



SGH

Centrum Analiz
i Studiów Podatkowych

RAPORT CASP nr 4

Globalny podatek minimalny (GloBE)
Analiza wdrożeniowa –
perspektywa krajowa i międzynarodowa

Warszawa, sierpień 2025

RAPORT CASP nr 4

Globalny podatek minimalny (GloBE)
Analiza wdrożeniowa –
perspektywa krajowa i międzynarodowa

redaktor naukowy – Dominik J. Gajewski
Monika Laskowska
Filip Majdowski

Szanowni Państwo,

jednym z głównych celów działalności Centrum Analiz i Studiów Podatkowych SGH jest cykliczne publikowanie raportów prezentujących wyniki badań nad najistotniejszymi zagadnieniami z zakresu problematyki podatkowej.

Przekazujemy w Państwa ręce czwarty już raport CASP SGH. Ten numer poświęcony jest globalnemu podatkowi minimalnemu (GloBE), który należy uznać za jedno z najbardziej spektakularnych rozwiązań podatkowych ostatnich dekad. Jego wprowadzenie zadeklarowało ponad 140 państw z całego świata, co samo w sobie stanowi wyzwanie dla globalnego systemu. Problematyka analizowana w raporcie koncentruje się na polskiej perspektywie. To wydanie ma charakter nie tylko naukowy, lecz także wdrożeniowy, ponieważ analizuje potencjalne zagrożenia, które mogą towarzyszyć stosowaniu niniejszych regulacji zarówno przez organy podatkowe, jak i zainteresowanych podatników. Raport składa się z dwóch części, które stanowią integralną całość, ale jednocześnie prezentują różne perspektywy. Niewątpliwie wartością opracowania jest szereg wniosków, które mogą być inspiracją do dyskusji merytorycznej.



FOT. ARCH. PRYWATNE

prof. dr hab. Dominik J. Gajewski

kierownik Centrum Analiz i Studiów Podatkowych SGH

Centrum Analiz i Studiów Podatkowych jest interdyscyplinarną jednostką naukowo-badawczą, osadzoną w strukturze organizacyjnej Kolegium Ekonomiczno-Społecznego SGH, koordynującą analizy i studia dotyczące szeroko rozumianej problematyki podatków i cel na poziomie Polski, Unii Europejskiej oraz globalnym.

Misja CASP

1 Poszerzanie i upowszechnianie naukowej i praktycznej wiedzy dotyczącej podatków i cel w wymiarze ekonomicznym, finansowym, prawnym oraz etycznym.

2 Dostarczanie wysoko wyspecjalizowanej i interdyscyplinarnej wiedzy na najwyższym poziomie oraz promowanie multidyscyplinarnych metod badawczych w analizach i studiach dotyczących podatków.

3 Oferowanie – jako jednostka apolityczna – wsparcia eksperckiego i analitycz-

nego dla jednostek administracji rządowej i samorządowej, ustawowych samorządów gospodarczych, podmiotów społeczeństwa obywatelskiego i mediów, jak również podmiotów gospodarczych ściśle powiązanych ze Skarbem Państwa.

4 Tworzenie platformy współpracy pomiędzy światem nauki, administracją publiczną, biznesem i społeczeństwem obywatelskim, mającej służyć wzmocnieniu relacji w transparentnej i twórczej współpracy tych środowisk w zakresie szeroko rozumianych podatków i cel.

Recenzje

dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

dr hab. Ziemowit Kukulski, prof. UŁ

Redakcja naukowa

prof. dr hab. Dominik J. Gajewski

Autorzy

prof. dr hab. Dominik J. Gajewski – Wprowadzenie

dr Filip Majdowski – Rozdział 1

dr Monika Laskowska – Rozdział 2

Redakcja językowa

Sylwia Sperling

© Copyright by Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2025

Wszelkie prawa zastrzeżone. Kopiowanie, przedrukowywanie i rozpowszechnianie całości lub fragmentów niniejszej publikacji bez zgody wydawcy zabronione.

Raport stanowi zbiór opinii autorów, a nie instytucji, z którymi są związani.

Centrum Analiz i Studiów Podatkowych

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

al. Niepodległości 162, 02-554 Warszawa, tel./fax. 22 564 86 75, mail: casp@sgh.waw.pl, www.casp.sgh.waw.pl

SGH Centrum Analiz
i Studiów Podatkowych

Wydanie I

ISBN 978-83-8030-746-9

Oficyna Wydawnicza SGH – Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

02-554 Warszawa, al. Niepodległości 162

www.wydawnictwo.sgh.waw.pl, e-mail: wydawnictwo@sgh.waw.pl

Projekt graficzny i wykonanie

GRAFITORNIA Lilianna Kaleta

Zdjęcie na okładce

[insspirito.com](https://www.insspirito.com)

Druk i oprawa

Quick Druk

Zamówienie 92/VIII/25

Centrum Analiz i Studiów Podatkowych (CASP) w Kolegium Ekonomiczno-Społecznym Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie zostało utworzone Decyzją Dziekana KES z dnia 30.10.2015 roku oraz Decyzją Rektora SGH Nr 14 z dnia 18.03.2016 roku.



Spis treści

Od redaktora naukowego	2
Misja CASP	3
Wprowadzenie	7
1. Dostosowanie się do wymogów globalnego podatku minimalnego z uwzględnieniem aspektów wdrożeniowych – perspektywa krajowa	9
1.1. Globalny podatek minimalny – nowy podatek oraz dodatkowe wymogi kalkulacyjno-sprawozdawcze	11
1.2. Podstawowe mechanizmy ochronne względem opodatkowania wyrównawczego	15
1.2.1. Jurysdykcyjne łączenie wyników podatkowych	15
1.2.2. Wybrane bezpieczne przystanie o charakterze tymczasowym i stałym	16
1.3. Specyficzne zagadnienia wynikające z polskiej implementacji globalnego podatku minimalnego	27
1.3.1. Standard rachunkowy stosowany na potrzeby kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego	27
1.3.2. Klauzula retroaktywna w zakresie stosowania polskich przepisów	30
1.3.3. Sankcje za naruszenie przepisów dotyczących opodatkowania wyrównawczego	32
1.4. Automatyzacja procesu <i>compliance</i> – narzędzie IT	34
1.5. Wyzwania organizacyjne związane z dostosowaniem do nowych wymogów – perspektywa grup kapitałowych	37
2. Analiza wdrożeniowa	39
2.1. Ramy Filaru Drugiego i implementacja w Polsce	41
2.2. Analiza porównawcza kluczowych niezgodności prawnych	43
2.3. Analiza QDMTT	53
2.4. Rekomendacje <i>de lege lata</i> i <i>de lege ferenda</i>	61
Bibliografia	63
O autorach	64





FOT. THE DIGITAL ARTIST / PIXABAY.COM

Wprowadzenie

Niniejszy raport CASP SGH prezentuje problematykę związaną z globalnym podatkiem minimalnym, który jest jednym z najbardziej spektakularnych rozwiązań podatkowych ostatnich dekad. Ponad 140 państw na świecie zadeklarowało wprowadzenie tego rozwiązania i jest to potwierdzenie nie tylko jego innowacyjności, lecz także skomplikowanej struktury. Jego ukształtowaniu towarzyszyło wiele dyskusji i debat w gremiach międzynarodowych, co pozwoliło wypracować konsensus w postaci ogólnych ram i filarów. Kolejnym, nie mniej trudnym, zagadnieniem okazuje się jego implementacja do porządków krajowych, co niewątpliwie stanowi bardzo ambitne wyzwanie ze względu na zróżnicowany charakter problemów. Rozbieżności i liczne zagadnienia problemowe można dostrzec również na gruncie Unii Europejskiej, gdzie minimalny podatek globalny został uregulowany dyrektywą Rady (UE) nr 2022/2523 z dnia 15 grudnia 2022 r., którą następnie implemen-

FOT. INSSPIRITO / PIXABAY.COM, GERALT / PIXABAY.COM

towano do porządków krajowych wszystkich państw członkowskich.

Prezentowany raport jest opracowaniem zarówno o charakterze naukowym, jak i analityczno-wdrożeniowym, ponieważ skupia się na zagadnieniach, które wzbudzają najwięcej problemów i wątpliwości na gruncie aplikacyjnym w obszarze polskiego porządku prawnego. Raport składa się z dwóch części – każda poświęcona jest odmiennym zagadnieniom i analizuje je z różnych perspektyw.

W pierwszej części analizie poddany został proces dostosowujący polskie regulacje do wymogów globalnego podatku minimalnego z uwzględnieniem aspektów wdrożeniowych. Otwiera ją autorska analiza dodatkowych wymogów kalkulacyjno-sprawozdawczych związanych z wprowadzoną daniną. Następnie podjęte są zagadnienia dotyczące mechanizmów ochronnych względem opodatkowania wyrównawczego (m.in. bezpieczne przystanie

o charakterze tymczasowym i stałym). Ważnym aspektem tej części raportu jest analiza specyficznych problemów wynikających z polskiej implementacji globalnego podatku minimalnego (szczególnie istotna jest analiza klauzuli retroaktywnej w zakresie stosowania polskich przepisów czy automatyzacja procesu compliance – narzędzie IT). Pierwsza część raportu kończy się prezentacją wniosków i konkluzji, które odnoszą się do wyzwań praktycznych związanych z dostosowaniem do nowych wymogów.

Druga część, mająca charakter *stricte* wdrożeniowy, poświęcona została dwóm zagadnieniom. Pierwsze odnosi się do implementacji ram Filaru Drugiego do polskich realiów legislacyjnych. Tu podjęta jest analityczna próba wskazania potencjalnych rozbieżności polskich rozwiązań legislacyjnych zarówno z prawem unijnym, jak i zasadami OECD. Jednocześnie zostały zaprezentowane możliwe skutki ekonomiczne tych rozbieżności. Tę część raportu podsu-

mowują interesujące rekomendacje *de lege lata* i *de lege ferenda*.

Drugie zagadnienie odnosi się do niezwykle istotnego mechanizmu – kwalifikowanego krajowego podatku minimalnego (QDMTT). Ma on szczególnie kluczowe znaczenie ze względu na jego cel – zapewnienie, że wszystkie podmioty zlokalizowane w Polsce są efektywnie opodatkowane 15% stawką minimalną od nadwyżki zysku. Analiza tego mechanizmu podatkowego stanowi bardzo cenne opracowanie, które ma istotne znaczenie dla efektywności podatkowej z perspektywy polskich interesów fiskalnych. Również i ta część zakończona jest wnioskami i rekomendacjami odnoszącymi się do QDMTT.

Obie części raportu stanowią integralną całość poświęconą kluczowym zagadnieniom odnoszącym się do globalnego podatku minimalnego z polskiej perspektywy. Szczególne znaczenie raportu należy przypisać jego wdrożeniowemu charakterowi połączonemu z merytorycznymi wnioskami i konkluzjami.



1

Dostosowanie się
do wymogów
globalnego
podatku
minimalnego
z uwzględnieniem
aspektów
wdrożeniowych –
perspektywa
krajowa

1.1. Globalny podatek minimalny – nowy podatek oraz dodatkowe wymogi kalkulacyjno-sprawozdawcze

FOT. GERALT/PIKABAY.COM

1.1. Globalny podatek minimalny – nowy podatek oraz dodatkowe wymogi kalkulacyjno-sprawozdawcze

Wprowadzenie

Globalny podatek minimalny, określany również jako podatek wyrównawczy, system GloBE bądź Filar Drugi, jest elementem tzw. dwufilarowego rozwiązania wypracowanego w ramach projektu OECD BEPS 2.0., mającego stanowić odpowiedź społeczności międzynarodowej działającej w formule Ram Inkluzyjnych (*Inclusive Framework*) OECD na wyzwania, jakie stawia międzynarodowemu systemowi podatkowemu oraz systemom podatkowym poszczególnych państw zjawisko globalizacji oraz cyfryzacji obrotu gospodarczego¹. Filar Drugi, zaproponowany jeszcze w 2018 r., a ostatecznie uformowany w 2021 r. w postaci Modelowych Zasad OECD², ma zagwarantować, by grupy kapitałowe o skonsolidowanych przychodach równych bądź wyższych niż 750 mln EUR były zobowiązane do zapłaty podatku wyrównawczego (uzupełniającego), jeżeli efektywna stopa podatkowa (*Effective Tax Rate*, ETR) kalkulowana dla całej grupy z tytułu działalności w danym państwie wyniesie mniej niż 15%. Jeżeli po obliczeniach okaże się, że tak kalkulowany ETR – czyli po uwzględ-

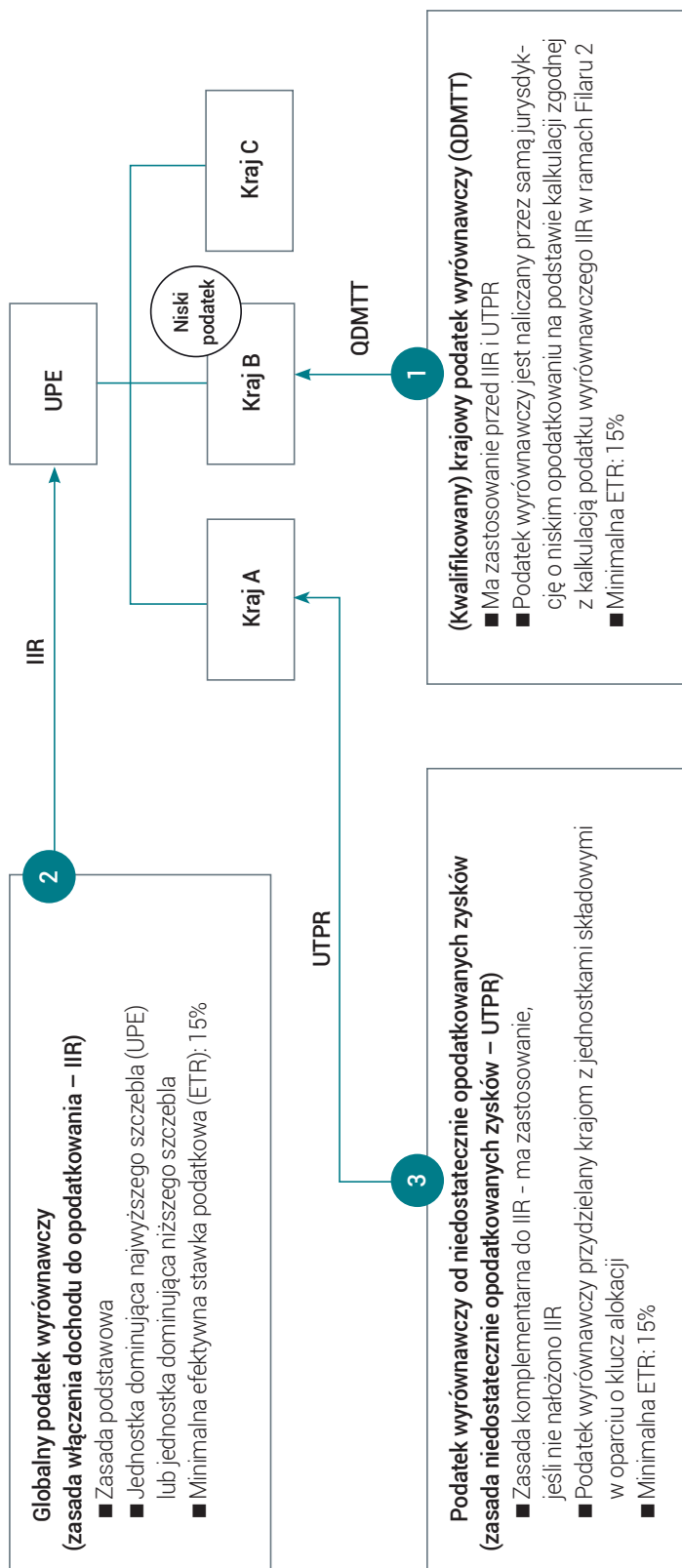
nieniu wyników częstkowych wszystkich podmiotów kontrolowanych i stałych zakładów, tj. jednostek składowych zlokalizowanych w danym państwie – wyniesie na przykład 10%, wówczas podatek wyrównawczy do zapłaty będzie obliczany według indywidualnie określonej stawki wynoszącej 5% (15% minus 10%).

Na regulacje dotyczące globalnego podatku minimalnego składają się trzy hierarchicznie uporządkowane mechanizmy poboru podatku, obejmujące w podanej kolejności zastosowania: kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy (*Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax*, QDMTT), zasadę włączenia dochodu (*Income Inclusion Rule*, IIR) – globalny podatek wyrównawczy, oraz zasadę niedostatecznie opodatkowanych zysków (*Undertaxed Profits Rule*, UTPR) – podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków. Mechanizmy te rozstrzygają o miejscu (jurysdykcji), gdzie podatek wyrównawczy zostanie odprowadzony, przy czym założeniem systemu GloBE jest, by nie wpływały one na samą wysokość podatku.

¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (dostęp: 30.06.2025).

² OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en.html (dostęp: 30.06.2025).

Na standard OECD w zakresie globalnego minimalnego podatku składa się szereg wytycznych, takich jak Modelowe Zasady OECD, Komentarz oraz Uzgodnione Wytyczne Administracyjne, tworzące razem tzw. Ramy Implementacyjne (*Implementation Framework*) OECD, które należy interpretować i stosować łącznie.

Rysunek 1. Mechanizmy poboru podatku wyrównawczego**Źródło:** opracowanie własne.



FOT. STEVEB/PIXABAY.COM

Bez sięgania do Ram Implementacyjnych OECD interpretacja krajowych przepisów implementujących globalny podatek minimalny może okazać się w pewnych okolicznościach niemożliwa. Unia Europejska była pierwszą organizacją, która zdecydowała się wprowadzić na swoim terytorium globalny podatek minimalny według wzoru wypracowanego w ramach OECD, co normatywnie przyjęło postać Dyrektywy Rady (UE) 2022/2523 o globalnym podatku minimalnym³. Aktualnie około pięćdziesięciu państw na świecie przyjęło stosowaną krajową legislację implementującą, przedstawiło projekt takowej lub ogłosiło intencję wprowadzenia globalnego podatku minimalnego.

Polska implementacja dyrektywy o globalnym podatku minimalnym

Ministerstwo Finansów przedstawiło projekt polskiej ustawy implementującej ww. dyrektywę o nowo brzmiącym tytule opodatkowania wyrównawczego jednostek składowych grup międzynarodowych

i krajowych w kwietniu 2024 r., po czym po niewiele ponad pół roku procesu legislacyjnego ustawa została ostatecznie uchwalona w listopadzie 2024 r.⁴. Zasadniczo, regulacje polskiej ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym weszły w życie z dniem 1 stycznia 2025 r.⁵, czyli z jednorocznym opóźnieniem względem terminu narzuconego przez unijną dyrektywę. Ma to praktyczne implikacje z perspektywy polskich spółek należących do grup z siedzibą w państwach, w których przedmiotowe regulacje wprowadzono w 2024 r.

Polska ustawa bazuje na systematyce Modelowych Zasad OECD oraz unijnej dyrektywie w zakresie podstawowych zagadnień, takich jak określenie podmiotu, przedmiotu czy podstawy opodatkowania. Trzy wcześniej wymienione mechanizmy poboru podatku zostały „przetłumaczone” na polski język ustawowy jako trzy odrębne podatki w rozumieniu Ordynacji podatkowej, co z kolei będzie rzutować m.in. na obowiązki formalnoprawne w zakresie deklaracji podatkowych.

³ Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj> (dostęp: 30.06.2025).

⁴ Ustawa z dnia 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz.U. z 2024 r., poz. 1685).

⁵ *Ibidem*.



1.2. Podstawowe mechanizmy ochronne względem opodatkowania wyrównawczego

FOT. INSSPIRITO/PIXABAY.COM

1.2. Podstawowe mechanizmy ochronne względem opodatkowania wyrównawczego

Ustawa o opodatkowaniu wyrównawczym uwzględnia w znakomitej części przewidziane i dopuszczalne przez Ramy Implementacyjne OECD ułatwienia, uproszczenia oraz wyłączenia.

Do tych podstawowych mechanizmów ochronnych przed opodatkowaniem wyrównawczym należy zaliczyć jurysdykcyjne łączenie wyników podatkowych, bezpieczne przystanie o charakterze tymczasowym oraz stałym, a także najważniejsze z takich mechanizmów, czyli pomniejszenie z uwagi na substrat majątkowo-osobowy. Istotą tych rozwiązań jest zmniejszenie wymiaru podatku wyrównawczego albo nawet całkowite jego wyeliminowanie.

1.2.1. Jurysdykcyjne łączenie wyników podatkowych

Mechanizm jurysdykcyjnego łączenia (scalenia) wyników podatkowych (*jurisdictional blending*) to sposób wyliczenia efektywnej stawki podatkowej dla danej jurysdykcji zakładający łączenie wyników podatkowych poszczególnych jednostek składowych grupy położonych w danej jurysdykcji celem weryfikacji spełnienia przez wszystkie te jednostki oceny jako jeden podmiot wymogu minimalnego opodatkowania według stawki 15%.

Przedmiotowy mechanizm poprzedza zastosowanie jednego z trzech podatków wyrównawczych (QDMTT, IIR oraz UTPR) rozstrzygających, w której jurysdykcji taki uzupełniający podatek należy odprowadzić. *Jurisdictional blending* został wkomponowany

w pięcioetapowe podejście do zastosowania zasad GloBE⁶. Pierwszym krokiem jest identyfikacja podmiotów objętych zakresem opodatkowania wyrównawczego. Drugi krok to obliczenie dochodu lub straty GloBE, a trzeci – określenie skorygowanych podatków kwalifikowanych. Zarówno drugi, jak i trzeci krok są istotne dla obliczenia efektywnej stawki podatkowej (ETR) dla danej jurysdykcji, która jest stosunkiem sumy skorygowanych podatków kwalifikowanych (licznik) do sumy dochodu lub straty GloBE (mianownik). W przypadku, gdy ETR dla jurysdykcji sytuuje się poniżej minimalnej stawki 15%, w czwartym kroku oblicza się podatek wyrównawczy. W piątym kroku taki podatek uzupełniający jest nakładany i alokowany na podstawie jednego z mechanizmów poboru podatku wyrównawczego, zgodnie z ustaloną hierarchią zasad (pierwszeństwem) ich zastosowania.

Czwarty krok polega na obliczeniu ETR w ujęciu jurysdykcyjnym, czyli zasadniczo jednego ETR dla wszystkich jednostek składowych grupy zlokalizowanych w danym państwie. Jest to cecha szczególna opodatkowania wyrównawczego, które odróżnia taki sposób kalkulacji ETR od wyliczenia poziomu efektywnego opodatkowania dla celów CIT czy sprawozdawczości finansowej, gdzie taką miarę wylicza się w ujęciu indywidualnym dla danej jednostki (*per podmiot*). W systemie podatku dochodowego od osób prawnych analogii można dopatrywać się do koncepcji podatkowej grupy kapitałowej, gdzie *de facto* również dochodzi do zsumowania wyników podatkowych poszczególnych członków podatkowej

⁶ OECD, *Pillar Two Model Rules in a Nutshell*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf> (dostęp: 30.06.2025).

grupy kapitałowej, w tym kompensowania dochodu jednej spółki ze stratą innej spółki, z tą różnicą, że obliczenia podatku wyrównawczego posługują się kategoriami księgowymi w zakresie wyliczenia wartości licznika i mianownik ETR.

Ta specyficzna cecha opodatkowania wyrównawczego pozwala grupom międzynarodowym na pewnego rodzaju planowanie podatkowe, zakładające przesunięcie bazy podatkowej z państwa o wyższym poziomie opodatkowania do państwa o niższym ETR.

W polskich uwarunkowaniach do takich sytuacji może przykładowo dochodzić w przypadku grup, w ramach których polskie jednostki składowe korzystają z systemu zachęt podatkowych, jak zwolnienia z CIT z tytułu działalności w specjalnej strefie ekonomicznej (SSE) czy polskiej strefie inwestycyjnej (PSI). Jeżeli w takim przypadku obliczony ETR spadnie poniżej 15%, wówczas grupa może centralnie podjąć decyzję o przeniesieniu wybranej części działalności, przykładowo produkcyjnej bądź usługowej, z państwa o wysokim poziomie opodatkowania do Polski, w celu osłonięcia przed opodatkowaniem wyrównawczym już funkcjonującej w Polsce działalności korzystającej ze zwolnienia podatkowego w SSE/PSI, tak by następnie obliczony ETR łącznie dla dotychczasowej i nowej działalności w Polsce wyniósł powyżej progu minimalnego 15%. Innym scenariuszem faktycznym jest sytuacja, gdy polskie podmioty z grupy dysponują znacznym substratem majątkowo-osobowym, z uwagi na kapitałochłonność lub znaczną liczbę pracowników posiadanych w Polsce. W pewnych okolicznościach taka „nadmiarowa” polska substancja może być wykorzystana w celu osłonięcia przed nałożeniem zagranicznego podatku wyrównawczego na nisko opodatkowaną działalność prowadzoną w innym państwie, jeżeli taka baza podatkowa zostanie przeniesiona

do Polski celem skorzystania z mechanizmu *jurisdictional blending*.

Decyzja w zakresie przedmiotowej realokacji musi być każdorazowo poparta uzasadnieniem biznesowym i mieć rzeczywisty charakter. Niemniej uwzględniając jej realny wymiar, znajdujący wyraz w dodatkowej obecności biznesowej – co może znaleźć przełożenie na nowe środki inwestowane w Polsce oraz potencjalnie wykreowanie nowych miejsc pracy, a w konsekwencji wygenerowanie nowych wpływów podatkowych do polskiego budżetu – można zasadnie oczekiwać, że rezultat taki nie powinien być kwestionowany z perspektywy polskiego fiskusa, chociażby przy wykorzystaniu ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

O zjawisku przenoszenia substancji biznesowej do Polski często wspomina się w szerszych dyskusjach dotyczących wdrażania strategii nearshoringu/friendshoringu czy też *multi-hub* w zakresie skracania łańcuchów dostaw w związku z ogólnymi trendami zmian w globalnej gospodarce.

1.2.2. Wybrane bezpieczne przystanie o charakterze tymczasowym i stałym

Ani polska ustawa o opodatkowaniu wyrównawczym, ani Ramy Implementacyjne OECD nie definiują koncepcji bezpiecznej przystani stosowanej na potrzeby opodatkowania wyrównawczego. Samo określenie „bezpiecznej przystani” jest stosowane od dłuższego czasu w innych obszarach prawa podatkowego, jak np. w regulacjach cen transferowych.

Analizując koncepcję „tymczasowej” bezpiecznej przystani stosowanej w opodatkowaniu wyrównawczym przez pryzmat jej skutków podatkowych, można wywnioskować, że efekt takiej bezpiecznej przystani jest tożsamy z efektem zastosowania ulgi

podatkowej. Zgodnie z Ordynacją podatkową zastosowanie ulgi podatkowej oznacza zastosowanie zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia podstawy opodatkowania lub podatku, podczas gdy zastosowanie tymczasowej bezpiecznej przystani, pod warunkiem spełnienia dodatkowych wymogów, skutkuje brakiem obowiązku obliczenia któregośkolwiek z trzech podatków wyrównawczych, nawet wówczas, gdyby taki podatek był wymagalny, gdy zastosować ogólne warunki obliczania opodatkowania wyrównawczego. W tym kontekście zastosowanie tymczasowej bezpiecznej przystani, chociaż nie prowadzi *per se* do obniżenia podstawy opodatkowania czy kwoty podatku, może prowadzić do braku obowiązku zapłaty podatku.

Zastosowanie „stałej” bezpiecznej przystani, chociaż analogicznie prowadzi do braku obowiązku obliczenia globalnego podatku wyrównawczego, oparte jest o inne założenie niż redukcja samego podatku, bowiem zakłada, że inny podatek wyrównawczy, tj. kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy, zostanie obliczony. W przypadku stałej bezpiecznej przystani celem podstawowym jest w rzeczywistości zastąpienie jednego podatku wyrównawczego, obliczanego w państwie jednostki dominującej (globalnego podatku wyrównawczego), innym podatkiem wyrównawczym kalkulowanym w państwie jednostki składowej grupy (kwalifikowanym krajowym podatkiem wyrównawczym).

Tymczasowa bezpieczna przystań oparta o raporty CbCR

Tymczasowa bezpieczna przystań ma na celu zapewnienie przejściowej ulgi dla grup kapitałowych obję-

tych Filarem Drugim w początkowych latach, w których wchodzi w życie przepisy GloBE. Przystań ta ma na celu złagodzenie bezpośrednich trudności związanych z budowaniem systemów do zbierania danych potrzebnych do przeprowadzania pełnych obliczeń na potrzeby GloBE poprzez ograniczenie okoliczności, w których grupy kapitałowe będą zmuszone do przeprowadzania takich obliczeń, do mniejszej liczby jurysdykcji o wyższym ryzyku niskiego poziomu opodatkowania.

Zgodnie z art. 147–148 ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym, koncepcja tymczasowej bezpiecznej przystani zakłada, że jeżeli grupa kapitałowa w Polsce spełni jeden z trzech testów, czyli test *de minimis*, test uproszczonego ETR czy test zysku rutynowego, wówczas nie pojawi się obowiązek kalkulacji opodatkowania wyrównawczego. Grupa może powołać się na spełnienie któregośkolwiek z tych trzech testów. Dla wszystkich trzech testów elementem wspólnym jest możliwość bazowania na uproszczonych danych z już funkcjonującej sprawozdawczości w podziale na poszczególne państwa (*country-by-country reporting*, CbCR), bez konieczności wykonywania pełnych wyliczeń w rozumieniu systemu GloBE.

Rodzaje testów w ramach tymczasowej bezpiecznej przystani

Test *de minimis* zakłada, że suma całkowitych przychodów grupy w danej jurysdykcji dla danego roku jest niższa od kwoty 10 mln EUR, a suma zysku przed opodatkowaniem dla tej grupy dla tegoż roku podatkowego jest niższa od kwoty 1 mln EUR. Ten test jest stosowany przez grupy kapitałowe o niedużej obecności w Polsce, przy czym z uwagi na niewysokie ww. kryteria kwotowe jest on rzadko stosowany w praktyce.

Rysunek 2. Test *de minimis*

Źródło danych	Parametr	Wartość, mln EUR	Progowe znaczenie, mln EUR	Spełnienie kryterium
CbC Raport	Przychód	5	10	TAK
CbC Raport	Wynik przed opodatkowaniem	0,5	1	TAK

Wynik testu: **POZYTYWNY**

Źródło: opracowanie własne.

Test uproszczonej efektywnej stawki podatkowej zakłada, że obliczona w sposób uproszczony ETR jest równa bądź wyższa od uproszczonej minimalnej stawki podatkowej, wynoszącej za rok podatkowy rozpoczynający się w 2024 r. 15%, za rok podatkowy rozpoczynający się w 2025 r. – 16%, oraz za rok podatkowy rozpoczynający się w 2026 r. – 17%. Uproszczona efektywna stawka podatkowa jest kalkulowana poprzez podzielenie uproszczo-

nych podatków kwalifikowanych przez zysk (stratę) przed opodatkowaniem, zgodnie z danymi zaraportowanymi w raporcie CbC danej grupy kapitałowej. Przez uproszczone podatki kwalifikowane rozumie się kwotę podatku dochodowego w części bieżącej oraz odroczonej, wykazaną w kwalifikowanym sprawozdaniu finansowym, z wyłączeniem kwot przypadających na podatki inne niż podatki kwalifikowane oraz niepewne pozycje podatkowe.

Rysunek 3. Test uproszczonej efektywnej stawki podatkowej

Źródło danych	Parametr	Wartość, mln EUR
Dane do konsolidacji	Uproszczone podatki kwalifikowane	20
CbC Raport	Wynik przed opodatkowaniem	100

Parametr	Znaczenie, %	Progowe znaczenie, %
Uproszczona efektywna stawka opodatkowania	20	> 15
Wynik testu:		POZYTYWNY

Źródło: opracowanie własne.

Test zysku rutynowego jest spełniony, jeżeli nadwyżka zysku nie wynosi więcej niż zero, czyli nie występuje nadwyżka zysku po wyłączeniu zwyczajowego (rutynowego) pomniejszenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego. W takiej kalkulacji jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto ustala się w kwo-

cie równej zyskowi przed opodatkowaniem dla tej grupy w tej jurysdykcji, podczas gdy substrat majątkowo-osobowy oblicza się, uwzględniając jedynie jednostki składowe, które są takimi jednostkami w rozumieniu zarówno przepisów ustawy, jak i przepisów CBCR, zlokalizowanymi w danej jurysdykcji.

Rysunek 4. Test zysku rutynowego

Źródło danych	Parametr	Wartość, EUR
CbC Raport	Wynik przed opodatkowaniem	100
	Wyłączenie dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy	107
Wynik testu:		POZYTYWNY

Źródło: opracowanie własne.

Pozostałe zagadnienia

Wybór tymczasowej bezpiecznej przystani obowiązuje przez okres roku podatkowego, przy czym wybór ten może być ponawiany i mieć zastosowanie do lat podatkowych, które zaczynają się nie później niż dnia 31 grudnia 2026 r. i kończą się nie później niż dnia 30 czerwca 2028 r.

Gdy rok podatkowy odpowiada rokowi kalendarzowemu, efektywnie okres, za który grupa może skorzystać z tymczasowej bezpiecznej przystani, jest z góry określony i obejmuje lata podatkowe 2024–2026.

Co ważne, jeżeli w roku podatkowym, w którym grupa podlegała przepisom ustawy, nie dokonano wyboru co do zastosowania tymczasowej bezpiecznej przystani, wówczas takiego wyboru nie można dokonać w kolejnych latach, zgodnie z zasadą *once out, always out*. Pewną elastyczność zapewnia natomiast możliwość spełnienia w różnych latach różnych testów tymczasowej bezpiecznej przystani, co nabiera szczególnego znaczenia dla grup o zmieniających się wynikach prowadzonego modelu biznesowego.

Kluczowym wymogiem warunkującym skorzystanie z tymczasowej bezpiecznej przystani jest, by raport CbCR spełniał status kwalifikowalności, czyli był oparty o kwalifikowalne sprawozdanie finansowe. Grupy kapitałowe, przygotowując się do systemu GloBE, weryfikowały kwalifikowalność składanych raportów CbCR, a w razie potrzeby poprawiały jakość tych raportów, by móc skorzystać z tymczasowej bezpiecznej przystani. Ponieważ taki proces w zdecydowanej większości przypadków prowadzony jest centralnie, polskie jednostki składowe niejednokrotnie nie są angażowane w prace mające poprawić jakość raportów CbCR.

Reżim w zakresie bezpiecznej przystani przewiduje również regulacje anti-hybrydowe, które mają na celu neutralizację dla celów systemu GloBE,

poprzez korektę porozumień skutkujących arbitrażem z tytułu rozbieżności. Przez takie porozumienia należy rozumieć porozumienia prowadzące do zmniejszenia przychodu, podwojenia straty bądź podwojenia kosztu. Jeżeli takie porozumienie zostanie zidentyfikowane, wówczas podatnik analizując uprawnienie do zastosowania tymczasowej bezpiecznej przystani, powinien wyłączyć kwotę wydatków lub strat powstających wskutek takiego porozumienia z ustalania kwoty zysku przed opodatkowaniem lub wyłączyć kwotę podatku dochodowego w części bieżącej powstającą wskutek takiego porozumienia z kwoty podatku dochodowego w części bieżącej. Cezurą czasową rozgraniczającą niedopuszczalne porozumienia skutkujące arbitrażem jest data 15 grudnia 2022 r., co oznacza, że porozumienia zawarte lub odnowione po tej dacie należy oceniać z perspektywy tego wymogu. Od strony praktycznej regulacja powyższa skutkuje koniecznością oceny wewnątrzgrupowych transakcji z perspektywy tego, czy aktualnie obowiązujące w ramach CIT przepisy anti-hybrydowe nie neutralizują takich operacji, na przykład te wdrożone na podstawie unijnej dyrektywy przeciwko unikaniu opodatkowania. Jeżeli odpowiedź jest negatywna, wówczas zachodzi potrzeba oceny skutków na bazie systemu GloBE.

Bezpieczna przystań z tytułu kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego

Bezpieczna przystań oparta o kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy (*QDMTT safe harbour*), uregulowana w art. 125 polskiej ustawy oraz Wytycznych Administracyjnych OECD, stanowi uproszczenie przewidziane dla jednostki dominującej grupy. Bezpieczna przystań z tytułu kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego obejmuje dwa przypadki, tj. sytuację, gdy polski kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy (QDMTT) pod pewnymi warunkami wyłącza obowiązek rozliczenia podatku wyrównawczego przez zagraniczną jednostkę dominującą na podstawie regulacji globalnego



FOT. GERALT/PIXABAY.COM

podatku wyrównawczego (zasady IIR) obowiązujących w państwie jednostki dominującej, oraz lustrzaną sytuację, gdy taki zagraniczny kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy zneutralizuje powinność rozliczenia podatku wyrównawczego przez polską centralę na bazie polskich przepisów o globalnym podatku wyrównawczym. Pierwsza sytuacja z perspektywy polskich jednostek składowych będzie umocowana w przepisach państwa centrali, które wdrożą Wytyczne Administracyjne OECD sankcjonujące mechanizm bezpiecznej przystani, podczas gdy druga sytuacja formalnoprawnie będzie umocowana w art. 125 polskiej ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym.

Warto w tym miejscu wskazać, że relację globalnego podatku wyrównawczego do krajowego podatku wyrównawczego można rozpatrywać z trzech poziomów. Po pierwsze, krajowy podatek wyrównawczy może być kwalifikowany na potrzeby wyliczenia efektywnej stawki opodatkowania z perspektywy zasady IIR jako element kwalifikowanych podatków. Po

drugie, jeżeli taki krajowy podatek wyrównawczy odpowiada i jest spójny z zasadami GloBE, czyli ma przymiot kwalifikowalności, wówczas może bezpośrednio pomniejszać wysokość globalnego podatku wyrównawczego w ramach mechanizmu zwykłego kredytu podatkowego (*QDMTT credit*). Co ważne, pomniejszenia można dokonać jednakże tylko o taką część tego podatku, która jest „wymagalna do zapłaty” (*QDMTT payable*). W tym przypadku chodzi o kwoty kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, które nie są przedmiotem sporu sądowego bądź administracyjnego opartego na zarzutach niezgodności 1) z porządkiem konstytucyjnym lub ustawowym jurysdykcji, w której obowiązuje ten podatek, 2) z międzynarodowymi porozumieniami inwestycyjnymi, w szczególności z umowami w sprawie wzajemnego popierania i ochrony inwestycji, czy też 3) z indywidualnymi decyzjami administracyjnymi przyznającymi zwolnienie dochodu z opodatkowania lub z innymi porozumieniami bądź decyzjami o podobnym charakterze. Po trzecie, jeżeli taki kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy zostanie dodatkowo zakwalifikowany do bezpiecznej przystani oraz znajdzie się na stosowanym wykazie listy takich podatków prowadzonym przez OECD⁷, wówczas będzie neutralizował konieczność obliczania globalnego podatku wyrównawczego (*QDMTT safe harbour*). Jak widać z powyższego, krajowy podatek wyrównawczy, w zależności od jego kształtu i rozpoznania przez system międzynarodowy w ramach oceny dokonywanej na poziomie OECD (*peer-review*), może mieć jeden z trzech stopni kwalifikowalności. Warto dodać, że koncepcja *QDMTT payable* powoduje, że próby uznania przepisów krajowego podatku wyrównawczego za niezgodne z konkretnym krajowym porządkiem prawnym będą prowadzić do pojawienia się dodatkowej warstwy opodatkowania wyrównawczego, ale w innym państwie.

⁷ OECD, *Central Record of Legislation with Transitional Qualified Status*, <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/central-record-of-legislation-with-transitional-qualified-status.html> (dostęp: 30.06.2025).

Wybór stosowania omawianej bezpiecznej przystani dokonuje się nie tyle w odniesieniu do danej jurysdykcji, ile dla kategorii jednostek (podgrupy) w danej jurysdykcji. Wybór stosowania *QDMTT safe harbour* dokonuje się więc oddzielnie dla „zwykłych” jednostek składowych oraz oddzielnie dla każdej z „podgrup” tworzonych przez jednostki o szczególnym charakterze, do których należą jednostki inwestycyjne, ubezpieczeniowe, jednostki inwestycyjne, jednostki grupy *joint venture* oraz bezpaństwowe jednostki składowe. Jednostka dominująca, która podejmuje decyzję w zakresie zastosowania bezpiecznej przystani z tytułu kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, może jednocześnie zdecydować, by do danej podgrupy zastosować mechanizm *QDMTT safe harbour*, podczas gdy do innej podgrupy – mechanizm *QDMTT credit*.

Z uwagi na opóźnioną implementację unijnej dyrektywy o globalnym podatku minimalnym, polskie przepisy ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym nie znalazły się na liście OECD kwalifikowanych regulacji ze statusem *QDMTT safe harbour*, opublikowanej 15 stycznia 2025 r. Ministerstwo Finansów oczekuje uzyskania takiego statusu w trakcie 2025 r.

Pomniejszenie z uwagi na substrat majątkowo-osobowy

Pomniejszenie z uwagi na substrat majątkowo-osobowy, mające swoje aksjologiczne źródło w koncepcji rzeczywistej działalności gospodarczej z regulacji o kontrolowanych jednostkach zagranicznych



FOT. STARTUPSTOCKPHOTOS/PIXABAY.COM

(CFC), zakłada wyodrębnienie z kwoty nisko opodatkowanego dochodu tej jego części, którą należy uznać za mającą swoje źródło w wykorzystywaniu rzeczowych aktywów trwałych (środków trwałych) oraz pracy wybranych kategorii pracowników, czyli fizycznej obecności jednostki składowej w danym państwie. Taka wartość pomniejszająca wyliczana jest według predefiniowanej formuły odpowiadającej określonej procentowi wartości bilansowej netto rzeczowych aktywów trwałych i kwalifikowanych kosztów płac kwalifikowanych pracowników. W dziesięcioletnim okresie przejściowym wyłączona kwota dochodu wyniesie 8% wartości bilansowej rzeczowych aktywów trwałych i 10% kosztów wynagrodzeń, zmniejszając się corocznie o 0,2 p.p. przez pierwsze pięć lat, a następnie o 0,4 p.p. dla rzeczowych aktywów trwałych i o 0,8 p.p. dla kosztów wynagrodzeń przez pozostałe pięć lat.

Rysunek 5. Formuła pomniejszenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego

$$\left(\begin{array}{c} \text{Substrat} \\ \text{majątkowo-} \\ \text{-osobowy} \end{array} \right) = 10\% * \left(\begin{array}{c} \text{Kwalifikowane koszty płac} \\ \text{kwalifikowanych} \\ \text{pracowników} \end{array} \right) + 8\% * \left(\begin{array}{c} \text{Wartość bilansowa netto} \\ \text{kwalifikowanych rzeczowych} \\ \text{aktywów trwałych} \end{array} \right)$$

Źródło: opracowanie własne.

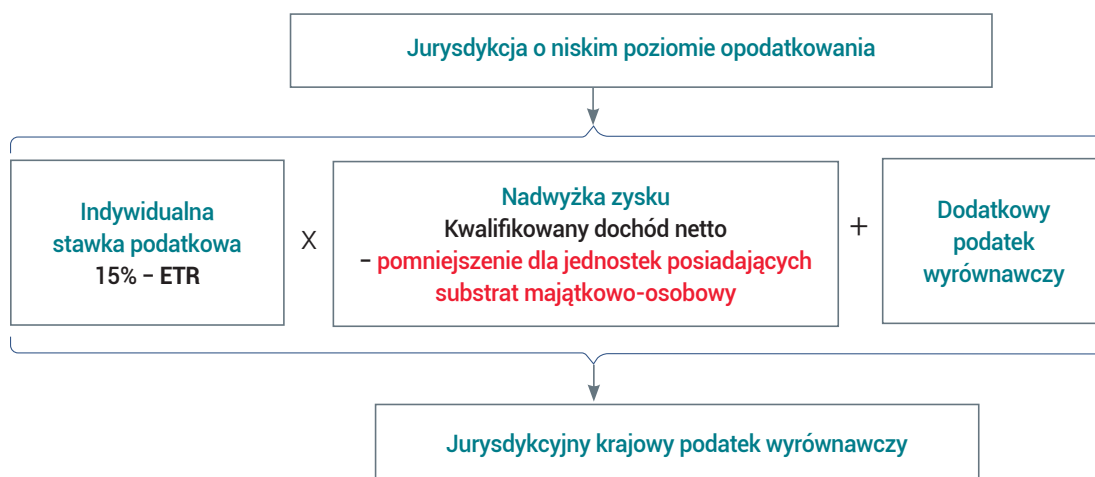
Pomniejszenie z uwagi na substrat majątkowo-osobowy było jednym z filarów negocjacyjnych dla państw wykorzystujących preferencje podatkowe do zachęcania zagranicznych inwestorów do sprowadzenia rzeczywistej inwestycji na ich terytorium (vide państwa regionu Europy Środkowo-Wschodniej oraz państwa Dalekiego Wschodu, określane wspólnie mianem „hubów produkcyjnych”). OECD wskazuje natomiast w Komentarzu do Modelowych Zasad GloBE, że obydwa elementy wykorzystywane w wyliczeniu pomniejszenia, czyli środki trwałe oraz pracownicy, są mniej przenoszalne pomiędzy jurysdykcjami niż inne aktywa, jak środki finansowe, akcje/udziały czy wartości niematerialne i prawne, a przez to w nieporównywalnym mniejszym stopniu przyczyniają się do wytworzenia zniekształceń podatkowych. Według OECD, koncepcyjnie, wyłączenie stałego zwrotu z działalności wykorzystującej środki trwałe i opartej o pracę pracowników, czyli zysku rutynowego, przekierowuje zainteresowanie globalnego podatku minimalnego na dochód nadmiarowy, powstający przede wszystkim z wykorzystania wartości niematerialnych i prawnych, który jest najbardziej podatny na ryzyko erozji podstawy opodatkowania i transferu zysku. Według krytek takiego dwuparametrowego rozwiązania aktual-

ne brzmienie pomniejszenia będzie promować rozwój tradycyjnych, przeważnie produkcyjnych, sektorów gospodarki, kosztem gospodarki opartej o *know-how* i inne wartości niematerialne i prawne.

Mechanika działania pomniejszenia z uwagi na substrat majątkowo-osobowy

Kwota pomniejszenia z uwagi na substrat majątkowo-osobowy wpływa na ustalanie wysokości tzw. nadwyżki zysku, która jest brana pod uwagę przy obliczaniu jurysdykcyjnego podatku wyrównawczego. Nadwyżka zysku to z kolei różnica między jurysdykcyjnym kwalifikowanym dochodem netto a substratem majątkowo-osobowym. Substrat majątkowo-osobowy stanowi sumę obliczonych dla wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji kwot wyłączeń z tytułu płac oraz rzeczowych aktywów trwałych. Kwota wynikająca z substratu majątkowo-osobowego nie może prowadzić do ujemnej wartości zysku, przy czym towarzyszy temu dodatkowe obostrzenie w postaci tego, że niewykorzystana wartość pomniejszenia z tytułu substratu w danym okresie rozliczeniowym przepada i nie podlega mechanizmowi przeniesienia na przeszłe lub przyszłe okresy rozliczeniowe.

Rysunek 6. Definicja nadwyżki zysku



Źródło: opracowanie własne.



Zgodnie z ustawą podatnik może zdecydować o niestosowaniu bądź o stosowaniu w części pomniejszenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego. Wybór ten obowiązuje przez okres roku podatkowego, a sama kwota pomniejszenia ma charakter fakultatywny. W uzasadnieniu do polskiej ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym wskazano bowiem, że odstąpienie od skorzystania z takiego prawa może nastąpić w szczególności w przypadku uznania, że procedura związana z samym obliczeniem kwoty wyłączenia przewyższałaby potencjalne korzyści wynikające z takiego pomniejszenia. Dodatkowo, decyzja co do skorzystania z wyłączenia substratu może nie obejmować maksymalnej kwoty kwalifikowanych kosztów płac czy kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych, nawet jeśli odliczenie przysługuje w maksymalnej ich wysokości. To wskazuje na pewną swobodę, jaką ma grupa w wyborze ograniczenia się tylko do części całkowitej kwoty, która może być wyłączona.

Elementy składowe pomniejszenia z uwagi na substrat majątkowo-osobowy

Dla określenia wysokości pomniejszenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego rozstrzygające są trzy

definicje legalne zawarte w art. 100–101 ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym, które pozwalają określić, którzy pracownicy mają status kwalifikowanych pracowników, które elementy wynagrodzeń takich pracowników należy uznać za kwalifikowane koszty płac oraz które rzeczowe aktywa trwałe można uwzględnić w omawianej formule.

Przez kwalifikowanych pracowników należy rozumieć:

- 1) pracowników jednostki składowej grupy międzynarodowej lub grupy krajowej zatrudnionych w pełnym lub niepełnym wymiarze czasu pracy oraz
- 2) niezależnych zleceniobiorców, którzy uczestniczą w podstawowej działalności operacyjnej takiej grupy, podlegający jej kierownictwu i kontroli.

Zrównanie tak zdefiniowanych niezależnych zleceniobiorców z kwalifikowanymi pracownikami wynika z potrzeby ujednolicenia rozumienia kwalifikowanych pracowników na potrzeby Filaru Drugiego oraz raportów CbCR. Aby zakwalifikować niezależnego wykonawcę jako kwalifikowanego pracownika, kluczowe jest ustalenie, czy ten wykonawca, będący osobą fizyczną, angażuje się w podstawowe działania operacyjne grupy oraz czy poddany jest nadzorowi oraz kontroli jednostki wchodzącej w skład



FOT. ARTIET12/PIXABAY.COM

grupy. Podstawą prawną do współpracy z takim niezależnym zleceniobiorcą może być umowa zlecenia, umowa o dzieło, a także umowa dotycząca świadczenia usług. Jednocześnie, niezależnym zleceniobiorcą nie będzie osoba fizyczna zatrudniona przez kontrahenta jednostki składowej, który dostarcza towary lub usługi na rzecz takiej jednostki.

Jeszcze inną sporną kwestią jest możliwość zaklasyfikowania pracowników agencji pracy tymczasowej jako niezależnych zleceniobiorców.

Chociaż polska ustawa o opodatkowaniu wyróżnawczym oraz uzasadnienie milczą na ten temat, to Komentarz do Modelowych Zasad GloBE dopuszcza taką możliwość, *expressis verbis* wskazując, że niezależnymi wykonawcami są również osoby fizyczne, które są zatrudnione przez firmę zajmującą się zatrudnianiem (agencję pracy). Pracownicy agencji pracy tymczasowej wykonują pracę na rzecz i pod kierownictwem danej jednostki składowej (kontrahenta agencji). Jeżeli więc tacy pracownicy będą uczestniczyć w podstawowej działalności operacyjnej jednostki składowej, wówczas powinni zostać uznani za niezależnych zleceniobiorców.

Druga definicja dotyczy pojęcia kwalifikowanych kosztów płac. Rozumie się przez nie koszty ponoszone bezpośrednio w związku z zatrudnieniem kwalifikowanych pracowników. W szczególności takimi kosztami mogą być wynagrodzenia, włącznie z wynagrodzeniem w formie akcji, oraz inne obowiązkowe i dobrowolne koszty odnoszące się do świadczeń o charakterze indywidualnym, takie jak składki na ubezpieczenie zdrowotne i ubezpieczenia społeczne, w tym finansowane przez pracodawcę, koszty programów emerytalnych, jak również podatków związanych z zatrudnieniem. Tak sformułowana definicja powinna obejmować wydatki, które zapewniają bezpośrednie i określone korzyści osobiste dla pracownika.

Kwalifikowanymi rzeczowymi aktywami trwałymi są z kolei:

- 1) składniki rzeczowych aktywów trwałych,
- 2) zasoby naturalne,
- 3) prawo korzystającego do korzystania z rzeczowych aktywów trwałych w ramach umowy leasingu oraz
- 4) prawa do nieruchomości lub eksploatacji zasobów naturalnych przyznane przez właściwe organy jurysdykcji, w szczególności prawa o charakterze koncesyjnym, których uzyskanie wiąże się z koniecznością dokonania znaczących inwestycji w rzeczowe aktywa trwałe.

Co kluczowe, kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe nie obejmują nieruchomości (gruntów, budynków) przeznaczonych do sprzedaży, najmu, leasingu lub umowy o podobnym charakterze albo inwestycji. Ten ostatni aspekt powoduje, że grupy kapitałowe obliczając wartość pomniejszenia, muszą przeanalizować posiadane środki trwałe.

Oprócz zakresu przedmiotowego ww. definicji pozwalających określić kwalifikowane koszty płac kwalifikowanych pracowników oraz kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe, istotnym jest określenie wymiaru geograficznego pracy wykonywanej przez takich pracowników lub wykorzystania takich środków trwałych. Zidentyfikowanie jurysdykcji, w której



FOT. TOMASZSUPEL/PIXABAY.COM

pracownik wykonuje swoją pracę lub środki trwałe są wykorzystywane, pozwala bowiem ocenić, czy danej jednostce składowej przysługuje całość pomniejszenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego czy też taką wartość należy alokować pomiędzy dwie lub więcej jurysdykcji. Może się bowiem zdarzyć, że w pewnych okolicznościach pracownik może świadczyć usługi dla swojego pracodawcy również poza jego państwem siedziby, na przykład w przypadku pracy zdalnej, oddelegowania pracownika do innego państwa, czy też podróży służbowych celem kontaktów z klientami i dostawcami w innych jurysdykcjach. Jeśli pracownik spędza ponad 50% swojego czasu pracy w jurysdykcji pracodawcy, możliwe jest uwzględnienie pełnych kosztów jego zatrudnienia w pomniejszeniu z uwagi na substrat majątkowo-osobowy. Natomiast w przypadku, gdy pracownik pracuje 50% lub mniej swojego czasu w tej jurysdykcji, należy uwzględnić koszty jego zatrudnienia proporcjonalnie do czasu, jaki spędza w jurysdykcji pracodawcy w odniesieniu do całkowitego czasu pracy.



1.3. Specyficzne zagadnienia wynikające z polskiej implementacji globalnego podatku minimalnego

FOT. GERALT/PIXABAY.COM

1.3. Specyficzne zagadnienia wynikające z polskiej implementacji globalnego podatku minimalnego

1.3.1. Standard rachunkowy stosowany na potrzeby kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego

W ocenie OECD celem zachowania integralności systemu GloBE istotnym jest, aby przepisy dotyczące obliczania krajowego podatku wyrównawczego były jak najbardziej zgodne (zbliżone) z zasadami ustalania globalnego podatku wyrównawczego. Ramy Implementacyjne OECD wskazują jednocześnie na ściśle określone przypadki odstępstw od powyższej kierunkowej dyrektywy, jak umożliwienie stosowania zasady lokalnego standardu rachunkowego czy obliczania QDMTT w lokalnej walucie, które to odstępstwa podlegają restryktywnej wykładni w sytuacji skorzystania z bezpiecznej przystani dla kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego. W tym ostatnim przypadku uzasadnienie opiera się na fakcie wyłączenia globalnego minimalnego podatku na poziomie jednostki dominującej w sytuacji powołania się na ww. bezpieczną przystań. W związku z tym wszelkie możliwe zaniżenia krajowego podatku wyrównawczego, które wynikają ze zbyt szerokich wyjątków, prowadziłyby w efekcie do zapłaty niższej kwoty podatku, co nie byłoby zrekompensowane opodatkowaniem w jurysdykcji, w której znajduje się jednostka dominująca.

Ogólną zasadą systemu GloBE jest stosowanie do obliczeń GloBE standardu rachunkowości jednostki dominującej najwyższego szczebla, który jest używany do sporządzania skonsolidowanego sprawozdania grupy. Wyjątkiem mającym obniżyć koszty

stosowania przepisów poprzez stosowanie danych lokalnych jest dopuszczenie, by QDMTT był wyliczany w oparciu o lokalny standard rachunkowy, stosowany dla potrzeb jednostkowych sprawozdań finansowych. Zgodnie z tą zasadą, jeśli spełnione są określone warunki, jurysdykcja implementująca może wymagać od jednostek objętych systemem opodatkowania wyrównawczego stosowania lokalnego standardu rachunkowości, w tym lokalnych przepisów o rachunkowości, do obliczeń GloBE. Deklaratoryjnie w ten sposób jednostki lub jednostki składowe objęte *QDMTT safe harbour* nie będą musiały dokonywać dodatkowych korekt, aby dostosować się do standardu rachunkowości jednostki dominującej najwyższego szczebla.

Polska implementacja zasady lokalnego standardu rachunkowego

Wdrożenie zasady lokalnego standardu do polskiej ustawy zostało dokonane poprzez zapisy art. 29 ustawy. I tak, podatnicy w celu obliczenia krajowego podatku wyrównawczego, w szczególności kwalifikowanego dochodu (straty), podatków kwalifikowanych i substratu majątkowo-osobowego, uwzględniają pozycje ujęte w księgach prowadzonych na podstawie ustawy o rachunkowości i sprawozdaniach finansowych sporządzanych na podstawie ustawy o rachunkowości, z wyłączeniem MSR/MSSF. Jednocześnie, jeżeli chociaż jeden podatnik z danej grupy jest obowiązany zgodnie z przepisami prawa do stosowania MSR/MSSF, podatnicy tej grupy w celu obliczenia krajowego podatku wyrównawczego uwzględniają pozycje ujęte w księgach prowadzonych na podstawie

ustawy o rachunkowości i sprawozdaniach finansowych sporządzanych na podstawie MSR/MSSF. Innymi słowy, to oznacza, że wskazane przepisy odnoszą się do jednostkowego sprawozdania podatnika krajowego podatku wyrównawczego oraz do standardu, na podstawie którego to jednostkowe sprawozdanie zostało przygotowane, lub do odpowiednich ksiąg, które stanowią podstawę do sporządzenia takiego jednostkowego sprawozdania.

Wątpliwości budzi aktualne brzmienie art. 29 ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym, które podczas ostatniego etapu procesu legislacyjnego uległo istotnej zmianie. Do momentu tej zmiany art. 29 projektu ustawy przewidywał bowiem elastyczność w doborze standardu rachunkowego do obliczenia krajowego podatku wyrównawczego, tj. grupa kapitałowa mogła w tym zakresie bazować na danych sporządzonych na podstawie ustawy o rachunkowości lub MSR/MSSF. Zmiana, która zaszła i która ostatecznie została odzwierciedlona w treści art. 29, limituje możliwość posługiwania się MSR/MSSF tylko do przypadku, gdy chociaż jeden podatnik z grupy jest obowiązany zgodnie z przepisami prawa do stosowania MSR/MSSF. Ministerstwo Finansów argumentowało przedmiotową zmianę wytycznymi

OECD, które wykluczało przy konstruowaniu kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego swobodę podatnika w wyborze standardu rachunkowego do obliczania krajowego podatku wyrównawczego, sugerując, że taki wybór powinien być ściśle reglamentowany przepisami ustawy.

Tymczasem w świetle ustawy o rachunkowości dla celów sporządzenia jednostkowego sprawozdania finansowego żadna jednostka nie jest obowiązana do stosowania MSR/MSSF, a jedynie w pewnych okolicznościach uprawniona do tego na podstawie art. 45 ustawy o rachunkowości. Rodzi się więc pytanie, jak w praktyce zastosować art. 29 przez podmioty, które korzystają na zasadzie dobrowolności z MSR/MSSF, na przykład z uwagi na to, że ktoś w grupie korzysta dla celów konsolidacji z MSR/MSSF bądź podmiot ten nie jest już dłużej emitentem papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym (giełdzie), ale standardu rachunkowego nie zmienił i pozostał na MSR/MSSF. Powrót na ustawę o rachunkowości, chociaż teoretycznie możliwy, byłby w takim przypadku wymuszony wyłącznie wejściem w życie opodatkowania wyrównawczego i rodziłby dodatkowe koszty oraz obowiązki administracyjne.

Rysunek 7. Ewolucja przepisów w zakresie standardu rachunkowego

Projekt z dnia 16 września 2024 r.	Ustawa z dnia 6 listopada 2024 r.
Art. 29	
ust. 1: w celu obliczenia krajowego podatku wyrównawczego, w szczególności kwalifikowanego dochodu (straty), podatków kwalifikowanych i substratu majątkowo-osobowego podatnicy uwzględniają pozycje ujęte w księgach prowadzonych na podstawie ustawy o rachunkowości i sprawozdaniach finansowych sporządzanych na podstawie ustawy o rachunkowości lub MSR/MSSF	ust. 1: w celu obliczenia krajowego podatku wyrównawczego, w szczególności kwalifikowanego dochodu (straty), podatków kwalifikowanych i substratu majątkowo-osobowego podatnicy uwzględniają pozycje ujęte w księgach prowadzonych na podstawie ustawy o rachunkowości i sprawozdaniach finansowych sporządzanych na podstawie ustawy o rachunkowości, z wyłączeniem MSR/MSSF

Projekt z dnia 16 września 2024 r.	Ustawa z dnia 6 listopada 2024 r.
Art. 29	
n/a – brak tożsamej regulacji	ust. 2: jeżeli chociaż jeden podatnik z danej grupy jest obowiązany zgodnie z przepisami prawa do stosowania MSR/MSSF , podatnicy tej grupy w celu obliczenia krajowego podatku wyrównawczego uwzględniają pozycje ujęte w księgach prowadzonych na podstawie ustawy o rachunkowości i sprawozdaniach finansowych sporządzanych na podstawie MSR/MSSF

Źródło: opracowanie własne.

Powyższe wątpliwości zostały dostrzeżone przez Ministerstwo Finansów, które ogłaszając plany nowelizacji polskiej ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym w maju 2025 r., wstępnie zasygnalizowało uzupełnienie art. 29 ustawy o dodatkowe rozwiązanie⁸, mianowicie umożliwiające posługiwanie się MSR/MSSF dla celów obliczenia krajowego podatku wyrównawczego w sytuacji, gdy chociaż jeden z podmiotów z grupy jest obowiązany stosować taki standard dla celów sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego (a nie wyłącznie jednostkowego sprawozdania finansowego), jeżeli konsolidacja następuje w Polsce.

Dodatkowe wymogi związane z zasadą lokalnego standardu rachunkowego

Zastosowanie zasady lokalnego standardu zostało obwarowane pewnymi wymogami nałożonymi na podatników. Po pierwsze, jeżeli podatnicy należący do tej samej grupy stosują różne standardy rachunkowości na potrzeby sporządzania jednostkowych sprawozdań finansowych, będą zobowiązani do zmiany swoich standardów tak, aby wszyscy podatnicy w grupie stosowali jeden standard rachunkowości. Zmiana standardu, w oparciu o przepisy

ustawy o rachunkowości, powinna odbyć się w taki sposób, aby nie wpłynąć negatywnie na proces sporządzenia i zatwierdzenia sprawozdania finansowego oraz terminowego rozliczenia CIT. Wymóg ujednolichenia standardu rachunkowego w grupie może prowadzić do różnych praktycznych wyzwań, w szczególności w przypadku grup mieszanych, gdzie część podmiotów stosuje dla celów jednostkowych ustawę o rachunkowości, podczas gdy druga grupa podmiotów bazuje na MSR/MSSF. Na ten moment przepisy ustawy o rachunkowości nie przewidują żadnych rozwiązań pozwalających złagodzić przedmiotowy wymóg. Ministerstwo Finansów ogłosiło natomiast, iż w ramach ww. planów nowelizacji art. 29 ustawy rozważane jest wprowadzenie reguły ochronnej dla grup mieszanych, tak by jeżeli dominującym standardem jednostkowym przed wejściem w życie ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym był MSR/MSSF, to grupa będzie uprawniona wyliczać krajowy podatek wyrównawczy na bazie standardu MSR/MSSF.

Trzeba mieć na uwadze, że wdrożenie MSR/MSSF może być sporym wyzwaniem organizacyjnym również dla spółek, które już i tak sporządzają pakiety konsolidacyjne zgodnie z MSR/MSSF. Konieczność przeanalizowania wymogów MSR/MSSF 1 „Zastosowanie MSSF po raz pierwszy”, dokonanie odpowiednich przeliczeń, wycen i prezentacji w sprawozdaniu finansowym czy chociażby przygotowanie wzoru samego sprawozdania finansowego, to tylko niektóre z wyzwań, jakie czekają w tym procesie. Należy mieć również na uwadze aktualizację procesów

⁸ Projekt ustawy o zmianie ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych oraz niektórych innych ustaw, <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-opodatkowaniu-wyrownawczym-jednostek-skladowych-grup-miedzynarodowych-i-krajowych-oraz-niektorych-innych-ustaw> (dostęp: 30.06.2025).

i kontroli wewnętrznych czy dostosowanie systemów finansowo-księgowych (w tym również planu kont) do wymogów prowadzenia ksiąg statutowych zgodnie z MSR/MSSF. Wymaga to dużego zaangażowania po stronie zespołu nie tylko sprawozdawczego, ale także księgowości, podatków czy audytu wewnętrznego.

Po drugie, jeżeli rok obrotowy podatnika jest inny niż rok podatkowy jednostki dominującej najwyższego szczebla, podatnik musi dostosować swój rok obrotowy zgodnie z przepisami o rachunkowości do roku podatkowego jednostki dominującej najwyższego szczebla. Taki wymóg dotyczy zarówno długości roku obrotowego, jak i momentu jego rozpoczęcia oraz zakończenia. Analogicznie jak w przypadku zmiany standardu rachunkowości, zmiana roku obrotowego powinna zostać dokonana w sposób niewpływający na proces zamknięcia rachunkowego danego roku obrotowego.

Jedynie w przypadku, gdy regulacje rachunkowe nie zezwalają na modyfikację długości roku obrotowego, a zatem występują obiektywne przyczyny, które są niezależne od podatnika, podatnicy są zwolnieni z obowiązku zmiany roku obrotowego. Taka sytuacja prowadzi jednak do wyjątku od stosowania przepisów ustawy o rachunkowości oraz do konieczności stosowania w obliczeniach krajowego podatku wyrównawczego przez wszystkich podatników w danej grupie standardu rachunkowości jednostki dominującej najwyższego szczebla, który jest wykorzystywany do sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy.

1.3.2. Klauzula retroaktywna w zakresie stosowania polskich przepisów

Państwa członkowskie miały obowiązek implementacji przepisów unijnej dyrektywy o globalnym podatku minimalnym do 31 grudnia 2023 r., co oznacza, że system GloBE powinien zacząć obowiązywać na terytorium UE od początku 2024 r. Polska zaim-

plementowała regulacje dyrektywy z jednorocznym opóźnieniem, co spowodowało, że opodatkowanie wyrównawcze zaczęło obowiązywać w Polsce od początku 2025 r. Samo opóźnienie w implementacji dyrektywy nie zwolniło jednak międzynarodowych grup z obowiązku uiszczania podatków wyrównawczych co do Polski, co wynika z natury mechanizmów poboru podatku wyrównawczego, przede wszystkim globalnego podatku wyrównawczego (zasady IIR). Celem tej ostatniej zasady jest określenie, która jednostka ma obowiązek poboru podatku wyrównawczego. Jeśli więc jurysdykcja, w której działa jednostka składowa nie wprowadziła krajowego podatku wyrównawczego (przypadek Polski odnośnie do 2024 r.), wówczas zasada IIR wymaga, aby poszukiwać innego odpowiedzialnego podmiotu w obrębie grupy kapitałowej. Jeżeli taki podmiot jak jednostka dominująca najwyższego szczebla albo jednostka dominująca pośredniczącego szczebla istnieje i znajduje się w jurysdykcji, która wdrożyła zasadę IIR (przypadek innych państw członkowskich UE), dochód nisko opodatkowanej jednostki składowej zlokalizowanej w Polsce podlega opodatkowaniu w tym innym państwie.

W efekcie wdrożenia lub brak wdrożenia systemu GloBE przez daną jurysdykcję nie wpływa na całkowite opodatkowanie podatkiem wyrównawczym jednostek składowych grupy, a tym samym na łączny poziom obciążenia finansowego dla całej międzynarodowej grupy. Jeżeli bowiem odnośnie do roku 2024 nie wprowadzono w Polsce regulacji opodatkowania wyrównawczego, wówczas ewentualny podatek wyrównawczy za ten rok podatkowy co do nisko opodatkowanego dochodu wygenerowanego na terytorium Polski zostanie odprowadzony na podstawie zasady IIR w innym państwie, które takie przepisy wprowadziło wcześniej.

Polski ustawodawca uwzględniając fakt spóźnionej implementacji dyrektywy, starając się ograniczyć ubytek wpływów fiskalnych oraz mając na uwadze specyfikę systemu opodatkowania GloBE, zaprojektował rozwiązanie umożliwiające grupie kapita-

łowej „samoopodatkowanie się” w Polsce w odniesieniu do roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2023 r. na podstawie art. 154 ustawy. Jak wskazano w uzasadnieniu do polskiej ustawy, decyzja taka dotyczy miejsca (jurysdykcji), w której wykazany zostanie podatek wyrównawczy, a nie jego wysokości. Dla grup z kapitałem zagranicznym, które mają spółki zależne w Polsce, decyzja o skorzystaniu z tej możliwości może być motywowana chęcią uproszczenia kalkulacji elementów konstrukcyjnych podatku wyrównawczego w odniesieniu do polskich jednostek składowych.

Od strony proceduralnej decyzja grupy o skorzystaniu z omawianego rozwiązania powinna zostać sformalizowana w formie aktu notarialnego w okresie od 1 marca 2026 r. do 30 maja 2026 r. Taki przedział czasowy został ustalony, by współgrać z terminem złożenia do 30 czerwca 2026 r. pierwszej Informacji GloBE, zapewniając jednocześnie administracji podatkowej czas na przygotowanie się do przyjmowania tych deklaracji. Oświadczenie składa jednostka dominująca najwyższego szczebla, która znajduje się w Polsce, natomiast w przypadku grup z zagraniczną jednostką dominującą, poszczególne jednostki składowe, które są zlokalizowane w Polsce.

Złożenie oświadczenia o retroaktywnym zastosowaniu polskich przepisów skutkuje obowiązkiem stosowania przez grupę kapitałową przepisów ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym tak, jak gdyby ustawa weszła w życie 1 stycznia 2024 r., co zasadniczo dotyczy całego roku podatkowego rozpoczętego po 31 grudnia 2023 r. Towarzyszą temu dwa specyficzne dostosowania, mianowicie wyższe procenty w pomniejszeniu z uwagi na substrat majątkowo-osobowy, tj. takie, jak obowiązują za rok 2024, czyli poziom 9,8% kwalifikowanych kosztów płac i 7,8% kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych, oraz brak obowiązku stosowania regulacji w zakresie podatku od niedostatecznie opodatkowanych zysków (UTPR).

Taki wybór ma mieć charakter dobrowolny, czyli będzie w pełni uzależniony od decyzji grupy kapi-

tałowej. W efekcie grupa międzynarodowa obecna w Polsce będzie mogła podjąć decyzję, że ewentualny podatek wyrównawczy z tytułu działalności spółek zależnych w Polsce za rok 2024 zapłaci oraz obowiązki sprawozdawcze wypełni na poziomie centralnym, tj. zagranicznej jednostki dominującej najwyższego szczebla na podstawie tamtejszych regulacji globalnego minimalnego, albo sceduje takie obowiązki „w dół” na polskie podmioty zależne (jednostki składowe grupy), do realizacji na podstawie przepisów krajowego podatku wyrównawczego stosowanych z mocą wsteczną, z czym będą się wiązać konkretne uproszczenia, jak na przykład oparcie się na lokalnym standardzie rachunkowości czy danych z lokalnego sprawozdania finansowego sprzed wprowadzenia korekt konsolidacyjnych.

Warto nadmienić, iż z praktycznego punktu widzenia grupy międzynarodowe podejmując decyzję w powyższym obszarze, uwzględniają również fakt, iż docelowy model kalkulacyjno-sprawozdawczy zakłada, że od 1 stycznia 2025 r. ten drugi sposób realizacji obowiązków i tak stanie się wariantem podstawowym.

Jeżeli więc przykładowo grupa jest obecna w innych państwach członkowskich, gdzie unijna dyrektywa o globalnym podatku minimalnym została wdrożona na czas, wówczas nie musi wewnętrznie ustawiać odrębnego procesu *compliance* za 2024 r. specyficznie odnośnie do Polski (w domyśle cedując takie obowiązki na jednostki składowe w państwach, gdzie wprowadzono kwalifikowane krajowe podatki wyrównawcze). Dodatkowo, decyzja co do wstecznego zastosowania polskich regulacji jest podejmowana, jeżeli za 2024 r. ETR co do działalności grupy w Polsce wynosi mniej niż 15%. W takiej sytuacji część grup podejmuje decyzję, by podatek wyrównawczy rozliczyć w Polsce na zasadzie dobrowolności, tj. w oparciu o omawianą klauzulę



FOT. TOMASZSUIPEL/PIXABAY.COM

retroaktywną, by ograniczyć ryzyko ewentualnej kontroli podatkowej ze strony polskiego fiskusa.

1.3.3. Sankcje za naruszenie przepisów dotyczących opodatkowania wyrównawczego

System kar za nieprzestrzeganie regulacji w zakresie opodatkowania wyrównawczego przewidziany w polskim kodeksie karnym skarbowym należy uznać za wyjątkowo surowy, z górną granicą kary grzywny sięgającą nawet 10 mln EUR, co jest tylko potęgowane intencją polskiego ustawodawcy, by je-

dynie w wyjątkowych sytuacjach naruszenie regulacji krajowych implementujących dyrektywę o globalnym podatku minimalnym można było uznać za przypadek mniejszej wagi. Dyrektywa unijna zobowiązuje, co prawda, państwa członkowskie do wprowadzenia krajowych kar, które powinny być „skuteczne, proporcjonalne i odstraszające”, ale akt prawa unijnego nie definiuje ani ich rodzaju, ani ich wysokości, pozostawiając w tym obszarze swobodę państwom członkowskim. Polski ustawodawca wskazał natomiast, że ustalając system kar karnoskarbowych kierował się ogólnymi zasadami tworzenia prawa, co powinno przełożyć się na to, by kary były egzekwowalne,

adekwatne do stopnia przewinienia oraz wagi naruszonych obowiązków i skutku ich naruszenia, a także oddziałujące prewencyjnie.

Na przedmiotowy system kar składają się kary za czyny, które już są penalizowane w systemie prawnym, oraz nowe zachowania, co do których rozpoznano potrzebę wprowadzenia nowych szczególnych kar sankcjonujących odpowiedzialność karnoskarbową, zachowując dotychczasową systematykę podziału na wykroczenia oraz przestępstwa skarbowe. Do tej pierwszej kategorii czynów, penalizowanych na gruncie przepisów ustawy o rachunkowości oraz kodeksu karnego skarbowego, można zaliczyć takie działania jak nieprowadzenie ksiąg rachunkowych bądź też prowadzenie ich w sposób wadliwy lub nierzetelny, niesporządzenie sprawozdania finansowego lub skonsolidowanego sprawozdania finansowego, a także sporządzenie ich niezgodnie z przepisami czy też nieterminowa zapłata globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego albo podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków. Do drugiej kategorii czynów objętych nowymi sankcjami należy z kolei zaliczyć czyny dotyczące globalnej deklaracji na podatek wyrównawczy (Informacji GloBE), takie jak:

- niezłożenie Informacji GloBE lub niezłożenie jej za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo złożenie jej niezgodnie ze wzorem dokumentu elektronicznego, co jest zagrożone karą grzywny do 720 stawek dziennych,

- podanie w Informacji GloBE nieprawdy lub zatajenie prawdy, co jest zagrożone karą grzywny do 480 stawek dziennych,

- złożenie Informacji GloBE po terminie, co jest zagrożone karą grzywny do 180 stawek dziennych, oraz

- nieprzekazanie informacji o podmiocie z grupy kapitałowej składającej Informację GloBE, co jest zagrożone karą grzywny do 180 stawek dziennych.

Polski system sankcji za nieprzestrzeganie regulacji GloBE, chociaż wpisujący się w obowiązującą systematykę kar karnoskarbowych, wypada uznać za bardzo rygorystyczny na tle odpowiadających mu systemów innych państw członkowskich UE. Jednocześnie, dolegliwość potencjalnych kar i aspekt odpowiedzialności osobistej osób odpowiedzialnych za rozliczenia podatkowe przyczyniają się do zwiększonego zainteresowania polskich podmiotów prawidłowym wypełnianiem obowiązków wynikających z ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym.

Ten ostatni aspekt nabiera znaczenia w świetle faktu, że w wielu grupach kapitałowych na obowiązki związane z globalnym podatkiem minimalnym patrzy się przez pryzmat grupowy (centrali) i tamtejszych potrzeb zarządczych, nie uwzględniając i niejednokrotnie nie doceniając ani lokalnych odrębności implementacyjnych w poszczególnych państwach, w których grupa jest obecna, ani odpowiedzialności karnoskarbowej zespołów lokalnych zajmujących się dostosowaniem do nowych wymogów.



FOT. GERALT/PIXABAY.COM

1.4. Automatyzacja procesu *compliance* – narzędzie IT

1.4. Automatyzacja procesu *compliance* – narzędzie IT

Duże międzynarodowe korporacje stają przed nowymi wyzwaniami w zakresie spełniania obowiązków raportowania podatkowego i zapewnienia zgodności z zasadami globalnego podatku minimalnego. Z perspektywy biznesowej kluczowe jest zrozumienie potencjalnych skutków zasad GloBE dla prowadzonej działalności gospodarczej oraz opracowanie kompleksowego planu, w którym rozwiązania technologiczne mogą stanowić fundament podejścia do obsługi docelowego procesu *compliance*. Grupy kapitałowe będą musiały dostosować wewnętrzne procesy i systemy – aby zarządzać nowymi obliczeniami oraz wymaganiami dotyczącymi danych, które są niezbędne do kalkulacji zobowiązań podatkowych w różnych państwach na świecie – oraz wypełniać następcze obowiązki raportowe.

W efekcie, równolegle do wdrażania przez państwa przepisów implementujących GloBE, podmioty z sektora doradczego oraz IT opracowały różnego rodzaju narzędzia IT mające ułatwić proces *compliance* związany z globalnym podatkiem minimalnym. Do kluczowych funkcjonalności takich narzędzi, niejednokrotnie opartych o rozwiązania chmurowe, które są skalowalne i niezależne od planowania zasobów przedsiębiorstwa (ERP), należy m.in.:

- zbieranie i oczyszczanie finansowych oraz niefinansowych danych, przy czym pobór danych może polegać na manualnym wprowadzaniu danych, na (masowej) akceptacji tzw. plików płaskich, przykładowo w formacie Excel, czy też na połączeniu się z systemami źródłowymi danej grupy za pośrednictwem odpowiedniego interfejsu API, oraz na pomaganiu w pozyskiwaniu danych nieustrukturyzowanych z całej organizacji;

- przeprowadzanie i archiwizacja obliczeń w zakresie bezpiecznych przystani oraz pełnowymiaro-

wych kalkulacji w zakresie kwalifikowanego krajowego podatku minimalnego (QDMTT) czy też pozostałych mechanizmów poboru podatku wyrównawczego (IIR i UTPR), aby zidentyfikować dodatkowe podatki, oraz określić, która jednostka składowa z grupy kapitałowej będzie obowiązana do ich zapłaty;

- przeprowadzanie analiz i wizualizacji, za pomocą tzw. pulpitów nawigacyjnych, pozwalających filtrować pozyskane i oczyszczone dane według wskazanych kryteriów, jak przykładowo jurysdykcja ze statusem wdrożenia GloBE, rodzaj podmiotu i prowadzonej działalności biznesowej, uprawnienie do bezpiecznej przystani oraz poziom bieżącego opodatkowania podatkiem korporacyjnym i podatkiem wyrównawczym. W tej funkcji mieści się również zarządzanie strukturą organizacyjną grupy, w tym przesyłanie i utrzymywanie danych podmiotów bezpośrednio w aplikacji, śledzenie zmian struktury właścicielskiej, utrzymywanie i aktualizowanie hierarchii podmiotów, co pozwala na lepszą widoczność specyficznych atrybutów podmiotów, wpływających na obowiązki w ramach systemu GloBE, co dotyczy przede wszystkim takich struktur jak stałe zakłady (PE), podmioty inwestycyjne/ubezpieczeniowe, podmioty przepływowe/hybrydowe czy też podmioty wyłączone;

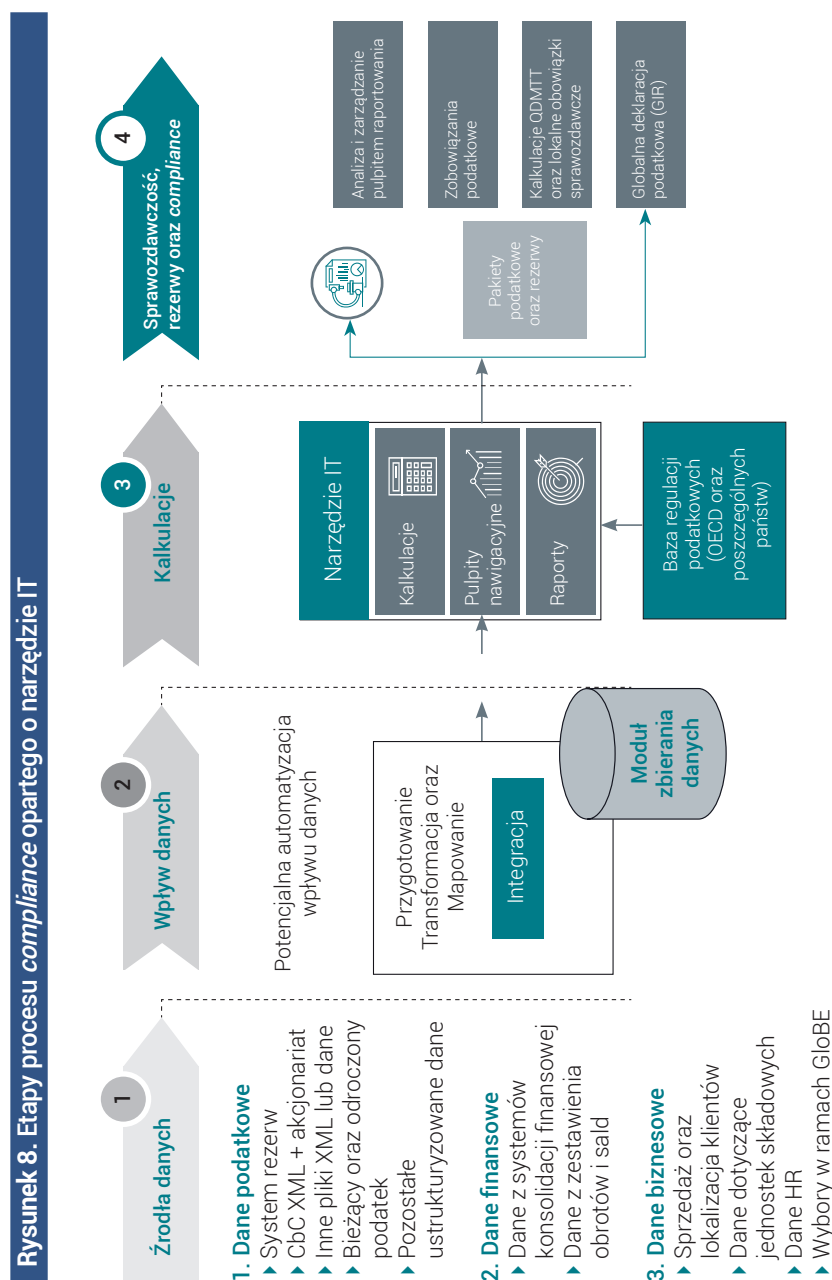
- wyliczanie rezerw oraz raportowanie, zakładające wsparcie dla kalkulacji kwartalnych i rocznych rezerw w procesie opracowywania sprawozdań finansowych, a także wypełnianie globalnej deklaracji podatkowej (GIR) oraz lokalnych zeznań podatkowych (np. jako punkty danych i format XML);

- modelowanie i prognozowanie scenariuszy w odniesieniu do zmian strukturalnych w grupie kapitałowej, dokonanie wyborów (elekcji) przewidzianych

w regulacjach GloBE czy też scenariuszy legislacyjnych związanych z wprowadzeniem opodatkowania wyrównawczego w wybranych jurysdykcjach, w których grupa jest obecna.

Zasady i logika narzędzi IT pozwalających wypełnić obowiązki związane z systemem GloBE są opracowane zgodnie ze standardem globalnego po-

datku minimalnego wypracowanym przez OECD, jak również lokalnym ustawodawstwem wdrażającym opodatkowanie wyrównawcze, w podziale na status regulacji istotnie uchwalonych, uchwalonych oraz według dat wejścia w życie, w przypadku narzędzi opracowanych przez firmy z sektora doradztwa podatkowego.



Źródło: opracowanie własne.

1.5. Wyzwania organizacyjne związane z dostosowaniem do nowych wymogów – perspektywa grup kapitałowych

Globalny minimalny podatek (opodatkowanie wyrównawcze) to trzeci reżim kalkulacyjno-sprawozdawczy, który będzie funkcjonować obok już istniejącego reżimu sprawozdawczości finansowej/regulacji rachunkowych oraz reżimu podatku dochodowego osób prawnych.

Opodatkowanie wyrównawcze stanowiące połączenie tych dwóch rzeczywistości to rozbudowane, skomplikowane i niekoniecznie intuicyjne regulacje.

Od strony *stricte* procesowej dostosowanie się do nowych wymogów będzie wymagać od grup kapitałowych:

1) zgromadzenia i zarządzania niezbędnymi danymi, w wielu przypadkach nowymi rodzajami danych dotychczas niegromadzonymi ani dla celów rachunkowych, ani podatkowych,

2) obliczenia i raportowania efektywnego poziomu opodatkowania zgodnie z nowymi zasadami, przy czym nominalna stawka CIT wynosząca w Polsce 19% czy kalkulowany w sposób tradycyjny finansowy ETR nie będą rozstrzygające,

3) rozdzielenia obowiązków sprawozdawczych i obliczeń podatkowych między polskimi spółkami oraz między polskimi spółkami a grupą,

4) określenia możliwego dodatkowego obciążenia z tytułu opodatkowania wyrównawczego i jego wpływu na efektywność stosowanych ulg podatkowych, oraz finalnie

5) zapewnienia realizacji nowych wymogów w zakresie określenia wpływu opodatkowania wyrównawczego na sprawozdawczość finansową pod kątem koniecznych ujawnień w jednostkowym oraz skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym oraz sprawozdawczości realizowanej na linii podatnik–organy podatkowe.

Dostosowanie się do nowych wymogów będzie wymagać w szczególności zapewnienia ścisłej współpracy wielu zespołów funkcjonujących w danej organizacji, przede wszystkim podatkowego, księgowego i sprawozdawczego (co jest już teraz wyzwaniem), koordynacji działań wszystkich podmiotów w Polsce i w ramach grupy (jeszcze trudniejsze zadanie), a także zapewnienia zasobów finansowych i administracyjnych na dostosowanie się do nowych wymogów. Nie należy również zapominać o potrzebie ujęcia nowych obowiązków w ramach holistycznego systemu procesów i procedur finansowo-podatkowych (procedury należytej staranności).

Podsumowanie

Globalny podatek minimalny jest przedmiotem nieustających negocjacji międzynarodowych, które wpływają na brak stabilności międzynarodowych ram podatkowych, w których działają grupy międzynarodowe. Deklaracja USA z początku 2025 r. o wycofaniu się z porozumienia sankcjonującego ten nowy podatek⁹, następcze oświadczenie państw G7 z połowy

⁹ The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) Global Tax Deal (Global Tax Deal), <https://www.oecd.org/tax/global-tax-deal/>.



FOT. STEVEBB/PIXABAY.COM

2025 r. co do potrzeby wprowadzenia zmian do globalnego podatku minimalnego¹⁰ oraz oświadczenie OECD o podjęciu prac w tym zakresie¹¹, by wymienić tylko kilka najświeższych wydarzeń z 2025 r., powoduje, że dostosowanie się do wymogów opodatkowania wyrównawczego jest wymagające. Wymaga ono monitorowania potencjalnych przyszłych zmian, jak również, jeżeli nie przede wszystkim, za-

pewnienie *compliance* z aktualnie już obowiązującymi wymogami prawnymi. W przypadku Polski odnosi się do krajowego ustawodawstwa w zakresie Filaru Drugiego, dyrektywy UE oraz Ram Implementacyjnych OECD.

Podkreślić należy, że zaproponowany przez polskie Ministerstwo Finansów sposób implementacji opodatkowania wyrównawczego, czyli intencja, by głównym mechanizmem poboru podatku wyrównawczego w Polsce był krajowy podatek wyrównawczy w formule QDMTT *safe harbour*, spowoduje, że obowiązki związane z dostosowaniem się do nowego reżimu spoczną przede wszystkim na polskich jednostkach zależnych.

Innymi słowy, globalny minimalny podatek stał się w rzeczywistości nowym krajowym podatkiem, za którego poprawne rozliczenie odpowiadać będzie zarząd polskich spółek (albo osoba wskazana), jak w przypadku innych krajowych należności publicznych typu CIT czy VAT.

Przygotowując się na wdrożenie opodatkowania wyrównawczego w danej organizacji, trzeba więc odejść od perspektywy globalnej, pomimo dominującego określenia nowego podatku jako globalnego podatku minimalnego, na rzecz podejścia lokalnego zakładającego, że polski krajowy podatek wyrównawczy, chociaż odpowiadający logice standardu OECD w wybranych obszarach, zawiera dopuszczalne odrębności wynikające zarówno z decyzji z obszaru polityki podatkowej, jak i próby dostosowania polskiego opodatkowania wyrównawczego do lokalnego (polskiego) systemu podatkowego.

[whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/](https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/) (dostęp: 30.06.2025).

¹⁰ G7 Statement on Global Minimum Taxes, <https://www.canada.ca/en/departement-finance/news/2025/06/g7-statement-on-global-minimum-taxes.html> (dostęp: 30.06.2025).

¹¹ Statement by the OECD Secretary-General on G7 Progress on International Tax Co-Operation, <https://www.oecd.org/en/about/news/speech-statements/2025/06/statement-by-the-oecd-secretary-general-on-g7-progress-on-international-tax-co-operation.html> (dostęp: 30.06.2025).



Analiza
wdrożeniowa



FOT. STEVEPIB/PIXABAY.COM

2.1. Ramy Filaru Drugiego i implementacja w Polsce

2.1. Ramy Filaru Drugiego i implementacja w Polsce

Wprowadzenie

Globalny podatek minimalny w ramach Filaru Drugiego projektu OECD dotyczącego przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków (BEPS) stanowi istotną reformę mającą na celu zapewnienie, że duże przedsiębiorstwa wielonarodowe (MNE) będą płaciły efektywną stawkę podatkową w wysokości co najmniej 15% w każdej jurysdykcji. W celu skoordynowanego wdrożenia tej reformy Unia Europejska przyjęła Dyrektywę Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. (dalej: Dyrektywa UE lub Dyrektywa)¹², która ściśle nawiązuje do Modelowych Zasad OECD¹³. Państwa członkowskie UE uznały, że wspólne ramy są niezbędne, aby uniknąć fragmentacji rynku wewnętrznego i zachować równe warunki konkurencji dla przedsiębiorstw. Polska ostatecznie dokonała transpozycji Dyrektywy poprzez ustawę z dnia 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz.U. 2024, poz. 1685, dalej: Ustawa).

Niniejsza część Raportu analizuje niezgodności między Ustawą a Dyrektywą UE i Modelowymi Zasadami OECD, uwzględniając konsekwencje prawne, ekonomiczne i praktyczne.

Przeprowadzona analiza porównawcza przepisów prawa wskazuje kluczowe rozbieżności, a kolejne części omawiają obciążenia ekonomiczne i administracyjne wynikające z implementacji. Raport podzielony został na dwie części, pierwsza obejmuje ogólne zagadnienia dotyczące wdrożenia Dyrektywy do polskiego systemu prawnego, zaś druga część poświęcona została szczególnemu mechanizmowi nakładania podatku minimalnego, a mianowicie krajowemu minimalnemu podatkowi wyrównawczemu. W każdej z tych części zawarte zostały na końcu rekomendacje *de lege lata* (na gruncie obowiązującego prawa) oraz *de lege ferenda* (na potrzeby przyszłych zmian legislacyjnych).

System Filaru Drugiego składa się z dwóch wzajemnie powiązanych reguł – reguły włączenia dochodu (*Income Inclusion Rule*, IIR) oraz reguły dotyczącej niedostatecznie opodatkowanych zysków (*Undertaxed Profits Rule*, UTPR) – które łącznie mają na celu zapewnienie, że jeśli zysk MNE w danej jurysdykcji jest opodatkowany poniżej 15%, zostanie nałożony tzw. podatek wyrównawczy do osiągnięcia tej stawki. Dyrektywa UE zobowiązuje państwa członkowskie do stosowania IIR wobec jednostek dominujących od 2024 r. oraz UTPR jako mechanizmu zabezpieczającego od 2025 r. Przewiduje również (i wręcz zachęca) do wprowadzenia krajowego minimalnego podatku wyrównawczego (QDMTT), dzięki któremu jurysdykcja może pobierać podatek wyrównawczy od jednostek o niskim opodatkowaniu zlokalizowanych w tej jurysdykcji, uniemożliwiając tym samym przejście prawa do opodatkowania tych dochodów przez inne państwa.

Polska ustawa implementuje wszystkie trzy mechanizmy: a) globalny podatek minimalny (termin przyjęty w Polsce dla IIR), b) krajowy podatek

¹² Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii, <http://data.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj> (dostęp: 30.06.2025).

¹³ OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris 2021. DOI: 10.1787/782bac33-en.



FOT. ELYN/PIKABAY.COM

minimalny oraz c) podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków. W ten sposób Polska dąży do wypełnienia obowiązku implementacji Dyrektywy.

Niemniej jednak, niektóre elementy polskiego podejścia – w szczególności harmonogram wejścia w życie, opcjonalne wcześniejsze stosowanie, wprowadzenie dodatkowych przepisów o bezpiecznych przystaniach oraz szczególne rozwiązania podatkowe – powodują rozbieżności lub odchylenia względem Dyrektywy UE i Modelowych Zasad OECD.

Te odchylenia niosą istotne skutki prawne (w tym potencjalne konflikty z wymogami prawa UE), jak również konsekwencje gospodarcze i praktyczne dla przedsiębiorstw i administracji podatkowej.

Kolejne części raportu zawierają usystematyzowaną analizę: najpierw porównanie przepisów polskiego prawa z Dyrektywą i Modelowymi Zasadami OECD w celu zidentyfikowania kluczowych niezgodności, następnie ocenę ryzyk prawnych, skutków ekonomicznych oraz obciążeń administracyjnych wynikających z tych rozbieżności. Raport kończy się rekomendacjami dotyczącymi działań naprawczych i dostosowania implementacji w Polsce do międzynarodowych ram.

2.2. Analiza porównawcza kluczowych niezgodności prawnych

Zakres zastosowania i jednostki objęte przepisami

Dyrektywa UE i Modelowe Zasady OECD

Zasady Modelowe OECD mają zastosowanie do dużych grup MNE (oraz niektórych dużych grup krajowych), które osiągnęły skonsolidowane przychody w wysokości co najmniej 750 mln EUR w co najmniej dwóch z czterech poprzednich lat obrotowych. Zarówno Dyrektywa UE, jak i Modelowe Zasady OECD wyłączają z reżimu Filaru Drugiego niektóre podmioty, takie jak jednostki rządowe, organizacje międzynarodowe, organizacje non-profit, fundusze emerytalne oraz określone fundusze inwestycyjne lub nieruchomościowe. Te wyłączone podmioty nie podlegają podatkowi wyrównawczemu głównie z przyczyn politycznych (np. status suwerenny lub charytatywny), a ich dochody są pomijane w kalkulacjach minimalnego podatku. Niemniej jednak ich przychody są wliczane do progu przychodowego grupy w celu oceny, czy grupa podlega Filarowi Drugiemu – aby zapobiec sytuacji, w której duża grupa unika przepisów z powodu działalności poprzez wyłączone jednostki. Dyrektywa wprost obejmuje również duże grupy krajowe, aby zapewnić neutralność między sytuacjami transgranicznymi i krajowymi – co jest istotne dla zgodności z podstawowymi swobodami UE (np. zakaz dyskryminacji w stosunku do grup działających wyłącznie krajowo).

Prawo polskie

Ustawa dość precyzyjnie odwzorowuje postanowienia Dyrektywy co do zakresu zastosowania. Dotyczy ona każdej jednostki składowej międzynarodowej lub krajowej grupy spełniającej próg przychodowy

750 mln EUR. Polska ustawa jasno określa ten próg oraz podaje przeliczoną wartość proporcjonalną dla krótszych lat podatkowych (62,5 mln EUR miesięcznie). Uwzględnia również reorganizacje grup (fuzje, podziały) i wskazuje sposób badania progu w takich przypadkach, co odpowiada szczegółowym zasadom Dyrektywy. Podobnie jak Dyrektywa, Ustawa definiuje podmioty wyłączone w niemal identyczny sposób: organy rządowe, organizacje międzynarodowe, organizacje pozarządowe (NGO), fundusze emerytalne oraz niektóre fundusze inwestycyjne lub nieruchomościowe (w tym ich zależne spółki wykonujące wyłącznie działalność pomocniczą lub utrzymujące aktywa) są wyłączone z reżimu podatku wyrównawczego. Polska stosuje ten sam test 95% własności dla określenia, kiedy spółka zależna podlega wyłączeniu, oraz test 85% dla niektórych podmiotów uzyskujących niemal cały dochód w formie dywidend lub zysków kapitałowych z podmiotów wyłączonych. Co więcej, Ustawa – podobnie jak Dyrektywa – przewiduje wyłączenie przychodów z żeglugi międzynarodowej z podstawy podatku Filaru Drugiego, zgodnie z definicjami zawartymi w Dyrektywie.

Ustawa jednak nie realizuje wytycznych OECD dotyczących konieczności wyłączenia państwowych funduszy majątkowych (*sovereign wealth funds*) z definicji jednostki dominującej najwyższego szczebla.

Wytyczne w tym zakresie pojawiły się już w lutym 2023 r.¹⁴ na skutek interwencji wielu państw dotyczących nierównego traktowania inwestycji dokonywanych przez organy państw bezpośrednio względem inwestycji dokonywanych przez państwowe fundusze majątkowe. W pewnych okolicznościach brak takiego wyłączenia powoduje, że niektóre inwestycje państwowe zostaną opodatkowane podatkiem wyrównawczym tylko dlatego, że są kontrolowane przez fundusz państwowy a nie przez organy państwowe bezpośrednio.

Podsumowując, z perspektywy zakresu stosowania i podmiotów objętych, wdrożenie przepisów przez Polskę jest zasadniczo zgodne z Dyrektywą i Modelowymi Zasadami OECD, z wyjątkiem wyłączenia inwestycji państwowych funduszy majątkowych. Brak wyłączenia państwowych funduszy majątkowych będzie wymagał zmian ustawowych w celu zapewnienia zgodności z Modelowymi Zasadami OECD. Polska nie rozszerzyła zastosowania przepisów poza wymagania Dyrektywy (np. nie objęła grup poniżej progu 750 mln EUR), ani nie pominęła żadnej wymaganej kategorii (objęte są zarówno grupy międzynarodowe, jak i duże grupy krajowe). Dzięki uwzględnieniu grup krajowych, Polska uniknęła potencjalnej niezgodności z zasadą niedyskryminacji zawartą w Dyrektywie. Podobnie definicje podmiotów wyłączonych i traktowanie dochodów z żeglugi są zgodne z ramami OECD i prawem UE.

Harmonogram wdrożenia i wejścia w życie

Wymagania Dyrektywy UE

Dyrektywa UE zobowiązywała państwa członkowskie do transpozycji jej przepisów do prawa krajowego do dnia 31 grudnia 2023 r., przy czym reguła

włączenia dochodu (IIR) oraz krajowy podatek wyrównawczy miały być stosowane do lat podatkowych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2024 r. lub później, natomiast reguła UTPR miała wejść w życie rok później – dla lat podatkowych rozpoczynających się od 31 grudnia 2024 r. Harmonogram ten odzwierciedlał międzynarodowe porozumienie dotyczące wdrożenia Filaru Drugiego i miał zapewnić skoordynowane, równoczesne stosowanie przepisów w całej UE.

Ustanowienie wspólnej daty wejścia w życie Dyrektywy UE miało na celu zapobieżenie rozbieżnościom czasowym, które mogłyby prowadzić do podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania.

W szczególności, jeśli państwo członkowskie opóźniłoby wdrożenie IIR, MNE mające siedzibę w takim państwie mogłyby znaleźć się w sytuacji, w której dochód ich zagranicznej spółki zależnej zostałby opodatkowany przez inne państwo w ramach UTPR (ponieważ jurysdykcja spółki dominującej nie stosowałaby IIR). Z tego względu wspólne wdrożenie w czasie miało kluczowe znaczenie prawne i praktyczne. Motyw trzeci Dyrektywy podkreśla zobowiązanie Rady do „szybkiego wdrożenia” reformy, natomiast Motyw czwarty zaznacza, że tylko wspólne ramy mogą zapobiec fragmentaryzacji wdrożenia.

W świetle prawa UE państwo członkowskie, które nie dotrzyma terminu transpozycji lub nie zastosuje przepisów Dyrektywy na czas, narusza zobowiązania unijne i może zostać objęte postępowaniem o naruszenie prawa.

¹⁴ OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, February 2023, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf> (dostęp: 30.06.2025).

Harmonogram wdrożenia w Polsce

Polska nie dotrzymała terminu transpozycji określonego w Dyrektywie UE. Ustawa została uchwalona przez Parlament dopiero w listopadzie 2024 r. i weszła w życie z dniem 1 stycznia 2025 r. Oznacza to około roczne opóźnienie względem zakładanego początku stosowania IIR.

W celu złagodzenia skutków tego opóźnienia Ustawa zawiera specjalny przepis przejściowy, stanowiący, że zasadniczo grupy objęte są polskimi przepisami począwszy od pierwszego roku podatkowego rozpoczynającego się w 2025 r., chyba że grupa dokonała wyboru, o którym mowa w art. 154 ust. 1 Ustawy, tj. zastosowała przepisy wcześniej. Innymi słowy, Polska wprowadziła mechanizm fakultatywnego wcześniejszego stosowania przepisów.

Wskazany przepis umożliwia grupom dobrowolne poddanie się polskiemu reżimowi podatku minimalnego już od 1 stycznia 2024 r. – pierwotnej daty wejścia w życie przewidzianej przez Dyrektywę – mimo że Ustawa zaczęła formalnie obowiązywać dopiero w 2025 r. To nietypowe rozwiązanie stanowi w istocie mechanizm bezpiecznej przystani na rok przejściowy: jeśli grupa MNE zdecydowała się na objęcie polskimi przepisami w 2024 r., to zagraniczne jurysdykcje mogłyby uznać, że Polska wdrożyła przepisy na czas i zrezygnować z nakładania podatku wyrównawczego na polskie dochody. Celem tego wyboru było zapobieżenie natychmiastowemu objęciu polskich spółek zależnych przepisami podatkowymi innych państw w 2024 r.

Pomimo tego rozwiązania tymczasowego, faktem pozostaje, że obowiązkowe stosowanie IIR przez Polskę rozpoczęło się dopiero w 2025 r. i UTPR (podatek od niedostatecznie opodatkowanych zysków) będzie miał zastosowanie również od 2025 r. lub później (ponieważ ustawa nie obowiązywała

w 2024 r.). Opóźnienie wejścia w życie przepisów Ustawy oznacza niezgodność czasową względem wymogów Dyrektywy UE.

Podczas gdy wiele państw UE zaczęło stosować Filar Drugi od 2024 r., odroczenie przez Polskę spowodowało, że w 2024 r. polskie jednostki mogły być traktowane jako podmioty zlokalizowane w jurysdykcji bez kwalifikowanego IIR. Zgodnie z zasadami OECD, jeśli jurysdykcja podmiotu dominującego nie wdrożyła kwalifikowanego IIR, obowiązek stosowania reguły może przejść na kolejny podmiot dominujący w łańcuchu, a ostatecznie nierozliczony podatek wyrównawczy może zostać rozdzielony między inne państwa w ramach UTPR.

Zatem opóźnienie Polski otworzyło możliwość opodatkowania nisko opodatkowanego dochodu polskich spółek przez inne państwa już w 2024 r.¹⁵

Sytuacja ta powoduje niepewność dla polskich grup objętych zakresem przepisów. Polska opcja dobrowolnego wcześniejszego wejścia w reżim częściowo łagodzi ten problem, umożliwiając polskim podmiotom zapłatę QDMTT za 2024 r. w Polsce. Niemniej jednak to rozwiązanie – będące w istocie fakultatywnym zastosowaniem z mocą wsteczną – nie zostało przewidziane przez Dyrektywę. Dyrektywa nie zakładała, że państwa członkowskie zezwolą podatnikom na wybór co do wcześniejszego stosowania przepisów, wręcz przeciwnie, przyjęto założenie jednolitego wdrożenia. Z prawnego punktu widzenia podejście Polski budzi wątpliwości w kontekście ram Dyrektywy. Można argumentować, że Polska zrealizowała cel Dyrektywy w duchu, oferując możliwość osiągnięcia efektu 2024 r.,

¹⁵ Szczególny przypadek może dotyczyć jednostek składowych zlokalizowanych w Polsce należących do grupy z jednostką dominującą najwyższego szczebla zlokalizowaną w Korei Południowej, w której UTPR wdrożono od 2024 r.

ale formalnie uchybiła terminowi transpozycji, co stanowi naruszenie prawa UE.

Konsekwencje niezgodności czasowej

Niezgodność w zakresie harmonogramu niesie zarówno konsekwencje prawne, jak i praktyczne (szczegółowo omówione w dalszych częściach Raportu). Prawnie, Polska naraziła się na postępowanie o naruszenie prawa unijnego za niedopełnienie obowiązku transpozycji. Praktycznie, bez opcji wcześniejszego wejścia w reżim, dochody polskich podmiotów w 2024 r. mogłyby zostać objęte podatkiem wyrównawczym przez zagraniczne jurysdykcje, co oznaczałoby odpływ bazy podatkowej z Polski. Tymczasowe rozwiązanie – dobrowolne stosowanie przepisów od 2024 r. – zmniejszyło to ryzyko, ale wprowadziło dodatkowe komplikacje, a mianowicie grupy musiały aktywnie zadeklarować wcześniejsze wejście w reżim i stosować polskie przepisy na zasadzie dobrowolności z rocznym wyprzedzeniem.

Może to być postrzegane jako fragmentaryzacja implementacji – zjawisko negatywnie ocenione w Dyrektywie. Postawiło to polskie przedsiębiorstwa w innej sytuacji proceduralnej niż ich odpowiedniki w UE (większość nie miała wyboru – w ich krajach przepisy po prostu zaczęły obowiązywać od 2024 r.). Co więcej, nawet przy wyborze opcji wcześniejszej opóźnienie Polski spowodowało, że nie osiągnięto w pełni pewności prawnej przewidzianej przez jednolitą datę rozpoczęcia stosowania.

Podsumowując, niezgodność dotycząca daty wejścia w życie jest istotnym punktem rozbieżności: prawo polskie nie dotrzymało harmonogramu wynikającego z Dyrektywy, co wymusiło zastosowanie rozwiązania awaryjnego pozostającego poza jej wyrażnymi przepisami.

Konstrukcja podatków wyrównawczych: IIR, UTPR oraz QDMTT

Reguła włączenia dochodu (Income Inclusion Rule, IIR)

IIR to podstawowa zasada, zgodnie z którą podmiot dominujący w danej jurysdykcji nakłada podatek wyrównawczy od proporcjonalnego udziału w nisko opodatkowanym dochodzie jednostek składowych należących do grupy. Zarówno Modelowe Zasady OECD, jak i Dyrektywa definiują jednostkę dominującą jako podmiot zobowiązany do stosowania IIR – zazwyczaj jest to ostateczny podmiot dominujący (*Ultimate Parent Entity*, UPE) grupy, a w niektórych przypadkach także jednostki pośrednio dominujące, jeśli jurysdykcja UPE nie stosuje kwalifikowanej reguły IIR. Wysokość podatku wyrównawczego oblicza się na podstawie efektywnej stawki podatkowej (ETR) oraz należnego podatku wyrównawczego w każdej jurysdykcji, w której grupa działa i gdzie dochód został opodatkowany poniżej progu 15%. Dyrektywa wymaga, aby krajowy mechanizm IIR był kwalifikowany, co oznacza, że musi być zgodny z Modelowymi Zasadami OECD.

Polski IIR (globalny podatek minimalny)

Polska ustawa odnosi się do IIR jako do globalnego podatku minimalnego od udziałów w jednostkach składowych. Zgodnie z art. 10 Ustawy, podatnikiem globalnego podatku minimalnego może być każda polska jednostka, która jest ostatecznym podmiotem dominującym grupy objętej przepisami lub posiada udziały w nisko opodatkowanych jednostkach. Mówiąc ogólnie, jeśli polski podmiot znajduje się na szczycie struktury grupy MNE (lub działa jako pośredni właściciel), jest zobowiązany do obliczenia i zapłaty podatku wyrównawczego od dochodów jednostek zależnych o niskim opodatkowaniu. Ustawa zawiera szczegółowe zasady dotyczące kalkulacji (w tym ustalenie dochodu GloBE, podatków uwzględnianych w ETR, nadwyżki zysku itp.), które odzwierciedlają formuły OECD. Ustawa przewidu-

je także sytuacje, w których IIR stosuje się do podmiotów niebędących UPE – np. jednostki pośrednio dominujące lub posiadające udziały w spółkach *joint venture*. Wskazuje to, że polska wersja IIR dąży do uzyskania statusu kwalifikowanej zgodnie z Dyrektywą.

Reguła UTPR (*Undertaxed Profits Rule*)

UTPR pełni funkcję zabezpieczającą wobec IIR. Jeżeli nisko opodatkowany dochód grupy nie został objęty żadną kwalifikowaną regułą IIR (np. podmiot dominujący znajduje się w kraju bez IIR), wówczas kraje, w których działa grupa, mogą nałożyć podatek od tych dochodów na podstawie określonego klucza alokacyjnego (np. poprzez odmowę odliczeń lub nałożenie dodatkowego podatku). Dyrektywa daje państwom członkowskim pewną elastyczność we wdrożeniu UTPR: można zastosować bezpośredni podatek lub ekwiwalentne rozwiązanie (np. odmowa uznania wydatków podatkowych do wysokości przypisanego podatku wyrównawczego). Podział uprawnień do poboru podatku UTPR pomiędzy państwa opiera się na proporcji udziału danego państwa w liczbie pracowników i wartości środków trwałych grupy (po 50% udziału w formule). Ten algorytm pochodzi bezpośrednio z Modelowych Zasad OECD.

Polski UTPR (podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków)

Polska wdrożyła UTPR jako wyrażenie odrębny podatek, określony w ustawie jako podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków. Zgodnie z art. 32 Ustawy, każda polska jednostka składowa należąca do grupy MNE może zostać zobowiązana do zapłaty tego podatku, jeśli zostanie uruchomiony mechanizm UTPR. Warunki aktywacji zawarte w art. 33 wiernie odwzorowują założenia OECD: UTPR stosuje się w przypadku, gdy jurysdykcja podmiotu dominującego nie stosuje kwalifikowanego IIR lub sama jest nisko opodatkowana i nie nakłada skutecznie podatku na dochody jednostek składowych.

Polska metoda kalkulacji UTPR polega na obliczeniu całkowitej kwoty podatku należnego w ramach UTPR dla całej grupy, a następnie przypisaniu Polsce jej części. Artykuł 34 określa, że polski podatek stanowi iloczyn całkowitego podatku UTPR i udziału Rzeczypospolitej Polskiej. Artykuł 36 zawiera formułę alokacyjną: 50% udziału Polski w liczbie pracowników wszystkich jurysdykcji UTPR oraz 50% udziału w środkach trwałych. Dodatkowo Ustawa wprowadza odpowiedzialność solidarną wszystkich polskich jednostek grupy za zapłatę podatku UTPR, co zapewnia skuteczność jego egzekwowania.

Ustawa wprowadza metodę bezpośredniego podatku (czyli naliczenie konkretnej kwoty podatku wyrównawczego), a nie alternatywną metodę odmowy odliczenia. Dyrektywa dopuszcza oba rozwiązania – zatem takie podejście Polski jest zgodne i może być nawet bardziej przejrzyste administracyjnie, ponieważ oddziela podatek wyrównawczy od standardowego CIT.

Analiza konstrukcji IIR i UTPR

Pod względem struktury i mechanizmów IIR i UTPR Ustawa jest zasadniczo zgodna z Dyrektywą i Modelowymi Zasadami OECD. Polska nie wprowadziła żadnych innowacyjnych rozwiązań, które skutkowałyby innym poziomem podatku wyrównawczego. Zatem w stanie docelowym (od 2025 r.) IIR i UTPR w Polsce powinny funkcjonować jako reguły kwalifikowane w ramach wspólnego podejścia OECD. Nie ma podstaw, aby inne jurysdykcje kwestionowały polskie przepisy jako niewystarczająco zgodne.

Należy jednak podkreślić, że wskazane wcześniej rozbieżności mają charakter czasowy i proceduralny. Ponieważ IIR w Polsce nie obowiązywał w 2024 r., zaburzony został porządek stosowania zasad Filaru Drugiego: Polska nie mogła zastosować IIR, więc zgodnie z Modelem obowiązek przechodził w dół

struktury – mogły go zastosować inne jurysdykcje, co w konsekwencji mogło prowadzić do zastosowania UTPR wobec polskich dochodów. Taka sytuacja jest dokładnie tym, co w zamierzeniach Dyrektywa miała uniknąć poprzez wspólny harmonogram. Choć Polska zastosowała mechanizm fakultatywny, nie jest on typowym elementem przepisów OECD – większość jurysdykcji nie przewiduje dobrowolnego, wstecznego stosowania przepisów przez podatników. Dlatego można argumentować, że Polska nie miała kwalifikowanego IIR w 2024 r., ponieważ przepisy nie obowiązywały powszechnie – co może zostać uznane za formalną niezgodność. Od 2025 r. problem został zlikwidowany, ale na okres przejściowy mogły pojawić się skutki prawne – np. inne państwa mogą nie uznać polskiego mechanizmu fakultatywnego jako wystarczającego dowodu na kwalifikację.

Dodatkowe przepisy o bezpiecznych przystaniach i uproszczeniach

Jednym z obszarów, w których Ustawa wykracza poza literalne brzmienie Dyrektywy UE – potencjalnie tworząc rozbieżność – jest włączenie do przepisów krajowych zasad bezpiecznej przystani oraz uproszczeń przewidzianych w wytycznych OECD.

Po przyjęciu Modelowych Zasad OECD, w ramach IF/OECD opracowano szereg wytycznych dotyczących wdrożenia, w tym **przejściową bezpieczną przystań opartą na raportach CbCR (Country-by-Country Reporting)**, zatwierdzoną pod koniec 2022 r., mającą na celu zmniejszenie obciążeń administracyjnych w pierwszych latach stosowania przepisów. Tych zasad nie zawarto wprost w Dyrektywie (która była przyjęta mniej więcej w tym samym czasie i koncentrowała się na głównych regułach). Dyrektywa jednak umożliwia państwom członkowskim wdrażanie przepisów zgodnych z Modelowymi Za-



FOT. TYLUURA/PIXABAY.COM

sadami OECD, a zasady bezpiecznej przystani stanowią część tego uzgodnionego podejścia (choć mają charakter fakultatywny).

Wytyczne OECD dotyczące bezpiecznych przystani

Przejściowa bezpieczna przystań oparta na CbCR umożliwia MNE uniknięcie pełnych kalkulacji w ramach Filaru Drugiego dla określonych jurysdykcji w pierwszych latach (2024–2026), jeśli uproszczone wskaźniki (na podstawie danych z raportu CbC oraz sprawozdań finansowych) wskazują na wystarczająco wysoką efektywną stawkę podatkową lub niski poziom zysku. W szczególności, jeśli tzw. uproszczony ETR (szacowany jako stosunek zapłaconego podatku gotówkowego do zysku rachunkowego) wynosi co najmniej 15% w 2024 r., 16% w 2025 r. lub 17% w 2026 r., albo gdy zysk netto jest minimalny (*de minimis*), wówczas nie trzeba obliczać podatku wyrównawczego dla danej jurysdykcji. Celem tej bezpiecznej przystani było ograniczenie kosztów zgodności poprzez umożliwienie traktowania jurysdykcji jako zgodnej bez konieczności pełnych obliczeń w okresie przejściowym. Drugim mechanizmem, który wykształcił się w praktyce, jest tzw. **stała bezpieczna**

przystań QDMTT – w przypadku, gdy dana jurysdykcja stosuje kwalifikowany krajowy podatek minimalny, inne państwa mogą zrezygnować z nakładania IIR na jednostki w tej jurysdykcji, gdyż ryzyko niskiego opodatkowania zostało już wyeliminowane lokalnie. Jest to raczej funkcja systemu niż osobna reguła. Dodatkowo OECD przewidziała również zwolnienia w początkowym okresie funkcjonowania grupy (*initial phase relief*), np. dla nowo powstałych grup międzynarodowych.

Bezpieczne przystanie w Dyrektywie UE

Dyrektywa nie wspomina wprost o przejściowej bezpiecznej przystani. Skupia się na przepisach docelowych. Nie nakazuje ani nie zakazuje jej stosowania, pozostawiając państwom członkowskim decyzję w tym zakresie – w duchu zgodności z wytycznymi OECD.

Wiele państw członkowskich zdecydowało się na włączenie tych zasad do praktyki administracyjnej lub przepisów krajowych – np. Irlandia, Finlandia, Cypr i inne oficjalnie zintegrowały wytyczne OECD z 2023 r., w tym zasady bezpiecznej przystani.

Podejście Polski

Ustawa wprost zakodowała przepisy przejściowej bezpiecznej przystani oraz związane z nią uproszczenia. Artykuły 127 i 128 dotyczą przystani dla „niskiej istotności” (odpowiadają testowi *de minimis*) oraz początkowej fazy działalności grupy (*initial phase*). Ustawa zawiera również odniesienie do tymczasowej bezpiecznej przystani – CbCR w art. 137, wskazując, że jeśli przystań zostanie wybrana dla danej jurysdykcji, nie oblicza się podatku wyrównawczego (ani globalnego, ani krajowego, ani UTPR) w odniesieniu do tej jurysdykcji.

Co więcej, polskie przepisy pozwalają na wybór bezpiecznej przystani QDMTT od 1 stycznia 2024 r.

– co oznacza, że grupa może oprzeć się na zapłacie polskiego QDMTT za 2024 r., aby uniknąć obciążeń z tytułu zagranicznych reżimów Filaru Drugiego – w praktyce traktując polski QDMTT jako bezpieczną przystań na ten rok. Koncepcja ta jest powiązana z wcześniej opisaną możliwością wcześniejszego stosowania przepisów i również określana jest jako bezpieczna przystań, ponieważ pozwala grupie uniknąć zagranicznego podatku od polskich dochodów.

Niezgodność czy nie?

Obecność zasad bezpiecznej przystani w polskim prawie wykracza nieco poza literalne wymogi Dyrektywy. Niemniej jednak, zamiast traktować to jako niezgodność w sensie konfliktu, należałoby mówić raczej o dodatkowym poziomie wdrożenia. Z prawnego punktu widzenia można zadać pytanie, czy włączenie uproszczeń wywodzących się z OECD jest w pełni zgodne z mandatem Dyrektywy. Dyrektywa nie zawierała wprost zasad z grudnia 2022 r. (ponieważ sama została przyjęta wcześniej), jednak jej motyw szósty podkreśla, że powinna ona pozostać „możliwie jak najbliższe globalnego porozumienia”, a art. 50 pozwala państwom członkowskim przyjmować rozwiązania zapewniające zgodność z Modelowymi Zasadami OECD oraz ich komentarzem. Z tego punktu widzenia włączenie zasad bezpiecznej przystani przez Polskę należy raczej postrzegać jako realizację celu zgodności niż odejście od wspólnego podejścia. Również inne kraje UE aktualizują swoje przepisy lub wytyczne, by odzwierciedlić administracyjne wytyczne OECD (jak Niemcy, Dania, Cypr itd.).

Problemy mogą się jednak pojawić, jeśli nie wszystkie państwa członkowskie wdrożą bezpieczne przystanie jednolicie. Jeśli Polska dopuszcza ich stosowanie, a inne państwo ich nie uznaje (np. domaga się pełnych kalkulacji nawet wtedy, gdy Polska traktuje dany podmiot jako zwolniony), może dojść do niespójności w opodatkowaniu. W idealnym przypadku, ponieważ przystanie były uzgadniane na poziomie OECD, wszystkie państwa IF/OECD powinny je honorować. Ryzyko niezgodności może

powstać, jeśli polska implementacja przystani odbiega w szczegółach od wytycznych OECD lub jeśli zasady zostaną błędnie zastosowane.

Z perspektywy zgodności z Dyrektywą Polska może nieco wyprzedzać – wdrażając rozwiązania, które nie są wprost przewidziane, ale też nie są sprzeczne z unijnymi wymogami. Trzeba jednak pamiętać, że taka ścieżka zwiększa złożoność systemu. Dyrektywa zakładała wspólne podejście, a wprowadzenie zasad przystani do Ustawy w sytuacji, gdy inne państwa bazują na wytycznych lub w ogóle nie stosują uproszczeń, może prowadzić do fragmentacji regulacyjnej. Podmioty działające w kilku państwach UE mogą napotkać różne procedury – w jednym państwie wystarczy przystań, w innym wymagane są pełne kalkulacje. Komisja Europejska może w przyszłości dążyć do ujednolicenia tych zasad (np. poprzez akt wykonawczy lub wspólne wytyczne).

Podsumowanie

Włączenie przepisów o bezpiecznych przystaniach przez Polskę stanowi raczej różnicę niż niezgodność. Polska ustawa jest zgodna z modelem OECD i zawiera dodatkowe, zgodne z międzynarodowymi ustaleniami uproszczenia, ale nie jest dokładnym odbiciem tekstu Dyrektywy (która milczała na temat przystani).

Można to postrzegać jako „nadimplementację” w kierunku korzystnym dla podatnika. Konsekwencje prawne są minimalne (brak konfliktu z prawem UE *sensu stricto*), natomiast skutki praktyczne – w szczególności w zakresie złożoności – są istotne i zostaną omówione dalej.

Skutki ekonomiczne rozbieżności

Zidentyfikowane rozbieżności i odstępstwa w implementacji Filaru Drugiego w Polsce mają istotne

konsekwencje ekonomiczne – zarówno dla międzynarodowych grup kapitałowych, dużych polskich przedsiębiorstw krajowych, jak i dla Skarbu Państwa. Główne kwestie ekonomiczne przedstawiają się następująco:

1. Ryzyko podwójnego opodatkowania lub nieodliczenia podatku z uwagi na różnice czasowe:

Opóźnienie we wdrożeniu przepisów w Polsce na rok 2024 oznaczało, że dochód uzyskany przez polskie jednostki składowe mógł zostać objęty opodatkowaniem zgodnie z przepisami Filaru Drugiego w innych jurysdykcjach – bez możliwości zaliczenia podatku zapłaconego w Polsce (gdyż ten nie był jeszcze nałożony). Przykład: polska spółka zależna korzystająca z ulgi podatkowej osiąga efektywną stawkę podatku 10% w 2024 r. Ponieważ Polska nie stosowała jeszcze QDMTT, podatek wyrównawczy w wysokości 5% mógłby zostać pobrany przez kraj podmiotu dominującego (jeśli wdrożył IIR). W 2025 r. w Polsce zaczął obowiązywać QDMTT, co oznacza powstanie prawa do poboru podatku od tej spółki, jeżeli preferencja podatkowa się utrzyma. W efekcie dochód z Polski zostanie opodatkowany dwa razy w dwóch różnych latach – raz przez zagraniczną jurysdykcję (2024), a potem przez Polskę (2025). Choć nie ma tu technicznie podwójnego opodatkowania tego samego dochodu z tego samego roku, skutek ekonomiczny jest taki, jakby podatek zapłacono dwukrotnie.

2. Wpływ na wartość zachęt inwestycyjnych i efektywne stawki podatkowe:

Filar Drugi zasadniczo ogranicza skuteczność ulg podatkowych – zapewniając, że efektywna stawka podatku wynosi co najmniej 15%. Niezgodność czasowa w Polsce mogła czasowo pozbawić zachęty inwestycyjne (np. zwolnienia w SSE, ulga B+R) realnej wartości – podatnik korzysta z ulgi w Polsce, ale „oszczędność” podatkową przechwytuje państwo podmiotu dominującego w ramach mechanizmu IIR. Polska *de facto* dotuje inwestora, ale to inne państwo pobiera z tego tytułu podatek. To niekorzystne zarówno dla inwestora (bo nie zyskuje netto), jak i dla Pol-

ski (bo traci dochód podatkowy). Wdrożenie QDMTT od 2025 r. zapobiega temu efektowi w przyszłości, ale rok 2024 skutkuje uszczupleniem budżetu państwa w Polsce.

Wnioski i konkluzje

Polska implementacja globalnego podatku minimalnego w ramach Filaru Drugiego – choć co do zasady kompleksowa – wykazuje pewne niezgodności z Dyrektywą UE 2022/2523 oraz Zasadami Modelowymi OECD, które mają istotne konsekwencje prawne, ekonomiczne i praktyczne.

Analiza porównawcza pokazuje, że przepisy polskiej ustawy są zgodne ze strukturą i mechanizmami Filaru Drugiego w większości aspektów – zapewniając, że duże grupy MNE oraz krajowe grupy kapitałowe podlegają 15-procentowemu efektywnemu opodatkowaniu za pośrednictwem IIR, UTPR oraz QDMTT, zgodnie z wzorcem przewidzianym w Dyrektywie.

Jednak różnice w harmonogramie wdrożenia, istnienie opcji fakultatywnych oraz sposób podejścia do zagadnień administracyjnych powodują, że transpozycja dokonana przez Polskę ma charakter odmienny. Kluczowym przypadkiem jest roczne opóźnienie wejścia w życie ustawy (IIR oraz QDMTT dopiero od 2025 r., zamiast od 2024 r.), a także wprowadzenie fakultatywnego wcześniejszego stosowania w 2024 r. Ta rozbieżność czasowa stanowi naruszenie harmonogramu implementacji wynikającego z Dyrektywy i naraża spójność stosowania przepisów w UE.

Ponadto decyzja Polski o skodyfikowaniu zasad bezpiecznej przystani OECD – choć zgodna z ogólnym porozumieniem w ramach Filaru Drugiego – wykracza poza literalny zakres Dyrektywy i wprowadza dodatkowy poziom złożoności legislacyjnej względem innych państw członkowskich.

Konsekwencje prawne tych rozbieżności obejmują ryzyko naruszenia zobowiązań unijnych (opóźniona transpozycja) oraz ewentualne wątpliwości co do uznania polskiego systemu jako „kwalifikowanego” przez inne jurysdykcje w okresie przejściowym. W praktyce Polska zminimalizowała te ryzyka, oferując dobrowolne stosowanie przepisów od 2024 r. i implementując wytyczne OECD, co umożliwiło zachowanie zasady wspólnego podejścia.

Konsekwencje ekonomiczne są wielowątkowe: opóźnienie spowodowało czasowy odpływ potencjalnych wpływów podatkowych z Polski za rok 2024 i niepewność regulacyjną dla podatników. Od 2025 r. obowiązujący system umożliwia zabezpieczenie bazy podatkowej Polski, choć odbywa się to kosztem zmniejszenia efektywności krajowych zachęt podatkowych dla inwestorów. Koszty zgodności dla przedsiębiorstw znacząco wzrosły, lecz Polska złagodziła je w pierwszych latach poprzez wdrożenie przepisów przejściowych i bezpiecznych przystani.

Z perspektywy praktycznej, zarówno podatnicy, jak i administracja skarbową stają przed poważnym wyzwaniem organizacyjnym. Nowy system wymaga stworzenia równoległej infrastruktury raportowania, nowych procedur, zasobów informacyjnych i eksperckich – Polska aktywnie podjęła działania w tym zakresie (np. powołując Radę ds. Podatku Wyrównawczego i modernizując systemy administracyjne).

Pomimo wspomnianych wyzwań, Polska wykazuje determinację w skutecznym wdrożeniu przepisów Filaru Drugiego – co znajduje wyraz m.in. w ustanowieniu niezależnej ustawy, doprecyzowaniu wielu definicji oraz dostosowaniu prawa do komentarza OECD. W celu pełnego dostosowania raport rekomenduje szereg działań – od wydania interpretacji administracyjnych i wskazówek dla podatników, po techniczne zmiany legislacyjne – w tym doprecyzowanie zasad walutowych, wyłączenia podatków transgranicznych i zdefiniowanie akceptowanych standardów rachunkowości.



2.3. Analiza QDMTT

FOT. THE DIGITAL ARTIST / PIXABAY.COM

2.3. Analiza QDMTT

Ustawa wdrożyła również kwalifikowany krajowy podatek minimalny (QDMTT). QDMTT jest krajowym podatkiem wyrównawczym mającym na celu zapewnienie, że wszystkie podmioty zlokalizowane w Polsce są efektywnie opodatkowane 15% stawką minimalną od nadwyżki zysku. Wytyczne administracyjne OECD z lutego 2023 r.¹⁶ i lipca 2023 r.¹⁷ doprecyzowały standard dla QDMTT – wyjaśniając, w jaki sposób krajowy podatek minimalny musi być zaprojektowany i zarządzany, aby można go było uznać za „kwalifikowany” (tj. przynoszący wyniki równoważne z zasadami modelowymi GloBE). Niniejsza część raportu porównuje polskie przepisy dotyczące QDMTT z wytycznymi OECD, podkreślając niespójności tekstowe oraz rozbieżności praktyczne (różnice w zakresie, interpretacji lub wpływie). Wskazane zostaną wybrane obszary projektowania i wdrażania QDMTT, które budzą wątpliwości co do ich implementacji. Tam, gdzie występują rozbieżności lub luki, przedstawiono zalecenia techniczne (zarówno wskazówki interpretacyjne *de lege lata*, jak i zmiany legislacyjne *de lege ferenda*) w celu zapewnienia pełnej zgodności polskich przepisów z podejściem uzgodnionym przez OECD.

Zakres stosowania QDMTT

Ustawa stosuje QDMTT do wszystkich podmiotów zdefiniowanych jako podmioty składowe zlokalizowane w Polsce, które są członkami grupy przedsiębiorstw wielonarodowych (MNE) lub dużej krajowej grupy, pod warunkiem, że grupa spełnia próg

750 mln EUR przychodów. Ustawa precyzuje również, co oznacza pojęcie zlokalizowania na jej potrzeby.

Warto zauważyć, że Polska zdecydowała się rozszerzyć Filar Drugi na duże grupy krajowe, zgodnie z podejściem dyrektywy UE. Wytyczne OECD z lutego 2023 r. potwierdzają, że włączenie grup krajowych nie narusza równoważności funkcjonalnej Filaru Drugiego. QDMTT może mieć bowiem zastosowanie do grup poniżej ustalonego progu modelu lub bez operacji zagranicznych, nie powodując przy tym braku równoważności (szerszy zakres ma tendencję do osiągania równych lub wyższych wyników w zakresie podatku wyrównawczego). W związku z tym polski zakres jest szerszy niż minimalny zakres GloBE (który obejmuje tylko grupy MNE powyżej progu 750 mln EUR), ale to rozszerzenie jest dozwolone i nie stanowi szkodliwej rozbieżności.

Co ważne, polskie prawo obejmuje szeroki zakres podmiotów gospodarczych objętych QDMTT całkowicie zbieżny z zakresem IIR i UTPR.

Pozwala to na objęcie obowiązkiem podatkowym podmiotów, które w przeciwnym razie mogłyby zostać pominięte w krajowym systemie podatkowym. Wytyczne OECD przewidują, że QDMTT powinien obejmować dochód GloBE dowolnego podmiotu w jurysdykcji, który jest podmiotem składowym zgodnie z zasadami modelowymi, nawet jeśli podmiot ten nie podlega zwykłemu CIT (np. niektóre spółki osobowe lub PE)¹⁸. Polska ustawa jest zgodna z tą zasadą, włączając bezpieczeństwa spółki typu

¹⁶ OECD, *Tax Challenges Arising...*, February 2023, op.cit.

¹⁷ OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, July 2023, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf> (dostęp: 30.06.2025).

¹⁸ OECD, *Tax Challenges Arising...*, February 2023, op.cit., s. 98.

flow-through i spółki osobowe do zakresu QDMTT. Zapobiega to lukom, w których podmiot nie ma lokalnego obowiązku podatkowego, ale przyczynia się do nisko opodatkowanego dochodu dla celów GloBE. W polskim QDMTT nie ma zatem istotnych pominięć zakresu.

Próg przychodów QDMTT

Jedną z różnic tekstowych jest to, że Ustawa określa próg przychodowy w EUR (lub równowartość w PLN) i stanowi, że ma on zastosowanie w równym stopniu do grup krajowych. Wytyczne OECD z lipca 2023 r. stanowią, że jurysdykcje stosujące próg inny niż w EUR muszą uwzględnić mechanizm corocznego przeliczania progu na walutę lokalną w celu utrzymania równoważności. Nie jest jasne, czy tekst polskiej ustawy przewiduje automatyczne coroczne przeliczanie na PLN (np. dostosowanie 750 mln EUR do średniego kursu wymiany PLN). Pominięcie takiej klauzuli może stanowić lukę w tekście – potencjalnie prowadząc do rozbieżności w wynikach w czasie (jeśli zmiany kursu walutowego skutecznie podniosą lub obniżą próg w PLN w stosunku do 750 mln EUR). *De lege ferenda* polski ustawodawca powinien zmienić Ustawę, aby zawrzeć wyraźny wymóg corocznej rekalkulacji progu PLN do poziomu referencyjnego EUR.

Joint Venture (JV) w QDMTT

Polskie prawo nakłada QDMTT na polski *joint venture*, nawet jeśli jednostka dominująca posiada tylko część jego udziałów (powinna posiadać minimum 50%). Wytyczne OECD potwierdzają to podejście: podatek wyrównawczy QDMTT może być nakładany na cały nisko opodatkowany zysk w danej jurysdykcji, niezależnie od procentu własności.

Zgodnie z GloBE IIR jednostka dominująca najwyższego szczebla pobierałaby jedynie proporcjo-

nalną część podatku wyrównawczego JV (np. 50% własności 50% podatku wyrównawczego). W przeciwieństwie do tego, w ramach krajowego QDMTT państwo może nałożyć podatek na 100% nadwyżki zysku JV na poziomie lokalnym. Sytuacje takie mogą prowadzić do podwójnego opodatkowania tej samej nadwyżki zysku, np. w przypadku, gdy JV jest własnością dwóch podmiotów po 50%. Komentarz OECD¹⁹ wskazuje, że jurysdykcje mogą zdecydować się na wyłączenie JV z QDMTT celem uniknięcia takich sytuacji lub włączenie ich i nałożenie pełnego podatku na podmiot JV z zapewnieniem mechanizmu unikania podwójnego opodatkowania. Włączenie przez Polskę spółek JV jest zatem akceptowalnym wyborem politycznym, który nie jest sprzeczny z wytycznymi. Jednakże w przepisach Ustawy brakuje wyraźnie wskazanego mechanizmu unikania podwójnego opodatkowania w przypadku JV. Ponadto, w celu zapewnienia kompletności Polska powinna wyjaśnić aspekty administracyjne (np. który podmiot mający udziały w spółce JV ponosi obowiązek zgłoszenia).

Wyłączenie podatków transgranicznych

Zidentyfikowana rozbieżność dotyczy alokacji podatków od dochodów transgranicznych. Wytyczne OECD dotyczące QDMTT wyraźnie stanowią, że niektóre podatki zapłacone za granicą muszą zostać wyłączone z kalkulacji ETR QDMTT, aby kwalifikowała się ona do opodatkowania²⁰. W szczególności, jeśli polski podmiot płaci podatek zgodnie z polskimi przepisami dotyczącymi CFC od dochodu zagranicznej spółki zależnej lub polska centrala płaci podatek od zysków zagranicznego oddziału, podatki

¹⁹ 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, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2024*, https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-consolidated-commentary-to-the-global-anti-base-erosion-model-rules-2023_b849f926-en.html (dostęp: 30.06.2025).

²⁰ OECD, *Tax Challenges Arising...*, July 2023, *op.cit.*, s. 56 i dalsze.

te nie powinny być liczone jako polskie podatki dla celów QDMTT. Według zasad GloBE takie podatki są alokowane do jurysdykcji zagranicznej spółki zależnej lub oddziału, przy obliczaniu efektywnej stawki podatkowej tej jurysdykcji, zgodnie z zasadą przypisania podatków do lokalizacji, do której przypisany jest dochód²¹. Powodem jest uniknięcie podwójnego naliczania i zapewnienie, że podatek wyrównawczy jest nakładany przez jurysdykcję, w której powstał dochód. Prawidłowa implementacja Wytycznych OECD powinna zapewniać najpierw prawidłową alokację takiego podatku do odpowiedniej jurysdykcji, a następnie jego wyłączenie z kalkulacji ETR na potrzeby QDMTT, czego polska Ustawa nie przewiduje. Punkt 118.28 Komentarza OECD (dodany w lutym 2023 r.) wymaga wprost, aby mechanizmy QDMTT przestrzegały zasady odpowiedniego alokowania i wyłączenia wszelkich podatków od dochodów zagranicznych z obliczeń podatkowych podmiotu dominującego lub udziałowca. Zasada ta została zdefiniowana jako „obowiązkowe odstępstwo” od literalnych zasad GloBE, które musi uwzględniać każda QDMTT. W praktyce oznacza to, że polskie obliczenia QDMTT muszą pomijać polskie podatki CFC od zysków zagranicznej spółki zależnej (ponieważ jurysdykcja tej spółki zależnej powinna nałożyć własny podatek wyrównawczy lub podlegać IIR) i podobnie pomijać polski podatek od zysków zagranicznego oddziału (ponieważ państwo źródła oddziału ma pierwotne prawo do opodatkowania w ramach Filaru Drugiego).

Ustawa nie zawiera wyraźnego przepisu odzwierciedlającego instrukcję zawartą w Komentarzu. Formuła przepisu dotyczącego „skorygowanych podatków kwalifikowanych” jest zgodna z art. 26 Dyrektywy, który z kolei odzwierciedla art. 4.3 GloBE dotyczący alokacji podatków. Dyrektywa (a tym samym polskie prawo) nie wyodrębnia jednak wyłączenie podatków od CFC lub podatków od oddziałów

do celów QDMTT. W ten sposób w krajowych obliczeniach może dojść do nieprawidłowego uwzględnienia wszystkich polskich podatków zapłaconych przez podmiot mający lokalizację w Polsce, nawet jeśli niektóre z nich dotyczyły dochodów zagranicznych. Jest to potencjalna niespójność. Jeśli polska formuła QDMTT uwzględni podatki CFC zapłacone przez polską spółkę dominującą jako część polskiego ETR, zmniejszyłoby to podatek wyrównawczy należny w Polsce, podczas gdy te zagraniczne podatki powinny zwiększyć ETR zagranicznej jurysdykcji. W rezultacie polski QDMTT skutkuje niższym podatkiem wyrównawczym (lub w ogóle go nie wykazuje) tam, gdzie powinien go wykazywać. Takie niedopasowanie może nawet dyskwalifikować polski podatek jako „kwalifikowany” DMTT w ramach wzajemnej weryfikacji, ponieważ „systematycznie generuje niższe zobowiązania podatkowe” niż standard GloBE w przypadkach obejmujących alokacje transgraniczne.

Zaleca się, aby polskie przepisy zostały dostosowane, wskazując, że do celów obliczeń QDMTT wszelkie polskie podatki od dochodów zagranicznych podmiotów wchodzących w skład grupy (włączenia CFC, zyski zagranicznych oddziałów itp.) są wyłączone z polskich skorygowanych podatków objętych. W przypadku braku wyraźnych przepisów *de lege lata* organy podatkowe powinny interpretować Ustawę w świetle Komentarza OECD, tj. polski podatek wyrównawczy od dochodów krajowych powinien być obliczany tak, jakby te podatki transgraniczne nie były dostępne do kompensaty polskich nadwyżek zysków. *De lege ferenda* zmiana Ustawy powinna wskazywać, że podatki od kontrolowanych spółek zagranicznych i podatki od zagranicznych stałych zakładów nie są wliczane do polskich „podatków objętych” dla celów QDMTT, zgodnie z Komentarzem pkt 118.28–30. Usunęłoby to wszelkie niejasności i zabezpieczyłoby status polskiej QDMTT jako kwalifikowanej.

²¹ OECD, *Tax Challenges Arising...*, February 2023, *op.cit.*, s. 98 i dalsze.

Wybór straty GloBe

Wytyczne wskazują, że jednym z obszarów, który nie wymaga powielenia, jest wybór GloBE Loss Election (wybór dla jurysdykcji bez podatku dochodowego, aby traktować straty inaczej, zgodnie z art. 4.5). W Polsce funkcjonuje system podatku dochodowego od osób prawnych z możliwością przenoszenia strat, więc jak zauważono w Komentarzu OECD, wybór GloBE Loss Election nie jest konieczny w przypadku QDMTT²². Ten brak jest w rzeczywistości spójny z osiągnięciem równych lub wyższych wyników podatkowych.

Standardy rachunkowości finansowej i waluta obliczeń

Modelowe Zasady GloBE określają zyski jednostki składowej przy użyciu skonsolidowanego standardu rachunkowości finansowej jednostki dominującej najwyższego szczebla (np. MSSF lub US GAAP) jako punktu wyjścia, z pewnymi korektami. Komentarz OECD zezwala jednak, aby krajowy podatek minimalny wykorzystywał lokalny standard rachunkowości do wyliczenia dochodu, jeśli daje to równoważne wyniki.

W Wytycznych Administracyjnych wyjaśniono, że QDMTT może być obliczony z uwzględnieniem krajowej nadwyżki zysku w oparciu o „Akceptowalny Standard Rachunkowości Finansowej”, dopuszczony przez władze danej jurysdykcji, a nie standard stosowany w Skonsolidowanych Sprawozdaniach Finansowych. Daje to państwom elastyczność pozwalającą na oparcie QDMTT na lokalnych GAAP (lub lokalnych adaptacjach MSSF), o ile odchylenia nie powodują systematycznego zaniżania opo-

datkowania dochodu. W Polsce Ustawa faktycznie wprowadziła pojęcie „zasady lokalnych standardów rachunkowości finansowej” (w ramach transpozycji dodatku do Dyrektywy). W praktyce Polska może wyznaczyć Polskie Standardy Rachunkowości (*Polish GAAP*) jako akceptowalny standard dla obliczeń QDMTT, przynajmniej dla podmiotów, które raportują lokalnie zgodnie z tymi standardami. Było to oczekiwane – polskie Ministerstwo Finansów wskazało, że koncentruje się na QDMTT „zgodnie z zasadami uzgodnionymi w ramach Inclusive Framework”, które obejmują elastyczność w zakresie standardów rachunkowości. W związku z tym polskie przepisy dotyczące QDMTT zezwalają na stosowanie lokalnych GAAP jako podstawy do obliczania dochodu GloBE dla polskich podmiotów, zamiast ściśle wymagać stosowania standardów rachunkowości jednostki dominującej najwyższego szczebla. Nie ma tu niespójności tekstowej *per se*, ponieważ wytyczne OECD wyraźnie akceptują takie podejście.

Jednym z zastrzeżeń zawartych w Komentarzu OECD jest to, że jeśli stosowane są lokalne GAAP, to powinny one być „akceptowalnym standardem rachunkowości finansowej” według norm międzynarodowych, a jeśli nie, to powinny zostać skorygowane w celu wyeliminowania wszelkich istotnych odchyleń. Na przykład, jeśli polski GAAP różni się od MSSF w sposób, który konsekwentnie zaniża dochód (lub zawyża koszty) dla niektórych pozycji, Ustawa powinna przewidywać w jaki sposób takie odchylenia usunąć. Oznacza to, że Ustawa powinna przewidywać mechanizmy zezwalające na korekty, jeśli jakkolwiek polska zasada rachunkowości systemowo obniżyłaby podstawę opodatkowania w porównaniu z MSSF. W praktyce polskie GAAP nie różni się radykalnie od MSSF w odniesieniu do większości pomiarów zysków, więc może to nie być istotna kwestia. Niemniej jednak, *de lege lata*, organy podatkowe powinny interpretować przepisy QDMTT w taki sposób, aby osiągnąć „funkcjonalną równoważność” z wynikami GloBE, co oznacza, że wszelkie wybory polityki rachunkowości w ramach lokalnych

²² OECD, *Tax Challenges Arising...*, February 2023, *op.cit.*, s. 98 i dalsze.

GAAP, które odbiegają od standardu GloBE, muszą zostać zweryfikowane pod kątem ich wpływu. *De lege ferenda*, Ustawa powinna upoważniać Ministra Finansów do wydawania rozporządzeń określających wszelkie niezbędne korekty specyficzne dla standardu, aby zapewnić brak zakłóceń konkurencji.

Waluta dla obliczeń QDMTT

Istotna różnica tekstowa między polskim prawem a najnowszymi wytycznymi OECD dotyczy waluty, w której przeprowadzane są obliczenia QDMTT.

Ogólna zasada GloBE stanowi, że wszystkie obliczenia dotyczące ETR i podatku wyrównawczego są dokonywane w walucie prezentacji spółki dominującej, w celu zapewnienia spójności między jurysdykcjami. Gdyby Polska ściśle przestrzegała tej zasady, polska spółka zależna amerykańskiej grupy kapitałowej mogłaby być zmuszona do obliczenia swojego dochodu GloBE w USD (waluta grupy). Jednakże, aby ułatwić administrację, wytyczne OECD dotyczące QDMTT wprowadziły wyjątek dotyczący waluty lokalnej: jeśli QDMTT zezwala na stosowanie lokalnego standardu rachunkowości, a wszystkie lokalne podmioty używają lokalnej waluty, QDMTT może wymagać obliczeń w tej lokalnej walucie (PLN w przypadku Polski). Jest to określane jako druga „obowiązkowa zmiana” dla QDMTT. Zasadniczo, jeśli polskie GAAP są stosowane do QDMTT, Polska musi wymagać, aby podatek wyrównawczy był obliczany w PLN (w celu uniknięcia rozbieżności w przeliczaniu walut). W Wytycznych Administracyjnych²³ dodano obowiązek ujednolicenia w przypadku, gdy w grę wchodzi lokalne GAAP i lokalna waluta. Wtedy obliczenia powinny być dokonywane

w walucie lokalnej. Jednak, jeśli nie wszystkie podmioty używają funkcjonalnego PLN (np. jeden polski podmiot prowadzi swoje księgi w USD), wówczas prawo powinno oferować pięcioletni wybór do obliczania w jednej walucie dla wszystkich – albo w walucie grupy, albo w PLN – konsekwentnie. We wszystkich przypadkach ostateczne zobowiązanie podatkowe powinno zostać przeliczone na PLN w celu zapłaty, ale obliczenia powinny odbywać się w ramach jednej waluty.

Ustawa w momencie jej publikacji (listopad 2024 r.) nie zawiera mechanizmu wyboru waluty na okres pięciu lat ani wyraźnie nie nakazuje obliczeń w walucie lokalnej. Ustawa została opracowana wcześniej w 2024 r. w oparciu o Dyrektywę i Wytyczne z lutego i nie odzwierciedla szczegółowych wytycznych z lipca, w tym waluty.

Obliczanie dochodu GloBE, ETR i podatku wyrównawczego

Kalkulacja QDMTT opiera się na tych samych elementach, co Modelowe Zasady GloBE: określanie kwalifikującego się dochodu lub straty każdego podmiotu składowego (analogicznie do dochodu GloBE), określanie skorygowanych podatków, agregowanie ich według jurysdykcji, a następnie obliczanie efektywnej stawki podatkowej (ETR) jurysdykcji i nadwyżki zysku w celu ustalenia podatku wyrównawczego na poziomie jurysdykcji. W przypadku Polski jurysdykcją, o której mowa, jest zawsze sama Polska dla QDMTT. Prawo faktycznie wymaga od MNE określenia, czy Polska jest jurysdykcją o niskim opodatkowaniu dla tej grupy w danym roku? Jeśli tak, należy wskazać jaka jest kwota podatku wyrównawczego dla Polski i kwota ta jest płatna jako QDMTT przez polskie podmioty. Metoda w tym zakresie zawarta w Ustawie nie odbiega zasadniczo od Modelowych Zasad – została w dużej mierze skopiowana z Dyrektywy (która skopiowała model OECD).

Wdrożony w Polsce system opodatkowania dystrybucji, w którym opodatkowanie zostaje odroczone do momentu dystrybucji (tak jak w przypadku

²³ OECD, *Tax Challenges Arising...*, July 2023, *op.cit.*, s. 7 i dalsze.

opcjonalnego systemu „estońskiego CIT” dla MŚP), jest obsługiwany przez przepisy dotyczące odroczonego podatku i systemu dystrybucji zawarte w Zasadach Modelowych OECD. Jeśli zatem polski podmiot jest objęty systemem odroczenia, obliczenie ETR będzie odzwierciedlać zerowy podatek bieżący, przy czym Zasady Modelowe OECD przewidują możliwość podwyższenia podatku odroczonego lub czteroletnią zasadę dystrybucji, aby zapobiec trwałemu zerowemu podatkowi. Polska ustawa wdraża te zasady adekwatnie, jednak w praktyce ważne będzie, aby QDMTT odpowiednio ujmował takie przypadki. Zasady Modelowe OECD zezwalają na pobieranie QDMTT od podmiotu działającego na podstawie „estońskiego CIT”, zanim jeszcze dokona on dystrybucji zysków (ponieważ Filar Drugi uznaje podatek wyrównawczy za należyty po pewnym czasie). Jest to zgodne z intencją Drugiego Filaru, a polskie prawo wydaje się temu nie przeciwdziałać.

Jeśli polskie jednostki składowe na poziomie jurysdykcyjnym odnotują kwalifikowaną stratę jurysdykcyjną (ujemny dochód) w danym roku, prawo stanowi, że w tym roku nie oblicza się QDMTT.

Zamiast tego, strata ta zostanie przeniesiona na przyszłe lata w celu kompensacji dochodów (zgodnie z zasadami Filaru Drugiego dotyczącymi strat GloBE). Polskie podejście do strat w ramach QDMTT jest w pełni spójne: strata nie generuje nadwyżki zysku, a zatem nie powoduje naliczenia podatku wyrównawczego, ale tworzy aktywo z tytułu odroczonego podatku w ramach Filaru Drugiego, które po wykorzystaniu zmniejszy przyszłe zobowiązania z tytułu podatku wyrównawczego. W tym zakresie nie stwierdzono żadnych luk w przepisach.

Ustawa przewiduje wyłączenie dotyczące dochodów wynikających z działalności opartej na substancji. Wytyczne OECD z lipca 2023 r. zawierają dodat-

kowe wyjaśnienia dotyczące lokalizacji pracowników i aktywów na potrzeby wyłączenia (np. pracownicy oddelegowani za granicę nie są uwzględniani w wyłączeniu kraju macierzystego). Wyjaśnienia te mają również zastosowanie do obliczeń QDMTT. Tekst ustawy nie precyzuje wszystkich szczegółów, odwołuje się do definicji kwalifikujących się pracowników i aktywów zgodnie z modelem. *De lege lata* należy interpretować polskie przepisy dotyczące wyłączeń zgodnie z komentarzem OECD, aby uniknąć zawyżania lub zaniżania kwot wyłączeń.

Konkludując, polskie przepisy dotyczące obliczania kwalifikowanego dochodu netto, podatków objętych podatkiem oraz wyłączeń przedmiotowych w dużej mierze odzwierciedlają Modelowe Zasady OECD.

Stała bezpieczna przystań QDMTT

Koncepcja bezpiecznej przystani QDMTT (*QDMTT safe harbour*, dalej również SH QDMTT) pojawiła się w 2023 r. jako wyraz uznania zgodności kwalifikowanych krajowych minimalnych podatków z Zasadami Modelowymi OECD (w trzech obszarach analizy). W efekcie, inne jurysdykcje nie powinny stosować IIR/UTPR do dochodów już objętych SH QDMTT. Innymi słowy, dla celów raportowania Filaru Drugiego grupy mogą traktować podatek wyrównawczy dla tej jurysdykcji jako zerowy.

Polskie prawo wyraźnie przewiduje mechanizm bezpiecznej przystani QDMTT. Artykuł 125 ustawy zobowiązuje Ministerstwo Finansów do publikowania listy jurysdykcji, które wdrożyły kwalifikowany QDMTT (i kwalifikowany IIR) dla celów bezpiecznej przystani. Jeśli jurysdykcja znajduje się na tej liście, oznacza to, że jej krajowy podatek wyrównawczy spełnia standardy OECD; grupy z siedzibą w Polsce mogą wtedy uznać, że ta jurysdykcja nie ma pozostałego podatku wyrównawczego należnego w ramach polskiego IIR. Podobnie, jeśli Polska posiada QDMTT spełniający kryteria, inne państwa powinny przyznać przywileje wynikające z bezpiecznej przystani w Polsce, unikając jakiegokolwiek IIR/UTPR dotyczących polskiego dochodu.

FOT. GERALT/PIKABAY.COM



W rzeczywistości Ministerstwo Finansów opublikowało pierwszą listę kwalifikowanych reżimów w lutym 2025 r., ściśle po liście OECD ze stycznia 2025 r. dotyczącej „Przejściowego Statusu Kwalifikowanego”. Podejście Polski do listy zapewnia koordynację: nadaje skutki prawne uznaniu reżimów Filaru Drugiego innych krajów. Wytyczne OECD z lutego 2023 r. już przewidywały, że spójne i skoordynowane wyniki wymagają takiego wzajemnego uznania kwalifikowanych zasad.

Tym samym również jeśli polski QDMTT nie spełniałby wymagań, inne jurysdykcje mogłyby odmówić Polsce przywilejów wynikających z bezpiecznej przystani.

Aby polski reżim kwalifikował się jako SH QDMTT, zdaniem autorki, należy uwzględnić postulaty zawarte w niniejszym Raporcie.

Priorytet QDMTT i interakcja z IIR i UTPR

System Filaru Drugiego został zaprojektowany tak, aby kwalifikowany krajowy minimalny podatek wyrównawczy nakładany przez dane państwo miał pierwszeństwo w opodatkowaniu nisko opodatkowanych zysków osiągniętych na terytorium tego

państwa, następnie stosowany byłby odpowiedni IIR (włączenie dochodu przez podmiot nadrzędny w innym kraju), a na końcu UTPR (zasada opodatkowania niedostatecznie opodatkowanych zysków) jako mechanizm zapasowy. Implementacja Polski odzwierciedla tę kolejność i dąży do unikania podwójnego opodatkowania lub pominięcia poprzez koordynację z przepisami innych jurysdykcji.

Zgodnie z Ustawą, jeśli polski podmiot osiągnął nisko opodatkowany dochód, QDMTT zostanie zastosowany w celu podniesienia efektywnej stawki podatkowej do 15% przed zastosowaniem IIR przez zagranicznego podmiotu nadrzędnego.

Z definicji „kwalifikowany” wynik QDMTT powinien zmniejszyć podatek wyrównawczy dostępny dla IIR do zera dla tego dochodu. Jednakże przewiduje się, że zwłaszcza w początkowej fazie działania Filaru Drugiego taka zgodność może nie wystąpić, choćby z uwagi na dopuszczenie lokalnych standardów rachunkowości w przypadku QDMTT. Zmniejszenie podatku wyrównawczego do zera przy kalkulacji IIR w przypadku QDMTT jest możliwe wyłącznie

w sytuacji, jeśli QDMTT ma status bezpiecznej przystani QDMTT, o czym była mowa powyżej. Zatem, jeśli QDMTT nie ma charakteru bezpiecznej przystani, Komentarz OECD potwierdza, że każdy podatek wyrównawczy zapłacony w ramach QDMTT dla jurysdykcji jest zaliczany w taki sposób, że IIR podmiotu nadrzędnego na dochód tej jurysdykcji jest odpowiednio zmniejszany (udzielany jest kredyt podatkowy). Polskie prawo nie musi tego wyraźnie stwierdzać z polskiej perspektywy (to kwestia państwa nadrzędnego), ale zgodnie z podejściem wspólnym (*common approach*), polski QDMTT powinien być nadrzędny, gdy zagraniczny IIR nakładany jest na polskie zyski. Praktycznie oznacza to, że grupy międzynarodowe zobowiązane zostały do płacenia podatku wyrównawczego w Polsce, a nie w innym kraju – co stanowi kluczową zachętę dla Polski do wdrożenia QDMTT.

Podsumowując interakcje między polskim QDMTT, IIR i UTPR a przepisami Filaru Drugiego w innych państwach, polskie przepisy są w dużej mierze zgodne z regułami OECD dotyczącymi hierarchii i koordynacji. Ustawa wyraźnie zmierza do „zapewnienia spójnych i skoordynowanych rezultatów poprzez przyjęcie wspólnych definicji zasad kwalifikowanych oraz bezpiecznych przystani”. Polska nie wprowadziła żadnych krajowych wyjątków ani wyłączeń, które mogłyby podważyć skuteczność podatku wyrównawczego. Ponadto, Ustawa nie wyłącza żadnych sektorów ani nie tworzyła dodatkowych bezpiecznych przystani poza tymi dopuszczonymi przez OECD. Wskazuje to na silne zobowiązanie, że QDMTT w Polsce ma charakter „podatku zabezpieczającego” od wszystkich nisko opodatkowanych zysków – bez preferencji sektorowych, co ma zasadnicze znaczenie dla uznania go za reżim równoważny. Jedynym warunkiem poprawnego działania tego systemu jest to, aby QDMTT obowiązujący w Polsce został międzynarodowo uznany za „kwalifikowany” – co, jak omówiono, wymaga dostosowania niektórych przepisów do standardu spójności OECD.

Wnioski i rekomendacje w zakresie QDMTT

Polska legislacja dotycząca QDMTT (krajowego minimalnego podatku wyrównawczego) jest – w ogólnym ujęciu – zgodna z ramami Filaru Drugiego OECD oraz późniejszymi wytycznymi.

Odzwierciedla ona podstawowy zakres i mechanikę wymaganą dla „kwalifikowanego” krajowego podatku minimalnego, a także przewiduje uproszczenia zgodności, takie jak bezpieczne przystanie, aby ułatwić koordynację. Istniejące rozbieżności mają charakter głównie techniczny i powinny być możliwe do usunięcia poprzez interpretacje bądź dostosowawcze nowelizacje legislacyjne. Utrzymanie pełnej zgodności jest kluczowe nie tylko z punktu widzenia spójności polityki podatkowej, lecz także dlatego, że uznanie QDMTT w Polsce za „kwalifikowany” zapewnia polskim grupom międzynarodowym możliwość korzystania z przystani i eliminuje ryzyko podwójnego opodatkowania przez inne jurysdykcje.

Potencjalnym wyzwaniem pozostaje fakt, że IF/OECD wciąż opracowuje niektóre zagadnienia szczególne (np. jak traktować fundusze inwestycyjne lub reżimy neutralności podatkowej w ramach QDMTT). *De lege lata* organy podatkowe powinny przyjąć dynamiczną wykładnię przepisów ustawy, uwzględniając kolejne wytyczne OECD (ustawa odwołuje się do stosowania zgodnie z „uzgodnionymi zasadami”). *De lege ferenda* wdrażanie mechanizmu QDMTT może wymagać nowelizacji ustawy lub wydania rozporządzeń, aby uwzględnić dodatkowe wytyczne OECD (np. jeśli wprowadzona zostanie bezpieczna przystań dla danego typu podmiotów). Na dzień sporządzenia analizy nie stwierdza się jednak sprzeczności – jedynie konieczność dalszej aktualizacji.

2.4. Rekomendacje *de lege lata* i *de lege ferenda*

Postulaty *de lege lata* (wykładnia i działania w ramach obecnych przepisów)

■ Wydanie interpretacji ogólnych i wytycznych

Ministerstwo Finansów lub Rada ds. Podatku Wyrównawczego powinny opublikować interpretacje potwierdzające, że polskie przepisy należy stosować zgodnie z Komentarzem OECD (2023). Dotyczy to w szczególności sposobu korzystania z bezpiecznych przystani.

■ Wyłączenie podatków zagranicznych

Należy wyraźnie potwierdzić, że przy obliczaniu efektywnej stawki podatkowej w Polsce podatki zapłacone przez polskie jednostki od zagranicznych dochodów (np. z tytułu CFC czy zagranicznych zakładów), mimo że powinny zostać przypisane do polskiej jednostki składowej, muszą zostać wyłączone z kalkulacji ETR na potrzeby QDMTT. Ostatecznie podatki te nie są uwzględniane jako „skorygowane podatki objęte” (*adjusted covered taxes*) dla celów QDMTT. Taka interpretacja wynika wprost z Komentarza OECD i zapewnia, że ETR w QDMTT odzwierciedla kalkulację GloBE, która przypisuje te podatki do zagranicznych jurysdykcji. Pozwoli to uniknąć błędnego zaliczania takich podatków i zaniżania zobowiązań QDMTT w Polsce.

■ Waluta do obliczeń

W oczekiwaniu na nowelizację przepisów Ministerstwo Finansów powinno wydać wytyczne, które zapewnią jednolite podejście do przeliczania walut przy kalkulacjach QDMTT. Jeżeli grupa stosuje lokalne polskie standardy rachunkowości (GAAP), a wszystkie polskie jednostki operują w PLN, całość obliczeń powinna być dokonywana w PLN. Jeśli jednak niektóre jednostki używają innej waluty funkcjonalnej, grupa powinna wybrać jedną wspólną walutę (PLN lub walutę sprawozdawczą grupy) i zastosować

zasady przeliczeń OECD (GloBE) do konwersji danych pozostałych podmiotów.

■ Różnice w standardach rachunkowości

Polskie władze powinny potwierdzić, że ustalanie kwalifikowanego dochodu lub straty na podstawie polskich GAAP musi zostać skorygowane o wszelkie różnice w polityce rachunkowości, które mogłyby prowadzić do systematycznie niższego wyniku niż przy zastosowaniu standardów GloBE (np. IFRS/US GAAP). W praktyce może to nie wymagać natychmiastowych zmian, ale podatnicy powinni mieć świadomość, że np. rezerwy tworzone w ramach polskich GAAP, które nie są uznawane w IFRS, powinny być doliczane do podstawy QDMTT.

■ Stosowanie bezpiecznych przystani

Ministerstwo Finansów powinno wydać interpretację co do sposobu stosowania przejściowych bezpiecznych przystani w 2024 r. (ponieważ są one fakultatywne). Należy potwierdzić, że jeśli grupa spełnia warunki (zgodnie z uzgodnionymi kryteriami OECD), może zrezygnować z kalkulacji QDMTT dla Polski w danym roku. Dodatkowo, warto zapewnić przejrzystość co do tego, jak Polska będzie oceniać inne jurysdykcje pod kątem przystani QDMTT – najprawdopodobniej będzie się to odbywało przez odniesienie do wyników przeglądów OECD.

Realizacja powyższych działań *de lege lata* doprowadzi do zgodności praktyki z wymogami OECD i wzmocni argumentację, że polski QDMTT „w sposób wiarygodny prowadzi do wyników zgodnych z zasadami i komentarzem GloBE”.

Postulaty *de lege ferenda* (zmiany legislacyjne dla pełnej zgodności)

■ Wyłączenie podatków transgranicznych (CFC/PE)

Ustawa powinna zostać znowelizowana tak, aby wprost wskazywała, że przy kalkulacji polskiej efektywnej stawki podatkowej oraz podatku wyrównawczego nie uwzględnia się podatków zapłaconych przez polską jednostkę od dochodów zagranicznych (np. dochodu CFC lub zakładu zagranicznego). Efekt ten powinien być uzyskany w sposób przewidziany w Zasadach Modelowych OECD oraz Wytycznych. Mianowicie, przepisy powinny zezwalać na przypisanie podatku do lokalizacji wynikającej z przypisania dochodu. Następnie w celu zagwarantowania pierwszeństwa prawa państwa źródła do opodatkowania w ramach QDMTT, tak przypisany podatek powinien zostać wyłączony z kalkulacji ETR. Taki przepis wprost implementowałby Komentarz OECD (par. 118.28–30) i zapobiegałby podwójnemu zaliczeniu podatków oraz błędnej alokacji ETR.

■ Przepis dotyczący waluty obliczeniowej

Ustawa powinna dopuszczać (lub wymagać) dokonanie wyboru wspólnej waluty obliczeniowej dla QDMTT, jeśli jednostki w Polsce mają różne waluty funkcjonalne. Ustawa powinna zawierać zapis, że: „jeśli wszystkie jednostki składowe w Polsce stosują PLN jako walutę funkcjonalną, kalkulacje QDMTT dokonuje się w PLN. W przeciwnym razie, podatnik może wybrać jedną walutę (PLN lub walutę sprawozdawczą grupy) na okres 5 lat i stosować ją do wszystkich kalkulacji według zasad przeliczeń OECD”. Taki zapis byłby zgodny z par. 118.54 Komentarza OECD i dawałby podatnikom pewność prawną.

■ Odniesienie do dopuszczalnych standardów rachunkowości

W celu ugruntowania, że Polska może korzystać z lokalnych GAAP, ale tylko jeśli spełniają one określone standardy jakościowe, Ustawa powinna definiować „akceptowalny standard rachunkowości” (np. odnosząc się do IFRS lub krajowych GAAP uznanych przez OECD) i upoważniać ministra właściwego do finansów do wydawania wykazów lub korekt. Choć ustawa obecnie to zakłada w sposób dorozumiany, jawne odniesienie do Komentarza OECD zwiększyłoby przejrzystość i zgodność formalną.

■ Kryteria kwalifikacji QDMTT/IIR i lista jurysdykcji

Polska mogłaby rozważyć osadzenie w ustawie lub rozporządzeniu kryteriów, według których dana jurysdykcja zostaje uznana za kwalifikowaną (dla potrzeb przystani). Obecnie art. 125 upoważnia do publikacji listy, ale można doprecyzować, że kwalifikacja następuje tylko po pozytywnej weryfikacji w ramach OECD *peer review*. To zapewni spójność z międzynarodowymi standardami i potwierdzi, że Polska sama spełnia te same warunki.

Podsumowanie

Doświadczenie Polski w implementacji Filaru Drugiego pokazuje, jak ważne są spójność, precyzja oraz koordynacja w ramach reform międzynarodowych. Choć polskie przepisy w niektórych aspektach odbiegają od literalnych wymogów Dyrektywy UE, rozbieżności te mogą zostać skorygowane poprzez działania administracyjne i – w razie potrzeby – zmiany legislacyjne.

Fundamentalny cel – przeciwdziałanie erozji bazy podatkowej i zapewnienie minimalnego opodatkowania zysków – został w polskim prawie zawarty.

Polska może stać się przykładem dobrej praktyki – pod warunkiem utrzymania zgodności z zasadami OECD oraz dalszego monitorowania i doskonalenia systemu w ramach wspólnego podejścia.

Wdrożenie zaleceń – zarówno *de lege lata*, jak i *de lege ferenda* – zapewni zgodność polskiego QDMTT ze „standardem spójności” OECD w wymiarze prawnym i praktycznym. Proponowane zmiany mają charakter precyzujący i w wielu przypadkach jedynie ujawniają intencje już zawarte w ustawie. Biorąc pod uwagę deklarację Polski o pełnym wdrożeniu uzgodnień w ramach IF/OECD, istnieje przestrzeń i wola polityczna, by wprowadzić niezbędne korekty.

Bibliografia

Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union, <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj> (dostęp: 30.06.2025).

Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii, <http://data.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj> (dostęp: 30.06.2025).

G7 Statement on Global Minimum Taxes, <https://www.canada.ca/en/department-finance/news/2025/06/g7-statement-on-global-minimum-taxes.html> (dostęp: 30.06.2025).

OECD, *Central Record of Legislation with Transitional Qualified Status*, <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/central-record-of-legislation-with-transitional-qualified-status.html> (dostęp: 30.06.2025).

OECD, *Pillar Two Model Rules in a Nutshell*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf> (dostęp: 30.06.2025).

OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en.html (dostęp: 30.06.2025).

OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris 2021. DOI: 10.1787/782bac33-en.

OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, February 2023, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf> (dostęp: 30.06.2025).

OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Frame-*

work on BEPS, July 2023, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf> (dostęp: 30.06.2025).

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*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2024, https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-consolidated-commentary-to-the-global-anti-base-erosion-model-rules-2023_b849f926-en.html (dostęp: 30.06.2025).

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (dostęp: 30.06.2025).

Projekt ustawy o zmianie ustawy o opodatkowaniu wyrownawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych oraz niektórych innych ustaw, <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-opodatkowaniu-wyrownawczym-jednostek-skladowych-grup-miedzynarodowych-i-krajowych-oraz-niektorych-innych-ustaw> (dostęp: 30.06.2025).

Statement by the OECD Secretary-General on G7 Progress on International Tax Co-operation, <https://www.oecd.org/en/about/news/speech-statements/2025/06/statement-by-the-oecd-secretary-general-on-g7-progress-on-international-tax-co-operation.html> (dostęp: 30.06.2025).

The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) Global Tax Deal (Global Tax Deal), <https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/> (dostęp: 30.06.2025).

Ustawa z dnia 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrownawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz.U. z 2024 r., poz. 1685).

O autorach



DOMINIK JAN GAJEWSKI – profesor nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne; kierownik Katedry Prawa Podatkowego SGH; kierownik Centrum Analiz i Studiów Podatkowych SGH; kierownik Zespołu Analiz Ekonomicznych w Biurze Orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego (2017–2022); sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego orzekający w Izbie Finansowej; redaktor naczelny czasopisma naukowego „Analizy i Studia CASP”; autor ponad 220 recenzowanych publikacji naukowych (w tym dziewięciu monografii) z zakresu międzynarodowego i krajowego prawa podatkowego; prelegent na licznych międzynarodowych konferencjach naukowych; kierownik studiów podyplomowych: „Podatki w krajowym i międzynarodowym obrocie gospodarczym”, prowadzonych w SGH.

MONIKA LASKOWSKA – doktor nauk o polityce i administracji; doradczyni podatkowa; koordynatorka CASP SGH. Wyróżniona nagrodą LMG Europe Women in Business Law Awards jako najlepsza ekspertka w dziedzinie cen transferowych w Europie. W rankingu ITR World TP w kilku ostatnich latach wymieniana jako Highly Regarded TP Practitioner. Zajmowała stanowisko wicedyrektorki w Departamencie Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów oraz pełniła rolę partnera w jednej z czterech największych firm konsultingowych w Polsce. Delegatka w OECD oraz w EU JTPF. W kadencji 2022–2025 członkini zarządu polskiego oddziału Międzynarodowego Stowarzyszenia Fiskalnego (IFA). Autorka kilkudziesięciu publikacji naukowych, w tym monografii.



FILIP MAJDOWSKI – doktor nauk prawnych; doradca podatkowy; ukończył z wyróżnieniem studia prawnicze na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego; praktyk z wieloletnim doświadczeniem zawodowym w dziedzinie podatków dochodowych, w szczególności międzynarodowego prawa podatkowego; był pracownikiem Ministerstwa Finansów, odpowiedzialny za krajową legislację oraz reprezentowanie ministerstwa na różnego rodzaju forach międzynarodowych, w tym UE i OECD; w latach 2021–2023 członek Komitetu Podatkowego OECD (CFA) oraz Grupy Sterującej OECD/G20 ds. BEPS 2.0. (Filar 1 i Filar 2), odpowiedzialny za kształtowanie obydwu filarów; członek rady nadzorczej, wcześniej zarządu, Międzynarodowego Stowarzyszenia Fiskalnego (IFA) – oddział w Polsce; autor licznych publikacji naukowych w polskich i zagranicznych periodykach naukowych.

