

GLOBALNY PODATEK MINIMALNY

Opodatkowanie wyrównawcze
jednostek wchodzących w skład grup
międzynarodowych i krajowych

redakcja naukowa

Dominik J. Gajewski, Monika Laskowska

Michał Bernat, Przemysław Demczyszak, Dominik J. Gajewski
Dorota Jakubowska, Kamil Jastrzębski, Paulina Karniej-Kmita, Piotr Karwat
Mikołaj Kondej, Błażej Kuźniacki, Monika Laskowska, Hanna Litwińczuk
Filip Majdowski, Wojciech Niedźwiedzki, Elżbieta Olechniewicz, Andrzej Pałys
Piotr Piontkowski, Anna Sobierajska-Sokół, Beata Sobocha-Holc
Aleksander Werner, Roman Wiatrowski

GloBE

GLOBALNY PODATEK MINIMALNY

Opodatkowanie wyrównawcze
jednostek wchodzących w skład grup
międzynarodowych i krajowych

redakcja naukowa

Dominik J. Gajewski, Monika Laskowska

Michał Bernat, Przemysław Demczyszak, Dominik J. Gajewski
Dorota Jakubowska, Kamil Jastrzębski, Paulina Karniej-Kmita, Piotr Karwat
Mikołaj Kondej, Błażej Kuźniacki, Monika Laskowska, Hanna Litwińczuk
Filip Majdowski, Wojciech Niedźwiedzki, Elżbieta Olechniewicz, Andrzej Pałys
Piotr Piontkowski, Anna Sobierajska-Sokół, Beata Sobocha-Holc
Aleksander Werner, Roman Wiatrowski

Stan prawny na 1 lutego 2025 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Violet Design

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2025

ISBN 978-83-8390-454-2

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
---------------------	---

Część I

KIERUNKI ZMIAN WYWOŁANE WDROŻENIEM GLOBALNEGO PODATKU MINIMALNEGO

Dominik J. Gajewski, Wojciech Niedźwiedzki

Idea wspólnej polityki podatkowej Unii Europejskiej w świetle GloBE (Filar 2).....	13
---	-----------

Roman Wiatrowski

Czy globalny podatek minimalny rzeczywiście przyczyni się do zwalczania szkodliwej konkurencji podatkowej?.....	25
--	-----------

Filip Majdowski

Wpływ polityki oraz polityk podatkowych na kształt Filaru 2 projektu BEPS 2.0 na przykładzie wybranych zagadnień	39
---	-----------

Elżbieta Olechniewicz

Filar 2 a konieczność utworzenia wyspecjalizowanego systemu sądowego ds. rozwiązywania międzynarodowych sporów podatkowych	59
---	-----------

Część II

ZACHWIANIE PORZĄDKU PRAWNEGO ZWIĄZANE Z GLOBALNYM PODATKIEM MINIMALNYM

Hanna Litwińczuk

Kwestia potencjalnego nadużycia podatkowych umów międzynarodowych poprzez wprowadzenie do systemu krajowego zasady niedostatecznie opodatkowanych zysków (<i>Undertaxed Profits Rule</i> – UTPR).....	75
--	-----------

Beata Sobocha-Holc

Wdrożenie UTPR jako potencjalne naruszenie polskiej jurysdykcji podatkowej – perspektywa orzecznictwa sądowego	89
---	-----------

Błażej Kuźniacki

Pojedynek gigantów – globalny podatek minimalny i globalny reżim inwestycyjny	103
--	------------

Piotr Karwat, Aleksander Werner

GloBE – środek antyabuzowy czy instrument ograniczający konkurencję podatkową?	133
---	------------

Mikołaj Kondej

Wybrane elementy globalnego podatku minimalnego grożące naruszeniem zasady rządów prawa	149
--	------------

Część III

PRAKTYCZNE ASPEKTY WDROŻENIA GLOBALNEGO PODATKU MINIMALNEGO

Monika Laskowska

Wpływ wytycznych administracyjnych OECD na wdrożenie dyrektywy 2022/2523 na przykładzie kwestii związanych z podmiotami typu <i>flow-through</i>	163
---	------------

Kamil Jastrzębski

Problematyka wykorzystania rozwiązań typu bezpieczne przystanie z uwzględnieniem posiadanego substratu majątkowo-osobowego	181
---	------------

Dorota Jakubowska

Podstawowe zasady dotyczące podatku u źródła na gruncie ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym i systemu GloBE	193
--	------------

Anna Sobierajska-Sokół, Piotr Piontkowski

Wybrane zagadnienia praktyczne stosowania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego	205
---	------------

Andrzej Pałys

Raportowanie Filaru 2 jako wyzwanie z zakresu zarządzania danymi organizacji	219
---	------------

Paulina Karniej-Kmita

Zagadnienie pewności podatkowej w założeniach Filaru 1 projektu OECD BEPS 2.0.....	233
---	------------

Część IV

GLOBALNY PODATEK MINIMALNY A SYSTEM ZACHĘT PODATKOWYCH

Michał Bernat

Wpływ podatku wyrównawczego na stosowanie w Polsce zachęt podatkowych na inwestycje i innowacje.....	251
---	------------

Przemysław Demczyszak

Wpływ globalnego podatku wyrównawczego na efektywność ulg podatkowych SSE i PSI	271
--	------------

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

dyrektywa 2022/2523	– dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z 15.12.2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii (Dz.Urz. UE L 328, s. 1, ze sprost.)
dyrektywa arbitrażowa	– dyrektywa Rady (UE) 2017/1852 z 10.10.2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE L 265, s. 1)
Konstytucja	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
konwencja arbitrażowa	– Konwencja w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz.Urz. UE C 160 z 2005 r., s. 11, ze zm.)
Konwencja MLI	– Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu 24.11.2016 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 1369 ze sprost.)
Konwencja OECD	– Konwencja o Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju wraz z Protokołami dodatkowymi nr 1 i 2 sporządzona w Paryżu 14.12.1960 r. (Dz.U. z 1998 r. Nr 76, poz. 490)
KWPT	– Konwencja wiedeńska o prawie traktatów sporządzona w Wiedniu 23.05.1969 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.)
rozporządzenie 651/2014	– rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z 17.06.2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz.Urz. UE L 187, s. 1, ze zm.)
r.p.p.p.	– rozporządzenie Rady Ministrów z 27.12.2022 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji (Dz.U. z 2025 r. poz. 108)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47, ze zm.)
TUE	– Traktat o Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 13)
TWE	– Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz.Urz. UE C 321E z 2006 r., s. 37)
u.DRM	– ustawa z 16.10.2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 948)

- | | | |
|-------------------------------|---|---|
| ustawa o CIT | – | ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm.) |
| ustawa o podatku wyrównawczym | – | ustawa z 6.11.2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz.U. poz. 1685) |

Urzędowe zbiory orzecznictwa

- | | | |
|----------|---|---|
| OTK-A | – | Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – Seria A |
| OTK | – | Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego |
| ONSA | – | Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego |
| ONSAiWSA | – | Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych |

Inne

- | | | |
|--|---|--|
| GloBE | – | Globalne Zasady Przeciwdziałania Erozji Bazy Podatkowej |
| Model Konwencji OECD | – | OECD, Tax Convention on Income and on Capital (Model Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku) |
| Model Konwencji OECD (2017) / MK OECD (2017) | – | OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, Paris 2017 |
| MTS | – | Międzynarodowy Trybunał Sprawiedliwości |
| NSA | – | Naczelny Sąd Administracyjny |
| OECD | – | Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju |
| Skonsolidowany Komentarz OECD | – | OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS, Paris 2024, https://doi.org/10.1787/b849f926-en (dostęp: 23.01.2025 r.) |
| TK | – | Trybunał Konstytucyjny |
| TSUE | – | Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej |
| Zasady Modelowe OECD | – | OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2021, https://doi.org/10.1787/782bac33-en (dostęp: 23.01.2025 r.) |

Część I

**KIERUNKI ZMIAN WYWOŁANE WDROŻENIEM
GLOBALNEGO PODATKU MINIMALNEGO**

Dominik J. Gajewski, Wojciech Niedźwiedzki

IDEA WSPÓLNEJ POLITYKI PODATKOWEJ UNII EUROPEJSKIEJ W ŚWIETLE GLOBE (FILAR 2)

Streszczenie

Wspólna polityka podatkowa Unii Europejskiej to temat wieloaspektowy i kluczowy dla zapewnienia sprawiedliwego, przejrzystego oraz efektywnego opodatkowania na jednolitym rynku unijnym. Jednym z najważniejszych elementów tej polityki jest walka z unikaniem opodatkowania przez międzynarodowe korporacje, które wykorzystują luki prawne i różnice w systemach podatkowych między państwami członkowskimi. W odpowiedzi na te wyzwania kluczową inicjatywą w zakresie harmonizacji i ujednolicenia międzynarodowego opodatkowania w UE jest wprowadzenie globalnego minimalnego podatku dochodowego (GloBE) w ramach drugiego filaru reformy BEPS 2.0, zainicjowanej przez OECD.

1. Wprowadzenie

Polityka podatkowa, zarówno na poziomie krajowym, unijnym, jak i międzynarodowym, odgrywa kluczową rolę w kształtowaniu sfery społecznej, gospodarczej i socjalnej. Poprawnie funkcjonujący system podatkowy jest fundamentem działania każdego rozwiniętego państwa, umożliwiając finansowanie zadań publicznych, redystrybucję dochodów oraz stymulację gospodarki w czasach kryzysu, jak miało to miejsce w okresie pandemii COVID-19.

Od 2017 r. wprowadzono wiele działań zmierzających do stworzenia stabilnego i przejrzystego systemu podatkowego. Polityka podatkowa, która ma na celu przeciwdziałanie erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków, jest integralnym elementem polityki publicznej. Działania te są podejmowane zarówno na poziomie krajowym, jak i międzynarodowym, ponieważ odpowiednia konstrukcja polityki podatkowej ma wpływ na efektywność systemu. Unia Europejska, współpracując z OECD, od lat walczy z transferem zysków do państw o niższych stawkach podatkowych. Reforma opodatkowania

osób prawnych jest w programie Komisji Europejskiej od dłuższego czasu. Podczas gdy początkowo program był napędzany potrzebą uczynienia środowiska fiskalnego bardziej konkurencyjnym, obecną mantrą wydaje się być uczynienie tego środowiska bardziej sprawiedliwym i zainspirowanie sprawiedliwości podatkowej. W szczególności brak harmonizacji systemów podatków bezpośrednich w UE umożliwia korporacjom unikanie wyższych podatków w państwach o wyższych stawkach. Choć UE ma jednolity system podatków pośrednich, takich jak VAT, w zakresie podatków bezpośrednich jedynie dyrektywy mogą kształtować te systemy, a państwa członkowskie mają pewną swobodę w ich implementacji. Celem OECD jest wprowadzenie spójnych regulacji podatkowych, szczególnie w kontekście transgranicznych płatności, co ma być osiągnięte przez zwiększenie transparentności i pewności prawa podatkowego w Europie.

Inicjatywy OECD w walce z unikaniem opodatkowania doprowadziły do stworzenia pakietu BEPS, który daje krajowym organom narzędzia do zapobiegania nadużyciom podatkowym przez międzynarodowe korporacje. Obecnie pakiet ten ewoluje w ramach projektu BEPS 2.0, który opiera się na dwóch filarach. Filar 1 dotyczy opodatkowania przedsiębiorstw technologicznych, natomiast Filar 2 wprowadza globalny minimalny podatek dochodowy, mający zasadniczo na celu zapobieganie erozji bazy podatkowej w państwach o efektywnej stawce podatkowej poniżej 15%. Po globalnym porozumieniu i poparciu przez ministrów finansów G20, w dniu 20.12.2021 r. OECD opublikowała Zasady Modelowe w zakresie GloBE (Global Anti-Base Erosion), które określają zakres i kluczowe mechanizmy zasad GloBE¹. W dniu 14.03.2022 r. opublikowano również Komentarz do zasad modelu GloBE². Dnia 15.12.2022 r. Unia Europejska przyjęła dyrektywę wprowadzającą Filar 2³, co jest częścią reformy opodatkowania międzynarodowych korporacji.

2. Kluczowe założenia globalnego minimalnego podatku w kontekście idei wspólnej polityki podatkowej Unii Europejskiej

Wprowadzenie globalnego minimalnego poziomu opodatkowania dla międzynarodowych korporacji zakłada ustanowienie minimalnej efektywnej stawki podatkowej na poziomie 15%. Oznacza to, że jeżeli przedsiębiorstwo działa w jurysdykcji, gdzie efektywna stawka podatkowa jest niższa niż ten poziom, wówczas państwa, w których przedsiębiorstwo to prowadzi działalność, mogą nałożyć dodatkowe podatki, aby wyrów-

¹ <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf> (dostęp: 15.01.2025 r.).

² <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf> (dostęp: 15.01.2025 r.).

³ Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z 15.12.2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii (Dz.Urz. UE L 328, s. 1, ze sprost.).

nać stawkę do minimalnego poziomu. Celem tej regulacji jest zapobieganie sytuacjom, w których międzynarodowe korporacje optymalizują swoje obciążenia podatkowe poprzez rejestrowanie zysków w państwach o niskim lub zerowym opodatkowaniu, nawet jeśli ich rzeczywista działalność gospodarcza odbywa się gdzie indziej.

Wprowadzenie globalnego minimalnego podatku dochodowego ma ogromne znaczenie dla UE, zarówno w kontekście ochrony budżetów krajowych państw członkowskich, jak i w kontekście harmonizacji wewnętrznych przepisów podatkowych. Chociaż UE ma stosunkowo zharmonizowane systemy podatków pośrednich, takich jak VAT, to w zakresie podatków bezpośrednich, w tym podatku dochodowego od osób prawnych, różnice między państwami członkowskimi są znaczne. Harmonizacja polityki podatkowej w UE, zwłaszcza w odniesieniu do podatków bezpośrednich, takich jak podatek dochodowy od osób prawnych, jest zatem trudnym procesem, ponieważ podatki te pozostają w dużej mierze w gestii państw członkowskich. Już na początku lat 90. XX w. toczyły się w tym zakresie dyskusje wynikające z tego, że dostosowanie polityki podatkowej państw członkowskich jest trudnym zadaniem, nie tylko ze względu na obawy dotyczące suwerenności podatkowej, ale także ze względu na różne podstawy gospodarcze i społeczne⁴. Jednym z głównych wyzwań jest zróżnicowanie stawek podatkowych oraz różne ulgi i zwolnienia podatkowe stosowane przez niektóre państwa, by przyciągać zagraniczne inwestycje bezpośrednie (FDI)⁵. W efekcie niektóre państwa UE stają się tzw. rajami podatkowymi, co prowadzi do szkodliwej konkurencji podatkowej i erozji bazy podatkowej w innych państwach członkowskich. W tym kontekście wprowadzenie globalnego minimalnego podatku ma na celu ograniczenie tego zjawiska i zapewnienie bardziej sprawiedliwego systemu podatkowego w całej UE. Wprowadzenie globalnej minimalnej stawki podatkowej wymusza na państwach członkowskich zbliżenie swoich systemów podatkowych, co z kolei może prowadzić do większej spójności i przejrzystości w opodatkowaniu największych korporacji na terenie całej Unii. Podatek ten pozwoli na bardziej spójne podejście do opodatkowania korporacji na terenie UE, zmniejszając różnice między państwami w poziomie opodatkowania przedsiębiorstw. Oznacza to, że państwa, które obecnie oferują bardzo niskie efektywne stawki podatkowe, będą musiały dostosować swoje przepisy, aby spełnić wymogi nowej dyrektywy UE. Wprowadzenie minimalnego podatku może zatem wpłynąć na ograniczenie szkodliwej konkurencji podatkowej w UE, co z kolei może prowadzić do większej stabilności fiskalnej w całej UE.

Wprowadzenie globalnego minimalnego podatku może znacząco zwiększyć sprawiedliwość systemu podatkowego w UE, ponieważ korporacje będą mniej skłonne do przenoszenia zysków do rajów podatkowych. W dłuższej perspektywie reforma ta może także wyrównać warunki konkurencji na jednolitym rynku, co będzie korzystne dla

⁴ Sprawozdanie Komisji dla Rady w sprawie zakresu konwergencji systemów podatkowych we Wspólnocie COM(80)139 wersja ostateczna 2 (Bruksela, 23.04.1980 r.).

⁵ N. Bammens, D. Bettens, *The Potential Impact of Pillar Two on Tax Incentives*, „Intertax” 2023/51(2), s. 156.

mniejszych i średnich przedsiębiorstw, które często nie mają takich samych możliwości optymalizacji podatkowej jak międzynarodowe korporacje. Tym samym w wyniku wprowadzenia tego podatku można spodziewać się pewnej stabilizacji systemów fiskalnych poszczególnych państw oraz zmniejszenia nieuczciwej konkurencji podatkowej. Wprowadzenie globalnego minimalnego podatku ma na celu zapobieżenie takim działaniom, co przyczyni się do bardziej sprawiedliwego podziału ciężaru podatkowego między korporacje międzynarodowe a inne podmioty. Oznacza to, że największe przedsiębiorstwa, generujące zyski w różnych państwach, będą musiały płacić sprawiedliwą część podatków, niezależnie od tego, gdzie ulokują swoje siedziby. To z kolei zwiększy dochody budżetowe państw, które będą mogły przeznaczać je na realizację ważnych zadań publicznych, takich jak infrastruktura, edukacja czy ochrona zdrowia.

Wdrożenie globalnego minimalnego podatku nie jest pozbawione wyzwań. Różnice w systemach podatkowych między państwami członkowskimi mogą prowadzić do trudności w pełnej harmonizacji przepisów. Ponadto niektóre państwa członkowskie, które korzystają z niskich stawek podatkowych, mogą opóźniać wdrożenie nowych regulacji w celu zachowania swojej konkurencyjności jako atrakcyjnych miejsc dla inwestycji zagranicznych. Harmonizacja jest czasami używana jako synonim globalizacji⁶. W praktyce harmonizacja to pojęcie, które sugeruje przebieg lub metodę dowolnej z licznych form globalizacji. Harmonizacja zwykle sugeruje poszukiwanie wspólnych zasad postępowania, lecz jak pokazuje wieloletnia praktyka, jest to bardzo trudne w kontekście polityki podatkowej. W globalnej gospodarce każde państwo musi znaleźć najlepsze rozwiązanie podatkowe umożliwiające osiągnięcie pozycji konkurencyjnej, stąd pewna niechęć do pełnej harmonizacji przepisów podatkowych w zakresie podatków bezpośrednich. Wdrożenie tego podatku stanowi kluczowy krok w kierunku harmonizacji polityki podatkowej UE i ograniczenia erozji bazy podatkowej. Ta inicjatywa ma na celu zapewnienie sprawiedliwego i przejrzystego opodatkowania międzynarodowych korporacji, co przyczyni się do większej stabilności finansowej państw członkowskich UE oraz wyrównania warunków konkurencji na jednolitym rynku. Wdrożenie tego podatku jest istotnym elementem globalnej reformy podatkowej, która zmierza ku bardziej uczciwemu systemowi opodatkowania w erze globalizacji.

Kolejnym wyzwaniem jest potencjalne zwiększenie obciążeń biurokratycznych związanych z raportowaniem i przestrzeganiem nowych zasad podatkowych. Międzynarodowe korporacje będą musiały dostosować swoje systemy finansowe i podatkowe do nowych wymogów, co może generować dodatkowe koszty. Jak wynika z raportu OECD w zakresie jakości systemów podatkowych⁷, w czołówce rankingu pod kątem najlepszego systemu podatkowego znajdują się takie państwa jak: Estonia, Łotwa, Nowa Zelandia, Szwajcaria

⁶ L.C. Backer, *Harmonizing Law in an Era of Globalization. Convergence, Divergence, and Resistance*, Durham, North Carolina 2007.

⁷ <https://taxfoundation.org/research/all/global/2022-international-tax-competitiveness-index/> (dostęp: 15.01.2025 r.).

czy Luksemburg; natomiast Polska znajduje się na 28. miejscu. Wydaje się, że wprowadzenie globalnego minimalnego podatku może wpłynąć na wyniki tego rankingu.

Zasady GloBE zostały opracowane również po to, aby zminimalizować koszty i złożoność systemu podatkowego zarówno dla organów podatkowych, jak i podatników w kontekście celów polityki podatkowej tzw. Filaru 2. Dążenie do uproszczeń wpłynęło na szereg decyzji regulacyjnych. Pierwszą z nich jest wykorzystanie na potrzeby regulacji o globalnym minimalnym podatku progów i definicji z regulacji o obowiązkach sprawozdawczych według państw (raportowanie *Country-by-Country*). Ponadto weryfikacja poszczególnych danych polega na wyniku finansowym (informacje finansowe, stosowane standardy rachunkowości finansowej jednostki dominującej itd.), a nie wyniku podatkowym, gdyż poszczególne państwa mogą mieć znaczące różnice w tym zakresie (co *de facto* powinno zostać ograniczone przez wprowadzenie globalnego minimalnego podatku). Wykorzystanie rachunkowości podatku odroczonego w celu uwzględnienia różnic czasowych, w tym zasad przejściowych na podstawie istniejących zasad rachunkowości, jest równie istotną podstawą globalnego minimalnego podatku⁸. Co ważne, zostały opracowane tzw. bezpieczne przystanie (*safe harbour*) w celu złagodzenia obciążeń związanych z przestrzeganiem przepisów przez przedsiębiorstwa wielonarodowe, w tym ułatwienia dla jurysdykcji, które wprowadzą kwalifikowany, krajowy podatek wyrównawczy (*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax – QDMTT*), który powinien ułatwić przedsiębiorstwom wielonarodowym i administracjom podatkowym przestrzeganie przepisów i administrowanie nimi⁹. Raportowanie GloBE ma nastąpić w strukturze logicznej – GloBE Information Return (GIR), co pozwoliłoby na płynną wymianę informacji podatkowych pomiędzy poszczególnymi państwami¹⁰.

3. Idea sprawiedliwości podatkowej w kontekście walki z międzynarodową konkurencją podatkową na przykładzie GloBE

Państwa członkowskie UE od lat borykają się z problemem erozji bazy podatkowej i przenoszeniem zysków przez korporacje do tzw. rajów podatkowych. Dzięki wprowadzeniu minimalnej globalnej stawki podatkowej UE zyskuje narzędzie, które pozwala na bardziej sprawiedliwe rozłożenie obciążeń podatkowych i zmniejszenie luki w przychodach

⁸ Skonsolidowany Komentarz OECD – OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, Paris 2024, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> (dostęp: 23.01.2025 r.).

⁹ Zasady Modelowe OECD – OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2021, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en> (dostęp: 23.01.2025 r.).

¹⁰ <https://www.oecd.org/en/events/public-consultations/2024/07/draft-user-guide-for-the-globe-information-return-xml-schema.html> (dostęp: 15.01.2025 r.).

publicznych. Zwalczanie erozji bazy podatkowej jest jednym z kluczowych wyzwań w obszarze współczesnej polityki podatkowej, zwłaszcza w kontekście globalizacji oraz działalności międzynarodowych korporacji.

Wprowadzenie minimalnej stawki podatkowej na poziomie 15% ma na celu stworzenie minimalnego standardu dla opodatkowania dużych korporacji, które dotychczas korzystały z niskich lub zerowych stawek w jurysdykcjach o preferencyjnym opodatkowaniu. Dzięki temu rozwiązaniu firmy będą mniej skłonne do sztucznego alokowania zysków, a kraje o niższym opodatkowaniu nie będą mogły przyciągać działalności gospodarczej jedynie niskimi stawkami¹¹. Z punktu widzenia idei sprawiedliwości podatkowej istotne jest wprowadzenie zasady *substance over form*, która opiera się na rzeczywistym miejscu prowadzenia działalności gospodarczej, a nie wyłącznie na lokalizacji formalnych struktur prawnych. Oznacza to, że transakcje powinny być oceniane pod kątem ich rzeczywistej treści ekonomicznej, a nie tylko ich struktury prawnej. W kontekście GloBE zasada *substance over form* jest istotna w przepisach dotyczących zapobiegania unikaniu opodatkowania. Kładzie ona nacisk na ocenę transakcji pod kątem ich realnego, gospodarczego uzasadnienia. Dzięki temu eliminowane są struktury niemające rzeczywistego celu biznesowego poza optymalizacją podatkową. GloBE wymaga, aby międzynarodowe korporacje wykazywały rzeczywiste zaangażowanie gospodarcze w państwach, w których prowadzą działalność. W praktyce oznacza to, że samo posiadanie spółki w danej jurysdykcji o niższych stawkach podatkowych bez rzeczywistej aktywności ekonomicznej (np. zakładów produkcyjnych, biur, pracowników) nie powinno wystarczyć, aby korzystać z preferencji podatkowych. OECD wraz z G20 promują zasadę *substance over form* w celu zwiększenia przejrzystości działań gospodarczych oraz zwiększenia odpowiedzialności podatkowej międzynarodowych korporacji¹². W przypadku raportowania krajowego (*Country-by-Country Reporting*) zasada ta nakłada na korporacje obowiązek przedstawienia szczegółowych informacji o rzeczywistej działalności gospodarczej w różnych państwach.

Wprowadzenie minimalnej globalnej stawki podatkowej oraz bardziej rygorystycznych wymogów dotyczących dokumentacji gospodarczej pozwala ograniczyć zjawisko tzw. pudełkowych spółek (*shell companies*), których celem zasadniczo jest unikanie opodatkowania. Tym samym wprowadzenie minimalnego opodatkowania na poziomie 15% powinno ograniczyć możliwości agresywnej optymalizacji podatkowej polegającej na przenoszeniu zysków do jurysdykcji o niskich podatkach. Będzie to szczególnie ważne w kontekście państw członkowskich UE, które były krytykowane za stosowanie praktyk umożliwiających unikanie opodatkowania przez międzynarodowe korporacje, np. Irlandia, Luksemburg czy Holandia.

¹¹ J.E. Stiglitz, *Addressing Tax Avoidance Through International Tax Coordination: The OECD and BEPS Project*, „Journal of Economic Perspectives” 2019/33(3), s. 45–68.

¹² M.P. Devereux, J. Vella, *Implications of the OECD's Pillar Two Proposal*, Oxford University, Centre for Business Taxation Policy Papers 2020, s. 3.

Powyższa zasada *substance over form* wspiera także zastosowanie reguły *Income Inclusion Rule* – IIR, która ma na celu opodatkowanie jednostek dominujących, jeśli ich zagraniczne filie uzyskują dochody opodatkowane poniżej poziomu minimalnego. Zasada ta sprawia, że jednostki dominujące będą musiały uwzględnić te dochody w swoim rozliczeniu podatkowym, eliminując korzyści wynikające ze sztucznego alokowania zysków. W ramach obecnego systemu podatkowego międzynarodowe korporacje często przenoszą swoje zyski do jurysdykcji o korzystniejszych warunkach podatkowych, co prowadzi do poważnych strat dochodowych dla państw członkowskich UE. Dzięki globalnemu minimalnemu podatkowi największe korporacje będą miały mniejsze możliwości unikania opodatkowania poprzez tzw. agresywną optymalizację podatkową, co pozytywnie wpłynie na stabilność finansową państw UE. Agresywna optymalizacja podatkowa to strategia, w której międzynarodowe korporacje wykorzystują luki i niespójności w systemach podatkowych różnych państw, aby zmniejszyć swoje zobowiązania podatkowe. Metody te obejmują m.in. transfer zysków do krajów o niskim opodatkowaniu (np. poprzez struktury holdingowe), manipulowanie cenami transferowymi oraz korzystanie z luk prawnych wynikających z różnic w regulacjach dotyczących opodatkowania dochodów zagranicznych. W ramach tego podejścia przedsiębiorcy dążą do minimalizacji efektywnej stawki podatkowej (*effective tax rate* – ETR) – czyli średniego opodatkowania faktycznych dochodów – nierzadko do poziomu znacznie poniżej standardowych stawek w ich państwach operacyjnych.

Wprowadzenie globalnego minimalnego podatku dochodowego może skutkować zwiększeniem wpływów z podatków od korporacji w państwach członkowskich UE. Państwa o wyższych stawkach podatkowych będą mogły lepiej chronić swoje dochody, a także uniknąć sytuacji, w których dochody korporacji są sztucznie przenoszone do jurysdykcji o niskich stawkach podatkowych. Zwiększenie wpływów podatkowych dzięki GloBE ma istotne znaczenie dla państw rozwiniętych i rozwijających się. W krajach rozwiniętych dodatkowe wpływy mogą być przeznaczone na finansowanie działań związanych z edukacją, opieką zdrowotną czy infrastrukturą, które wymagają stałych i stabilnych źródeł finansowania. Z kolei w krajach rozwijających się, które wcześniej mogły tracić duże dochody podatkowe wskutek agresywnych strategii optymalizacji podatkowej korporacji, GloBE pozwala na zwiększenie zasobów budżetowych i wspieranie inicjatyw rozwojowych¹³.

Globalny minimalny podatek ma również kluczowe znaczenie w kontekście sprawiedliwości podatkowej, ponieważ zasadniczym problemem, z którym mierzyły się państwa na całym świecie, było agresywne planowanie podatkowe międzynarodowych korporacji wykorzystujących luki prawne, aby minimalizować swoje zobowiązania podatkowe. Poprzez przenoszenie zysków do jurysdykcji o bardzo niskim opodatkowaniu podmioty te unikały płacenia podatków w państwach, w których faktycznie generowały dochody. Tego rodzaju praktyki osłabiały możliwości budżetowe wielu państw, prowadząc do

¹³ R.S. Avi-Yonah, *Global Minimum Tax: A Win for Fairness in International Taxation*, University of Michigan Law & Economics Research Paper 2021, s. 513.

niesprawiedliwości, ponieważ mniejsze przedsiębiorstwa i obywatele musieli ponosić wyższe obciążenia fiskalne. Dzięki implementacji zasad GloBE korporacje nie mogą dłużej unikać płacenia podatków poprzez przenoszenie swoich dochodów do rajów podatkowych, co pozwala na bardziej sprawiedliwy podział dochodów między kraje, w których prowadzą działalność.

Przed wprowadzeniem GloBE korporacje często przenosiły zyski do państw, w których stawki podatkowe były minimalne lub zerowe, jak np. Holandia czy Luksemburg. Dzięki GloBE kraj pochodzenia korporacji może dopłacić różnicę, gdy efektywne opodatkowanie spółki (ETR) wynosi poniżej 15%. Przykładem jest sytuacja, gdy niemiecki podmiot przenosi dochody z opłat licencyjnych do swojej spółki zależnej w Luksemburgu. Po wejściu w życie GloBE Niemcy będą mogły opodatkować te dochody do poziomu efektywnego 15%, co eliminuje korzyść z przenoszenia zysków. Transfer dochodów poprzez manipulację cen transferowych to często stosowana metoda optymalizacji. GloBE ma za zadanie przeciwdziałać tej praktyce, gdyż dochody opodatkowane poniżej 15% będą musiały zostać uzupełnione przez państwo macierzyste, co niweluje korzyść podatkową. Państwa rozwijające się często nie posiadają narzędzi do efektywnego opodatkowania działalności korporacji międzynarodowych. Dzięki zasadzie *Subject to Tax Rule* (STTR) mogą one teraz nałożyć dodatkowy podatek, gdy transferowane są do nich dochody o niskim opodatkowaniu.

4. Implementacja przepisów o globalnym minimalnym podatku w państwach Unii Europejskiej

Implementacja przepisów o globalnym minimalnym podatku w państwach UE stanowi kluczowy element międzynarodowej polityki podatkowej mającej na celu ograniczenie erozji bazy podatkowej oraz walkę z unikaniem opodatkowania przez największe koncerny międzynarodowe. Unia Europejska poprzez dyrektywę 2022/2523 ustanowiła zasady globalnego minimalnego opodatkowania w ramach UE oraz zobowiązała państwa członkowskie do wdrożenia tych regulacji do 31.12.2023 r. Dyrektywa jest przejawem międzynarodowej współpracy na rzecz bardziej sprawiedliwego opodatkowania międzynarodowych korporacji. Choć dyrektywy unijne pozostawiają państwom członkowskim pewną elastyczność w implementacji przepisów, głównym celem jest zapewnienie, że wszystkie państwa członkowskie będą stosować zasady globalnego minimalnego opodatkowania w sposób spójny.

W Polsce implementacja przepisów GloBE nie nastąpiła w ww. terminie, tj. do końca 2023 r. Dopiero 19.11.2024 r. ustawa wdrażająca przepisy GloBE została opublikowana w Dzienniku Ustaw i efektywnie weszła w życie z początkiem 2025 r.¹⁴ Zgodnie z założeniami przepisy o globalnym minimalnym podatku dochodowym mają w Polsce

¹⁴ Dz.U. z 2024 r. poz. 1685.

obowiązywać od 2025 r. Z racji tego, że upłynął termin wdrożenia tego podatku wynikający z dyrektywy 2022/2523, a Polska nie wdrożyła tego podatku do polskiego systemu prawnego z początkiem 2024 r., Komisja Europejska zaskarżyła Polskę do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej; podobna skarga została złożona przez Komisję Europejską wobec Cypru, Portugalii i Hiszpanii¹⁵. Większość państw członkowskich UE jest w trakcie procesu legislacyjnego mającego na celu wdrożenie nowych przepisów. Niemcy, Francja, Niderlandy oraz Irlandia to przykłady państw, które już podjęły zaawansowane kroki legislacyjne w kierunku dostosowania się do wymogów dyrektywy. Z kolei w Austrii, Luksemburgu i w Rumunii GloBE funkcjonuje od początku 2024 r.¹⁶

Unia Europejska odgrywa kluczową rolę w koordynowaniu działań związanych z wdrażaniem przepisów wynikających z GloBE; stara się ona także przeciwdziałać rozdrobnieniu i zróżnicowaniu krajowych systemów podatkowych, dążąc do większej harmonizacji, co jest kluczowe w kontekście efektywności jednolitego rynku. Wprowadzenie globalnego minimalnego podatku może zatem stanowić ważny krok w stronę bardziej zintegrowanego i sprawiedliwego systemu podatkowego w UE, przy jednoczesnym zapewnieniu ochrony interesów krajowych gospodarek. Odpowiednie wdrożenie GloBE w państwach członkowskich UE ma kluczowe znaczenie z punktu widzenia dążenia do idei wspólnej polityki podatkowej.

W ramach GloBE istnieją mechanizmy, które pozwalają państwom na oferowanie ulg i zwolnień podatkowych, ale muszą one spełniać określone warunki. Zasada minimalnego opodatkowania oznacza, że jeżeli w danej jurysdykcji efektywna stawka podatkowa przedsiębiorstw jest niższa niż 15% (nawet po uwzględnieniu ulg i zwolnień), to inne państwa będą mogły nałożyć na nią dodatkowy podatek, aż do osiągnięcia tego progu. Dla krajów, które tradycyjnie stosowały niskie stawki podatku dochodowego od osób prawnych oraz oferowały liczne ulgi podatkowe jako strategię przyciągania inwestycji (np. Irlandia), przepisy GloBE oznaczają konieczność dodatkowych refleksji i przemyślenia takich zachęt, by były one zgodne z nowymi regulacjami. Mimo zasad GloBE państwa nadal mogą stosować zachęty podatkowe, jednak w praktyce stają się one mniej efektywne w zmniejszaniu efektywnej stawki podatkowej poniżej 15%. Przykładem są ulgi na badania i rozwój (*Research and Developments* – R&D) oraz inwestycje w zielone technologie, które są korzystne dla gospodarek, a jednocześnie mogą zostać wliczone do tzw. *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax*; QDMTT to opcja, dzięki której państwo może „uzupełnić” podatek krajowy do minimalnego poziomu 15%, zapewniając przy tym, że dodatkowy dochód trafi do ich budżetu, a nie do innych jurysdykcji.

Irlandia, która przez lata utrzymywała stawkę podatku dochodowego od osób prawnych na poziomie 12,5%, ogłosiła plany dostosowania się do nowych przepisów i wprowadzenia minimalnego opodatkowania dla największych korporacji. Inny przykład to

¹⁵ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_24_4884 (dostęp: 15.01.2025 r.).

¹⁶ <https://oecdpillars.com/globe-country-guides-summary/> (dostęp: 15.01.2025 r.).

Luksemburg, który jest powszechnie znany z korzystnych przepisów podatkowych, co uczyniło go popularnym miejscem lokalizacji spółek holdingowych. Wprowadzenie GloBE umożliwia pobieranie dodatkowego podatku przez państwa, które uznają dochody pochodzące od jednostek zależnych działających w Luksemburgu za zbyt nisko opodatkowane. To z kolei pozwala państwom siedziby spółek dominujących na zwiększenie wpływów podatkowych. Ponadto wiele banków i instytucji finansowych prowadzi działalność w rajach podatkowych, takich jak Kajmany, aby korzystać z niskich stawek opodatkowania. Dzięki GloBE państwa, z których pochodzą te instytucje, mogą pobrać dodatkowy podatek od jednostek zależnych prowadzących działalność w krajach o niskim opodatkowaniu, co prowadzi do wzrostu lokalnych wpływów.

Jak wynika z powyższych przykładów, wdrożenie GloBE w poszczególnych państwach jest kluczowym czynnikiem do osiągnięcia jeszcze większej stabilności, sprawiedliwości podatkowej oraz coraz większej harmonizacji w zakresie podatków od dochodu.

5. Podsumowanie

Wprowadzenie globalnego minimalnego podatku dochodowego w ramach inicjatywy GloBE (Filar 2) to kluczowy krok w harmonizacji polityki podatkowej w Unii Europejskiej. Nowe regulacje mają na celu ograniczenie przenoszenia zysków do państw o niskim opodatkowaniu, co przyczyni się do zmniejszenia erozji bazy podatkowej i bardziej sprawiedliwego podziału dochodów podatkowych. Choć proces ten napotka wyzwania, harmonizacja podatkowa może w dłuższej perspektywie wzmocnić gospodarkę państw członkowskich oraz jednolity rynek UE.

Idea wspólnej polityki podatkowej UE w świetle GloBE odnosi się do harmonizacji i koordynacji polityki podatkowej w państwach członkowskich UE w odpowiedzi na globalne inicjatywy dotyczące opodatkowania międzynarodowych korporacji. Głównym celem globalnego minimalnego podatku jest zapobieganie sytuacjom, w których międzynarodowe przedsiębiorstwa przenoszą swoje zyski do państw o niższych stawkach podatkowych w celu obniżenia obciążeń podatkowych. W kontekście UE **wspólna polityka podatkowa** związana z implementacją GloBE opiera się zasadniczo na sprawiedliwości podatkowej i dążeniu do jak największej harmonizacji systemów podatkowych poszczególnych państw UE w zakresie podatków bezpośrednich.

Można zatem stwierdzić, że idea wspólnej polityki podatkowej UE w świetle GloBE zmierza do czterech fundamentalnych celów. Pierwszym z nich jest zachowanie **konkurencyjności** wewnątrz UE poprzez unikanie „wyścigu”, w którym państwa członkowskie rywalizują, obniżając stawki podatkowe, aby przyciągnąć międzynarodowe przedsiębiorstwa. Wprowadzenie minimalnej stawki podatkowej w ramach GloBE ma ograniczyć taką praktykę, zapewniając bardziej zrównoważony i sprawiedliwy system podatkowy. Drugim z nich jest zapewnienie **równych warunków działania** (*level playing field*) dla wszystkich przedsię-

biorstw działających w UE. Dzięki jednolitym zasadom opodatkowania duże korporacje nie będą mogły korzystać z różnic w politykach podatkowych między państwami UE, co wzmocni wewnętrzny rynek. Kolejnym z kluczowych celów jest zwiększenie wpływów budżetowych w państwach członkowskich. Minimalna stawka podatkowa ma zagwarantować, że państwa nie będą tracić znacznych wpływów z opodatkowania dochodów wielkich przedsiębiorstw, które w innym przypadku mogłyby zostać przeniesione do jurysdykcji o niższych podatkach. Ostatnim z celów jest wspieranie przejrzystości i ograniczenia agresywnej optymalizacji podatkowej. GloBE pozwala na bardziej sprawiedliwe opodatkowanie korporacji na poziomie globalnym, przyczyniając się do większej przejrzystości i uczciwego udziału w opłacaniu kosztów społecznych przez wielkie przedsiębiorstwa.

Implementacja GloBE w ramach UE wymaga koordynacji między państwami członkowskimi, co może być wyzwaniem ze względu na zróżnicowane systemy podatkowe. Jednak wspólna polityka w tym zakresie, zgodna z globalnymi standardami, jest postrzegana jako kluczowy krok w kierunku bardziej sprawiedliwego i zrównoważonego systemu opodatkowania międzynarodowego.

Bibliografia

- Avi-Yonah R.S., *Global Minimum Tax: A Win for Fairness in International Taxation*, University of Michigan, „Law & Economics Research Paper” 2021
- Backer L.C., *Harmonizing Law in an Era of Globalization. Convergence, Divergence, and Resistance*, Durham, North Carolina 2007
- Bammens N., Bettens D., *The Potential Impact of Pillar Two on Tax Incentives*, „Intertax” 2023/51(2)
- Devereux M.P., Vella J., *Implications of the OECD's Pillar Two Proposal*, Oxford University, Centre for Business Taxation Policy Papers 2020
- OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS*, Paris 2024, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en> (dostęp: 23.01.2025 r.).
- OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2021, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en> (dostęp: 23.01.2025 r.)
- Stiglitz J.E., *Addressing Tax Avoidance Through International Tax Coordination: The OECD and BEPS Project*, „Journal of Economic Perspectives” 2019/33(3)

Dominik Jan Gajewski [ORCID: 0000-0002-7935-9221] – profesor doktor habilitowany, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego; kierownik Katedry Prawa Podatkowego w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie; kierownik Centrum Analiz i Studiów Podatkowych – Szkoła Główna Handlowa w Warszawie.

Wojciech Niedźwiedzki [ORCID: 0000-0002-8838-041X] – radca prawny, doradca podatkowy, Centrum Analiz i Studiów Podatkowych – Szkoła Główna Handlowa w Warszawie.

Roman Wiatrowski

CZY GLOBALNY PODATEK MINIMALNY RZECZYWIŚCIE PRZYCZYNI SIĘ DO ZWALCZANIA SZKODLIWEJ KONKURENCJI PODATKOWEJ?

Streszczenie

W artykule podjęto próbę zbadania, czy podatek minimalny stanowi realne narzędzie, które pozwoli zapobiec „wyścigowi do dna”, czyli szkodliwej konkurencji podatkowej polegającej na obniżeniu stawek w podatku dochodowym od osób prawnych w taki sposób, żeby przyciągnąć bieżące inwestycje zagraniczne. W tym celu w tekście zbadano, jakie są zagrożenia dla efektywności podatku minimalnego. Szczególną uwagę zwrócono na luki prawne, które obniżają skuteczność globalnego podatku minimalnego. W artykule wskazano, jakie mogą być inne niepożądane skutki wprowadzenia podatku minimalnego, a w szczególności czy konkurencja nie powstanie w podatkach innych niż dochodowe oraz w obszarach niepodatkowych. Dokonano również oceny realności pokładanych w nim oczekiwań. W opracowaniu omówiono też alternatywne rozwiązania, które pozwoliłyby osiągnąć pożądane cele podatku minimalnego.

1. Wprowadzenie

W październiku 2021 r. uzgodnione zostało przez ponad 135 jurysdykcji członkowskich OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (Inclusive Framework on BEPS). Rozwiązanie dwufilarowe jest historycznym porozumieniem, które ma na celu sprostanie wyzwaniom podatkowym wynikającym z globalizacji i cyfryzacji gospodarki¹. Globalny podatek minimalny (GMT) został wprowadzony przez Globalne

¹ OECD, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* – 8 October 2021, <https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2021/10/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.html> (dostęp: 15.01.2025 r.).

Zasady Przeciwdziałania Erozji Bazy Podatkowej (GloBE) i jest kluczową częścią Filaru 2 dwufilarowego rozwiązania.

Umowa, którą zaproponowała Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), nakłada minimalną efektywną stawkę 15% na zyski korporacyjne. Polityka ta ma spowodować zakończenie korzyści z ochrony wielomiliardowych zysków w ramach podatkowych. Ma również na celu usunięcie zachęt dla krajów, które działają jako raje podatkowe dla korporacyjnych gigantów.

Zgodnie z tą umową podatkowi wyrównawczemu będą podlegać zyski pochodzące z zagranicy, których efektywna stawka podatkowa jest niższa niż 15%. Osiągnięcie takiego efektu jest spodziewane dzięki zasadom uwzględniania dochodu (IIR) oraz niedostatecznie opodatkowanych płatności (UTPR). Działanie zasady IIR opiera się zasadniczo na tradycyjnych zasadach dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych (CFC) i powoduje włączenie na poziomie udziałowca, w przypadku gdy dochód kontrolowanego podmiotu zagranicznego jest opodatkowany poniżej efektywnej minimalnej stawki podatkowej. Zabezpieczeniem zasady IIR jest natomiast UTPR, które będzie miało zastosowanie tylko wtedy, gdy jurysdykcja macierzysta nie wdrożyła zasady IIR².

Aby rozwiązać obawy krajów rozwijających się, że zyski mogą przypaść państwom rozwiniętym, wprowadzono dodatkowe rozwiązania, a mianowicie:

- podatek u źródła od niektórych płatności wychodzących na rzecz spółek powiązanych, który będzie miał pierwszeństwo przed IIR;
- wyodrębnienie substancji, które wyłącza z zakresu przepisów zwroty z inwestycji w rzeczowe aktywa trwałe i miejsca pracy, obecnie określane jako zasada wyłączenia dochodu opartego na substancji.

W 2023 r. OECD opracowała kolejne rozwiązanie w postaci kwalifikowanego krajowego minimalnego podatku wyrównawczego (QDMTT). Rozwiązanie to umożliwia krajom źródłowym samodzielne pobieranie podatku uzupełniającego GloBE. Zatem chociaż nie wyłącza on stosowania międzynarodowych zasad dotyczących uzupełniania, skutecznie nadaje priorytet poborowi przez kraje źródłowe, a tym samym ma pierwszeństwo przed IIR³.

Założenia wobec Filaru 2 w odniesieniu do państw członkowskich Unii Europejskiej zostały wprowadzone poprzez dyrektywę Rady (UE) 2022/2523 z 15.12.2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzyna-

² R. de la Feria, *The Perceived (Un)Fairness of the Global Minimum Corporate Tax Rate* [w:] *The Pillar 2 Global Minimum Tax*, eds. W. Haslehnner i in., Edward Elgar 2024, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4205720 (dostęp: 15.01.2025 r.).

³ R. de la Feria, *The Perceived...*

rodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii⁴. Implementacji dyrektywy do krajowego porządku prawnego dokonano ustawą z 6.11.2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych⁵.

Celem artykułu jest zbadanie, czy globalny podatek minimalny spełni pokładane w nim nadzieje zwalczania szkodliwej konkurencji podatkowej, a tym samym zwiększy poczucie sprawiedliwości podatkowej. W tekście przeanalizowana zostanie zarówno sama idea podatku minimalnego, jak i jego efektywność w kontekście ewentualnych luk prawnych. Celem artykułu jest w szczególności zbadanie, czy globalna stawka minimalna zapewni krajom równe szanse w konkutowaniu. Przyjęto założenie, że globalny podatek minimalny nie zapewni równych szans inwestycyjnych i że jest zbyt skomplikowanym narzędziem podatkowym z wieloma lukami podatkowymi. W konsekwencji nie przyczyni się do zwalczania szkodliwej konkurencji podatkowej.

Celem globalnego podatku minimalnego jest zapewnienie, by duże przedsiębiorstwa międzynarodowe (MNE) płaciły co najmniej 15-procentowy podatek od dochodu osiągniętego w każdej jurysdykcji, w której funkcjonują.

Podatkowi minimalnemu przypisuje się funkcję antyabuzijną. Zauważa się jednocześnie, że podatek ten ma zapobiegać konkurencji państw polegającej na przyznawaniu coraz dalej idących ulg podatkowych w celu przyciągnięcia inwestycji z innych jurysdykcji („wyścig do dna”)⁶.

Wskutek wprowadzenia nowych regulacji duże przedsiębiorstwa międzynarodowe, które znajdują się w zakresie działania nowych zasad, będą ustalały efektywną stawkę podatkową (ETR) dla każdej jurysdykcji, w której działają. Ustalenie stawki efektywnej będzie następowało na poziomie danego kraju, a nie konkretnej spółki. Będzie ono polegało na obliczeniu proporcji podatków płaconych przez jednostki z danej jurysdykcji (skorygowanych podatków kwalifikowanych) do dochodów tychże jednostek (kwalifikowanego dochodu). W tym względzie dyrektywa 2022/2523 przewiduje szczegółowe zasady kalkulacji zarówno w odniesieniu do dochodu, jak i do podatku. Tak ustalona efektywna stawka opodatkowania będzie porównywana z 15-procentową stawką minimalną. Nie oznacza to jednak bezwzględnego obowiązku uiszczenia podatku należnego. Przedsiębiorstwo będzie mogło uniknąć zapłaty podatku minimalnego nawet wówczas, gdy efektywna stawka podatkowa będzie niższa niż 15%, jeżeli będzie miało odpowiednio wysoki substrat majątkowo-osobowy. Ustalenie, że podatek wyrównawczy jest należny, będzie związane z rozliczeniem przez podmiot, do którego zostanie on alokowany. Zgodnie z dyrektywą 2022/2523 państwa członkowskie będą mogły zdecydować, że

⁴ Dz.Urz. UE L 328, s. 1, ze sprost.

⁵ Dz.U. poz. 1685.

⁶ N. Bammens, D. Bettens, *The Potential Impact of Pillar Two on Tax Incentives*, „Intertax” 2023/51(2), s. 156.

obok stosowania wskazanych zasad wprowadzą krajowy podatek wyrównawczy ukie-runkowany na zapewnienie poboru podatku minimalnego w ramach danej jurysdykcji. Spółki objęte zakresem podatku będą zobowiązane do regularnej sprawozdawczości⁷.

Założeniem Filaru 2 jest zatem to, aby przedsiębiorstwa wielonarodowe płaciły mini-malną efektywną stawkę podatku w wysokości co najmniej 15% w każdej jurysdykcji, w której prowadzą działalność⁸.

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju szacuje, że polityka globalnego po-datku minimalnego (GMT) zmniejszy globalny nisko opodatkowany zysk o ok. 80%; z 36% całego zysku na świecie do ok. 7%⁹. Ogólne szacunki OECD mówią o wzroście przychodów podatkowych na całym świecie o 150 mld USD rocznie, zaktualizowanym na początku 2023 r. do 220 mld USD – ok. 9-procentowy wzrost na podstawie nowszych danych i z uwzględnieniem nowych uzgodnionych cech konstrukcyjnych¹⁰.

Zauważyć należy, że rozpoczęty przez OECD w 2015 r. proces erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków (BEPS) nie był jedyną inicjatywą podjętą w celu ograniczenia możliwości unikania opodatkowania wynikających z rozbieżności między systemami podatkowymi różnych krajów. W 2017 r. Stany Zjednoczone wprowadziły szereg środ-ków mających na celu ograniczenie przenoszenia zysków przez amerykańskie spółki wielonarodowe (wraz ze znacznym obniżeniem stawki podatku dochodowego od osób prawnych z 35 do 21%)¹¹.

2. Zwalczanie konkurencji podatkowej jako główny cel Filaru 2

Naukowcy uważają, że Filar 2 ma szerszy zakres niż tylko ograniczenie szkodliwej kon-kurencji podatkowej, a jego celem jest ograniczenie konkurencji w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych zarówno w przypadkach szkodliwych (tj. sztucznego przenoszenia zysków), jak i rzeczywistych (tj. rzeczywistego przenoszenia inwestycji).

⁷ M. Kondej, M. Stępień, *Globalny podatek minimalny. O istocie filaru II międzynarodowej reformy podatkowej z perspektywy UE*, „Przegląd Podatkowy” 2023/6, s. 31–32.

⁸ M. Kondej, M. Stępień, *Globalny...*, s. 31.

⁹ OECD, *Economic impact assessment of the Global Minimum TAX: Summary*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/summary-economic-impact-assessment-global-minimum-tax-january-2024.pdf> (dostęp: 15.01.2025 r.).

¹⁰ OECD, *Revenue impact of international tax reform better than expected (age)*, komunikat prasowy z 8.01.2023 r., <https://www.oecd.org/tax/beps/revenue-impact-of-international-tax-reform-better-than-expected.htm> (dostęp: 15.01.2025 r.). Zob. również T. Torsløv, L. Wier, G. Zucman, *The Missing Profits of Nations*, „The Review of Economic Studies” 2022, July; R. de la Feria, *The Perceived...*

¹¹ *Global Tax Evasion Report 2024*, <https://www.taxobservatory.eu/publication/global-tax-evasion-report-2024/> (dostęp: 15.01.2025 r.).

Nawet nieszkodliwe systemy podatkowe zgodne z działaniem 5 BEPS mogą podlegać Filarowi 2, jeśli skutkują ogólnym ETR poniżej 15%¹².

Potrzeba osiągnięcia celu w postaci zwalczania konkurencji jest znacząca, skoro tak wiele jurysdykcji osiągnęło konsensus w tej sprawie. W literaturze przedmiotu podkreśla się wprawdzie, że przyczyną osiągnięcia takiego porozumienia było uzyskanie dodatkowych dochodów podatkowych¹³, ale wydaje się, że oczekiwania zwiększonych dochodów nie stanowią jedynej przesłanki osiągnięcia tak szerokiego konsensusu. Należy dopatrywać się tutaj również wpływu opinii publicznej, która staje się coraz bardziej świadoma niesprawiedliwości podatkowych związanych ze szkodliwą konkurencją podatkową.

Osiągnięcie znacznego wyniku w ograniczeniu konkurencji podatkowej w pierwszej kolejności polega na samym mechanizmie wynikającym z Filaru 2. W drugiej kolejności efektywności w zwalczaniu Filaru 2 upatruje się w tym, że będzie stanowił silną zachętę ekonomiczną dla jurysdykcji w odniesieniu do ich strategii przyjmowania i szerszej polityki podatkowej. Chociaż Filar 2 nie jest prawnie wiążący, brak działania lub zbyt powolne działanie nie tylko nie przyniosą już zamierzonych korzyści inwestorom, ale mogą skutkować spadkiem dochodów podatkowych, ponieważ inne jurysdykcje będą dążyły do nałożenia podatków wyrównawczych¹⁴.

Potencjalny wpływ Filaru 2 na konkurencję podatkową potwierdzają najnowsze praktyki polegające na podejmowaniu działań przez poszczególne państwa w celu zreformowania swoich systemów podatkowych. Wdrożenie Filaru 2 promują nie tylko jego główni zwolennicy (tacy jak Francja i Niemcy), którzy działają aktywnie na jego rzecz, ale także wiele jurysdykcji o niskich podatkach (takich jak Hongkong, Irlandia, Singapur i Szwajcaria)¹⁵.

Z drugiej jednak strony, chociaż fiskalne zabezpieczenie Filaru 2 spowoduje zmniejszenie tradycyjnej konkurencji w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, nie eliminuje on warunków konkurencji podatkowej całkowicie. Próg przychodów, podatek objęty podatkiem, obliczanie ETR i wyłączenia z Filaru 2 będą miały niejednorodny wpływ na konkurencję podatkową. Podczas gdy Filar 2 z pewnością wpłynie na niektóre zachęty podatkowe, inne mogą zostać przez niego częściowo, w dużej mierze lub całkowicie zachowane¹⁶.

¹² B.F. Liotti, W.N. Joy, W. Ruth, I. Łazarow, J. Owens, *The Treatment of Tax Incentives under Pillar Two*, „Transnational Corporations Journal” 2022/2(2), <https://ssrn.com/abstract=4132515> (dostęp: 15.01.2025 r.); J. Chen, W. Chow, *Global Minimum Tax Reform and the Future of Tax Competition*, „Bulletin for International Taxation” 2023/10, s. 309.

¹³ J. Chen, W. Chow, *Global...*

¹⁴ J. Chen, W. Chow, *Global...*

¹⁵ J. Chen, W. Chow, *Global...*

¹⁶ J. Chen, W. Chow, *Global...*