



**Pan**  
**Jarosław Neneman**  
**Podsekretarz Stanu**  
**w Ministerstwie Finansów**  
ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa

Szanowny Panie Ministrze,

w odpowiedzi na pismo z dnia 25 kwietnia 2024 r. (DD10.8200.2.2023), uprzejmie dziękuję za przekazanie do opiniowania *projektu z dnia 25 kwietnia 2024 r. ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych*, dalej zwanego „projektem”.

Po zapoznaniu się z projektem i przeprowadzonej analizie, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce wskazuje do rozważenia następujące kwestie:

**Stowarzyszenie**  
**Księgowych w Polsce**

ul. Górnośląska 5  
00-443 Warszawa

tel. 22 622 77 39  
tel. 22 583 49 30  
fax 22 622 77 81

sekretariat@skwp.pl  
www.skwp.pl

**Działamy**  
**dla księgowych**  
od 1907 r.



Stowarzyszenie Księgowych w Polsce  
jest członkiem Międzynarodowej  
Federacji Księgowych (IFAC)

1. Nazwa nowego podatku

Powszechnie używany termin „podatek minimalny” może być mylący. W Polsce obowiązują już dwa podatki o podobnej nazwie. W ramach tzw. Polskiego Ładu wprowadzono „podatek minimalny” od spółek o niskiej rentowności. Od 2024 roku podatek minimalny jest nową, równoległą formą opodatkowania obok tzw. „klasycznego” CIT. Stąd objęcie obowiązkiem zapłaty jednego podatku nie wyklucza zobowiązania do poniesienia ciężaru drugiego - zgodnie z art. 24ca ustawy o CIT. Wcześniej wprowadzono także „podatek minimalny” od przychodów z wynajmu budynków. Na mocy art. 30g ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 24b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podatek dochodowy od przychodu ze źródła trwałego będącego budynkiem najemca płaci od przychodów z budynków. W/w podatki wprowadzano pod hasłem walki z globalnymi, międzynarodowymi korporacjami, które unikają płacenia podatków w Polsce. Będzie to zatem, trzeci podatek o podobnym, wyrównawczym charakterze w Polsce.

2. Wyzwania i zadania dla księgowych i dyrektorów finansowych

Zaplanowanie procesu przygotowania do płacenia omawianego podatku będzie wymagało przygotowania służb finansowo-księgowych i działów prawnych. Szczególnie będzie wymagało:

- zebrania nowych, dotychczas nierejestrowanych danych i organizacji procesów ich pozyskiwania i przetwarzania;
- ustalenia, czy grupa się kwalifikuje i ustalenia kryteriów tej kwalifikacji;
- określenia jurysdykcji, w których grupa działa lub wybrania takiej jurysdykcji;

- określenia katalogu wyłączenia płacenia tego podatku;
- wyliczenia jurysdykcyjnego kwalifikowalnego dochodu oraz możliwości wyboru korekt tzw. elections;
- obliczenia podatków kwalifikowanych i podatków opłaconych i przeprowadzania skomplikowanych kalkulacji;
- wyliczenia substratu majątkowo osobowego i wielu innych, które powinny zostać prawidłowo zidentyfikowane i skalkulowane indywidualnie lub w odniesieniu do grupy spółek lub w jedno i drugie;
- stworzenia nowego planu kont lub co najmniej identyfikacji kont księgowych do w/w operacji, informacji np. dotyczących wyliczenia substratu majątkowo-osobowego;
- ustalenia, czy wystąpi i jak duże będzie dodatkowe opodatkowanie wyrównawcze oraz który podmiot w ramach grupy powinien zapłacić podatek;
- raportowania według odmiennych zasad związanych z tym podatkiem;
- wiedzy, że przepisy krajowe Ustawy o rachunkowości jak i projektowane jej zmiany dają pierwszeństwo w zakresie konsolidacji Międzynarodowym Standardom Rachunkowości, a konsolidacja w grupach kapitałowych z kapitałem amerykańskim, szczególnie w grupach związanych z obronnością jest dokonywana w oparciu o amerykańskie US GAAP.

### 3. Długi czas oczekiwania na interpretację

Wątpliwości związane z nowym podatkiem będą zapewne liczne a zainteresowani będą czekać na interpretację nawet sześć miesięcy. O wydanie takiej opinii będą mogli wnioskować wyłącznie podatnicy podlegający opodatkowaniu wyrównawczemu. Czyli podmioty, które spełniają wszystkie kryteria i przejdą wszystkie w/w etapy. Jak mają postąpić podmioty, które już na etapie decyzji o przynależności do grupy, mają istotne wątpliwości? Kto w takiej sytuacji będzie wydawał indywidualną interpretację?

4. W związku z wydaniem interpretacji trzeba będzie uiścić dwie opłaty. Pierwsza tzw. wstępna ma wynieść 25 tys. zł. Wysokość drugiej tzw. główna, będzie zależeć od stopnia skomplikowania sprawy, ale nie może przekraczać 75 tys. zł. Opinie dyrektora KIS w sprawie podatku wyrównawczego będą ważne przez pięć lat od ich wydania.
5. Należy zwrócić uwagę na istotną rolę prawników we wprowadzaniu omawianego podatku. Większość zagadnień dotyczących kwalifikacji grupy to zagadnienia prawne. Księgowi będą zaangażowani dopiero po rozstrzygnięciu istotnych kwestii i ich rola sprowadzi się do ewidencji rozwiązań zaproponowanych przez prawników i specjalistów od podatków. Księgowi na wiele rozstrzygnięć mogą nie mieć wpływu”, choć w praktyce będą podpisywać stosowne deklaracje, o czym trzeba pamiętać.
6. Należy dążyć do rozwiązania, w którym podatek wyrównawczy będzie liczony tylko raz na potrzeby krajowego podatku minimalnego. W zależności od ostatecznie przyjętych rozwiązań i wysokości podatku, obecnie w projekcie to 15%, podatek taki może być liczony dwa razy, co zwiększy obciążenia pracą i odpowiedzialnością służby finansowo-księgowe.
7. Na stronach rządowych czytamy, że w 2023 r. dochody budżetu państwa wyniosły 574,1 mld zł i były wyższe o 69,3 mld zł (tj. 13,7%) w porównaniu do roku 2022. Dochody podatkowe budżetu państwa wyniosły 506,9 mld zł i były wyższe w stosunku do roku 2022 o ok. 41,4 mld zł (tj. 8,9%), w tym:
  - a) dochody z podatku VAT wyniosły 244,3 mld zł i były wyższe o ok. 13,9 mld zł (tj. 6,0%) w stosunku do roku 2022,

- b) dochody z podatku akcyzowego wyniosły 84,8 mld zł i były wyższe o ok. 5,0 mld zł (tj. 6,3%) w stosunku do roku 2022,
- c) dochody z podatku PIT wyniosły 91,7 mld zł i były wyższe o ok. 23,6 mld zł (tj. 34,6%) w stosunku do roku 2022,
- d) dochody z podatku CIT wyniosły 67,9 mld zł i były niższe o ok. 2,3 mld zł (tj. 3,2%) w stosunku do roku 2022.

W 2023 r. wykonanie dochodów niepodatkowych wyniosło 63,8 mld zł i było wyższe o ok. 27,0 mld zł (tj. 73,4%) w stosunku do wykonania w roku 2022. Dużo wyższe wpływy niepodatkowe w 2023 r. w porównaniu do 2022 r. wynikają głównie z wpłat z tytułu aukcji uprawnień do emisji gazów cieplarnianych. W 2022 r. dochody uzyskane ze sprzedaży w drodze aukcji uprawnień do emisji podlegały przekazaniu do Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 na podstawie przepisów ustawy z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych.

Wobec wyżej przedstawionego zestawienia dochodów budżetu państwa za rok 2023, powstaje pytanie o poziom dochodów dla budżetu państwa planowanych w związku z nowym podatkiem. W OSR czytamy, że zaproponowane w projekcie ustawy rozwiązania, wpłyną na dochody budżetu państwa, z tytułu objęcia największych przedsiębiorstw międzynarodowych i krajowych opodatkowaniem wyrównawczym. Przewidywany dochód budżetu państwa w tym zakresie przedstawia poniższa tabela:

<b>Rok</b>	<b>2024</b>	<b>2025</b>	<b>2026</b>	<b>2027</b>	<b>2028</b>	<b>2029</b>	<b>2030</b>	<b>2031</b>	<b>2032</b>
Dochód budżetu państwa (mln zł)	0	0	462,0	2 415,0	2 517,3	2 621,1	2 723,7	2 863,1	3 005,6

Nie kwestionując celu i sensowności wprowadzanego podatku, powstaje pytanie, czy opracowany projekt, bardzo rozległy i niełatwy w jego lekturze (154 strony samego projektu + 275 stron uzasadnienia), z licznym wymogami, obostrzeniami i prawnymi zawłościami, pozostaje konstrukcją (jako całość) adekwatną i współmierną do planowanych dochodów budżetowych z tego podatku. Czyniąc punktem odniesienia rok budżetowy 2023, w którym dochody podatkowe wyniosły 507 mld zł wskazać należy, że wysokość dochodów budżetowych z nowego podatku (planowana np. w roku 2032) będzie stanowić mniej niż 1% dochodów podatkowych budżetu państwa z roku 2023 (zakładając, że w poszczególnych latach budżet krajowy będzie na ścieżce wzrostowej, wówczas ta relacja może okazać się jeszcze bardziej niekorzystna). Być może, rozwiązaniem optymalnym byłoby „odchudzenie” dyrektywy Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2022 r., str. 1). Dopiero, tego rodzaju działania na poziomie prawodawstwa UE, mogłyby przełożyć się w krajach członkowskich na uproszczenie tego podatku i sprawienie, że cała procedura z jego ustalaniem, pobieraniem, etc. byłaby bardziej przyjazna dla adresatów tych przepisów.

8. W ramach słowniczka ustawy, w art. 2 ust. 1 pkt. 22-26 projektu, wskazuje się na poszczególne definicje, tj.: [ilekroć mowa o:]

„22) kwalifikowanym globalnym podatku wyrównawczym – rozumie się przez to podatek obowiązujący w państwie innym niż Rzeczpospolita Polska, który wynika ze stosowania kwalifikowanej zasady włączenia dochodu do opodatkowania;

23) kwalifikowanym krajowym podatku wyrównawczym – rozumie się przez to podatek obowiązujący w państwie innym niż Rzeczpospolita Polska, jeżeli:

- a) to państwo nie zapewnia żadnych korzyści związanych z przepisami regulującymi ten podatek, oraz

b) podatek ten przewiduje określenie nadwyżki zysku w odniesieniu do nisko opodatkowanych jednostek składowych zlokalizowanych w tym państwie i opodatkowanie tej nadwyżki z uwzględnieniem minimalnej stawki podatkowej, zgodnie z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w przypadku państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej – zgodnie z Modelowymi Zasadami OECD oraz

c) podatek ten jest ustalany i pobierany w sposób zgodny z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w przypadku państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej – zgodnie z Modelowymi Zasadami OECD;

24) kwalifikowanej zasadzie niedostatecznie opodatkowanych zysków – rozumie się przez to przepisy obowiązujące w państwie innym niż Rzeczpospolita Polska, jeżeli:

a) to państwo nie zapewnia żadnych korzyści związanych z tymi przepisami oraz

b) przepisy te są równoważne z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w odniesieniu do państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, z Modelowymi Zasadami OECD, na podstawie których dane państwo opodatkowuje wyrównawczo nisko opodatkowane jednostki składowe grupy, które nie zostały opodatkowane na podstawie kwalifikowanej zasady włączenia dochodu do opodatkowania albo na podstawie przepisów o globalnym podatku wyrównawczym oraz

c) przepisy te są stosowane w sposób zgodny z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w przypadku państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, zgodnie z Modelowymi Zasadami OECD;

25) kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania – rozumie się przez to przepisy obowiązujące w państwie innym niż Rzeczpospolita Polska, jeżeli:

a) państwo to nie zapewnia żadnych korzyści związanych z tymi przepisami,

b) przepisy te są równoważne z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w przypadku państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, z Modelowymi Zasadami OECD, na podstawie których jednostka dominująca grupy międzynarodowej podlega opodatkowaniu wyrównawczemu z tytułu nisko opodatkowanych jednostek składowych tej grupy, oraz

c) przepisy te są stosowane w sposób zgodny z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w przypadku państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej zgodnie z Modelowymi Zasadami OECD;

26) minimalnej stawce podatkowej – rozumie się przez to stawkę podatkową w wysokości 15%”.

Wobec powyższego, powstają uzasadnione pytania, następującej treści:

- 1) Jeżeli wszystkie formy podatków spowodują wpływ środków do polskiego budżetu to warto tego rodzaju rozwiązania zaakceptować. Jednak powstaje pytanie, jak wyliczyć podstawy opodatkowania w tych formach? W różnych krajach mogą być różnie uznawane koszty i przychody podatkowe, czy to także będzie w Polsce uregulowane i kontrolowane?
- 2) Jakie są zagrożenia dla polskich przedsiębiorstw po wdrożeniu ustawy?

Pozostałe uwagi, przedstawione zostały w tabelarycznym zestawieniu, stanowiącym załącznik do niniejszego pisma.

W imieniu Ekspertów SKwP

dr hab. Stanisław Hońko, prof. US  
Prezes

**Załącznik do pisma**

Uwagi do projektu z dnia 25 kwietnia 2024 r. ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/ Propozycja zmian zapisu
1.	Art. 4	SKwP	Dla podlegania obowiązkowi podatku minimalnego wymagane jest spełnienie warunku skonsolidowanych przychodów 750 mln euro. W praktyce sprawdzenie tego warunku może być bardzo utrudnione w sytuacji tych podmiotów, które nie są jednostkami dominującymi najwyższego szczebla. Należy bowiem wskazać, że struktura grupy może być wieloszczeblowa, co może powodować trudności. (art. 4 ustawy)
2.	Art. 11 - 15	SKwP	Obliczenie globalnego podatku wyrównawczego wymaga znajomości zasad opodatkowania w poszczególnych państwach, w których funkcjonuje grupa. Pytanie na ile jest to wykonalne w przypadku bardzo rozbudowanych grup?
3.	Art. 24 i nast.	SKwP	Krajowy podatek wyrównawczy będzie miał zastosowanie m.in. do polskich podmiotów, które legalnie korzystają z preferencji wynikających z ustawy o CIT, w tym stawki 9% CIT oraz odliczeń od podstawy opodatkowania. Negatywnie wpłynie to na warunki funkcjonowania sektora gospodarczego i konkurencyjność wielu przedsiębiorstw. W odniesieniu do podmiotów korzystających ze zwolnień podatkowych SSE/PSI grozi to naruszeniem praw nabytych.
4.	Inne	SKwP	Sugerujemy zastanowienie się przede wszystkim nad kwestią realizacji obowiązków przez podatników, którzy nie są jednostkami dominującymi najwyższego szczebla. W przypadku tych podmiotów mogą się pojawiać bariery w uzyskaniu informacji od innych podmiotów z grupy. W zakresie krajowego podatku wyrównawczego, istnieje ryzyko nałożenia „sankcyjnego” opodatkowania na podmioty legalnie korzystające z preferencji (obniżonej stawki, zwolnień podatkowych), tylko z tego tytułu, że są członkami grup międzynarodowych. Biorąc pod uwagę znaczące skomplikowanie wdrażanych przepisów, należy rozważyć w szczególności zapewnienie odpowiednio długiego <i>vacatio legis</i> , tak aby podatnicy mogli się przygotować na ich wprowadzenie. Również wypracowanie po stronie prawodawcy odpowiednich rozwiązań – w tym przygotowanie stosownych zeznań podatkowych, ewentualnych objaśnień, wymaga czasu. Wobec tego, termin na realizację tych obowiązków powinien uwzględniać te okoliczności.