysków,</p> <p>(II) Dyrektywę należy rozumieć w ten sposób, iż pozwala ona na to, aby wszystkie aktywa podatnika podlegały – dla celów wyliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) – określeniu wg zasady realizacji,</p> <p>(III) w praktyce działalności branży zarządzania wierzytelnościami często dochodzi do sytuacji, w której uprzednio nabyte wierzytelności nie podlegają dalszej odsprzedaży,</p> <p>(IV) aktualna treść art. 58 ust. 1 projektowanej ustawy nie tyle odracza termin rozpoznania zysków (strat) wynikających ze zmiany wartości pakietów, ale w istocie</p>
--	--	--	--

			<p>umożliwia brak rozpoznania tego rodzaju zysku i brak objęcia go podatkiem wyrównawczym. Jak bowiem już wskazano wyżej, nie dochodzi w tej sytuacji do zbycia aktywów, a jedynie do ich spieniężenia na skutek spłaty zobowiązania przez dłużników.</p> <p>- proponujemy doprecyzowanie treści art. 58 ust. 1 projektowanej ustawy w sposób, który umożliwi stosowanie „zasady realizacji” dla potrzeb wyliczenia dochodu kwalifikowanego – w odniesieniu do aktywów zaliczanych do grupy wierzytelności nabytych w celu ich windykacji na własny rachunek – poprzez wyłączenie wyniku aktualizacji wyceny opartej na prognozach i jednoczesnym uwzględnieniu wartości zysków (strat) wynikających z realizacji faktycznych korzyści ekonomicznych powstałych w wyniku uregulowania należności przez dłużników.</p> <p>Obecne zapisy:</p> <p>Art. 58 ust. 1 projektowanej ustawy: Korekta wynikająca z wyboru w zakresie ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2 lit. c, polega na tym, że zyski (straty) z aktywów i zobowiązań, które są ujmowane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym za rok podatkowy według wartości godziwej lub wyceny z uwzględnieniem utraty wartości, określa się na dzień zbycia takiego aktywa lub zobowiązania (zasada realizacji).</p> <p>Art. 58 ust. 4 projektowanej ustawy: Dla określenia zysku (straty) ustalanego zgodnie z zasadą realizacji, wartość bilansową aktywów lub zobowiązań stanowi wartość bilansowa z dnia nabycia aktywów lub zaciągnięcia zobowiązań lub wartość bilansowa w pierwszym dniu roku podatkowego, w którym dokonano wyboru, w zależności od tego, która z tych dat jest późniejsza.</p> <p>Proponowane zapisy:</p> <p>Art. 58 ust. 1 projektowanej ustawy po uwzględnieniu postulowanej zmiany: Korekta wynikająca z wyboru w zakresie ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2 lit. c, polega na tym, że zyski (straty) z aktywów i zobowiązań, które są ujmowane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym za rok podatkowy według wartości godziwej lub wyceny z uwzględnieniem</p>
--	--	--	--

			<p>utruty wartości, określa się na dzień zbycia takiego aktywa lub zobowiązania (zasada realizacji). W odniesieniu do wierzytelności nabytych w celu ich windykacji na własny rachunek, zyski (straty) ujmowane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym za rok podatkowy według wartości godziwej lub wyceny z uwzględnieniem utraty wartości, określa się na podstawie zysków (strat) wynikających z realizacji faktycznych korzyści ekonomicznych powstałych w wyniku uregulowania wierzytelności lub w wyniku zbycia wierzytelności.</p>
	Art. 61 ust. 1	Konfederacja Lewiatan	<p>Użycie sformułowania <i>Korekta ... polega na objęciu korektą</i> stanowi błąd w definiowaniu (<i>idem per idem</i> - to samo przez to samo). Co więcej, z tego jak i szeregu innych przepisów nie wynika na czym korekta ma polegać.</p> <p>Apelujemy o sprecyzowanie jakie działanie ma towarzyszyć opisanej korekcie.</p>
	Art. 65 ust. 8-10	Konfederacja Lewiatan	<p>W celu zwiększenia przejrzystości przepisu, proponujemy przeniesienie ust. 8-10 bezpośrednio po ust. 1. W ten sposób staną się ust. 2-4.</p> <p>Analogicznie, zmiana powinna objąć przepisy, które odsyłają do ustępów w zmienionej numeracji.</p>
	Art. 66 ust. 1-3	Konfederacja Lewiatan	<p>Postulujemy doprecyzowanie, na jakiej <u>konkretnie</u> czynności (zwiększenie, zmniejszenie itd.) polega nieuwzględnienie wskazanych ulg.</p> <p>Obecne brzmienie przepisu nie pozwala na jednoznaczne ustalenie zakresu wyrażonego w nim obowiązku.</p> <p>Postulujemy doprecyzowanie katalogu ulg traktowanych na gruncie ustawy jako ulgi inne niż kwalifikowana zwrotna ulga, niekwalifikowana zwrotna ulga lub kwalifikowana zbywalna ulga. Uznanie danej ulgi za inną niż ww. powoduje nieuwzględnienie tej ulgi przy kalkulacji ETR. Z perspektywy podatników kwestia ta odgrywa może odgrywać decydującą rolę przy ustalaniu istnienia obowiązku podatkowego (oraz ewentualnej wysokości zobowiązania podatkowego). Mając na względzie znaczną ilość ulg funkcjonujących w polskim systemie należy rozważyć wprowadzenie odesłań do</p>

			odpowiednich przepisów wprowadzając katalog ulg uznawanych na gruncie ustawy za ulgi inne niż ww.
	Art. 67 ust. 1	Konfederacja Lewiatan	Skoro tytuł rozdziału 2 oddziału 1 to "Wyłączenie dochodu z żeglugi międzynarodowej", chodzi zapewne o korektę księgowego dochodu (straty) netto o dochody z tej żeglugi. Skoro ma to być wyłączenie, autor zakłada, że księgowy dochód (strata) netto może się również składać z dochodów z żeglugi, ale nie jedynie z tego źródła dochodów. Stąd proponujemy wskazywać na korektę księgowego dochodu (straty) netto bez określnika "z tytułu żeglugi międzynarodowej" (warto rozważyć usunięcie tego fragmentu). Potrzebne doprecyzowanie na czym ma polegać "nieuwzględnienie" - na niebraniu pod uwagę dochodu z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej (działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej)?
	Art. 82 ust.1 pkt 1 lit. a	Konfederacja Lewiatan	Implementując w tym zakresie Dyrektywę (<i>in concreto</i> art. 21 ust. 3 lit. a) ustawodawca powinien sprecyzować jak ma zostać wyliczona część związana z obliczeniem kwalifikowanego dochodu (straty). Zakładamy, że należy tę część ustalić w oparciu o proporcję, ale ustawodawca powinien określić precyzyjnie co ma na myśli. Projektodawca bywa niespójny pod kątem stosowania wyliczeń w przepisach. W niektórych jednostkach po przecinkach dodaje spójnik ("lub", "oraz"). W tym przypadku nie używa spójnika. Proponujemy rozważyć dodanie spójnika (być może "lub" - o ile wolą projektodawcy jest stosowanie spójnika alternatywny zwykłej w tym przypadku).

	Art. 84 pkt 2	Konfederacja Lewiatan	<p>Należy sprecyzować - w części wspólnej art. 84 projektowanej ustawy, jak i w bardzo wielu innych przepisach projektu - na czym ma polegać uwzględnienie (w tym przypadku innych korzyści), a na czym nieuwzględnienie, aby nie pozostawiać otwartego pola do interpretacji, nie precyzując, czy "uwzględnia się coś" poprzez zwiększenie czegoś, a "nie uwzględnia się czegoś" poprzez zmniejszenie czegoś - tak jak zdarza się to na gruncie niektórych przepisów (np. art. 64 projektowanej ustawy).</p>
	Art. 86 ust. 3	Konfederacja Lewiatan	<p>Postulujemy o sformułowanie treści art. 83 ust.3 projektowanej ustawy w taki sposób, aby z jego treści wynikało to, iż pojęcie „<i>niewykorzystanych rozliczeń międzyokresowych</i>” nie obejmowało swoim znaczeniem pozycji podatku odroczonego w postaci pakietów wierzytelności, co do których jednostka jest w stanie udowodnić, iż łącznie spełnione są dwa poniższe warunki:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ponad pięcioletni przewidywany okres realizacji zobowiązania podatku bieżącego z tytułu rozpoznanej w księgach rachunkowych pozycji podatku odroczonego nie wynika z niepewności co do faktycznej realizacji pozycji, a ma uzasadnienie wynikające z ekonomicznego charakteru inwestycji oraz jej ustawowego sposobu rozliczania w rachunku podatku bieżącego; - pozycja podatku odroczonego nie wynika z transakcji zawieranych z podmiotami składowymi jej grupy. <p>Zgodnie z art. 86 ust. 1 pkt 1 lit. c projektowanej ustawy, całkowita kwota korekty podatku odroczonego nie obejmuje ujętej w księgach kwoty podatku dochodowego w części odroczonej w odniesieniu do niewykorzystanych rozliczeń międzyokresowych. Natomiast w myśl art. 86 ust. 3 projektowanej ustawy przez niewykorzystane rozliczenia międzyokresowe rozumie się kwotę zwiększenia rezerwy z tytułu podatku odroczonego, w odniesieniu do której nie przewiduje się zapłaty zobowiązania w terminie 5 lat podatkowych od zakończenia roku podatkowego, w którym ta kwota zwiększenia rezerwy została ujęta w księgach.</p> <p>Według uzasadnienia do Dyrektywy jak i do projektowanej ustawy, głównym powodem wykluczenia takich kwot do czasu ich zapłaty jest niepewność co do tego kiedy kwoty</p>

		<p>zostaną zapłacone. Można domniemywać, że regulacja ta w zamyśle ma przeciwdziałać sytuacjom gdzie podatnicy będą rozpoznawać w księgach rachunkowych przedwcześnie pozycje podatku odroczonego, w celu podwyższenia kwoty kwalifikowanych podatków, a w konsekwencji – przeciwdziałać sztucznemu odroczeniu przez podatników zapłaty podatku wyrównawczego.</p> <p>Uzasadnione jest to, aby spektrum definicji „<i>niewykorzystanych rozliczenia międzyokresowe</i>” rozciągało się na pozycję podatku odroczonego, które mogą potencjalnie zostać wykorzystane jako instrument odraczający płatność podatku wyrównawczego (czyniąc zadość celowi Dyrektywy) i jednocześnie wyłączyć z tej definicji pozostałe pozycje podatku wyrównawczego, co do których zachodzą łącznie dwa poniższe warunki: ponad pięcioletni przewidywany okres realizacji zobowiązania podatku bieżącego z tytułu rozpoznanej pozycji podatku odroczonego nie wynika z niepewności co do faktycznej realizacji pozycji, a ma uzasadnienie wynikające z ekonomicznego charakteru inwestycji oraz jej ustawowego sposobu rozliczania w rachunku podatku bieżącego; pozycja podatku odroczonego nie wynika z transakcji zawieranych z podmiotami składowymi jej grupy.</p> <p>Spełnienie bowiem tych warunków łącznie pozwala na uznanie, iż dana pozycja podatku odroczonego nie została ujęta w księgach rachunkowych w celach manipulacyjnych. Po pierwsze dlatego, iż tego rodzaju pozycja wynika z uzasadnionych gospodarczo transakcji gospodarczych, których dłuższy okres rozliczenia w księgach rachunkowych wynika z charakteru inwestycji i specyfiki przepisów podatkowych dotyczących ich rozliczenia. Po drugie dlatego, iż nie dotyczą transakcji z jednostką składową – więc transakcji nie można zarzucić tego, iż została zawarta przez działające w porozumieniu podmioty powiązane wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowych.</p> <p>Biorąc pod uwagę, że proponowana zmiana miałaby charakter odstępstwa od pierwotnie sformułowanej definicji, proponuje się dodatkowo, aby ciężar udowodnienia spełnienia dwóch ww. warunków spoczywał na podatniku.</p>
--	--	--

			<p>Przykładem inwestycji, które rozliczają się przez okres dłuższy niż pięć lat (co nie wynika z niepewności – a z charakteru aktywa) są pakiety wierzytelności, o których mowa w art. 15ba ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Dla tego rodzaju pakietów koszty uzyskania przychodu (koszty nabycia pakietu) rozpoznaje się równomiernie z kwotą osiągniętego przychodu (spłaty należności przez dłużników) – aż do momentu, w którym cała kwota ceny nabycia pakietu wierzytelności zostanie wykorzystana. W efekcie, krzywa dochodowa dla pakietów wierzytelności osiąga dodatnią wartość nie wcześniej niż po kilku latach od dnia ich nabycia – co wynika ze sposobu rozliczenia inwestycji określonego w art. 15ba ustawy o podatku dochodowym. Jednocześnie standardy rachunkowości przewidują odmienne zasady rozliczenia inwestycji, na skutek czego zysk rachunkowy wynikający z częściowych spłat pakietu pojawia się już od pierwszych miesięcy po jego nabyciu. Przy czym warte zauważenia jest to, że historyczne jak i prognozowane krzywe spłat dla pakietów wierzytelności standardowo przekraczają horyzont 15-letni (pakiet jest spłacany nawet po kilkunastu latach od dnia jego nabycia). Nie występuje więc tutaj zasada, że podatnik dla celów manipulacyjnych rozpoznaje w księgach rachunkowych pozycję podatku odroczonego obarczoną znaczną niepewnością co realizacji, ponieważ pozycja ta wynika z ekonomicznej i naturalnej specyfiki spłacalności pakietów wierzytelności.</p> <p>Wobec czego postulujemy, aby podatek odroczone utworzony w odniesieniu do pakietów wierzytelności, o których mowa w art. 15ba ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jak i inne pozycje o podobnym charakterze – wyłączyć z definicji „niewykorzystanych rozliczeń międzyokresowych”.</p>
	Art. 91	Konfederacja Lewiatan	<p>Błędne odwołanie do numeru oddziału: Aktualna treść art. 91 to: <i>Przepisów art. 85-90 nie stosuje się do jednostek składowych zlokalizowanych w państwie, w odniesieniu do którego dokonano wyboru dotyczącego kwalifikowanej straty określonego w oddziale 3.</i> Ww. przepis powinien zawierać odwołanie do oddziału 2.</p>

	Art. 92 ust. 3	Konfederacja Lewiatan	<p>Przepis należy zredagować w sposób pozwalający na szybkie odczytanie intencji ustawodawcy. Jak rozumiemy sens jest taki, że wartość aktywa od kwalifikowanej straty (która powstała wcześniej) powiększy podatki kwalifikowane dopiero za pierwszy rok podatkowych z wykazanim jurysdykcyjnym kwalifikowanym dochodem netto. Proponujemy przeredagować w tym właśnie duchu - o ile taki jest sens.</p>
	Art. 93 pkt 5	Konfederacja Lewiatan	<p>Projekt w obecnym brzmieniu nie wydaje się odpowiadać wymogom wynikającym z Dyrektywy 2022/2523, modelowych globalnych zasad przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (filar drugi) ("Zasady Modelowe") oraz wytycznych OECD w zakresie WHT ("Wytyczne").</p> <p>Projekt nie alokuje bowiem WHT do jednostki składowej, która dokonała w roku podatkowym wypłat dywidendy lub wypłat o podobnym charakterze i w związku z takimi wypłatami podatki te zostały naliczone w księgach jednostki będącej jej bezpośrednim właścicielem.</p> <p>Niezgodność ta dotyczy zarówno ogólnych zasad alokacji podatków kwalifikowanych pomiędzy jednostkami składowymi (art. 93 Projektu), jak i braku uregulowania tej kwestii na gruncie krajowego podatku wyrównawczego ("KPW"), w odniesieniu do którego zasady ogólne pozostają wyłączone (art. 30 Projektu).</p> <p>W obu tych przypadkach WHT powinien stanowić podatek kwalifikowany jednostki składowej dokonującej wypłat dywidendy lub wypłat o podobnym charakterze.</p> <p>Zgodnie z art. 93 pkt 5 Projektu, "kwotę podatków kwalifikowanych przydziela się jednostce składowej, która dokonała w roku podatkowym wypłat dywidendy lub wypłat o podobnym charakterze i w związku z takimi wypłatami podatki te zostały naliczone w księgach jednostki będącej jej bezpośrednim właścicielem, <u>z wyłączeniem podatku u źródła</u>" (podkreślenie autora).</p> <p>Obecne brzmienie tego przepisu wskazuje, że co do zasady, jednostce składowej, która wypłaciła dywidendę, przypisuje się kwotę podatków kwalifikowalnych, które zostały naliczone w związku z tą wypłatą w księgach odbiorcy dywidendy.</p>

			<p>Wyjątek od tej reguły wydaje się stanowić WHT od wypłaconej dywidendy. Przywołany art. 93 pkt 5 Projektu sugeruje, że WHT nie powinien być przydzielany jednostce składowej, która dokonuje wypłaty.</p> <p>Zgodnie z art. 31 Projektu, w spawach nieuregulowanych w dziale III (Krajowy podatek wyrównawczy), stosuje się odpowiednio przepisy działów I, II oraz V-XIII. W świetle tego przepisu, co do zasady, dla celów obliczenia KPW, stosuje się zasady ogólne przewidziane dla pozostałych mechanizmów funkcjonowania Filaru 2.</p> <p>Niemniej, zgodnie z art. 30 Projektu, kalkulując KPW, w celu obliczenia skorygowanych podatków kwalifikowanych, nie należy stosować art. 93 pkt 1 i 3-5.</p> <p>W świetle wskazanego wyżej art. 30 Projektu, jednostce składowej wypłacającej dywidendę nie należy przydzielać jakichkolwiek podatków naliczonych od tej dywidendy, które zostały naliczone w księgach odbiorcy dywidendy.</p> <p>Możliwość uznania WHT za podatek kwalifikowany podmiotu wypłacającego dywidendę nie daje też zawarta w art. 78 Projektu definicja podatków kwalifikowanych. Zgodnie z tym przepisem, podatkiem kwalifikowanym jednostki są <i>podatki nakładane z tytułu:</i></p> <p style="padding-left: 40px;">a) <i>dochodu lub zysku tej jednostki składowej lub udziału tej jednostki w dochodzie lub zysku innej jednostki składowej, w której posiada ona udział własnościowy,...</i></p> <p>- w tym podatki dochodowe nakładane <u>u źródła</u> i inne podobne podatki;</p> <p>Wskazany przepis, sugeruje że WHT może stanowić podatek kwalifikowalny u odbiorcy dywidendy. Takie rozumienie zdaje się też potwierdzać treść uzasadnienia do Projektu. Nawet gdyby przyjąć inną interpretację, w myśl której definicja podatków kwalifikowanych wypłacającego dywidendę obejmowałaby podatki u źródła naliczone w związku z wypłatą zysku, relacja art. 78 Projektu do przywołanych wcześniej art. 30 i 93 Projektu pozostawałaby niejasna. Nie wiadomo byłoby w szczególności czy przepisy pozwalają na jakąkolwiek relokację podatków (w tym WHT) pomiędzy jednostkami składowymi, skoro kwestia ta powinna być uregulowana w art. 93 Projektu.</p> <p>Artykuł 93 Projektu stanowi transpozycję art. 24 Dyrektywy.</p>
--	--	--	--

			<p>Zgodnie z art. 24 ust. 5 Dyrektywy, jednostce składowej, która dokonała wypłat (ang.distribution) w ciągu roku podatkowego, przydziela się kwotę wszelkich podatków kwalifikowanych, naliczoną w związku z takimi wypłatami w księgach rachunkowych jej bezpośredniego właściciela. Wskazana regulacja Dyrektywy koresponduje z brzmieniem art. 4.3.2. lit. e Zasad Modelowych.</p> <p>W świetle powyższych przepisów, wszelkie podatki od dywidendy, jakie są ujęte w księgach odbiorcy dywidendy (w tym WHT), powinny zostać przypisane do jednostki składowej wypłacającej dywidendę.</p> <p>Powyższe stanowisko potwierdza również treść Komentarza do Zasad Modelowych ("Komentarz"), który wprost stanowi, że alokacja prowadzona na podstawie art. 4.3.2. lit. e obejmuje również WHT naliczony od dywidendy:</p> <p style="text-align: center;"><i>Paragraph (e) allocates taxes arising in connection with distributions in respect of Ownership Interests between Constituent Entities. This includes withholding tax and net basis taxes incurred by direct Constituent Entity-owners on distributions by Constituent Entities in respect of their stock which are allocated to the distributing Constituent Entity.</i></p> <p>Szczegółowe zasady konstrukcji KPW w ramach zasad ogólnych systemu Filaru 2 opisane są w szczególności w Wytycznych .</p> <p>Wytyczne stanowią, że w ramach kalkulacji KPW jednostki składowej, inaczej niż dla celów zasad ogólnych ustalania podatków kwalifikowanych, alokacji do jednostki składowej nie podlegają podatki kwalifikowane ujęte w księgach jej właściciela. Wyjątkiem od tej zasady jest jednak WHT nałożony przez jurysdykcję jednostki składowej wypłacającej dywidendę. Taki WHT, zgodnie z wytycznymi administracyjnymi, powinien być uwzględniony dla celów kalkulacji KPW:</p> <p style="text-align: center;"><i>taxes imposed by the jurisdiction of a foreign Constituent Entity-owner on distributions from another Constituent Entity must not be included in the ETR computation of the Constituent Entity under a QDMTT. However, withholding</i></p>
--	--	--	---

			<p><i>taxes imposed by the jurisdiction of the distributing Constituent Entity can be taken into account in computing the ETR under that jurisdiction's QDMTT.</i></p> <p>Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w skonsolidowanym Komentarzu. W punkcie 118.30 Komentarza, odnoszącym się do definicji “Qualified Domestic Minimum Top-up Tax” wskazano:</p> <p><i>Cross-border taxes 118.30. For purposes of computing the ETR, a QDMTT shall exclude Covered Tax expense of:./.../ (iv) a Constituent Entity owner (e.g. net basis taxes), other than a withholding tax imposed by the QDMTT jurisdiction, that is allocable to a distributing Constituent Entity located in the jurisdiction under Article 4.3.2 (e). Withholding taxes that are described in Article 4.3.2(e) imposed by the QDMTT jurisdiction itself on distributions from a Constituent Entity located in the QDMTT jurisdiction are allocated to the distributing Constituent Entity under the QDMTT.</i></p> <p>Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić że zasady regulujące globalny system Filaru 2 nakazują uwzględniać WHT od dywidend w kalkulacji kwalifikowanych podatków jednostki składowej wypłacającej tę dywidendę. Wymóg ten obejmuje zarówno zasady ogólne ustalania efektywnej stawki opodatkowania, jak i kalkulację KPW.</p> <p>Zgodnie z treścią uzasadnienia do art. 93 Projektu (s. 170):</p> <p><i>“W zakresie omawianego ustępu 1 dodatkowego komentarza wymaga przypadek określony w pkt 5, zgodnie z którym podatki kwalifikowane od dochodów z wypłacanych udziałowcom (z tyt. udziałów własnościowych) dywidend lub innych podobnych wypłat są alokowane w wypłacającej je jednostce składowej. Wymienione wypłaty obejmują podatek u źródła oraz podatki na zasadzie netto poniesione przez jednostki będące bezpośrednim właścicielem jednostki składowej. Co do zasady podatki u źródła są nakładane i pobierane zgodnie z przepisami państwa lokalizacji jednostki wypłacającej,</i></p>
--	--	--	--

			<p><i>natomiast podatek dochodowy jest domeną (i obowiązkiem) właściciela jednostki składowej”.</i></p> <p>Treść uzasadnienia sugeruje, że intencją ustawodawcy była alokacja WHT do jednostki składowej wypłacającej dywidendę.</p> <p>Co więcej treść art. 93 pkt 5 cytowana w uzasadnieniu różni się od ostatecznej treści tej jednostki redakcyjnej, która znalazła się w Projekcie.</p> <p>Zgodnie z treścią uzasadnienia (s. 169-170). <i>“Podatki kwalifikowane w części odnoszącej się do kwalifikowanego dochodu (straty): jednostki składowej z tytułu dokonanych przez nią wypłat dywidend lub innych wypłat o podobnym charakterze (ujęte w księgach jednostki będącej bezpośrednim właścicielem) – przydzielane są takiej jednostce (pkt 5)”.</i></p> <p>Treść przepisu, wskazana w uzasadnieniu, nie zawiera zatem dopisku <i>“z wyłączeniem podatku u źródła”.</i></p> <p>Mając na uwadze powyższe, ujęcie WHT od dywidend w ramach Projektu wydaje się być sprzeczne z zasadami przewidzianymi dla globalnego systemu Filaru 2.</p> <p>Wnosimy o zmianę treści Projektu w taki sposób aby wskazywał on jednoznacznie, w ślad za wymogami OECD, że podatek WHT od dywidend pobierany w kraju jednostki składowej wypłacającej dywidendę podlega alokacji do podatków kwalifikowanych jednostki składowej wypłacającej dywidendę, zarówno dla celów ogólnych zasad kalkulacji efektywnej stawki podatku, jak i dla celów obliczenia KPW.</p>
Art. 94 ust. 3	Konfederacja Lewiatan		<p>Postulujemy o uspoźnienie katalogu definicji dochodu pasywnego, o którym mowa w art. 94 ust. 3 projektowanej ustawy z katalogiem dochodów o charakterze pasywnym umieszczonym w treści art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.</p> <p>Zgodnie z art. 94 ust. 1 projektowanej ustawy, podatki kwalifikowane jednostki składowej będącej zagraniczną jednostką kontrolowaną albo jednostką hybrydową odnoszące się do jej dochodu pasywnego przydziela się tej jednostce wg kwot określonych w pkt. 1-2. W świetle art. 94 ust. 3 projektowanej ustawy, przez dochód</p>

			<p>pasywny jednostki składowej będącej zagraniczną jednostką kontrolowaną albo jednostką hybrydową, rozumie się sumę kwot ujętych w kwalifikowanym dochodzie (stracie) tej jednostki z:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) dywidend lub wypłat o podobnym charakterze, 2) odsetek lub płatności o podobnym charakterze, 3) czynszu, 4) opłat licencyjnych, 5) umownego prawa do płatności przez czas określony, w szczególności renty, 6) dochodów z nieruchomości (majątku), który jest źródłem płatności, o których mowa w pkt 1–5, innych niż wymienionych w tych przepisach. <p>W kontekście wyżej wymienionych regulacji warto uwzględnić m.in. treść art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b tiret trzeci ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którym zagraniczną jednostką kontrolowaną jest m.in. jednostka której co najmniej 33% przychodów pochodzi z wierzytelności. Oznacza to, że katalog dochodów pasywnych określony w projektowanej ustawie nie pokrywa się z listą przychodów o charakterze pasywnym warunkujących (wraz z innymi warunkami wymienionymi w art. 24a ust. 3 pkt 3) identyfikację zagranicznych jednostek kontrolowanych na podstawie regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (m.in. tak jak wskazano powyżej: w zakresie dochodów z wierzytelności). Przy czym katalog dochodów pasywnych odzwierciedlony w projektowanej ustawie jest zgodny z Dyrektywą o opodatkowaniu wyrównawczym, dlatego postulujemy zmianę treści art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b w taki sposób, aby lista przychodów o charakterze pasywnym tam wymieniona była spójna z definicją dochodów pasywnych odzwierciedlonych w regulacjach o podatku wyrównawczym w takim stopniu który umożliwi zachowanie zgodności ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z postanowieniami Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego („dyrektywa ATAD”).</p>
--	--	--	---

	Art. 97 ust. 1 pkt 1 i 2	Konfederacja Lewiatan	<p>To rozwiązanie nie powinno być stosowane, gdyż można je odczytywać jako "zmianę zasad w trakcie gry". Skoro nie można zmieniać stawek podatku dochodowego w trakcie roku podatkowego, tym bardziej nie powinno się wracać do poprzednich lat podatkowych po to, aby przeliczać skorygowane podatki kwalifikowane za poprzednie lata podatkowe.</p> <p>Mechanizm opisany w art. 97 ust. 1 pkt 2 nie jest wystarczający, aby zniwelować negatywny wydzwitek pkt 1.</p>
	Art. 100 pkt 2	Konfederacja Lewiatan	<p>Nabywanie akcji w ramach programów motywacyjnych nie powinno być utożsamiane z uzyskiwaniem "wynagrodzenia w formie akcji" (gdzie w świetle przepisów UPDOF obowiązek podatkowy powstaje dopiero w momencie zbycia akcji, a osiągnany dochód jest dochodem (przychodem) z kapitałów pieniężnych). Dyrektywa również nie posługuje się tym terminem.</p> <p>Z uwagi na powyższe okoliczności oraz brak wskazania jak to wynagrodzenie miałoby zostać wyliczone, należy rozważyć alternatywny opis, aby nie sugerował, że akcje (w domyśle nabywane w ramach programów motywacyjnych z art. 24 ust. 11 i n. UPDOF) stanowiły składnik wynagrodzenia za pracę.</p>
	Art. 101 ust. 2	Konfederacja Lewiatan	<p>Warto rozważyć poprawienie składni, gdyż ta (podobnie jak w przypadku szeregu innych przepisów) mogła zostać zastosowana w sposób nieprawidłowy.</p> <p>Proponujemy następujące brzmienie: ... <i>w odniesieniu do którego zdecydowano o niestosowaniu pomniejszenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego na podstawie art. 137.</i></p>
	Art. 101 ust. 5 pkt 1	Konfederacja Lewiatan	<p>Dyrektywa odnosi się do: wartości bilansowej nieruchomości, w tym gruntów i budynków, przeznaczonych do sprzedaży, dzierżawy lub inwestycji.</p> <p>Proponowane brzmienie jest zatem szersze niż zaproponowane w Dyrektywie, a zatem konieczne jest dostosowanie brzmienia przepisu do brzmienia Dyrektywy.</p>

	Art. 101 ust. 6	Konfederacja Lewiatan	<p>W Dyrektywie zostało wskazane, że: <i>wartość bilansowa kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych oznacza średnią wartość bilansową kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych na początku i na końcu roku podatkowego, wykazaną do celów sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej najwyższego szczebla, pomniejszoną o zakumulowane umorzenie, amortyzację i wyczerpanie oraz powiększoną o wszelkie kwoty, które można przypisać kapitalizacji kosztów płac.</i></p> <p>Dyrektywa posługuje się zatem słowem "średnia". Średnia arytmetyczna dwóch liczb (odpowiadająca połowie) jest potocznie nazywana "średnią".</p> <p>Proponujemy pozostanie przy słowie "średnia" jako alternatywie dla "połowy".</p>
	Art. 101 ust. 13	Konfederacja Lewiatan	<p>Art. 28 ust. 8 Dyrektywy:</p> <p><i>Wyłączenie dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy każdej bezpieczeństwa jednostki składowej oblicza się, w odniesieniu do każdego roku podatkowego, oddzielnie od wyłączenia dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy wszystkich innych jednostek składowych.</i></p> <p>Należy rozważyć, czy ust. 13 prawidłowo implementuje ww. przepis Dyrektywy.</p>
	Art. 103 ust. 1	Konfederacja Lewiatan	<p>Użycie spójnika "lub" w połączeniu z metodą konsolidacji pełnej pozwala domniemywać, że aktywa/zobowiązania/przychody/koszty/ przepływy pieniężne danej jednostki składowej mogą być uwzględniane - w pełnej wartości - zarówno w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy nabywającej, jak i grupy zbywającej (o ile taka jest intencja projektodawcy). Prosimy o potwierdzenie.</p>
	Art. 114 ust. 8 projektowanej ustawy lub alternatywnie art. 86 ust. 2 pkt 2	Konfederacja Lewiatan	<p>Zwracamy się z postulatem o doprecyzowanie użytego w treści art. 114 ust. 8 projektowanej ustawy sformułowania „przekazanie dochodu kwalifikowanego” jednostki składowej – tak, aby w sposób jasny wynikało z regulacji, iż wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziałów własnościowych jest formą przekazania kwalifikowanego dochodu przez jednostkę składową. Jeżeli postulat ten nie zostanie uwzględniony zwracamy się z prośbą o doprecyzowanie treści art. 86 ust. 1 pkt 2.</p>

			<p>W myśl art. 114 ust. 8 projektowanej ustawy, przepisy ust. 1–7 stosuje się również do jednostki składowej innej niż jednostka dominująca najwyższego szczebla, o której mowa w ust. 1, w której taka jednostka dominująca najwyższego szczebla posiada, bezpośrednio lub poprzez inne jednostki składowe tej grupy, udziały własnościowe, w zakresie w jakim kwalifikowany dochód takiej jednostki składowej innej niż jednostka dominująca najwyższego szczebla został przekazany przez tą jednostkę dominującą najwyższego szczebla na rzecz otrzymujących, którzy spełniają warunki określone w ust. 1, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) jednostki te są zlokalizowane w państwie lokalizacji tej jednostki dominującej najwyższego szczebla; 2) wszystkie te jednostki podlegają systemowi odliczanej dywidendy. <p>Przepis ten stanowi dopełnienie regulacji o systemie odliczanej dywidendy, w ramach której możliwe jest odliczenie dywidendy nie tylko przez jednostkę dominującą, ale również przez inne jednostki składowe.</p> <p>Jednym z ustanowionych warunków, których spełnienie jest konieczne, aby dokonać stosownego odliczenia – jest to, iż dochód jednostki składowej powinien zostać przekazany za pośrednictwem jednostki dominującej do jej wspólników. W praktyce gospodarczej może jednak budzić wątpliwość to, czy właściwą formą przekazania dochodu będzie również sytuacja, w której jednostka dominująca otrzymuje wynagrodzenia na skutek umorzenia jej udziałów własnościowych w jednostce składowej (przy założeniu, że wynagrodzenie otrzymane z tytułu umorzenia udziałów jest wyższe niż koszt objęcia udziałów własnościowych), a następnie kwota zysku jest przekazywana do akcjonariuszy/udziałowców w formie dywidendy.</p> <p>Dla lepszego zrozumienia przedstawianego zagadnienia warto przeanalizować teoretyczny przykład dla dwóch alternatywnych opcji wypłaty środków z jednostki składowej:</p> <p>Wynagrodzenie otrzymane z tytułu umorzenia udziałów własnościowych</p>
--	--	--	---

			<p>Koszt objęcia udziałów własnościowych w jednostce składowej przez jednostkę dominującą = 100</p> <p>Dochód osiągnięty przez jednostkę składową = 20</p> <p>Wynagrodzenie wypłacone jednostce dominującej z tytułu umorzenia jej udziałów własnościowych w jednostce składowej = 120</p> <p>Zysk z tytułu umorzenia udziałów własnościowych w jednostce składowej (wynagrodzenie wypłacone jednostce dominującej z tytułu umorzenia udziałów własnościowych w jednostce składowej – koszt objęcia tych udziałów własnościowych) = 20</p> <p>Dywidenda wypłacona wspólnikom przez jednostkę dominującą, na zasadach zgodnych z art. 114 ust. 1-8 projektowanej ustawy = 20</p> <p>Wypłata dochodu jednostki składowej w postaci dywidendy</p> <p>Dochód osiągnięty przez jednostkę składową = 20</p> <p>Dywidenda wypłacona jednostce dominującej z tytułu osiągniętych przez jednostkę składową zysków = 20</p> <p>Dywidenda wypłacona wspólnikom przez jednostkę dominującą, na zasadach zgodnych z art. 114 ust. 1-8 projektowanej ustawy = 20</p> <p>Uwzględniając powyższy przykład, widać wyraźnie, że – mimo, iż pod względem prawnym umorzenie udziałów nie jest <i>sensu stricto</i> tożsame z wypłatą dywidendy – to pod względem ekonomicznym oba warianty wypłaty środków z jednostki składowej realizują ten sam cel, tj. wydystribuowanie dochodu z jednostki składowej do wspólników jednostki dominującej.</p> <p>W tym miejscu warto zwrócić uwagę, że zgodnie z uzasadnieniem do projektowanej ustawy, system odliczonej dywidendy ma za zadanie przeciwdziałać podwójnemu</p>
--	--	--	--

			<p>opodatkowaniu. Oznacza, to że dochód, który zostanie dostatecznie opodatkowany na poziomie wypłaty dywidendy wspólnikom jednostki dominującej – nie powinien podlegać dodatkowemu opodatkowaniu podatkiem wyrównawczym.</p> <p>Biorąc zatem pod uwagę cel regulacji o systemie odliczonej dywidendy (przeciwdziałanie podwójnemu opodatkowaniu) oraz ekonomiczną tożsamość umorzenia udziałów własnościowych w jednostce składowej względem wypłaty dywidendy z jednostki składowej – postuluje się o wskazanie, iż za przekazanie kwalifikowanego dochodu jednostki składowej do jednostki dominującej rozumie się również transfer tego dochodu w ramach umorzenia udziałów własnościowych posiadanych przez jednostkę dominującą.</p> <p>W przypadku gdyby jednak projektodawca nie uwzględnił proponowanych zmian w zakresie art. 114 ust. 8 projektowanej ustawy, ponieważ nie będzie utożsamiał wypłaty dochodu w ramach umorzenia udziałów własnościowych z wypłatą dywidendy z jednostki składowej – postuluje się wówczas, aby doprecyzować brzmienie art. 86 ust. 2 pkt 2 poprzez wskazanie, iż pojęcie „<i>niedozwolonych rozliczeń międzyokresowych, które odnoszą się do dokonywanych przez jednostkę składową wypłat z tytułu dywidend i innych wypłat o podobnym charakterze</i>” nie obejmuje wypłat z tytułu umorzenia udziałów własnościowych. Skoro bowiem projektodawca nie uznałby wypłaty dochodu z tytułu umorzenia udziałów za formę przekazania dochodu, to dla spójności powinien również uznać, iż transakcja ta nie jest wypłatą o podobnym charakterze do wypłaty z tytułu dywidendy.</p>
	Art. 128 ust. 1	Konfederacja Lewiatan	<p>Postulujemy o zmianę treści art. 128 ust. 1 projektowanej ustawy w taki sposób, aby zwolnienie obejmowało również kwalifikowany dochód osiągniany przez podmioty zlokalizowane w Polsce – w przypadku gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla umiejscowiona była w Polsce.</p> <p>W świetle art. 128 ust. 1 projektowanej ustawy, w przypadku grupy międzynarodowej, której jednostka dominująca najwyższego szczebla zlokalizowana jest na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie oblicza się globalnego podatku wyrównawczego za</p>

			<p>pierwsze pięć lat podatkowych początkowego okresu działalności tej grupy, w których nieprzerwanie:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) jednostki składowe tej grupy są zlokalizowane w nie więcej niż sześciu państwach, liczonych łącznie z państwem lokalizacji tej jednostki dominującej, oraz 2) suma wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych wszystkich jednostek składowych tej grupy nie przekracza 50 000 000 euro, z wyłączeniem jednostek składowych zlokalizowanych w państwie, w którym jednostki składowe tej grupy wykazują najwyższą łączną wartość rzeczowych aktywów trwałych w roku podatkowym, za który przepisy ustawy po raz pierwszy stosuje się do tej grupy. <p>Natomiast w myśl art. 129 ust. 1 projektowanej ustawy, w przypadku grupy międzynarodowej, której jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy międzynarodowej nie jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jednostki takiej grupy, zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie obliczają za pierwsze pięć lat podatkowych początkowego okresu działalności tej grupy, w których nieprzerwanie są spełnione warunki wymienione w art. 128 ust. 1:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) krajowego podatku wyrównawczego; 2) podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków. <p>Zwieńczeniem pakietu regulacji o zwolnieniu dla grup w początkowym okresie działalności jest art. 129 ust. 2 projektowanej ustawy, który przewiduje, iż w przypadku grupy krajowej nie oblicza się krajowego podatku wyrównawczego za pierwsze pięć lat podatkowych licząc od pierwszego dnia roku podatkowego w którym dana grupa krajowa spełnia warunki, o których mowa w art. 4.</p> <p>Powyższe przepisy w aktualnej formie przewidują więc zwolnienie z podatku wyrównawczego dla grup w początkowym okresie działalności w następującym zakresie:</p> <ul style="list-style-type: none"> - dochodu kwalifikowanego zagranicznych jednostek, jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla jest zlokalizowana w Polsce (opodatkowaniu podatkiem wyrównawczym dalej podlega natomiast kwalifikowany dochód osiągniany przez polskie jednostki z tej grupy);
--	--	--	--

			<p>- dochodu kwalifikowanego krajowych jednostek, jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla jest zlokalizowana poza Polską;</p> <p>- całego dochodu kwalifikowanego osiągniętego przez grupę krajową (tj. grupy, która posiada wszystkie jednostki w Polsce).</p> <p>Oznacza to, że zwalnia się z podatku wyrównawczego w zakresie dochodu kwalifikowanego osiąganego przez polskie podmioty – z wyjątkiem sytuacji gdzie jednostka dominująca jest zlokalizowana w Polsce.</p> <p>Należy w tym miejscu zauważyć, iż ograniczenie analizowanego zwolnienia tylko do niektórych jednostek z grupy w początkowym okresie działalności stoi w opozycji do celu zwolnienia, które zostało sformułowane w Dyrektywie w następujący sposób: <i>„Należy również uwzględnić szczególny przypadek grup MNE, które znajdują się w początkowej fazie swojej działalności międzynarodowej, aby nie zniechęcać do rozwijania działalności transgranicznej takich grup, które czerpią korzyści z niskiego opodatkowania w swojej jurysdykcji krajowej, w której głównie prowadzą działalność. W związku z tym nisko opodatkowana działalność krajowa takich grup powinna zostać wyłączone ze stosowania przedmiotowych zasad na pięcioletni okres przejściowy, pod warunkiem że grupa MNE nie posiada jednostek składowych w więcej niż sześciu jurysdykcjach. Aby zapewnić równe traktowanie dużych grup krajowych, dochód z działalności takich grup również należy wyłączyć na okres przejściowy wynoszący pięć lat.”</i></p> <p>Zatem zgodnie z treścią Dyrektywy należy wyłączyć dochód z działalności dużych grup krajowych aby zapewnić równe (tożsame) traktowanie jak transgranicznych grup rozpoczynających działalność. Natomiast w myśl aktualnych regulacji projektowanej ustawy, transgraniczne grupy, których spółka dominująca zlokalizowana jest w Polsce, zostały potraktowane mniej korzystnie – a nie na równych zasadach – jak grupy krajowe. Wniosek ten wynika z tego, że w odniesieniu do transgranicznych grup, zwolnienie nie dotyczy krajowego podatku wyrównawczego od dochodów kwalifikowanych osiągniętych przez polskie jednostki.</p>
--	--	--	--

			<p>Zwracamy również uwagę na to, że wg Dyrektywy zwolnienie przewidziane dla grup w początkowym okresie działalności, ma za zadanie, aby nie zniechęcać grup do rozwijania działalności transgranicznej. Tymczasem aktualna treść regulacji projektowanej ustawy stanowi czynnik demotywuujący krajowe grupy do rozpoczęcia działalności międzynarodowej. Przykładowo grupa krajowa, która korzysta z analizowanego zwolnienia, traci do niego prawo w zakresie kwalifikowanego dochodu osiąganego w Polsce – w momencie kiedy rozpocznie działalność w innym państwie. Regulacja ta działa więc odwrotnie od zakładanych w Dyrektywie celów (tj. w obecnym kształcie zniechęca do rozwijania działalności transgranicznej).</p> <p>Wnioskujemy zmianę art. 128 ust. 1 projektowanej ustawy w taki sposób, aby w przypadku grupy międzynarodowej, której jednostka dominująca najwyższego szczebla zlokalizowana jest na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i spełnia warunki o których mowa w pkt 1-2, nie obliczało się oprócz globalnego podatku wyrównawczego również krajowego podatku wyrównawczego.</p>
	Art. 128 ust. 1	Konfederacja Lewiatan	<p>Proponujemy przeformułowanie art. 128 ust. 1 projektowanej ustawy w taki sposób, aby z jego treści nie wynikało to, iż warunki do objęcia zwolnieniem były spełnione nieprzerwanie przez okres pięciu lat.</p> <p>Zgodnie z art. 49 Dyrektywy, grupy znajdujące się w początkowej fazie działalności są przy spełnieniu odpowiednich warunków zwolnione z podatku wyrównawczego. Przy czym, zgodnie z art. 49 ust. 3 Dyrektywy, uznaje się, że grupa znajduje się w początkowej fazie swojej działalności międzynarodowej, jeżeli w roku podatkowym posiada jednostki składowe w nie więcej niż sześciu jurysdykcjach oraz suma wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych wszystkich jednostek składowych grupy MNE z siedzibą we wszystkich jurysdykcjach innych niż jurysdykcja odniesienia nie przekracza 50 000 000 EUR.</p>

			<p>Zatem Dyrektywa nakazuje weryfikację warunków zwolnienia w danym roku podatkowym, bez określania dodatkowego obostrzenia, iż warunki te powinny być spełnione nieprzerwanie przez okres pięciu lat.</p> <p>Natomiast wedle treści art. 128 ust. 1 projektowanej ustawy, który implementuje postanowienia art. 49 do krajowego porządku prawnego, nie oblicza się globalnego podatku wyrównawczego za pierwsze pięć lat podatkowych początkowego okresu działalności tej grupy, w których nieprzerwanie jednostki składowe tej grupy są zlokalizowane w nie więcej niż sześciu państwach, liczonych łącznie z państwem lokalizacji tej jednostki dominującej, oraz suma wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych wszystkich jednostek składowych tej grupy nie przekracza 50 000 000 euro.</p> <p>Zauważyć można więc istotną rozbieżność między postanowieniami Dyrektywy a projektowaną ustawą. Przykładowo, grupa która w pierwszych trzech latach spełnia warunki do objęcia zwolnieniem (tj. grupa działa w sześciu państwach i jej rzeczowe aktywa trwałe nie przekraczają wartości 50 mln EUR), a w czwartym roku rozpoczyna działalność w kolejnym (siódmym) państwie – to wg regulacji wynikających bezpośrednio z Dyrektywy, prawo grupy do analizowanego zwolnienia kończy się po trzecim roku; gdzie wg projektowanej ustawy grupa nie nabywa takiego prawa w ogóle (ponieważ nie został spełniony warunek nieprzerwanego okresu pięcioletniego działania w nie więcej niż sześciu jurysdykcjach).</p> <p>Za zasadne uważa się więc, przeformułowanie art. 128 ust. 1 projektowanej ustawy w taki sposób, aby z jego treści nie wynikało to, iż warunki do objęcia zwolnieniem były spełnione nieprzerwanie przez okres pięciu lat.</p>
--	--	--	--

	Art. 133 i 134 w zw. z art. 145	Konfederacja Lewiatan	<p>Konieczne jest doprecyzowanie, na czym miałyby polegać obowiązki sprawozdawcze w okresie korzystania z bezpiecznej przystani. Jeśli w tym okresie przewidziano uproszczenie polegające na wyliczeniu wyłącznie efektywnej stawki podatkowej w oparciu o dane z CBCR, należy również doprecyzować, na czym będzie polegać uproszczenie (bądź wyłączenie obowiązków sprawozdawczych). Czy jednostki składowe będą zobowiązane do prowadzenia ewidencji na potrzeby wyliczenia umożliwiającego korzystanie z bezpiecznej przystani, czy też wystarczające będzie posiadanie tych danych przez jednostkę wyższego szczebla składającą sprawozdanie?</p> <p>Chcielibyśmy podkreślić, że w przypadku raportowania Country-by-Country jednostki niższych szczebli składają tylko powiadomienia CBCP, w którym wskazują jednostkę raportującą oraz państwo, gdzie zostanie złożony właściwy raport CBCR.</p> <p>W związku z tym w praktyce jednostki nie mają dostępu do danych, które raportowane są przez jednostkę dominującą. Wobec tego powstaje pytanie, czy polska jednostka składowa ma podstawę do żądania raportu CBCR z grupy, jak również – co ma zaraportować w sytuacji nieotrzymania właściwych danych od jednostek z grupy. Ponadto w przepisach brakuje podstawy do żądania od podmiotów w grupie właściwych dowodów z grupy (np. raportu CBCR).</p>
	Art. 136 ust. 1	Konfederacja Lewiatan	<p>Zakreślenia katalogu sytuacji, w których podmiot składający ma możliwość złożenia korekty nie powinno mieć miejsca. Powinno się pozostawić otwartą możliwość składania korekt (zwłaszcza w tak skomplikowanej materii) z ewentualnym zastrzeżeniem w jakich momentach uprawnienie do złożenia korekt ulega zawieszaniu.</p>
	Art. 137 ust. 2	Konfederacja Lewiatan	<p>Rozumiemy, że wola projektodawcy jest taka, że wybór nie będzie automatycznie przedłużany, o ile zostanie odwołany przed upływem 5 letniego okresu, za który został dokonany. Wydaje się jednak, że ust. 2 wymaga zweryfikowania pod kątem redakcyjnym (mnogość wtrąceń, przecinków powoduje trudność w jego zinterpretowaniu).</p>

	Art. 140 pkt 1 dot. art. 13 par. 2a pkt 1a OrdPod	Konfederacja Lewiatan	<p>W przypadku interpretacji przepisów prawa podatkowego Dyrektor KIS jest uprawniony do ich wydania (14b par. 1 OrdPod) oraz rozstrzygnięcia w oparciu o art. 14e par. 1a OrdPod. W projektowanej ustawie przyznaje mu się uprawnienie nie tylko do wydawania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, ale również ich zmiany lub uchylecia.</p> <p>Naszym zdaniem kompetencje przyznane Dyrektorowi KIS są w tym zakresie zbyt szerokie. Co za tym idzie trzeba je dostosować do zakresu przewidzianego dla interpretacji indywidualnych analogicznie do zakresu przewidzianego w art. 14e par. 1a OrdPod.</p> <p>Proponowane brzmienie (wymagające dostosowanie o elementu odpowiednie dla art. 14e par. 1a OrdPod): <i>organ właściwy w sprawach dotyczących wydawania, zmiany lub uchylecia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, o których mowa w art. 14t i art. 14zf;</i>"</p>
	Art. 140 pkt 4 dot. art. 14t par. 1 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	<p>Dyrektor KIS ma wydawać interpretacje dotyczące <u>opodatkowania wyrównawczego</u>, w szczególności przepisów ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.</p> <p>W jaki sposób wnioskodawca ma ustalić przepisy, które mogą, a które nie mogą stanowić przedmiotu wniosku o opinię? W naszej ocenie sformułowanie to otwiera Dyrektorowi KIS możliwość tendencyjnego rozstrzygnięcia, że nie jest uprawniony do wydania opinii we wnioskowanym zakresie (szczególnie w sytuacjach, w których znajdują się elementy transgraniczne), co przy jednoczesnym braku regulacji w zakresie potencjalnego zwrotu opłaty wstępnej/główniej w tego typu sprawach jest niedopuszczalne.</p>
	Art. 140 pkt 4 dot. art. 14u par. 10, 11 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	<p>Należy jednoznacznie wskazać, że na spotkaniu uzgodnieniowym może być obecny Zainteresowany (co wynika z treści uzasadnienia, ale nie z przepisu). Propozycja brzmienia przepisu: <i>Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może zwrócić się do Zainteresowanego o wyjaśnienie wątpliwości co do treści wniosku o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego lub zorganizować Z Zainteresowanym spotkanie</i></p>

			<p><i>uzgodnieniowe w celu wyjaśnienia tych wątpliwości.</i> Dodatkowo należy wskazać, że rejestrowanie spotkania uzgodnieniowego powinno się każdorazowo odbywać za zgodą Zainteresowanego.</p> <p>Ta uwaga dotyczy również odpowiednio spotkania uzgodnieniowego przed Szefem KAS odnośnie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego.</p>
	<p>Art. 140 pkt 4 dot. Art. 14za par. 4 OrdPod</p>	<p>Konfederacja Lewiatan</p>	<p>Obserwowana przez nas w ostatnim czasie z niepokojem praktyka Dyrektora KIS, polegająca na odmowach wydawania interpretacji indywidualnych bez podstawy prawnej lub na podstawie przepisów, które nie mają/nie mogą znaleźć w danej sprawie zastosowania, sprawia, że rekomendujemy rozważenie wprowadzenia mechanizmu gwarantującego podatnikowi, że po uiszczeniu tak wysokiej opłaty za wydanie opinii i ewentualnej decyzji odmownej z przyczyn podanych powyżej, innych niż o charakterze merytorycznym, wnioskodawca nie poczuje się instrumentalnie wykorzystany w celu finansowania procesu stosowania wdrażanych przepisów. Mechanizm mógłby przykładowo obejmować możliwość ubiegania się o (przynajmniej częściowy) zwrot kwoty głównej w ściśle określonych przypadkach w toku kontroli tej opinii.</p> <p><i>§ 4. Opłata główna podlega zwrotowi wyłącznie w przypadku uiszczenia jej w kwocie wyższej od należnej – w odpowiedniej części. Zwrot kwoty nienależnej następuje w terminie 30 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie.</i></p>
	<p>Art. 140 pkt 4 dot. art. 14za par. 6 OrdPod</p>	<p>Konfederacja Lewiatan</p>	<p>W jaki sposób DKIS będzie rozstrzygał o stopniu skomplikowania sprawy? Jak <u>mierzalne</u> kryteria będą brane pod uwagę? Jak wyceniane będą wnioski, w których do czynienia mamy z jednym pytaniem, ale bardzo skomplikowanym i drugim, w którym mamy 6 pytań o niskim poziomie złożenia?</p>

	Art. 140 pkt 4 dot. art. 14zc par. 2 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	Postulujemy, by sformułowanie „na zasadach ogólnych” zostało zastąpione bardziej precyzyjnym odesłaniem do art. 144 par. 1b-1c o.p.
	Art. 140 pkt 4 dot. art. 14zp par. 2 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	Zgodnie z art. 14zo par. 1 Rada jest niezależnym organem. Wobec tego, proponujemy zmianę projektowanego przepisu w ten sposób, że to członkowie Rady będą uprawnieni do wyboru jej przewodniczącego.
	Art. 140 pkt 4 dot. art. 14zg par. 2 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	Stanowiska stron znajdują się w treści wniosku zainteresowanego i stanowisku Dyrektora KIS, które jest zobowiązany przedstawić Radzie zasięgając jej opinii, zgodnie z projektowanym art. 14zf par. 2. Czy stanowiska stron przedkładane z własnej inicjatywy mają dotyczyć informacji i wyjaśnień, o które może zwrócić się Rada na podstawie art. 14zg par. 1 czy dodatkowych informacji? Jaki charakter w toku postępowania o wydanie opinii będą miały przedłożone Radzie dokumenty, biorąc pod uwagę fakt, że DKIS ma nie być związany jej opinią?
	Art. 140 pkt 6 dot. Art. 20zc par. 3a OrdPod	Konfederacja Lewiatan	Zmiana błędnej nazwy organu: <i>2) obowiązek przedstawienia dokumentów lub informacji, o których mowa w art. 14u § 2 i 10, nie dotyczy dokumentów lub informacji przekazanych uprzednio Szefowi Krajowej Informacji Administracji Skarbowej w ramach umowy o współdziałanie lub audytu podatkowego.”;</i>

	<p>Art. 140 pkt 4 dot. art. 14u § 1 oraz w następstwie § 2 pkt 3 lit. a- d, h, i, od § 3 do § 6, art. 14z § 6, art. 14zk, 14zl, art. 14zm OrdPod</p>	<p>Konfederacja Lewiatan</p>	<p>Charakterystyczną cechą postępowań dot. zajęcia przez organ interpretacyjny stanowiska co do zastosowania przepisów prawa jest możliwość objęcia przez wnioskodawcę również stanów istniejących w momencie złożenia wniosku. Uzasadnienie projektu, w którym wskazuje się, że podatek wyrównawczy zostanie dopiero wprowadzony w życie i nie istnieje potrzeba objęcia wnioskiem o wydanie opinii o stosowaniu podatku wyrównawczego, nie uwzględnia sytuacji po wejściu w życie niniejszych przepisów.</p> <p>Należy zauważyć, że wnioskodawcy mogą powziąć wątpliwości, co do prawidłowości bieżącego stosowania przepisów o podatku wyrównawczym, w związku z czym proponujemy, aby dopuścić możliwość ubiegania się o ocenę przez organ interpretacyjny również stanów faktycznych.</p> <p>Dlatego też proponujemy, aby użyte w ustawie zwroty „zdarzenie przyszłe” zastąpić zwrotem „zaistniały stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe”.</p>
--	--	------------------------------	---

	<p>Art. 140 pkt 4 dot. art. 14u § 2 pkt 3 lit. a OrdPod</p>	<p>Konfederacja Lewiatan</p>	<p>Dodawana jednostka redakcyjna jest wzorowa na art. 14b § 3 OP, zgodnie z którym podmiot wnoszący o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego zobowiązany jest do „<i>jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego</i>”.</p> <p>W dodawanej jednostce redakcyjnej proponuje się niepotrzebne doprecyzowanie przepisu o warunek szczególny, tj. określenia „<i>informacji istotnych dla określenia skutków podatkowych</i>”.</p> <p>Na gruncie przepisów dot. interpretacji indywidualnych, w orzecznictwie sądów, podnosi się, że na wnioskodawcy spoczywa obowiązek wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, którym związany jest organ interpretacyjny. Istotą wniosków podatnika w których domaga się zajęcia przez uprawniony organ stanowiska, co do zastosowania przepisów prawa (tj. wszelkiego rodzaju postępowania interpretacyjne) polega na obowiązkowym podaniu przez wnioskodawcę stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, który miałby podlegać ocenie przez organ interpretacyjnych. Postępowanie interpretacyjne ma rolę na odwzorowaniu (ocenie) stosowania prawa (quasi stosowanie prawa), w którym to wnioskodawca określa sytuacje faktyczne/zdarzenie przyszłe podlegające tej ocenie.</p> <p>Skoro ocenie ma podlegać zastosowanie przepisu prawa w danych okolicznościach (zdarzeniu przyszłym), to nie dopatrujemy się sytuacji w której mogły wystąpić obowiązkowe elementy wyczerpujące zdarzenie przyszłe, które byłyby informacjami nieistotnymi dla określenia skutków podatkowych. Należy zauważyć, że projektodawca wskazuje obowiązkowe do podania we wniosku elementy, które, co do zasady, nie są istotne dla określenia skutków podatkowych (np. lit. b tiret pierwszy – numer NIP).</p> <p>Biorąc pod uwagę, że przepis wprowadza elementy formalne wniosku, których nie wskazanie (nieuzupełnienie) może spowodować pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia, proponujemy usunięcie komentowanego fragmentu z projektu ustawy z uwagi na niejasnego, niesyntetycznego, stanowiącego niepotrzebne superfluum tekstu prawnego.</p>
--	---	------------------------------	---

	Art. 140 pkt 4 dot. art. 14u § 6 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	<p>W naszej ocenie przesłanka istnienia „uzasadnionego przypuszczenia” (art. 14u § 5) stanowi nadużywaną przez Dyrektora KIS klauzulę generalną, która w zasadzie nie poddaje się kontroli merytorycznej w procesie jej stosowania. Dlatego też proponujemy, biorąc po uwagę wysokie wymagania finansowe wniosku o opinie w sprawie opodatkowania wyrównawczego, aby Dyrektor KIS, w przypadku wystąpienia przypuszczenia o zaistnieniu przesłanek odmowy wydania opinii o których mowa w § 5, przed wydaniem odmowy obowiązkowo zwracał się do Szefa KAS w celu zajęcia stanowiska.</p> <p>Proponujemy zmianę użytego w komentowanym przepisie terminu „może zwrócić się” na „zwraca się”.</p>
	Art. 140 pkt 4 dot. art. 14w OrdPod	Konfederacja Lewiatan	<p>Biorąc pod uwagę proponowaną wysokość opłat za wydanie opinii uważamy, że nie istnieją jakiegokolwiek podstawy, aby wprowadzić termin „ważności” wydawanych opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego. Nie uważamy za trafne odwoływanie się do rozwiązań dot. terminu „ważności” interpretacjach stosowanych przez inne państwa takie jako Holandia, Dania czy Czechy z uwagi na większą stabilność ustawodawstwa podatkowego tych państw oraz większą przewidywalność działania tamtejszej administracji podatkowej.</p>

	Art. 140 pkt 4 dot. art. 14z § 1 i § 3 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	<p>W naszej ocenie wysokość opłaty wstępnej oraz jej zwrot jedynie w przypadku uiszczenia przez podmiot niemogący uzyskać statusu wnioskodawcy w sprawie, będą stanowić nieuzasadnioną zaporę przed uzyskaniem opinii oraz wytworzeniem się potrzebnej dla nowych instytucji prawa praktyki interpretacyjnej.</p> <p>Dlatego proponujemy, aby opłata wstępna została obniżona oraz polegała zwrotowi (w co najmniej znacznej części) w razie wycofania wniosku o wydanie opinii w terminie 14 dni od doręczenia postanowienia o określeniu wysokości opłaty głównej</p>
	Art. 140 pkt 4 dot. art. 14za § 1 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	<p>W naszej ocenie nie istnieją podstawy do wyłączenia zaskarżalności postanowień określających wysokość opłaty głównej. Wskazujemy, że obawy projektodawcy, co do „częstego” zaskarzania postanowień o określeniu wysokości opłaty głównej nie są wystarczającą podstawą do wyłączenia konstytucyjnego prawa do sądu.</p> <p>Uważamy również, że możliwość zaskarżenia postanowienia określającego wysokość opłaty głównej będzie dawała wnioskodawcy gwarancję sądowoadministracyjnej kontroli nad dowolnym ustalaniem wysokości tej opłaty przez Dyrektora KIS, bez konieczności zaskarzania samej opinii.</p> <p>Proponujemy dodanie do komentowanego przepisu zdania drugiego „<i>Na postanowienie określające wysokość opłaty głównej służy zażalenie</i>”.</p>
	Art. 140 pkt 4 dot. Art. 14za § 1-2 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	<p>Pełna uznaniowość po stronie Dyrektora KIS odnośnie ustalania wysokości opłaty głównej nie powinna mieć miejsca. Dyrektor KIS powinien mieć wyznaczone ostre ramy, jakimi ma się kierować ustalając wysokość opłaty głównej - alternatywnie projektodawca powinien rozważyć zastosowanie stałej kwoty za wydanie opinii (bez podziału na opłatę wstępną/główną albo z zachowaniem podziału, ale z ustaleniem że te opłaty są stałe co do ich wysokości).</p>

			Trzeba też zaznaczyć, że opłata główna (podobnie jak opłata wstępna) powinna być istotnie zredukowana (np. o połowę) - nawet wówczas gdy redukcja miałaby dotyczyć maksymalnej kwoty opłaty głównej.
	Art. 140 pkt 4 dot. art. 14za § 2 i § 4 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	W naszej ocenie wysokość opłaty głównej będzie stanowić nieuzasadnioną zaporę przed uzyskaniem opinii oraz wytworzeniem się potrzebnej dla nowych instytucji prawa praktyki interpretacyjnej. Jednocześnie proponujemy, aby nienależnie uiszczona opłata główna została zwracana niezwłocznie, niezależnie od zakończenia postępowania w sprawie.
	Art. 140 pkt 4 dot. art. 14zb par. 1-3 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	W naszej ocenie nie znajduje uzasadnienia ponad ośmiomiesięczny termin do wydania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego w toku postępowania <i>interpretacyjnego</i> , gdzie organ interpretacyjny związany jest przedstawionym mu stanem faktycznym/ zdarzeniem przyszłym. Dlatego proponujemy skrócenie terminu na wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego do nieprzedłużanego, maksymalnego terminu trzech miesięcy od uiszczenia opłaty głównej. Alternatywnie można rozważyć likwidację podziału na opłaty: wstępną i główną. Brzmienie art. 14zb par. 2 zostało ukształtowane w analogiczny sposób do przepisu statuującego terminu na wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia (art. 26b ust. 5 zd. 1 UPDOP). Tam również jest wskazanie, że organ wydaje opinię bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy (tam od dnia wpływu wniosku do organu podatkowego). Wszyscy zainteresowani tą instytucją (opinia o stosowaniu preferencji) wiedzą, że w praktyce trzeba czekać o wiele dłużej... Celem uniknięcia takiej sytuacji na gruncie stosowania projektowanej ustawy konieczne jest - po pierwsze - skrócenie terminu na wydanie opinii, o którym mowa powyżej. Co jednak szczególnie istotne, podobnie jak w przypadku interpretacji indywidualnej konieczne jest wprowadzenie

			instytucji "opinii milczącej" (brak rozstrzygnięcia w terminie oznacza uznanie stanowiska wnioskodawcy za prawidłowe).
	Art. 140 pkt 4 dot. art. 14zc OrdPod	Konfederacja Lewiatan	Do czasu wprowadzenia powszechnego obowiązku korzystania z systemu edoręczeń proponujemy, aby wprowadzić możliwość stosowania innych środków komunikacji elektronicznej takich jak ePUAP.
	Art. 140 pkt 4 dot. art. 14zj § 1 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	W naszej ocenie ochrona wynikająca z zastosowania się do opinii o sprawie opodatkowania wyrównawczego powinna obejmować nie tylko wnioskodawcę, ale wszelkie podmioty, które na gruncie ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym mogą uzyskać status podatnika podatku wskazanego w art. 134 ust. 1 ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym.
	Art. 140 pkt 4 dot. art. 14zm § 2 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	Proponujemy uzupełnienie treści przepisu o przyznanie mocy ochronnej wynikającej z zastosowania się do utrwalonej praktyki wynikającej z wydanych opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego.
	Art. 140 pkt 11 dot. art. 119w § 3 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	Odnosnie art. 119zfp par. 3 OrdPod należy wskazać, że wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego powinien dotyczyć - tak jak zostało to przewidziane w art. 119w par. 3 OrdPod - czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej.
	Art. 140 pkt 12 dot. art. 119zfv § 1 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	Odnosnie treści art. 119zfv par. 1 należy wskazać, że opłata od wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego powinna być zredukowana (np. o połowę). W treści przepisu warto również konsekwentnie wskazać, że chodzi o opłatę od wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania.

	<p>Art. 141 pkt 1 dot. art. 56f § 1 Kodeksu karnego skarbowego</p>	<p>Konfederacja Lewiatan</p>	<p>Systematyka kodeksu karnego skarbowego pozwala stwierdzić, że zachowania polegającą na niezłożeniu wymaganego dokumentu w terminie lub złożenie niezgodnego z wymaganym przepisami prawa wzorem czy też wysłanie dokumentu innym sposobem niż środkami komunikacji elektronicznej kwalifikowane są jako czyny wykroczeniowe (np. art. 56 § 4 KKS oraz 80a § 2 KKS).</p> <p>Z uzasadnienia projektu nie wynika dlaczego projektodawca zdecydował się na kwalifikację ww. zachowań jako przestępstwo skarbowe. W naszej ocenie szkodliwość czynu polegającego na niezłożeniu informacji nie jest adekwatna do zachowania polegającego na niezłożeniu jej w terminie, niezgodności sposobu czy wzoru składanych informacji. Wystarczającą reakcją karną jest kwalifikacja ww. zachowania jako wykroczenia skarbowego.</p> <p>Dlatego też proponujemy zmianę § 3 poprzez nadaniu mu treści: <i>„Kto, wbrew obowiązкови, nie składa w terminie właściwemu organowi informacji o której mowa w art. 133 ust. 1 ustawy z dnia o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz. U. poz.) lub wbrew obowiązкови nie składa jej za pomocą środków komunikacji elektronicznej, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe”</i>.</p>
--	--	------------------------------	---

	Art. 151 i 152	Konfederacja Lewiatan	<p>Należy wskazać, że rolą ustawodawcy jest implementować przepisy Dyrektywy na czas. Zważywszy na fakt, że to nie miało miejsca, projektodawca daje wybór odnośnie możliwości stosowania przepisów począwszy od 1 stycznia 2024 r., czyniąc ten wybór nieodwołalnym. Polskie podmioty nie są przygotowane na stosowanie przepisów, gdyż projekt ustawy został udostępniony 25 kwietnia 2024 r. Projektodawca powinien dodać przepisy wskazujące co w sytuacji gdy grupa nie będzie stosować przepisów począwszy od 1 stycznia 2024 r. (rezygnując z dokonania wyboru danego w art. 151 i 152 projektowanej ustawy).</p> <p>Na marginesie należy wskazać, że bardzo niebezpiecznym zabiegiem legislacyjnym jest domniemanie wejścia w życie ustawy od jakiejś daty w przeszłości. Taka praktyka nie powinna mieć miejsca, gdyż narusza porządek prawny/konstytucyjny.</p>
--	----------------	-----------------------	---

KL/296/81/ASW/2024