

Globalny podatek minimalny a ochrona praw nabytych i interesów w toku

Mikołaj Kondej*

Artykuł poświęcono analizie, czy globalny podatek minimalny, stanowiący filar II międzynarodowej reformy podatkowej, może naruszać zasady ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań. Wskazano w nim, że wprowadzenie globalnego podatku minimalnego może prowadzić do naruszenia obietnic złożonych przez rządy międzynarodowym przedsiębiorstwom, w szczególności w obszarze ulg podatkowych. Podkreślono, że zarówno przewidziane w zasadach modelowych reguły przejściowe, przewidujące możliwość wykorzystania aktywów z tytułu podatku odroczonego pochodzącego sprzed okresu GLOBE, jak i zwolnienie ze względu na substrat majątkowo-osobowy, mogą nie być wystarczające, aby zapobiec takim naruszeniom. W związku z tym w tekście przeanalizowano możliwe środki prawne, którymi dysponują przedsiębiorstwa wielonarodowe, by zakwestionować ewentualne naruszenia. Rozważono możliwość skutecznego zakwestionowania podatku wyrównawczego pobieranego w oparciu o: mechanizm krajowego kwalifikowanego podatku wyrównawczego, zasadę włączenia dochodu do opodatkowania oraz zasadę niedostatecznie opodatkowanych zysków. W konkluzjach stwierdzono, że fakt, że w ramach globalnego podatku minimalnego nie przewidziano mechanizmów ochrony praw nabytych i innych praw podstawowych, rodzi poważne zastrzeżenia.

Słowa kluczowe: globalny podatek minimalny, podatek wyrównawczy, zasady modelowe OECD, filar drugi, ochrona praw nabytych, ochrona uzasadnionych oczekiwań, ochrona interesów w toku, podatek odroczonego, zachęty podatkowe, uzasadnione oczekiwania, pewność prawa, sprawiedliwe traktowanie

Kody klasyfikacji JEL: K34

* Senior Manager, PwC Poland, Członek Rady Do Spraw Opodatkowania Wyrównawczego • ✉ kontakt@mikolajkondej.pl •
ORCID: 0000-0002-9727-3931

* Ten artykuł odzwierciedla osobiste poglądy autora, które nie muszą być zgodne z poglądami instytucji lub organizacji, z którymi autor jest związany.

Wprowadzenie

Opracowany przez OECD globalny podatek minimalny, stanowiący filar II międzynarodowej

reformy podatkowej, ma na celu zapewnienie, że duże przedsiębiorstwa wielonarodowe (MNE) zapłacą co najmniej 15% podatek od dochodu generowanego w każdej jurysdykcji, w której działają. Nałożenie podatku wyrównawczego, ukierunkowanego na doprowadzenie efektywnej stawki opodatkowania do 15%, może, na gruncie ekonomicznym, prowadzić do podważenia skutecz-

ności preferencji podatkowych przyznanych lub przyrzeczonych przed jego wejściem w życie. Artykuł poświęcono wykazaniu, że globalny podatek minimalny może naruszać zasady ochrony praw nabytych oraz uzasadnionych oczekiwań, a także przeanalizowaniu, w jaki sposób MNE mogą kwestionować ewentualne naruszenia.

Artykuł rozpoczyna się od opisanie wybranych elementów globalnego podatku minimalnego. Następnie scharakteryzowano w nim zasady ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań. Podjęto próbę wykazania, że zasady te są uniwersalne dla wielu porządków prawnych, w tym w szczególności wynikają z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, znajdują potwierdzenie w traktatach o ochronie inwestycji oraz w przepisach wielu porządków krajowych. Podczas gdy szczegółowy zakres tych zasad może się różnić, fundamenty i podstawy wydają się wspólne. Zidentyfikowane podobieństwa pozwalają, w sekcji trzeciej artykułu, omówić, w jaki sposób filar II może naruszać zasadę ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań. Następnie przeanalizowano, w jaki sposób międzynarodowe grupy mogą, w przypadku wystąpienia wskazanych naruszeń, zakwestionować nałożenie podatku wyrównawczego. Sekcja czwarta poświęcona została możliwości kwestionowania skutków wprowadzenia kwalifikowanych krajowych podatków wyrównawczych (QDMTT, ang. *qualified domestic minimum top-up tax*). W sekcji piątej rozważono możliwość zakwestionowania poboru podatku wyrównawczego w oparciu o zasadę włączenia dochodu do opodatkowania (IIR, ang. *income inclusion rule*) oraz zasadę niedostatecznie opodatkowanych zysków (UTPR, ang. *undertaxed payments rule*). Artykuł kończy się krótkim podsumowaniem.

Podatek wyrównawczy i jego pobór

Zasady modelowe filaru II międzynarodowej reformy podatkowej (OECD, 2021) zostały opracowane przez OECD G20 Inclusive Framework on

BEPS (dalej: OECD IF), w pracach której bierze udział 147 państw. Zasady te nie stanowią źródła prawa. Ich celem jest zapewnienie tzw. skoordynowanego podejścia przy wdrożeniu globalnego podatku minimalnego przez poszczególne państwa. W efekcie zasady modelowe wymagają implementacji do lokalnych porządków prawnych. Zasadom modelowym towarzyszy rozległy komentarz (OECD, 2024), który jest regularnie uaktualniany przez OECD IF, która regularnie wydaje tzw. wytyczne administracyjne.

Głównym celem zasad modelowych jest zapewnienie, że przedsiębiorstwa wielonarodowe będą opodatkowane co najmniej 15% stawką podatku dochodowego w każdej jurysdykcji, w której operują, niezależnie od tego, czy jurysdykcja ta implementowała przepisy odpowiadające regułom modelowym. W tym celu zasady modelowe wskazują na sposób obliczenia jurysdykcyjnej efektywnej stawki podatkowej (ETR) oraz przewidują nałożenie podatku wyrównawczego, jeżeli stawka ta jest niższa niż 15% (OECD, 2021, przede wszystkim artykuły 3–5). W ramach zasad modelowych funkcjonują również bardziej szczegółowe mechanizmy, które mają znaczenie dla ochrony praw nabytych i interesów w toku. Zostaną one omówione w sekcji trzeciej.

Zasady modelowe OECD IF przewidują trzy powiązane ze sobą metody poboru podatku wyrównawczego (OECD, 2021, pkt 2). Na gruncie zasady włączenia dochodu do opodatkowania (IIR) poboru podatku wyrównawczego od nisko opodatkowanych jednostek dokonuje jednostka dominująca najwyższego szczebla lub w określonych przypadkach jednostka dominująca niższego szczebla. Zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków (UTPR) jest regułą mającą na celu zabezpieczenie efektywnego poboru podatku. Zgodnie z nią, jeżeli reguła IIR nie doprowadzi do poboru podatku wyrównawczego w kwocie zapewniającej osiągnięcie minimalnego poziomu opodatkowania, każda z jurysdykcji, która wdrożyła zasady modelowe, dokonuje poboru tego podatku, przy czym poboru dokonuje się od jednostek w niej zlokalizowanych, zgodnie z przypadającym na daną jurysdykcję

udziałem. Poszczególne jurysdykcje mogą wprowadzić również kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy (QDMTT) i pobierać podatek wyrównawczy lokalnie. W takim przypadku pobór podatku w oparciu o QDMTT poprzedza zastosowanie zasad IIR i UTPR. Kwota podatku pobranego zgodnie z QDMTT jest zaliczana na poczet kalkulacji podatku należnego zgodnie z regułami IIR oraz UTPR. W sytuacji, gdy znajduje zastosowanie bezpieczna przystań QDMTT (OECD, 2024, s. 318–320), na potrzeby stosowania IIR oraz UTPR przyjmuje się, że należny podatek wyrównawczy w odniesieniu do danej jurysdykcji wynosi zero.

Wskazane trzy reguły poboru podatku zostały skonstruowane w taki sposób, by zapewnić, że nawet jeżeli podatek wyrównawczy nie zostanie pobrany w jurysdykcji, w której jurysdykcyjna efektywna stawka podatkowa jest niższa niż 15%, inne kraje, które implementowały zasady modelowe, pobiorą podatek wyrównawczy na podstawie IIR lub UTPR. Funkcjonujące w tych krajach jednostki składowe zostaną więc obciążone podatkiem wyrównawczym tak, by przeciwdziałać niedostatecznemu opodatkowaniu międzynarodowej grupy w innych jurysdykcjach. Biorąc pod uwagę ustandaryzowany model obliczania ETR i podatku wyrównawczego narzucony przez reguły modelowe, funkcjonują one w taki sposób, że w sytuacji jeżeli określone państwo nie zapewni opodatkowania na poziomie stawki minimalnej, inne państwa mają pobrać od innych jednostek międzynarodowej grupy przypadający na państwo o niskim poziomie opodatkowania podatek wyrównawczy. W praktyce więc, chociaż reguły modelowe nie są źródłem prawa, zostały ustrukturyzowane tak, by funkcjonowały jako takie. Jeżeli bowiem kraj odejdzie od standardu reguł modelowych lub interpretacji OECD IF, inne kraje mają zapewnić pobór podatku wyrównawczego zgodnie z tymi regułami.

Zasada ochrony praw nabytych i interesów w toku

Wskazanie, w jaki sposób globalny podatek minimalny może naruszać zasady ochrony praw naby-

tych oraz uzasadnionych oczekiwań, wymaga w pierwszej kolejności omówienia tych zasad. Część jurysdykcji odróżnia prawa nabyte od uzasadnionych oczekiwań. Prawa nabyte mogą być traktowane jako synonim „praw podmiotowych” (Laliye, 2008, s. 151). Pojęcie uzasadnionych oczekiwań odnosi się zaś do sytuacji, w których nie przyznano jeszcze prawa podmiotowego, ale jednostka otrzymała zapewnienie że zostanie ono przyznane w przyszłości. W niniejszym artykule, biorąc pod uwagę, że różne porządki prawne odwołują się do różnego nazewnictwa, posługuję się zbiorczym terminem „ochrona praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań”, by podkreślić, że rozważam szeroki zakres sytuacji, które mogą skutkować koniecznością przyznania ochrony jednostce. Niezależnie bowiem od występujących różnic w nomenklaturze, dążenie do ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań jest postrzegane jako fundamentalna podstawa zarówno prawa publicznego międzynarodowego, jak i prawa krajowego większości państw (Laliye, 2008, s. 146; Garcia-Amador, 4–5; ACA Europe, 2016; Schønberg, 2000, za: Potesta, 2013, s. 7). Zmierzają one do zapewnienia niezbędnej ochrony prawnej jednostce w sytuacji, gdy dochodzi do zmiany prawa (Laliye, 2008, s. 150–151).

Problem tego, jak daleko sięga swoboda ustawodawcy w ingerowaniu w istniejące stosunki prawne przy zmianach prawa, jest przedmiotem debaty od początków funkcjonowania prawa (Broggini, 1966). Podejście do tego problemu podlega stałej ewolucji i w dalszym ciągu rodzi istotne kontrowersje (Fisch, 1997, s. 1056–1057). Chociaż zasadniczo istnieje konsensus, że jednostka powinna być do pewnego stopnia chroniona przed arbitralną ingerencją w jej prawa w sytuacji zmiany przepisów, szczegółowy zakres tej ochrony nie jest jednoznacznie zdefiniowany i pozostaje dyskusyjny. W różnych porządkach prawnych zakres ochrony może być w efekcie zróżnicowany. Niezależnie jednak od występujących różnic, sama idea potrzeby ochrony praw nabytych oraz uzasadnionych oczekiwań wydaje się być powszechnie akceptowana. Jej fundamenty, a także kluczowe elementy, pozostają zbli-

żone w różnych porządkach prawnych. W dalszej części tej sekcji skupiam się na omówieniu powszechnie występujących założeń dotyczących wskazanej ochrony, równocześnie bardziej szczegółowo omawiając jej zakres w ramach Unii Europejskiej oraz na gruncie międzynarodowych traktatów o ochronie inwestycji.

Analizę zacznę od tła teoretycznego. W przypadku zmiany prawa należy rozróżnić normy, które mają oddziaływanie retroaktywne, od tych, które mają charakter prospektywny. Norma retroaktywna przypisuje nowe skutki prawne zdarzeniom z przeszłości, podczas gdy norma prospektywna jest stosowana do zdarzeń, które mają miejsce po jej wprowadzeniu (Fisch, 1997, s. 1067). Byśmy mieli do czynienia z regułą w pełni prospektywną, nie powinna ona znajdować w żadnej mierze zastosowania do zdarzeń, które miały miejsce przed jej wprowadzeniem (Fisch, 1997, s. 1067). W praktyce jednak większość norm prospektywnych ma charakter retrospektywny, co oznacza, że stosuje się je do skutków zdarzeń z przeszłości, które mają miejsce po ich wprowadzeniu (Fisch, 1997, s. 1067; Kaeckenbeeck, 1936, s. 2–3, 15). Powszechne wykorzystywanie norm retrospektywnych wynika z tego, że bez nich większość reform nie byłaby możliwa. By to zobrazować, można wyobrazić sobie, że stosowanie wyłącznie norm w pełni prospektywnych oznaczałoby, że podatek wyrównawczy na gruncie filaru II musiałby znajdować zastosowanie wyłącznie do inicjatyw biznesowych rozpoczętych po wprowadzeniu tego podatku. Jest oczywiste, że zasada taka nie tylko skutkowałaby daleko idącymi nierównościami, ale też podważała całą ideę globalnego podatku minimalnego. Dlatego stanowienie norm retrospektywnych, które oddziałują na przyszłe skutki zdarzeń z przeszłości, jest zasadniczo akceptowane.

Niemniej przy zmianach prawa, obok konieczności zapewnienia ustawodawcy możliwości wprowadzenia reform, należy zadbać również o pewność prawa. To właśnie z tej zasady wywodzona jest ochrona praw nabytych oraz uzasadnionych oczekiwań. Na treść zasady pewności prawa składa się bowiem nie tylko obowiązek

zapewnienia, by przepisy pozostawały jasne i precyzyjne, ale także to by były one przewidywalne w skutkach (CJEU, 2019, par. 69; Wojciechowski, 2014, s. 26). Jedną z najważniejszych funkcji demokratycznego państwa jest bowiem zapewnienie bezpieczeństwa prawnego jego obywatelom (MacCormick, 1984, s. 74, za: Jackowski, 2008, s. 20). Oznacza to między innymi, że państwo nie może arbitralnie wycofywać się z powziętych zobowiązań (Jackowski, 2008, s. 21). W demokratycznym państwie konieczne jest wyważanie interesów państwa i interesów indywidualnych. Prawo można tym samym traktować jako umowę społeczną między państwem a obywatelami. Jej zawarcie oznacza, że państwo nie ma pełnej swobody w wycofywaniu się z zobowiązań wobec jednostek, które można traktować jako drugą stronę umowy. Równocześnie jednostki nie mogą domagać się niezmienności prawa. Dlatego też doktryna wskazuje, że ochrona praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań odnosi się nie tyle do konieczności zapewnienia niezmienności prawa, ale do tego, że to, co zostało już przyznane lub obiecane, będzie utrzymane (Kaeckenbeeck, 1936, s. 3).

Zasada ochrony praw nabytych oraz uzasadnionych oczekiwań jest postrzegana jako jeden z fundamentów prawa Unii Europejskiej (Lemańska, 2016, sekcja 1.2.1.; Drabkin-Reiter, 2015; De Ambrosis Vigna, Kijowski, 2018, s. 40–45). Na gruncie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) możliwość powołania się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań przysługuje każdej osobie, u której instytucja wzbudziła uzasadnione nadzieje co do określonych przyszłych konsekwencji podejmowanych działań. W tym względzie zapewnieniami mogącymi wzbudzić takie nadzieje są, niezależnie od formy, w jakiej zostały przekazane, dokładne, bezwarunkowe, spójne informacje, pochodzące z uprawnionych i wiarygodnych źródeł (CJEU, 2024, par. 103; CJEU, 2019a, par. 97). Niemniej jeżeli ostrożna i poinformowana osoba jest w stanie przewidzieć przyjęcie środka mogącego naruszyć jej interesy, to zgodnie z orzecznictwem TSUE nie może ona powoływać się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań w razie przyjęcia takiego środka (CJEU, 2024, par. 104).

Podstaw do ochrony praw nabytych oraz uzasadnionych oczekiwań można poszukiwać również w traktatach o ochronie inwestycji (Wongkaew, 2019). Jak wskazują Kuźniacki i Visser, zasady globalnego podatku minimalnego mogą pozostawać w konflikcie w szczególności z zawartą w licznych traktatach o ochronie inwestycji klauzulą dotyczącą sprawiedliwego i równego traktowania (Kuźniacki, Visser, 2024). Wynika to z faktu, że obowiązek ochrony uzasadnionych oczekiwań jest uznawany w orzecznictwie arbitrażowym za jeden z kluczowych elementów tej klauzuli, choć to, czy istnieją ku temu dostateczne podstawy, jest kontrowersyjne (Biggs, 2021, s. 2; SCC, 2015, s. 352; w zakresie kontrowersji: Potestà, 2013, s. 3–7; Campbell, 2013). Zgodnie z dominującymi poglądami źródłem uzasadnionych oczekiwań może pozostawać zarówno kształt systemu prawnego w momencie dokonania inwestycji, jak i zapewnienia składane wprost lub w sposób dorozumiany przez państwo i jego organy (Biggs, 2021, s. 9). Chociaż inwestorzy nie mogą oczekiwać, że ramy regulacyjne pozostaną całkowicie niezmiennione, państwa powinny wprowadzać zmiany z uwzględnieniem ochrony uzasadnionych oczekiwań inwestorów (SCC, 2015, par. 359). Zidentyfikowanie naruszenia wymaga istnienia wyraźnej lub dorozumianej obietnicy lub zapewnienia kompetentnego organu państwa. Konieczne jest więc wykazanie, że państwo przyczyniło się do powstania uzasadnionego oczekiwania stabilności regulacyjnej w określonym obszarze (ICSID, 2013, par. 669). Ponieważ kwestii ochrony uzasadnionych oczekiwań na gruncie umów o ochronie inwestycji poświęcono wiele publikacji (Potestà, 2013; Biggs, 2021; Kałduński wraz z cytowaną literaturą) nie będę wątku tego szczegółowo omawiał. Zamiast tego odwołam się do ustaleń Kałduńskiego, który wskazuje na następujące przesłanki przyznania ochrony uzasadnionych oczekiwań: (1) uzasadnione oczekiwania muszą wynikać z obietnicy złożonej przez państwo; (2) oczekiwanie musi być rozsądne i obiektywnie wynikać ze złożonej obietnicy; (3) inwestor musi opierać się przy podejmowanym działaniu na złożonej obietnicy; (4) w związku z oparciem się na obietnicy inwestor

musi spodziewać się uzyskania istotnej korzyści (Kałduński, 2019, s. 238). Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań obejmuje wyłącznie działania realizowane w dobrej wierze (Kałduński, 2019, s. 238).

Klauzula dotycząca sprawiedliwego i równego traktowania ma zastosowanie również do podatków. W sprawie *Cairn Energy v. India* wskazano, że zapewnienie sprawiedliwego traktowania na gruncie podatkowym wpisuje się w cel umów o ochronie inwestycji, którym pozostaje promowanie zagranicznych inwestycji. Interpretowanie traktatów inwestycyjnych w sposób wyłączający sprawy podatkowe z zakresu ich ochrony, bez istnienia wyraźnych podstaw do tego, nie byłoby zgodne z celem i zamysłem traktatu (PCA, 2020, par. 799–800). We wskazanym orzeczeniu stwierdzono, że poza obszarem prawa karnego, retroaktywne nakładanie obowiązków lub ograniczanie praw może być dopuszczalne, jeśli jest w interesie publicznym i pozostaje proporcjonalne. Orzeczenie to wskazuje więc na to, że w celu ustalenia, czy doszło do naruszenia standardu sprawiedliwego traktowania, niezbędne jest każdorazowe zważenie argumentów przemawiających za interwencją legislacyjną oraz względów konieczności zapewnienia inwestorowi stabilności (Kryvoi, Matos, 2021, s. 54).

Konieczność wagi różnych wartości przy stosowaniu zasady ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań sprawia, że na gruncie wprowadzonego przez Dworkina (1977) podziału pomiędzy regułami prawa i zasadami mamy tutaj do czynienia z zasadą. W efekcie przyznanie ochrony z niej wynikającej nie ma charakteru automatycznego i wymaga wzięcia pod uwagę innych zasad, w tym omawianej wyżej zasady, w myśl której władza legislacyjna powinna móc reformować prawo.

Na marginesie należy odnotować, że w kontekście wewnątrzunijnym ochrona wynikająca z traktatów o ochronie inwestycji ma charakter ograniczony. TSUE w wyroku z 6 marca 2018 (C-284/16) w sprawie *Achmea BV* wskazał bowiem, że prawo pierwotne stoi na przeszkodzie postanowieniom umów o ochronie inwestycji zawartym między państwami członkowskimi.

Zasady ochrony praw nabytych oraz uzasadnionych oczekiwań, niezależnie od obowiązywania na gruncie prawa Unii oraz traktatów o ochronie inwestycji, są respektowane również w wielu krajowych porządkach prawnych (Aca Europe, 2016). W Polsce obowiązywanie wskazanych zasad jest dobrze ugruntowane w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Zgodnie z zasadą ochrony praw nabytych państwo nie powinno arbitralnie pozbawiać jednostki jej praw i musi respektować uprawnień już przyznane w możliwie szerokim zakresie (Jackowski, 2008, s. 11–27). Zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań odnosi się tymczasem do sytuacji, w której jednostka została w jakiś sposób zapewniona odnośnie do tego, jakie będą skutki prawne jej działań w przyszłości (Staniszewska, 2024, s. 495–500). W Niemczech podobną rolę do wskazanych zasad pełni doktryna *Vertrauensschutz* (De Ambrosis Vigna, Kijowski, 2018, s. 40). Ta, znajdująca źródło w konstytucji, zasada daje podstawy do przyznania ochrony interesom jednostki, które mogą zostać naruszone przez zmianę w prawie (Schmidt-Aßmann, 1987, s. 988, za: Staniszewska, 2024, s. 494). Podobne koncepty funkcjonują również w wielu innych krajach, co szczegółowo pokazuje raport ACA Europe z 2016 r. (2016). Ich odpowiedniki funkcjonują także w krajach *common law*, w tym w Wielkiej Brytanii (Thomas, 2000; Potestà, 2013, s. 5–11) i w USA (Vicente, 2020, s. 54–69). Fakt tak szerokiego rozpowszechnienia ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań sprawia, że można rozważać traktowanie ich jako ogólnych zasad prawa (Potestà, 2013, s. 12).

Zapoznając się z uregulowaniami funkcjonującymi w różnych porządkach prawnych, można zidentyfikować cały szereg elementów wspólnych. Po pierwsze, reguły te wydają się mieć tożsame podstawy: w demokratycznym państwie konieczne jest wzięcie interesu społeczeństwa i jednostek. Oznacza to, że państwa, stanowiąc nowe prawa, muszą wziąć pod uwagę, jak nowe przepisy wpłyną na trwające przedsięwzięcia, oraz zapewnić, że ingerencja w nie będzie rozsądna i proporcjonalna, co może wymagać wprowadzenia stosownych reguł przejściowych. Konieczność zapewnienia szczególnej ochrony wystę-

puje w tych przypadkach, w których państwo przyznało jednostce prawo lub złożyło jednostce zapewnienie, że realizowane przez nią działania będą miały określone skutki w przyszłości. Jest tak szczególnie w sytuacji, gdy na skutek tych zapewnień jednostka podjęła decyzję o długoterminowej inwestycji. W takim przypadku wycofanie się przez państwo z poczynionych zapewnień może być uznane za naruszenie ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań. Pewnym, potencjalnie dyskusyjnym, wyjątkiem może być jedynie sytuacja wystąpienia zmiany prawa, której należało się spodziewać.

Powyższe krótkie podsumowanie w żadnym razie nie aspiruje do ścisłego zdefiniowania zakresu ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań w jakimkolwiek konkretnym porządku prawnym. Jego celem jest jedynie podkreślenie, że chociaż szczegóły odnoszące się do zakresu ochrony mogą w poszczególnych porządkach prawnych się różnić, istnieje daleko idący konsensus, że w sytuacji, w której państwo przyznaje prawa i składa zapewnienia podatnikom, nie może się z nich później zupełnie swobodnie, jednostronnie wycofywać. Jak wskazywali Rzymianie, *pacta sunt servanda* – umów należy dotrzymywać. Chociaż wskazana zasada wywodzi się z prawa prywatnego, można ją zastosować również do relacji pomiędzy współczesnym demokratycznym państwem a jednostkami, które podlegają jego ustawodawstwu. Podkreślana w licznych porządkach prawnych konieczność zapewnienia, przy zmianie prawa, ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań oznacza, że państwo, które podjęło się wobec jednostki określonych zobowiązań, powinno ich przestrzegać.

Globalny podatek minimalny a preferencje podatkowe przyznane przed jego wprowadzeniem

W tej sekcji zostanie wykazane, w jaki sposób globalny podatek wyrównawczy może naruszać zasadę ochrony praw nabytych i uzasadnionych

oczekiwać. Rozważanie w tym zakresie można zacząć od wskazania, że państwa często oferują inwestorom rozmaite zachęty podatkowe, by przekonać ich do inwestycji, a także wspierać rozwój gospodarczy. Zachęty te mogą obejmować m.in. stosowanie obniżonych stawek podatkowych, okresy zwolnienia z opodatkowania czy możliwość dokonania dla celów podatkowych dodatkowych odliczeń od dochodu. W efekcie przyznania wskazanych preferencji efektywna stawka opodatkowania w danej jurysdykcji obniża się w stosunku do standardowej stawki obowiązującej w jurysdykcji. Niekiedy preferencje mogą spowodować spadek efektywnej stawki podatkowej poniżej 15%. Przyznawane zachęty mają na celu zapewnienie danej jurysdykcji przewagi konkurencyjnej w stosunku do innych potencjalnych lokalizacji dla inwestycji, a tym samym wspieranie rozwoju biznesu w kraju. Zazwyczaj są one przyznawane, jeśli inwestorzy spełnią określone warunki wstępne, takie jak zainwestowanie określonej kwoty lub zobowiązanie się do utrzymania określonego poziomu zatrudnienia. Co istotne, zachęty te często mają charakter długoterminowy, będąc ukierunkowanym na zapewnienie inwestorowi stabilności i przewidywalności przez dłuższy czas. Pewność długoterminowych obciążeń podatkowych pozwala inwestorom na strategiczne planowanie inwestycji, w szczególności na uwzględnienie przyznanych preferencji przy kalkulacji długoterminowego zwrotu z inwestycji oraz podejmowaniu decyzji, w której jurysdykcji inwestować. Wiele z tych preferencji może być postrzeganych jako zapewnienia inwestora o preferencyjnym opodatkowaniu w przyszłości. Wprowadzenie minimalnego podatku w ramach filaru II może kolidować z tymi zachętami. Jeśli kraj zobowiązał się wobec inwestorów przyznać preferencje, które miały pozwalać im na osiągnięcie efektywnej stawki podatkowej poniżej 15%, to wprowadzenie podatku wyrównawczego doprowadzającego ETR do tego poziomu może efektywnie pozbawić inwestora przyznanych preferencji.

Na gruncie globalnego podatku minimalnego wpływ preferencji na opodatkowanie podatkiem wyrównawczym jest silnie uzależniony od charak-

teru przyznanej preferencji. Większość preferencji podatkowych będzie miała negatywny wpływ na ETR (Bammens, Bettens, 2023, s. 159), chociaż to jak duży on będzie, pozostaje zależne od rodzaju preferencji (OECD, 2022, s. 55). W szczególności na gruncie globalnego podatku minimalnego rozróżnić należy kwalifikowane zwrotne kredyty podatkowe (ang. *qualified refundable tax credit*) od innych kredytów podatkowych. Ta pierwsza grupa obejmuje kredyty podatkowe, które jeżeli nie zostaną wykorzystane, podlegają wypłacie w gotówce lub jej ekwiwalencie w ciągu czterech lat od spełnienia przez jednostkę warunków ich przyznania. Na gruncie zasad modelowych traktowanie takich kredytów jest zbliżone do tego, jak ujmowane są granty rządowe. Są więc one rozpoznawane jako zwiększenie kwalifikowanego dochodu, a nie jako zmniejszenie podatków kwalifikowanych. Takie ujęcie sprawia, że kwalifikowane zwrotne kredyty podatkowe mają zazwyczaj mniejszy wpływ na ETR niż inne ulgi.

W tym kontekście warto zwrócić przy tym uwagę, że używany w wytycznych termin „tax credit”, stanowiący m.in. element definicji kwalifikowanego zwrotnego kredytu podatkowego, nie jest, na co dotąd nie zwrócono uwagi w literaturze, zdefiniowany ani przez modelowe reguły, ani przez międzynarodowe standardy rachunkowości. Komentarz do zasad modelowych OECD wskazuje, że pojęcie to obejmuje wyłącznie ulgi podlegające odliczeniu od podatku, ale już nie te, gdzie odliczenie następuje od podstawy opodatkowania (OECD, 2024, art. 4.4.1, pkt. 80). Trudno jednak powiedzieć, czy komentarz oddaje faktyczne intencje OECD. Przykładowo w polskiej implementacji definicji kwalifikowanego zwrotnego kredytu podatkowego posłużono się pojęciem „ulg podatkowych”, a nie „kredytów podatkowych”, co rodzi pytania, czy OECD faktycznie chodziło wyłącznie o płatności odliczalne od podatku. Trudno znaleźć mi uzasadnienie celowościowe dla takiego zawężenia stosowania omawianej wyżej reguły modelowej, biorąc pod uwagę, że różnica pomiędzy ulgami odliczonymi od podatku i tymi odliczanymi od podstawy opodatkowania w wielu przypadkach może mieć charakter wyłącznie kalku-

lacyjny. Odliczenia od podstawy opodatkowania i podatku mogą więc prowadzić do bardzo zbliżonych rezultatów.

Powracając do głównego wątku, należy wskazać, że po wprowadzeniu globalnego podatku minimalnego ulgi podatkowe, które będą skutkować zmniejszeniem podatków kwalifikowanych, mogą dużo bardziej negatywnie oddziaływać na ETR niż na przykład granty. Mniejszy wpływ powinny mieć za to preferencje polegające na odroczeniu opodatkowania, chyba że odroczenie spowoduje zastosowanie reguły korygującej (ang. *recapture rule*), kwalifikowane zwrotne kredyty podatkowe oraz ulgi podatkowe niezwiązane z podatkami kwalifikowanymi (OECD, 2022, s. 60). Te ostatnie z dużym prawdopodobieństwem będą traktowane dla potrzeby filaru II jako zwiększające kwalifikowany dochód. Analiza przeprowadzona przez OECD wskazuje, że ulgi zależne od dochodu, odliczenia podatkowe, jednorazowa oraz przyspieszona amortyzacja, a także kredyty podatkowe inne niż kwalifikowane zwrotne kredyty podatkowe, mogą być w większym stopniu narażone przez wprowadzenie globalnego podatku minimalnego (OECD, 2022, s. 37). Niezależnie od typu ulgi, jeżeli na skutek jej przyznania ETR spadnie poniżej 15%, konsekwencją tego może pozostawać obowiązek zapłaty podatku wyrównawczego. Podatek ten może wyeliminować przynajmniej część ekonomicznych korzyści wynikających z ulgi. W takim przypadku ujawni się konieczność rozważenia potrzeby ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań.

Zasady modelowe zawierają regulacje przejściowe, które mogą przynajmniej częściowo chronić inwestorów przed podatkiem wyrównawczym w sytuacji, jeżeli uzyskali oni prawo do ulg podatkowych przed wejściem w życie globalnego podatku minimalnego. Mam tutaj na myśli regulacje, które przewidują możliwość uwzględnienia przy kalkulacji ETR aktywów z tytułu podatku odroczonego pochodzącego sprzed okresu wprowadzenia globalnego podatku minimalnego.

Podatek odroczony jest związany z możliwością wystąpienia różnic przejściowych pomiędzy wynikiem księgowym i podatkowym. Mogą one

wynikać w szczególności z odmiennego ujęcia transakcji na gruncie tych reżimów. Z wystąpieniem takiej różnicy możemy mieć do czynienia m.in. wówczas gdy firma w związku z realizowaną transakcją ponosi koszt, który uprawnia ją do skorzystania z ulgi w przyszłości. W takim przypadku w momencie transakcji może być ona uprawniona do rozpoznania aktywów z tytułu podatku odroczonego. Aktywa te odzwierciedlają oczekiwane zmniejszenie kwoty przyszłego zobowiązania podatkowego w momencie zastosowania ulgi. W momencie wykorzystania ulgi aktywa z tytułu podatku odroczonego ulegają rozwiązaniu.

Na gruncie globalnego podatku minimalnego podatek odroczony związany z uzyskiwaniem prawa i wykorzystaniem kredytów podatkowych jest wyłączony z kalkulacji ETR na podstawie punktu 4.4.1(e) zasad modelowych. Wyjątek w tym zakresie wydaje się dotyczyć aktywów z tytułu podatku odroczonego dotyczącego okresów sprzed wprowadzenia globalnego podatku minimalnego. Komentarz do wskazanej reguły wskazuje bowiem, że nie stosuje się jej do aktywów sprzed wprowadzenia filaru II (OECD, 2024, s. 225). W konsekwencji, zgodnie z punktem 9.1.1. zasad modelowych, jeżeli doszło do ujęcia w księgach takiego podatku odroczonego, powinien on być wzięty pod uwagę przy kalkulacji ETR. Zasada ta znajduje zastosowanie również wtedy, gdy podatek odroczony nie został wykazany w księgach, ze względu na zasadę ostrożności (ang. *valuation adjustments or accounting recognition adjustments*). Oznacza to, że nawet w przypadku braku ujęcia podatku odroczonego dla potrzeby sprawozdawczych, grupa MNE może mieć możliwość wykorzystania aktywów dla potrzeb kalkulacji ETR. Na gruncie filaru II aktywa z tytułu podatku odroczonego podlegają przy tym rekalkulacji według 15% stawki (chyba że standardowa stawka jurysdykcyjna jest niższa).

W praktyce możliwość uwzględnienia aktywów z podatku odroczonego oznacza, że jeżeli spółka przed wprowadzeniem globalnego podatku minimalnego zrealizowała inwestycję, która miała gwarantować przyszłe korzyści podatkowe, a znajdujący zastosowanie dla potrzeb globalnego

podatku minimalnego standard rachunkowości pozwala na rozpoznanie w związku z nią, w okresie przed wejściem w życie globalnego podatku minimalnego, aktywów z podatku odroczonego, takie aktywa będą mogły zostać rozpoznane również na potrzeby filaru II. W momencie wykorzystania ulgi aktywa z tytułu podatku odroczonego zostaną rozwiązane, co spowoduje wzrost ETR. Wzrost ten może kompensować obniżenie podatków kwalifikowanych na skutek skorzystania z ulgi.

Regulacja przejściowa pozwalająca na rozpoznanie aktywów z tytułu podatku odroczonego pochodzących sprzed okresu wprowadzenia globalnego podatku minimalnego nie wydaje się jednak w pełni niwelować ryzyka naruszenia ochrony praw nabytych oraz uzasadnionych oczekiwań. Po pierwsze, nie wszystkie standardy rachunkowości muszą przewidywać możliwość rozpoznania aktywów z tytułu podatku odroczonego. Po drugie, na gruncie zasad modelowych pojawia się wątpliwość, co w przypadku gdy aktywa nie zostały odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym. Po trzecie, nie wszystkie ulgi podatkowe przyznane przed wejściem w życie globalnego podatku minimalnego muszą skutkować powstaniem prawa do ujawnienia aktywów w podatku odroczonym w okresie przed jego wprowadzeniem. Jako przykład tej ostatniej sytuacji można podać inwestycję, która rozpoczęła się przed 2022 r., gdy przyjęto dyrektywę 2022/2523, ale została zaplanowana na wiele lat. Inwestor mógł otrzymać w odniesieniu do takiej inwestycji od państwa zapewnienie, że wszystkie poniesione w związku z nią wydatki inwestycyjne będą dawały mu prawo do preferencji skutkującej spadkiem ETR poniżej 15%. Globalny podatek minimalny może w takim przypadku niwelować możliwość skutecznego skorzystania z ulgi w odniesieniu do wydatków inwestycyjnych poniesionych po wejściu w życie filaru II. W takim przypadku po stronie inwestora najprawdopodobniej nie powstanie bowiem prawo do rozpoznania, w odniesieniu do takich wydatków, aktywów z tytułu podatku odroczonego w odniesieniu do okresów sprzed wejścia w życie globalnego podatku minimalnego. Wynika

to z faktu, że wiele standardów rachunkowości uzależnia możliwość utworzenia takich aktywów od spełnienia wszystkich warunków niezbędnych do zastosowania ulgi. Oznacza to, że jeżeli spółka nie poniosła przed wejściem w życie globalnego podatku minimalnego wydatków inwestycyjnych uprawniających do ulgi, nie będzie ona miała też za takie okresy możliwości rozpoznania aktywów z tytułu podatku odroczonego. Analogiczny problem może wystąpić również w przypadku, jeżeli charakter ulgi sprawi, że nie dojdzie do powstania czasowych różnic pomiędzy wynikiem podatkowym i rachunkowym, przykładowo w przypadku preferencji polegającej na obniżeniu stawki podatkowej. Po czwarte, pochodzące sprzed okresu wprowadzenia filaru aktywo z tytułu podatku odroczonego jest przeliczane po niższej stawce: krajowej lub 15%, co oznacza, że jeśli krajowa stawka podatkowa jest wyższa niż 15%, jego wykorzystanie nie zapobiegnie w pełni spadkowi ETR w momencie wykorzystania zachęty.

Problemy z ochroną praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań mogą wystąpić również na gruncie punktu 9.1.2. zasad modelowych OECD. Zgodnie z nim dla potrzeb kalkulacji ETR na gruncie filaru II nie uwzględnia się aktywów z tytułu podatku odroczonego, którego powstanie jest związane z mającymi miejsce po 30 listopada 2021 transakcjami, które na gruncie rozdziału 3 zasad modelowych nie wchodzą do kalkulacji kwalifikowanego dochodu. Wyobrazić można sobie przykład spółki, która poniosła stratę na sprzedaży udziałów przed tą datą. Przychody i straty wynikające ze zbycia udziałów własnościowych, z wyłączeniem udziałów posiadanych w ramach inwestycji portfelowych, są zasadniczo wyłączone z kalkulacji kwalifikowanego dochodu na podstawie 3.2.1(c) zasad modelowych. W efekcie wskazanego punktu zasad modelowych niezależnie od ujęcia księgowego, dla potrzeby filaru II nie będzie możliwości rozliczenia aktywa z tytułu podatku odroczonego. Gdy podmiot wykorzysta stratę, obniżając swój podatek krajowy, jego ETR będzie niski. Równocześnie brak możliwości rozliczenia aktywów z tytułu podatku odroczonego dla potrzeby kalkulacji ETR na gruncie global-

nego podatku minimalnego może spowodować konieczność zapłaty podatku wyrównawczego. Na gruncie ekonomicznym taki podatek może wyeliminować benefity związane z prawem rozliczenia straty dla potrzeb krajowych. W efekcie może dojść do naruszenia ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań związanych z prawem do rozliczenia straty podatkowej.

Przywołana wyżej data 30 listopada 2021 r. pojawia się w kilku miejscach zasad modelowych jako data, po której ochrona podatników jest ograniczona. OECD IF ustaliła tę datę, aby ograniczyć możliwość omijania zasad globalnego podatku minimalnego poprzez operacje przeprowadzane po publicznym ujawnieniu szczegółów planowanych regulacji. W związku z tym ta data w niektórych przypadkach będzie wyznaczać granice stosowania instrumentów pozwalających na ochronę praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań. W świetle wcześniej cytowanego orzecznictwa TSUE, które ogranicza zasadę ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań, gdy zmiany prawne są przewidywalne, można argumentować, że podmioty powinny były przewidzieć wdrożenie filaru II po tej dacie, a zatem istnieją podstawy do ograniczenia ochrony. Kwestia ta jednak wydaje się kontrowersyjna, choćby biorąc pod uwagę nieformalny charakter zasad modelowych. Niezależnie od tego, nawet przy przyjęciu, iż faktycznie od tej daty jednostki mogły spodziewać się wprowadzenia globalnego podatku minimalnego, tak arbitralnie wyznaczona data może w dalszym ciągu naruszać ochronę praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań. W szczególności fakt, że podmiot stał się świadomy nadchodzących zmian, nie neguje potrzeby ochrony interesów, które rozpoczął on wcześniej.

W odniesieniu do przepisów przejściowych dotyczących możliwości wykorzystania aktywów z tytułu podatku odroczonego, które powstały przed wdrożeniem globalnego podatku minimalnego, w styczniu 2025 roku OECD wydała kolejny zestaw wytycznych administracyjnych. Wytyczne te wyraźnie stwierdzają, że przepisy przejściowe punktu 9.1 zasad modelowych nie służą temu, aby grupy MNE lub rządy uczestniczyły w transakcjach lub kreowały aktywa z tytułu odroczo-

nego podatku, które po odwróceniu ochronią przed opodatkowaniem podatkiem wyrównawczym przyszłe dochody grupy MNE opodatkowane efektywnie stawką niższą niż minimalna. Dodatkowo stwierdzono, że punkt 9.1.2, który ogranicza możliwość wykorzystania dla potrzeb globalnego podatku minimalnego, aktywów z tytułu odroczonego podatku utworzonych po 30 listopada 2021 roku, obejmuje nie tylko aktywa z transakcji, ale także działań rządu. Oznacza to, jak się wydaje, że jeśli kluczowy aspekt kredytu lub ulgi, taki jak kwalifikowalność czy kwota, opierał się na swobodnym uznaniu władz, a preferencja została przyznana po 30 listopada 2021 roku, aktywa z tytułu podatku odroczonego, które powstały na jego podstawie, nie będą dostępne do rozliczenia w ramach kalkulacji podatku wyrównawczego. Wytyczne administracyjne przewidują w tym zakresie okres przejściowy dla uzgodnień dokonanych do 18 listopada 2024 roku. Chociaż nie jest to całkowicie jasne, wydaje się przy tym, że okres ten dotyczy jedynie wybranych uzgodnień. Ponadto, kwota aktywów z tytułu odroczonego podatku dla transakcji w okresie przejściowym jest ograniczona do 20% wartości każdego z takich aktywów zarejestrowanego pierwotnie, po rekalkulacji według niższej ze stawek: minimalnej lub krajowej. To kolejny obszar, w którym może dojść do naruszenia ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań.

Obok możliwości wykorzystania aktywów z podatku odroczonego innym mechanizmem, który może ograniczać ryzyko naruszenia ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań, jest wyłączenie związane z posiadanym przez grupę w danej jurysdykcji substratem majątkowo-osobowym. Zasady modelowe przewidują bowiem, że substrat majątkowo-osobowy może prowadzić do zmniejszenia podstawy opodatkowania używanej do obliczenia podatku wyrównawczego (OECD, 2021, art. 5.3). Kwota wyłączenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego jest określana przez dwa główne elementy: wyłączenie kwalifikowanych kosztów płac i wyłączenie kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych. Wyłączenie kosztów płacowych co do zasady stanowi procent

kwifikowanych kosztów płacowych pracowników oraz niezależnych zleceniobiorców, którzy uczestniczą w zwykłej działalności operacyjnej MNE pod jej kierownictwem i kontrolą oraz wykonują działania na rzecz grupy MNE w danej jurysdykcji. Wyłączenie kwifikowanych rzeczowych aktywów trwałych jest obliczane jako procent wartości księgowej wybranych aktywów trwałych, takich jak nieruchomości, zakłady i sprzęt, zlokalizowanych w danej jurysdykcji. Zgodnie z punktem 9.2 zasad modelowych OECD poziom wyłączenia kosztów płacowych zaczyna się od 10% w 2023 roku i będzie stopniowo redukowany do 5% do 2033 roku, podczas gdy wyłączenie dla aktywów trwałych zaczyna się od 8% w 2023 roku i również zostanie zredukowane do 5% do 2033 roku.

Wyłączenie oparte na substracie majątkowo-osobowym nie gwarantuje, że nie dojdzie do naruszenia zasady ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań. Po pierwsze, skutkiem zastosowania wskazanego wyłączenia jest wyłączenie redukcja podstawy obliczenia podatku wyrównawczego, a więc niekoniecznie jego całkowite wyłączenie. Po drugie, ze względu na wystandaryzowany mechanizm kalkulacji przewiduje się, że wyłączenie to może nie uwzględniać w sposób adekwatny zróżnicowania między różnymi sektorami biznesu, a w ramach sektorów – zjawisk takich jak choćby ekonomia skali. W rezultacie może się zdarzyć, że omawiane wyłączenie nie będzie w pełni obejmowało dochodu z działalności w niektórych przypadkach, podczas gdy w innych może znaleźć zastosowanie do dochodu wykraczającego poza to, co jest bezpośrednio generowane z danej działalności (Bammens, Bettens, 2023, s. 163; Schoueri, 2021, s. 545–547). Po trzecie, na podstawie mojego doświadczenia, nawet w okresie przejściowym, kiedy stawki wyłączenia opartego na substracie majątkowo-osobowym są stosunkowo wysokie, kwoty wyłączenia w wybranych przypadkach są dalekie od wystarczających, aby pokryć skutki ulg podatkowych przyznawanych przez rządy. Również docelowa stawka 5% jest postrzegana przez wielu autorów jako niska (Bammens, Bettens, 2023, s. 163 przypis 64; Schoueri, 2021, s. 546).

QDMTT a naruszenie zasady ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań

Dotychczasowe rozważania wskazują, że globalny podatek minimalny może prowadzić do naruszenia zasady ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań. W efekcie należy rozważyć, jakie środki mogą podjąć podatnicy, aby zakwestionować ewentualne naruszenia. W tej sekcji zastanowię się nad możliwością kwestionowania podatku wyrównawczego pobieranego w formie QDMTT. Możliwości kwestionowania poboru podatku w oparciu o IIR i UTPR zostaną omówione w kolejnej sekcji.

Podatnik, który uważa, że zastosowanie QDMTT prowadzi do naruszenia ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań, może skorzystać z różnych środków, aby zakwestionować QDMTT. Po pierwsze, podstaw do kwestionowania naruszeń można poszukiwać w prawie krajowym. Po drugie, może on próbować uzyskać ochronę na podstawie międzynarodowych umów o ochronie inwestycji. Przedwczesne odwołanie obiecanych zachęt podatkowych można bowiem uznać za naruszenie zasady uczciwego i równego traktowania (Kuźniacki, 2023). Po trzecie, w kontekście UE, jak już wspomniano, ochrona praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań jest uznawana przez TSUE za jedną z podstawowych zasad prawnych Unii Europejskiej płynących z prawa pierwotnego.

Nawet jeśli podmiot z powodzeniem zakwestionuje QDMTT na gruncie krajowym, może to okazać się jednak mało skuteczne w kontekście globalnych rozliczeń podatkowych grupy MNE. OECD dostrzegło bowiem ryzyko, że wdrożenie globalnego podatku minimalnego może prowadzić do sporów w tym obszarze. W wytycznych administracyjnych z lipca 2023 r. stwierdza się, że „mogą wystąpić przypadki, w których jurysdykcja QDMTT nie ma możliwości lub jest ograniczona w stosowaniu QDMTT do podmiotu zależnego zlokalizowanego w tej jurysdykcji ze względu na przepisy konstytucyjne lub umowy o stabilizacji podatkowej (lub podobne umowy między jurysdykcją QDMTT a Grupą MNE)” (OECD, 2023, s. 74).

Odnosząc się do takiej sytuacji, OECD przypomina, że podatek wyrównawczy należy w oparciu o QDMTT dawać pełne odliczenie w obliczeniach IIR i UTPR (OECD, 2024, s. 149). Jednak według OECD zasada ta nie znajduje zastosowania, jeśli (a) grupa MNE bezpośrednio lub pośrednio kwestionuje QDMTT w postępowaniu sądowym lub administracyjnym lub (b) organ podatkowy jurysdykcji ustalił, że podatek nie podlega pobraniu lub nie jest możliwy do ściągnięcia na podstawie przepisów konstytucyjnych lub innych norm wyższego rzędu lub na podstawie szczególnej umowy z rządem danej jurysdykcji ograniczającej odpowiedzialność podatkową grupy MNE, np. umowy stabilizującej, umowy inwestycyjnej lub podobnej umowy (OECD, 2024, s. 149). OECD wskazuje, iż w takim przypadku QDMTT nie będzie podlegał odliczeniu na mocy IIR i UTPR. W takiej sytuacji nie znajdzie też zastosowania bezpieczna przystań QDMTT. Na bazie dokumentów OECD, jeśli bowiem grupa twierdzi, że nie ponosi odpowiedzialności za QDMTT w całości lub w części na podstawie podstawy prawnej poza QDMTT lub zasadami modelowymi, bezpieczna przystań QDMTT nie ma zastosowania (OECD, 2023, s. 75, 230). Warto podkreślić, iż z odmienną sytuacją będziemy mieli do czynienia, jeśli pojawiają się spory interpretacyjne lub odnoszące się do stanu faktycznego w odniesieniu do QDMTT, np. gdy grupa MNE twierdzi, że spełnia wyjątek od zakresu QDMTT, konkretny przepis QDMTT nie ma do niej zastosowania lub określony przepis powinien być interpretowany na korzyść strony. Dokumenty OECD wskazują więc, że jeśli nawet podatnik skutecznie zakwestionuje QDMTT na podstawie zarzutu naruszenia ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań, OECD będzie wymagać, aby inne kraje pobrały podatek wyrównawczy w oparciu o IIR oraz UTPR.

Co więcej, definicja kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego zawiera tak zwaną klauzulę „bez korzyści” (ang. *no benefit clause*). Zgodnie z nią krajowy podatek wyrównawczy będzie uznawany za kwalifikowany, a tym samym podlegający odliczeniu na mocy IIR i UTPR, tylko wtedy, gdy jurysdykcja powstrzyma się od zapew-

niania jakichkolwiek korzyści związanych z jego wprowadzeniem. OECD zwróciło Wietnamowi uwagę na tę klauzulę, gdy kraj ten rozważał zrekompensowanie skutków wprowadzenia podatku wyrównawczego poprzez przyznanie inwestorom dotacji (Ridder, 2023, s. 1). Klauzula „bez korzyści” sprawia, że kraje mają ograniczoną elastyczność w zapewnianiu rekompensaty za naruszenia nabytych praw i uzasadnionych oczekiwań.

Fakt, że kwestionowanie QDMTT na gruncie krajowym może okazać się nieskuteczne – ponieważ w takich przypadkach inne kraje na mocy zasad modelowych powinny dokonywać poboru podatku wyrównawczego w oparciu o IIR i UTPR – prowadzi do konieczności weryfikacji możliwości podważania IIR i UTPR w oparciu o zasadę ochrony nabytych praw i uzasadnionych oczekiwań.

IIR i UTPR a ochrona nabytych praw i uzasadnionych oczekiwań

O ile możliwość zakwestionowania QDMTT ze względu na naruszenie ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań wydaje się wysoce realna, o tyle kwestionowanie w oparciu o te podstawy poboru podatku na podstawie IIR i UTPR może okazać się dużo trudniejsze. Wynika to z faktu, że IIR i UTPR mogą prowadzić do poboru podatku wyrównawczego w jurysdykcjach innych niż ta, która przyznała inwestorowi prawo lub złożyła zapewnienie, na skutek którego nie osiągnięto wymaganego poziomu ETR.

Generalnie ochrona nabytych praw i uzasadnionych oczekiwań ma zastosowanie wyłącznie w relacji między krajem, który złożył obietnicę podatnikowi, a samym podatnikiem. Racjonalnym wydaje się bowiem przyjęcie, iż jeden kraj nie może być związany obietnicami złożonymi przez inne jurysdykcje. Zatem, przynajmniej na pierwszy rzut oka, kraje inne niż te, które złożyły obietnice, mogą swobodnie pobierać podatek wyrównawczy od swoich rezydentów, nawet jeśli podatek ten w istocie zmierza do zapewnienia wymaganego opodatkowania w odniesieniu

do nisko opodatkowanych podmiotów działających w państwie trzecim.

Moim zdaniem kwestia ta wymaga jednak głębszego rozważenia. Zasady globalnego podatku minimalnego wykraczają bowiem daleko poza tradycyjny system międzynarodowego prawa podatkowego, do którego przywykliśmy. Po pierwsze, zgoda krajów OECD/IF na zasady modelowe stanowi pierwsze w historii porozumienie, które *de facto* wprowadza globalny podatek. Jak już wspomniano, choć zasady modelowe nie są prawem *de iure*, *de facto* zostały one ustrukturyzowane w taki sposób, by funkcjonować jako takie. Zmierzają one do zapewnienia OECD/IF pełnej kontroli nad ich zastosowaniem oraz do tego, by podatek wyrównawczy był pobierany zgodnie z interpretacją tych reguł formułowaną przez OECD/IF. Odchodzący szef podatków OECD, Pascal Saint-Amans, odniósł się do tego w 2022 roku, mówiąc z podziwem o filarze II jako posiadającym „diabelską logikę”, podczas gdy Claus Staringer z Wiedeńskiego Uniwersytetu Ekonomicznego i Biznesu opisał filar II jako „diabelską inżynierię” (Manson, 2022, s. 1391).

Powstanie tego nowego typu porozumień międzynarodowych powinno skłaniać do dokładnego zbadania, jak na ich gruncie chronić prawa podstawowe. Jest to szczególnie ważne, ponieważ globalny podatek minimalny stanowi zagrożenie nie tylko dla ochrony nabytych praw i uzasadnionych oczekiwań, ale także dla innych podstawowych zasad prawnych, takich jak praworządność, pewność prawa czy prawo do skutecznego środka odwoławczego (Haslehner, 2023, s. 636 wraz z cytowanymi autorami; Kondej, 2025; De Wilde, 2024). Rodzi również obawy dotyczące jego zgodności z prawem pierwotnym i pochodnym UE (Nogueira, 2020, s. 495–496; Brokelind, 2021, s. 218–219), międzynarodowym prawem podatkowym i umowami podatkowymi (między innymi: Dourado, 2022, s. 388–395; Chand, 2021; VanderWolk, 2022; De Wilde, 2022; Debelva, 2022; Soong, 2024; patrz jednak: OECD, 2020, s. 173–177; Masuda, 2024). W tym kontekście kluczowe wydaje się, aby nie dopuścić do tego, aby jakakolwiek „diabelska” logika podważała prawa podstawowe. Ich ochrona powinna pozostać niezachwiana i nienaruszona, nawet w obliczu powstania nowych, nieznanych wcześniej, form porozumień międzynarodowych.

chwiliana i nienaruszona, nawet w obliczu powstania nowych, nieznanych wcześniej, form porozumień międzynarodowych.

Mając to na uwadze, należy zauważyć, że globalny podatek minimalny odstępuje od tradycyjnego traktowania poszczególnych podmiotów prawa jako odrębnych jednostek i zamiast tego traktuje grupę MNE jako całość. Idea stojąca za wprowadzonymi przez OECD metodami pobierania podatku wyrównawczego – IIR i UTPR – jest jasna: konkretny kraj lub podmiot, od którego pobierany jest podatek, jest nieistotny. Chodzi o to, by ostatecznie należny podatek wyrównawczy został zapłacony przez grupę MNE. IIR i UTPR są więc jedynie metodami pobierania podatku wyrównawczego odnoszącego się do działalności podmiotów z grupy MNE w jurysdykcjach o efektywnym niskim opodatkowaniu (Brauner, 2023, s. 270). Rodzi to pytanie, czy jeśli globalny podatek minimalny przyjmuje podejście grupowe do opodatkowania, również ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań nie powinniśmy rozważać na poziomie grupowym, a nie jedynie w relacji do poszczególnych podmiotów tworzących grupę. Chociaż takie podejście wydaje się wysoce uzasadnione, znalezienie dla niego podstaw prawnych nie jest łatwe.

Fakt, że doktryna ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań jest powszechnie uznawaną zasadą prawa, sprawia, że zasadne wydaje mi się postawienie co najmniej dwóch pytań:

- (1) Czy kraje, nawet jeśli nie uczestniczyły w składaniu przyrzeczeń podatnikowi, mogą swobodnie ustanawiać przepisy mające na celu pozbawienie podatnika korzyści wynikających z przyrzeczeń złożonych przez inny kraj?
- (2) Czy kraj, który przyznał prawa lub przyrzekł przywilej, może swobodnie, bez konsekwencji, wspierać przyjęcie globalnego podatku minimalnego, którego wprowadzenie prowadzi do efektywnego pozbawienia podatnika przyrzeczonych korzyści?

Zacznijmy od próby odpowiedzenia na pierwsze ze wskazanych pytań z perspektywy Unii Europej-

skiej. Jak już wspomniano, TSUE uznaje ochronę nabytych praw i uzasadnionych oczekiwań jako jedną z podstawowych zasad prawa, wynikającą z prawa pierwotnego. Na podstawie orzecznictwa TSUE przyszłe zmiany w ustawodawstwie powinny uwzględniać potrzebę ochrony uzasadnionych oczekiwań (TSUE, 2004, pkt 82). Jednostka nie może polegać na tym, że w ogóle nie będzie żadnych zmian w ustawodawstwie, ale może kwestionować sposób wdrażania takich zmian. Ustawodawca powinien uwzględnić szczególne sytuacje przedsiębiorców i zapewnić, w stosownych przypadkach, możliwość dostosowania się do stosowania nowych przepisów prawnych (TSUE, 2005, pkt 81; TSUE, 2009, pkt 70).

Dodatkowo na podstawie artykułu 4 Traktatu o Unii Europejskiej Unia i jej państwa członkowskie są zobowiązane do wzajemnej lojalności (patrz także: Roest, 2023). Oznacza to nie tylko, że państwa członkowskie powinny respektować interesy Unii, ale także obowiązek Unii do respektowania interesów państw członkowskich. Oznacza to, moim zdaniem, że dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 powinna uwzględniać obietnice złożone przez kraje przed jej wdrożeniem. Postulat taki wydaje się szczególnie istotny, gdy weźmie się pod uwagę, że reżimy zapewniające korzyści podatkowe były powszechne w UE (patrz między innymi: OECD, 2022, s. 14–15). W szczególności ponad 50% krajów UE udzielało zachęt w postaci wakacji podatkowych, a 40% stosowało preferencyjne stawki podatkowe (OECD, 2022, s. 15).

Ustawodawstwo UE powinno respektować także międzynarodowe zobowiązania państw członkowskich, w tym te zawarte w umowach inwestycyjnych. Dążenie do poszanowania takich zobowiązań można wyraźnie dostrzec w regule intertemporalnej zawartej w artykule 351 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Nie zawiesza ona międzynarodowych zobowiązań sprzecznych z traktatem, ale wymaga jedynie od państw członkowskich ponownego negocjowania takich zobowiązań. Jeśli traktat podkreśla potrzebę respektowania międzynarodowych zobowiązań państw członkowskich, to prawo wtórne powinno tym bardziej przestrzegać tej zasady.

Dlatego moim zdaniem, jeśli IIR lub UTPR są stosowane w UE na mocy dyrektywy w sposób, który narusza prawa lub uzasadnione oczekiwania, wynikające z przyrzeczeń państw członkowskich UE wobec inwestorów, możliwe wydaje się poszukiwanie ochrony prawnej w TSUE. Jeśli Trybunał uznałby, że dyrektywa 2022/2523 narusza w danym przypadku ochronę nabytych praw i uzasadnionych oczekiwań, może on dostarczyć sądom krajowym argumentów do ochrony grupy MNE przed takimi naruszeniami. Alternatywnie, choć pozostaje to znacznie mniej prawdopodobne, Trybunał może stwierdzić, że niektóre aspekty globalnego podatku minimalnego, w sposób systematyczny naruszają te prawa, a co za tym idzie, są niezgodne z prawem pierwotnym UE i nie należy ich stosować.

W relacjach z państwami spoza Unii Europejskiej skuteczne wykazanie, że stosowanie przepisów globalnego podatku minimalnego narusza ochronę nabytych praw i uzasadnionych oczekiwań, może moim zdaniem stanowić znaczne wyzwanie. Jak już wspomniano, jasnym pozostaje, że jedno państwo nie jest prawnie zobowiązane do przestrzegania zobowiązań i przyrzeczeń złożonych przez inne kraje. Jednak jeśli nałożenie podatku wyrównawczego w konkretnej jurysdykcji wynika wyłącznie z faktu, że grupa MNE z powodzeniem zakwestionowała, w oparciu o zasadę ochrony praw nabytych i interesów w toku, QDMTT w innym kraju, może to dawać argumenty do kwestionowania stosowania IIR czy UTPR w oparciu o zasady takie jak sprawiedliwość i proporcjonalność. Jak już wspomniano, fakt, że globalny podatek minimalny odstępuje od tradycyjnego podejścia podmiotowego i zamiast tego traktuje grupę MNE jako pewną całość, stwarza pole do argumentacji, że z krajowego punktu widzenia, przy rozważaniu dopuszczalności nałożenia podatku wyrównawczego, jurysdykcja powinna brać pod uwagę nie tylko obietnice, które sama złożyła, ale także inne przyrzeczenia złożone grupie MNE. Chociaż tego typu argumentacja niekoniecznie wystarczy, aby przekonać sądy krajowe do zakwestionowania poboru podatku, może ona wspierać wysiłki mające na celu zakwestionowa-

nie IIR i UTPR w oparciu o niezgodność tych zasad z umowami o przeciwdziałaniu podwójnemu opodatkowaniu i zwyczajowym prawem podatkowym międzynarodowym. W każdym przypadku jednak próba uniknięcia poboru podatku wyrównawczego wymagałaby wszczęcia sporów w każdej jurysdykcji, w której grupa MNE jest aktywna i ma zastosowanie IIR lub UTPR (Avi-Yonah, 2024, s. 880). Okoliczność, że aby zakwestionować globalny podatek minimalny, trzeba podważyć jego stosowanie w każdym kraju, który go wprowadził, odzwierciedla „diabelską logikę” tego rozwiązania. Taka konstrukcja znacznie utrudnia dochodzenie przez grupę MNE sprawiedliwości.

To prowadzi mnie w sposób naturalny do kolejnego pytania: czy grupa MNE, zamiast kwestionować IIR i UTPR w każdym kraju, który implementował zasady modelowe, może ubiegać się o odszkodowanie od kraju, który złożył obietnicę, jeśli ten kraj poparł wprowadzenie globalnego podatku minimalnego, działając w ramach OECD/IF, lub, w przypadku kraju członkowskiego UE, który poparł przyjęcie dyrektywy 2022/2523? Generalnie uzasadnione wydaje się przyjęcie, że jeśli kraj przyznał prawa lub złożył obietnice podatnikowi, co w konsekwencji rodzi ochronę wynikającą z zasady ochrony praw nabytych czy uzasadnionych oczekiwań, powinien powstrzymać się od podejmowania wszelkich działań, które mogłyby podważyć przyznane prawa lub złożone obietnice. Wsparcie kraju dla wdrożenia globalnego podatku minimalnego, bez zapewnienia przepisów intertemporalnych uwzględniających złożone obietnice, może być postrzegane jako naruszenie zobowiązań państwa i zasady lojalności.

Sytuację tę można wyraźniej zilustrować na przykładzie dwóch krajów, które złożyłyby określone obietnice grupie MNE działającej na ich terytorium, a następnie uzgodniły, aby uniknąć tych zobowiązań, że każdy z krajów nałoży podatki na podatników z drugiego kraju, a następnie przekaże uzyskane środki finansowe swojemu partnerowi. Taka umowa, zawarta w złej wierze, z pewnością powinna rodzić odpowiedzialność każdego z umawiających się państw za naruszenie ich zobowiązań. W kontekście globalnego podatku

minimalnego sprawa jest bardziej złożona, ponieważ twierdzi się, że sam globalny podatek minimalny jest potrzebny. Przykład ten uwiadamia jednak, że nie można wykluczyć odpowiedzialności kraju za udział w porozumieniu prowadzącym do obejścia obowiązującego w nim prawa.

W związku z tym można rozważyć, czy kraj naruszający zasadę ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań nie tylko powinien być pozbawiony możliwości pobierania podatku wyrównawczego, ale także, jeśli wspierał wdrożenie globalnego podatku minimalnego, powinien być zobowiązany do wypłacenia grupie MNE odszkodowania za wszelkie szkody wyrządzone przez globalne wdrożenie filaru II. Uznanie odpowiedzialności państwa mogłoby w tym przypadku oznaczać konieczność zrekompensowania grupie MNE wszelkich podatków wyrównawczych pobranych za granicą, przy czym takie odszkodowanie musiałoby zostać dodatkowo powiększone o wszelkie podatki należne od takiego odszkodowania. Dopuszczalność takiego roszczenia może oczywiście różnić się w zależności od uregulowań krajowych. W wielu jurysdykcjach kraj ponosi jednak odpowiedzialność za szkody wyrządzone przez jego bezprawne działania. Często aby otrzymać odszkodowanie, należy wykazać związek przyczynowy między przyczyną (tutaj: wsparciem danego państwa dla wdrożenia globalnego podatku minimalnego) a skutkiem (tutaj: pobraniem podatku wyrównawczego przez inne kraje). W tym kontekście, chociaż może być oczywiste, że globalny podatek minimalny nie zostałby wdrożony bez szerokiego międzynarodowego wsparcia, udowodnienie, że wsparcie konkretnego kraju, który złożył obietnice, bezpośrednio spowodowało pobranie podatku wyrównawczego w innych krajach, może być trudne, zwłaszcza że zasady modelowe nie są wiążącym aktem prawnym. Udowodnienie związku przyczynowego może być znacznie łatwiejsze w ramach Unii Europejskiej, gdzie do przyjęcia dyrektywy 2022/2523 niezbędna była jednomyślna zgoda Rady. Przyjęcie filaru II przez UE było też istotnym czynnikiem motywującym inne państwa do jego wdrożenia. Można argumentować więc, że zgoda każdego

kraju UE była niezbędna do nałożenia opodatkowania wyrównawczego w ramach UE. Sprzeciw któregośkolwiek państwa członkowskiego UE spowodowałby, że filar II nie zostałby wdrożony w ramach wspólnoty.

Potencjalne istnienie opisanej wyżej ścieżki dochodzenia roszczeń wynikających z naruszenia ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań nie zmienia wniosku, że zasady modelowe są rzeczywiście aktem „diabelskiej inżynierii”. Konstrukcja tych przepisów dość ewidentnie może prowadzić do naruszenia zasady ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań. Jednak wskazanie skutecznego sposobu przeciwdziałania takim naruszeniom nie jest zadaniem prostym. Obrazuje to fundamentalny problem związany z globalnym podatkiem minimalnym: nie gwarantuje on prawa do skutecznego środka odwoławczego i efektywnego prawa do sądu. Zasady modelowe są wdrażane na poziomie krajowym i stosowane formalnie niezależnie przez każdy kraj. Jednak UTPR sprawia, że nawet brak poboru podatku wyrównawczego w jednej jurysdykcji, może prowadzić do opodatkowania w innym kraju. W efekcie kontroli sądów krajowych staje się nieskuteczna.

Uderzające jest to, że filar II, jako pierwszy prawdziwie globalny podatek, który w założeniu ma być stosowany w sposób spójny w różnych krajach, nie zawiera przepisów zapewniających niezależny nadzór nad interpretacją tych przepisów. Brak jakichkolwiek mechanizmów rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych sprawia, że OECD IF pozostaje nie tylko faktycznym prawodawcą, ale też organem, który ma możliwość narzucenia państwom swojej interpretacji reguł modelowych. Nawet bowiem jeśli jeden kraj zdecyduje się nie przestrzegać interpretacji wynikającej z wytycznych OECD IF, inne prawdopodobnie postąpią zgodnie z tymi wytycznymi UTPR. Poza zakresem niniejszego artykułu pozostawię pytanie, czy OECD IF posiada wystarczającą demokratyczną legitymację i cechuje się dostateczną przejrzystością, aby powierzać mu tak dalece idące uprawnienia. Niezależnie od odpowiedzi na te pytania, jestem przekonany, że pojawienie się nowego typu prawa międzynarodowego, którego symbolem jest globalny

podatek minimalny, wymaga ponownej oceny tego, jak zapewnić, że państwa będą w dalszym ciągu respektowały podstawowe zasady prawa.

Podsumowanie – Potencjalne naruszenia ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań jako elementy podające w wątpliwość legitymację OECD

Podsumowując, o ile dokładny zakres ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań może różnić się w zależności od systemu prawnego, o tyle fundamenty tych zasad wydają się być w znacznej mierze wspólne. Chociaż kraj może zmienić swoje prawo, każda zmiana prawna powinna uwzględniać potrzebę ochrony trwających interesów. Potrzeba takiej ochrony jest szczególnie aktualna, jeżeli władza przyznała prawa lub złożyła podmiotom obietnice, na podstawie których te podjęły długofalowe decyzje. W szczególności w takich przypadkach złamanie obietnic może naruszyć ochronę praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań.

Pewne elementy zasad modelowych wydają się ukierunkowane na ograniczenie ryzyka naruszenia praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań. Mowa tu w szczególności o możliwości uwzględnienia w kalkulacji ETR aktywa z podatku odroczonego pochodzącego sprzed okresu wprowadzenia globalnego podatku minimalnego. Mechanizmy te wydają się jednak niewystarczające, aby w pełni chronić podatników, którym obiecano zachęty podatkowe przed wprowadzeniem filaru II. Ryzyko naruszenia wydaje się szczególnie istotne w tych przypadkach, w których inwestorowi obiecano w odniesieniu do przyszłej inwestycji zachęty, a inwestycja ta jest częściowo realizowana już w okresie obowiązywania filaru II. W takich przypadkach podatek wyrównawczy może skutecznie sprawić, że korzyści z obiecanych zachęt zostaną wyeliminowane przez konieczność zapłaty podatku wyrównawczego. Równocześnie

inwestor, który już rozpoczął inwestycję, może nie być w stanie jej wstrzymać.

Problem ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań na gruncie zasad filaru II wykracza poza kwestię samego braku wprowadzenia dostatecznych zabezpieczeń w regulacjach intertemporalnych. OECD/IF opracowała bowiem mechanizmy, które wydają się zmierzać do efektywnego pozbawienia podatnika ochrony wynikającej z krajowych i międzynarodowych zasad ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań. Dobitnie ilustruje to koncepcja „QDMTT payable”. W przypadku, gdy pobór kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego jest kwestionowany na bazie argumentów konstytucyjnych czy na podstawie umów o ochronie inwestycji, podatek taki nie jest uwzględniany przy kalkulacji IIR i UTPR, co zmusza inne państwa do pobrania podatku wyrównawczego. To w zasadzie sprawia, że jakiegokolwiek odwołanie się do zasady ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań na

gruncie krajowym czy międzynarodowym staje się nieefektywne, bowiem skutkuje tym, że podatek wyrównawczy pobiera w takim przypadku po prostu inne państwo.

Taka konstrukcja wyraźnie ukazuje zamiar OECD/IF pozbawienia prawa dochodzenia roszczeń wynikających ze wskazanych zasad, wskazując na to, że przyjęto, że wdrożenie globalnego podatku minimalnego jest ważniejsze od ochrony interesów jednostki. W tym zakresie uderzający jest kontrast między deklaracjami OECD co do dążenia do zapewnienia pewności podatkowej a wprowadzeniem przez tę organizację uregulowań prowadzących do erozji uprawnień wynikających z zasady ochrony praw nabytych i uzasadnionych oczekiwań. W mojej ocenie brak poszanowania dla tych i innych podstawowych wartości rodzi pytania o to, czy globalny podatek ma dostateczną legitymację zapewniającą możliwość jego funkcjonowania w obecnym kształcie w dłuższej perspektywie.

Bibliografia

- ACA Europe (2016). *The Protection of Legitimate Expectations in Administrative Law and EU Law. General Report*, Internet: https://www.aca-europe.eu/seminars/2016_Vilnius/VIL_GeneralReport_en.pdf (dostęp: 19.06.2025)
- Avi-Yonah, R.S. (2024). Can Investment Treaties Defeat Pillar 2?, *Tax Notes International*, 114(6), s. 877–880.
- Bammens, N., Bettens, D. (2023). The Potential Impact of Pillar Two on Tax Incentives, *Intertax*, 51(2), s. 155–169.
- Biggs, J. (2021). The Scope of Investors' Legitimate Expectations under the FET Standard in the European Renewable Energy Cases, *ICSID Review – Foreign Investment Law Journal*, 2021, s. 1–30.
- Brauner, Y. (2023). The Rule of Law and Rule of Reason in the Aftermath of BEPS, *Intertax*, 51(4), s. 268–271.
- Broggini, G. (1966). Retroactivity of laws in the roman perspective, *Irish Lawyer*, 151, s. 151–170.
- Brokelind, C. (2021). An Overview of Legal Issues Arising from the Implementation in the European Union of the OECD's Pillar One and Pillar Two Blueprint, *Bulletin for International Taxation*, 75(5), s. 212–219.
- Campbell, C. (2013). House of Cards: The Relevance of Legitimate Expectations under Fair and Equitable Treatment Provisions in Investment Treaty Law, *Journal of International Arbitration*, 30(4), s. 361–379.
- Chand, V., Turina, A., Romanovska, K. (2021). *Tax Treaty Obstacles in Implementing the Pillar Two Global Minimum Tax Rules and a Possible Solution for Eliminating the various challenges*, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3967198 (dostęp: 19.06.2025).
- De Ambrosis Vigna, A., Kijowski, D.R. (2018). The Principle of Legitimate Expectations and the Protection of Trust in the Polish Administrative Law, *Białostockie Studia Prawnicze*, 23/2, s. 39–52.
- De Wilde, M. (2022) *Why Pillar Two Top-Up Taxation Requires Tax Treaty Modification*, Kluwer International Tax Blog, <https://kluwertaxblog.com/2022/01/12/why-pillar-two-top-up-taxation-requires-tax-treaty-modification/> (dostęp: 19.06.2025).
- De Wilde, M. (2024). *On Pillar 2 Controversy and Trust*, Kluwer International Tax Blog, <https://kluwertaxblog.com/2024/06/11/on-pillar-2-controversy-and-trust/> (dostęp: 19.06.2025).
- Debelva, F., De Broe, L. (2022). An Analysis of the IIR and UTPR from an International Customary Law, Tax Treaty Law and European Union Law Perspective, *Intertax*, 50(12), s. 898–906.
- Dourado, A. (2022). The Pillar Two Top-Up Taxes: Interplay, Characterization, and Tax Treaties, *Intertax*, 50(5), s. 388–395.
- Drabkin-Reiter, E. (2015). *The Europeanisation of the law on legitimate expectations. Recent case law of the English and European Union courts on the protection of legitimate expectations in administrative law*, https://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/40324/2015_Drabkin-Reiter_LLM.pdf (dostęp: 19.06.2025).
- Dworkin, R.M. (1977). The Model of Rules, *University of Chicago Law Review*, 35, s. 14–46.

- Fisch, J.E. (1997). Retroactivity and legal change: an equilibrium approach, *Harvard Law Review*, 110(5), s. 1056–1123.
- Garcia-Amador, F.V. (1959). Fourth report on State Responsibility. W: *Yearbook of the International Law Commission*, United Nations, s. 1–19.
- Haslehner, W. (2023). The Costs of Pillar 2: Legitimacy, Legality, and Lock-in, *Intertax*, 51(10), s. 634–637.
- Jackowski, M. (2008). Zasada ochrony praw nabytych w polskim prawie konstytucyjnym, *Przegląd Sejmowy*, 1(84), s. 11–28.
- Kaeckenbeeck, G.G. (1936). The Protection of Vested Rights in International Law, *British Year Book of International Law*, 17, s. 15.
- Kalduński, M. (2019). Some remarks on the protection of legitimate expectations in international investment law, *Comparative Law Review*, 220/2016, s. 215–238.
- Kondej, M. (2025). Wybrane elementy globalnego podatku minimalnego grożące naruszeniem zasady rządów prawa. W: *Globalny podatek minimalny. Opodatkowanie wyrównawcze jednostek wchodzących w skład grup międzynarodowych i krajowych*, D. Gajewski, M. Laskowska (eds.). Warszawa: Wolters Kluwer Polska, s. 149–160.
- Kryvoi, Y., Matos, S. (2021). Non-Retroactivity as a General Principle of Law, *Utrecht Law Review*, 17(1), s. 46–58.
- Kuźniacki, B., Visser, E. (2024). Tax and Non-Tax-Related Challenges of Pillar 2 for Non-Advanced Economies, *Tax Notes International*, 6 May, s. 881–898.
- Kuźniacki, B. (2023). Pillar 2 and International Investment Agreements: 'QDMTT Payable' Seals an Internationally Wrongful Act, *Tax Notes International*, Oct. 9, s. 159–177.
- Laliye, S.A. (2008). The Doctrine of Acquired Rights. W: *Rights and duties of private investors abroad*, Southwestern Legal Foundation. International and Comparative Law Center, s. 145–200.
- Lemańska, J. (2016). *Uzasadnione oczekiwania w perspektywie prawa krajowego i regulacji europejskich*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Liotti, B.F., Ndubai, J.W., Wamuyu, R., Lazarov, I., Owens, J. (2022). *The treatment of tax incentives under Pillar Two*, https://unctad.org/system/files/official-document/diaeia2022d3a2_en.pdf (dostęp 19.06.2025).
- MacCormick, N. (1984). Die Rechtsstaat und die rule of law, *Juristische Zeitung*, 2, s. 65–70.
- Manson, R. (2022). A Wrench in GLOBE's Diabolical Machinery, *Tax Notes International*, 107, September 19, s. 1391–1395.
- Masuda, T. (2024). The Compatibility of the UTPR and Japan's Tax Treaties, *Tax Notes International*, 114(8), s. 1127–1145.
- Nogueira, J.F.S. (2020). GloBE and EU Law: Assessing the Compatibility of the OECD's Pillar II Initiative on a Minimum Effective Tax Rate with EU Law and Implementing It within the Internal Market, *World Tax Journal*, August 2020, s. 465–498.
- Potestà, M. (2013). Legitimate expectations in investment treaty law: Understanding the roots and the limits of a controversial concept, 28 *ICSID Review*, 2013, s. 88–122, based on preprint: <https://lk-k.com/wp-content/uploads/potesta-legitimate-expectations-inv.-treaty-law-2013.pdf> (dostęp: 19.06.2025).
- Ridder, L., Ruige, S., de Wilde, M.F. (2023). *Fiscal Subsidies Aspirers Beware of the No Benefit Requirement in Pillar Two*, SRNN, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4564923 (dostęp: 19.06.2025).
- Roes, T. (2023). *Sincere cooperation and European integration. A study of the pluriformity of loyalty un EU law*, https://kuleuven.limo.libis.be/discovery/fulldisplay?docid=lirias4116124&context=SearchWebhook&vid=32KUL_KUL:Lirias&lang=en&search_scope=lirias_profile&adaptor=SearchWebhook&tab=LIRIAS&query=any,contains,LIRIAS4116124&offset=0 (dostęp: 19.06.2025).
- Schmidt-Aßmann, E. (1987). *Der Rechtsstaat. W: Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland. Band I. Grundlagen von Staat und Verfassung*, J. Isensee, S. Kirchhof (eds.). Heidelberg, s. 987–1043.
- Schönberg, S.J. (2000). *Legitimate Expectations in Administrative Law*. Oxford: Oxford University Press.
- Schoueri, L.E. (2021). Some Considerations on the Limitation of Substance-Based Carve-Out in the Income Inclusion Rule of Pillar Two, *Bulletin for international taxation*, November/December, s. 543–548.
- Soong, S. (2024). *U.S. Business Group's Belgian UTPR Challenge Gains Traction*, Tax Notes International, 17 October 2024, <https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-international/oecd-pillar-2-global-minimum-tax/u.s-business-groups-belgian-utpr-challenge-gains-traction/2024/10/17/7m6fp> (dostęp: 19.06.2025).
- Staniszewska, L. (2024). Naruszenie zasad ochrony interesów w toku uzasadnionych oczekiwań w wybranych przykładach materialnego prawa administracyjnego, *Studia Prawnoustrojowe*, 66/2024, s. 491–514.
- Thomas, R. (2000). *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*. Hart Publishing.
- VanderWolk, J. (2022). *The UTPR is Inconsistent with the Nexus Requirement of Tax Treaties*, Kluwer International Tax Blog, <https://kluwertaxblog.com/2022/10/26/the-utpr-is-inconsistent-with-the-nexus-requirement-of-tax-treaties/> (dostęp 19.06.2025).
- Vicente, M.N. (2020). Property rights and legitimate expectations under United States constitutional law and the European convention on human rights: some comparative remarks, *Comparative Law Review*, 26/2020, s. 51–96.
- Wojciechowski, M. (2014). *Pewność Prawa*. Gdańsk: Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego.
- Wongkaew, T. (2019). *Protection of Legitimate Expectations in Investment Treaty Arbitration*. Cambridge: Cambridge University Press.

Orzecznictwo

- CJEU (1975). Judgment of the Court of 10 December 1975. C-95/74 *Union nationale des coopératives agricoles de céréales and others v Commission and Council of the European Communities*.
- CJEU (2004). Judgment of 29 April 2004 C-487/01 *Gemeente Leusden*.
- CJEU (2005). Judgment of 7 June 2005 Case C-17/03 *Vereniging voor Energie*.

- CJEU (2009). Judgement of 10 September 2009 C-201/08 *Plantanol GmbH & Co. KG*.
- CJEU (2019). Judgement of 23 January 2019 C-419/17 *Deza, a.s.*
- CJEU (2019a). Judgement of 5 March 2019 C-349/17 *Eesti Pagar AS*.
- CJEU (2024). Judgment of 19 September 2024 Case C-198/21 *Santini et. al.*
- ICSID (2013). Award of ICSID Case no. ARB/05/20 *Micula, S.C. European Food S.A vs Romania*
- PCA (2020). *Cairn Energy PLC and Cairn UK Holdings Limited v. The Republic of India*, 21 Dec. 2020.
- SCC (2015). SCC Arbitration 2015/150, *Foresight Luxembourg Solar Sarl, Greentech Energy Systems and GWM Renewable Energy SPA v Spain*
- OECD (2021). *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>.
- OECD (2022). *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules*. Paris: OECD Publishing, <https://doi.org/10.1787/25d30b96-en>.
- OECD (2023). *Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf>.
- OECD (2023a). *The Pillar Two 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>
- OECD (2024). *Tax Challenges Arising from the Digitalization 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*. Paris: OECD Publishing, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en>.

Inne

- OECD (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>.
- OECD (2024). *Tax Challenges Arising from the Digitalization 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*. Paris: OECD Publishing, <https://doi.org/10.1787/b849f926-en>.

Abstract

Global Minimum Tax and Protection of Acquired Rights and Legitimate Expectations

This article examines whether the global minimum tax (Pillar Two) could infringe upon the principles of protecting acquired rights and legitimate expectations. It argues that implementing a top-up tax under Pillar Two might violate promises made by governments to multinational enterprises, particularly by revoking previously granted tax incentives. The article delves into the fact that the possibility of utilizing pre-GloBE deferred tax assets and the substance-based carve-out may not be enough to prevent such infringements. It explores potential legal avenues for MNEs to challenge the QDMTT, IIR, and UTPR. The article concludes by emphasizing that the lack of robust safeguards for these but also other fundamental rights in the Pillar Two model rules raises serious questions about the legitimacy and long-term sustainability of a global tax regime.

Keywords: global minimum tax, top-up tax, OECD model rules, Pillar Two, protection of vested rights, protection of legitimate interests, deferred tax, tax incentives, legitimate expectations, legal certainty, fair treatment

JEL Classification: K34

Otrzymany: 19 lutego 2025 r.
Zaakceptowany: 27 lutego 2025 r.
Opublikowany: 30 czerwca 2025 r.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · ADAM OLCZYK (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl