

## Pillar 2 – sprawiedliwość podatkowa czy zagrożenie dla krajów rozwijających się?

### Pillar 2 - tax fairness or a threat to developing countries?

#### Abstrakt

Inicjatywa OECD w zakresie globalnego podatku minimalnego (Pillar 2) została spisana w formie unijnej dyrektywy i ma zostać implementowana przez państwa członkowskie Unii Europejskiej do końca 2023 r. Jej nadrzędnym celem jest walka z agresywnymi optymalizacjami podatkowymi największych na świecie grup kapitałowych – stanowi to kontynuację celów stawianych przez Dyrektywy ATAD, czyli szeroko pojętą inicjatywę BEPS. Niestety, z uwagi na specyficzne zapisy dotyczące relacji dostępnych w danych jurysdykcjach kredytów podatkowych i efektywnej stawki podatkowej tam osiąganey istnieje ryzyko, że Polska stanie się mniej atrakcyjna dla przyszłych i potencjalnych inwestorów.

**Słowa kluczowe:** międzynarodowe prawo podatkowe, OECD, Pillar 2, globalny podatek minimalny, zachęty podatkowe

#### Abstract

Initiative of OECD in scope of global minimum tax (Pillar 2) has been codified in a form of EU Directive and must be implemented by EU Member States by the end of 2023. Its ultimate goal is to fight aggressive tax

optimization of the largest capital groups in the world – it is a continuance of the goals set by the ATAD Directives, i.e. the general initiative of BEPS. Unfortunately, due to specific rules on relations between available tax credits and effective tax rate generated in a specific jurisdiction, there is a risk that Poland may become less attractive for future and potential investors.

**Keywords:** international tax law, OECD, Pillar 2, global minimum tax, tax incentives

W ostatnich latach kwestie podatkowe podlegają coraz to szerszej harmonizacji. Z jednej strony chodzi o zapewnienie pewnego rodzaju sprawiedliwości podatkowej w aspekcie transgranicznym – poszczególne jurysdykcje nie powinny przyznawać zbyt daleko idących preferencji, aby przyciągnąć tym do siebie inwestorów. Z drugiej strony daje to podatnikom prowadzącym działalność na terenie więcej niż jednego kraju pewną stabilność i jasność odnośnie do przepisów podatkowych, które mogą mieć zastosowanie w ich sytuacji.

Jako obywatele Unii Europejskiej dostrzegamy przede wszystkim harmonizację podatków pośrednich, głównie specyficzny sposób rozliczania podatku od wartości dodanej na terenie Unii Europejskiej (wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, mechanizm odwrotnego obciążenia itp.). Natomiast np. Dyrektywa ATAD<sup>1</sup> pokazuje, że podatki bezpośrednie także mogą być ujednocicane przynajmniej w wybranych aspektach – w tym zakresie celem było przede wszystkim uszczelnianie systemów podatkowych poszczególnych państw członkowskich.

Niemniej jednak harmonizacja to nie tylko regulacje unijne – w ostatnich latach istotnym aktem prawnym, wpływającym na treść wybranych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę, w tym

---

<sup>1</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. Urz. UE L 193/1 z 19.7.2016).

z krajami spoza Unii Europejskiej, była tzw. Konwencja wielostronna<sup>2</sup> (ang. *Multilateral Convention*).

W 2021 r. ponad 135 państw – w tym Polska – zobowiązało się do przyjęcia pakietów Pillar 1 i Pillar 2. Inicjatywa OECD<sup>3</sup> dotycząca globalnego podatku minimalnego (Pillar 2) wpisuje się w powyższy nurt harmonizowania przepisów podatkowych. W połączeniu z projektem Pillar 1 ma ona zapewnić, że największe firmy świata będą płacić podatek dochodowy w kraju, w którym faktycznie prowadzą działalność gospodarczą (Pillar 1) oraz w wysokości nie niższej niż efektywna stawka podatkowa wynosząca 15% (Pillar 2).

### **Czy Pillar 1 i 2 są potrzebne?**

Zarówno Pillar 1 (dotyczący miejsca opodatkowania), jak i Pillar 2 (globalny podatek minimalny) to inicjatywy co najmniej kontrowersyjne. Bardzo mocno ingerują w sposób opodatkowania najpotężniejszych przedsiębiorstw międzynarodowych na świecie, przede wszystkim z branży e-commerce.

Nie ulega wątpliwości, że obecne brzmienie modelowej konwencji, a w związku z tym zdecydowanej większości zawartych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie zapewnia sprawiedliwości podatkowej w kontekście alokacji zysków przedsiębiorców dokonujących sprzedaży online (tzw. e-commerce). Jeżeli w kraju konsumenta dane przedsiębiorstwo nie posiada faktycznej substancji biznesowej (personel, biuro itp.) i nie prowadzi aktywnej sprzedaży poprzez posiadane tam aktywa, to najprawdopodobniej albo w ogóle nie ma mowy o opodatkowaniu dochodów tam uzyskiwanych, albo ewentualne posiadanie magazynu do wydawania towaru potraktowane zostałyby jako działalność pomocnicza czy przygotowawcza, która nie doprowadza do powstania zakładu zagranicznego, a więc takie przedsiębiorstwo nigdy nie będzie w kraju, na terenie którego jego towary są zakupywane, faktycznie opodatkowane.

---

<sup>2</sup> Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (Dz. U. z 2018 r. poz. 1369).

<sup>3</sup> Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju.

Z tej perspektywy inicjatywa Pillar 1 może być potrzebna, ale jej ostateczny kształt, m.in. z uwagi na bardzo dużą presję ze strony najbardziej wpływowych przedsiębiorstw świata, jest jeszcze dopracowywany, a implementacji nie powinniśmy spodziewać się w najbliższych latach.

Inaczej wygląda sytuacja z Pillar 2, czyli globalnym podatkiem minimalnym. W tym przypadku są już kraje, które rozpoczęły implementację tego rozwiązania do systemów krajowych<sup>4</sup>: Francja, Niemcy, Holandia, Włochy i Hiszpania. Co więcej, 22 grudnia 2022 r. podpisana została dyrektywa dotycząca globalnego podatku minimalnego<sup>5</sup>, z terminem implementacji przez państwa członkowskie wyznaczonym na 31 grudnia 2023 r.

Niniejsze opracowanie nie ma na celu rozstrzygnięcia, czy dyrektywa i implementowane regulacje dotyczące globalnego podatku minimalnego w poszczególnych krajach spełnią pokładane w nich nadzieje. Aby dojść w tym przypadku do jakichkolwiek konkretnych konkluzji, konieczne byłoby poznanie również przepisów, które będą implementowane w poszczególnych krajach, w szczególności tych, w których najczęściej znajdują się centralne spółki danych grup kapitałowych.

W związku z tym, że przepisy te są inicjatywą międzynarodową i prawie wszystkie źródła informacji istnieją wyłącznie w języku angielskim, będą posługiwać się wieloma zwrotami w tym właśnie języku dla jasności przekazu (co prawda dyrektywa została także opublikowana w języku polskim, jednak ostateczne brzmienie poszczególnych instytucji i elementów Pillar 2 poznamy po przedstawieniu projektu polskiej ustawy).

## Ogólne zasady Pillar 2

Reguły Pillar 2 już na etapie dyrektywy czy dokumentów stworzonych przez OECD – czyli teoretycznie jedynie pewnych ram i bazy do dalszych prac na poziomie poszczególnych jurysdykcji – są niezwykle skomplikowane.

---

<sup>4</sup> <https://www.forbes.com/sites/taxnotes/2022/11/03/take-the-tax-reform-plunge-leave-the-eu-out-of-pillar-2/?sh=3a35de714d8a> [dostęp: 29.12.2022].

<sup>5</sup> 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 (Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2022).

Dlatego poniżej przedstawiony zostanie wyłącznie zarys najważniejszych elementów całego mechanizmu globalnego podatku minimalnego.

Globalny podatek minimalny ma dotyczyć wyłącznie największych przedsiębiorstw na świecie, stąd przepisy te dotyczyć będą grup kapitałowych (i wszystkich spółek je tworzących), których roczne skonsolidowane przychody przekroczą 750 mln EUR w ciągu przynajmniej 2 z ostatnich 4 lat rachunkowych. Przepisy zawierają także wyłączenia podmiotowe, np. dla organizacji międzynarodowych, organizacji non-profit czy podmiotów państwowych.

W pierwszej fazie kalkulacji potencjalnego wpływu Pillar 2 na sytuację danej grupy kapitałowej jest ustalenie efektywnej stawki podatkowej w danej jurysdykcji (jest to podatek globalny, a zatem patrzymy na skalę działalności w całym kraju, a nie na poszczególne spółki). Aby ustalić efektywną stawkę podatkową, konieczne jest:

1. Ustalenie podstawy opodatkowania (*GloBE Income*),
2. Ustalenie badanego zobowiązania podatkowego (*Covered taxes*),
3. Obliczenie efektywnej stawki podatkowej (*Effective tax rate*),
4. Zastosowanie wyłączeń z uwagi na substancję biznesową (*Substance-based exclusions*).

Pierwszym krokiem w ramach kalkulacji na potrzeby Pillar 2 jest obliczenie podstawy opodatkowania, tzw. *GloBE Income*. Co specyficzne, podstawę opodatkowania obliczamy, bazując na wyniku księgowym, a nie podatkowym. Niemniej jednak przepisy zakładają dokonanie szeregu korekt urealnających wynik księgowy do wyniku podatkowego, m.in. w zakresie alokacji wyniku zakładów zagranicznych czy podmiotów transparentnych podatkowo (które często prowadzą własną księgowość). Jest to zatem pewnego rodzaju hybryda kalkulacyjna, która na pewno będzie stanowić istotne wyzwanie i obciążenie administracyjne dla poszczególnych grup kapitałowych.

Wydawałoby się, że ustalenie kwoty podatku, jaki należy przyjąć przy kalkulacji efektywnej stawki podatkowej, powinno być proste i należałoby sięgnąć po prostu do rocznej deklaracji CIT. Niestety także w tym przypadku

sytuacja się komplikuje, bowiem podobnie jak przy podstawie opodatkowania, punktem wyjścia jest wynik księgowy i kwota podatku do zapłaty tam zaprezentowana, ale dodatkowo konieczne jest przeprowadzenie korekt urealnających wykazany w sprawozdaniu finansowym podatek dochodowy.

Jak zostało już wskazane, efektywną stawkę podatkową – mając dane, o których mowa powyżej – obliczamy dla danej jurysdykcji. Przykładowo, jeżeli grupa kapitałowa ma pięć spółek w Polsce, to kalkulację efektywnej stawki podatkowej wykonujemy zbiorczo dla nich wszystkich. Celem Pillar 2 jest weryfikacja, czy grupa kapitałowa płaci minimum 15% efektywnej stawki podatkowej w danym kraju, a nie w rozbiu na poszczególne spółki.

W dalszym kroku stosujemy wyłączenia dochodu z uwagi na substancję biznesową, tzw. *substance-base income exclusion*. Dotyczą one albo substancji w postaci aktywów trwałych, albo personelu świadczącego usługi wewnątrzgrupowe. Będzie to na pewno wyłączenie niezwykle cenne dla wielu grup kapitałowych inwestujących w Polsce. W ostatnich latach widoczny jest trend tworzenia w Polsce podmiotów o dwóch specyficznych profilach funkcjonalnych: (i) producenci kontraktowi albo na materiale powierzonym oraz (ii) centra usług wspólnych. Obydwie te grupy podmiotów będą głównymi beneficjentami zaproponowanego rozwiązania.

W sytuacji, gdy efektywna stawka podatkowa będzie niższa niż 15%, konieczne jest podjęcie następujących kroków:

1. Ustalenie podmiotu, który jest odpowiedzialny do zapłaty globalnego podatku minimalnego (tzw. *Top-up Tax*),
2. Obliczenie wysokości globalnego podatku minimalnego, który powinien zostać zapłacony,
3. Jeżeli to konieczne, zastosowanie zasadę niedopłaconego podatku (tzw. *Underpayment Tax Rule*).

Co do zasady, podmiotem odpowiedzialnym za zapłatę globalnego podatku minimalnego jest centralny podmiot w danej grupie kapitałowej, tzw. *Ultimate Parent Entity*. Globalny podatek minimalny płacony będzie w kraju, w którym taki podmiot centralny ma siedzibę, zakładając, że istnieje będzie mechanizm uwzględnienia dochodu podatkowego w ramach

globalnego podatku minimalnego, tzw. *Income Inclusion Rule*. Jest to jeden z paradoksów tego rozwiązania (i zapewne jego jedna z większych wad), bo podatek płacony będzie w jurysdykcji, która najprawdopodobniej jest krajem mocno rozwiniętym z bardzo wysokimi wpływami budżetowymi, a nie w kraju rozwijającym się, w którym ulokowana została spółka operacyjna (np. w Polsce).

Alternatywnie poszczególne kraje, także na gruncie dyrektywy, mogą wprowadzić lokalne podatki minimalne, które konstrukcyjnie będą zawierać wszystkie niezbędne elementy, o których mowa w dyrektywie. Takie rozwiązanie legislacyjne powinno być atrakcyjne dla krajów posiadających wiele instrumentów w zakresie ulg i zwolnień podatkowych, np. dla Polski.

Samo obliczenie globalnego podatku minimalnego powinno być obiektywnie prostą kalkulacją. Chodzi w tym przypadku wyłącznie o zastosowanie stawki podatkowej będącej różnicą pomiędzy 15% a efektywną stawką podatkową w danej jurysdykcji do nadwyżki dochodu (tzw. *Excess Profit*), tj. *GloBE Income* pomniejszonym o wyłączenia z uwagi na substancję biznesową.

Zasada niedopłaconego podatku (tzw. *Underpayment Tax Rule*) znajdzie zastosowanie tylko wtedy, gdy w jurysdykcji spółki centralnej w danej grupie kapitałowej nie została wdrożona zasada *Income Inclusion Rule*, uniemożliwiając w związku z tym efektywne zastosowanie przepisów o globalnym podatku minimalnym. Zgodnie z tym mechanizmem ciężar podatku może spaść na podmioty na niższych szczeblach w strukturze grupy kapitałowej, w tym do podmiotów nie posiadających już żadnych spółek zależnych (np. producentów kontraktowych w Polsce). Mechanizm faktycznej zapłaty tego podatku ma być bardzo specyficzny, bowiem oparty na wyłącznie określonej kwocie z kosztów podatkowych, zamiast zwiększania przychodów podatkowych.

## Ulg i zwolnienia podatkowe a efektywna stawka podatkowa

W związku z tym, że Pillar 2 opiera się na koncepcji efektywnej stawki podatkowej, kluczowe jest ustalenie wpływu dostępnych w danej jurysdykcji

ulg czy zwolnień podatkowych na faktyczny poziom opodatkowania danego przedsiębiorstwa na potrzeby kalkulowania globalnego podatku minimalnego.

Dyrektywa oraz przepisy stworzone przez OECD rozróżniają dwa rodzaje tzw. kredytów podatkowych: zwrotny (*refundable*) i bezzwrotny (*non-refundable*). Różnica pomiędzy tymi dwoma rozwiązaniami sprowadza się do tego, czy dana ulga czy zwolnienie ograniczone jest wysokością dochodu podatkowego (*non-refundable*), czy też pełna kwota kredytu podatkowego zostanie podatnikowi przekazana bez względu na poziom dochodu podatkowego (*refundable*).

Kredyt podatkowy zwrotny (*refundable*) nie wpłynie negatywnie na kalkulację efektywnej stawki podatkowej, bowiem zgodnie z przepisami Pillar 2 ma on zwiększać przychód podatkowy podatnika. *A contrario*, kredyt podatkowy bezzwrotny nie zostanie dodany do przychodu, czyli istotnie niższy podatek dochodowy zapłacony przez firmę korzystającą z ulg czy zwolnień podatkowych o tym charakterze wpłynie negatywnie na efektywną stawkę podatkową kalkulowaną na potrzeby globalnego podatku minimalnego.

## **Pillar 2 a sytuacja Polski**

Inwestorzy, przedstawiciele dużych grup kapitałowych, planujący rozpoczęcie lub poszerzenie działalności gospodarczej w Polsce, są z ekonomicznych względów zainteresowani dostępnymi zachętami podatkowymi w danym kraju, czyli szeroko rozumianymi ulgami podatkowymi czy zwolnieniami podatkowymi.

Z tej właśnie perspektywy polski system podatkowy może być bardzo atrakcyjny. Szczególnie po wprowadzeniu dodatkowych ulg podatkowych w ramach tzw. Polskiego Ładu nasz system prawa podatkowego posiada bardzo dużo ciekawych rozwiązań dla prawie wszystkich rodzajów prowadzonej działalności gospodarczej. Warto zwrócić uwagę na te najważniejsze rozwiązania z puli dostępnych ulg podatkowych:



1. Ulga na działalność badawczo-rozwojową – do 200% dodatkowego odliczenia kosztów kwalifikowanych prowadzonej działalności badawczej lub rozwojowej, brak konieczności wykazywania innowacyjności w skali kraju czy regionu (wystarczy udowodnić innowacyjność w skali danego przedsiębiorstwa);

2. Ulga na robotyzację dla przemysłu – 50% dodatkowego odliczenia kosztów inwestycyjnych;

3. Ulga na prototyp dla firm testujących nowe produkty – 30% dodatkowego odliczenia kosztów inwestycyjnych;

4. Ulga na ekspansję – do 1 mln zł dodatkowego odliczenia dla firm, które aktywnie zwiększają swoją sprzedaż czy też portfolio dostępnych produktów.

Jeżeli inwestor musi ponieść istotne wydatki, aby w ogóle móc rozpocząć w Polsce działalność – np. konieczne jest wybudowanie hali produkcyjnej czy magazynowej – to interesującym rozwiązaniem może być dla niego tzw. decyzja o wsparciu. Jest to w uproszczeniu zwolnienie przedmiotowe określonego dochodu podatkowego związanego z przeprowadzoną inwestycją.

Powyższe rozwiązania sprawiają, że Polska może być konkurencyjna wobec innych krajów tej części Europy w wyścigu po kluczowe inwestycje w regionie. Należy podkreślić, że inwestycje to zarówno wpływy z podatków od danej firmy (w tym lokalnych), jak też nowe miejsca pracy. To bardzo ważne, bo niestety w pozostałych aspektach naszego systemu podatkowego nie jesteśmy postrzegani jako jurysdykcja atrakcyjna. Inwestorzy narzekają m.in. na czasochłonny i skomplikowany system raportowania VAT, znacznie bardziej agresywne przepisy o raportowaniu schematów krajowych (dodatkowe przesłanki, objęcie regulacją uzgodnień krajowych) czy mnogość klauzul antyabuzywnych uniemożliwiających swobodne podejmowanie decyzji biznesowych, które zawsze muszą być szczegółowo przeanalizowane z perspektywy ich skutków podatkowych.

Praktycznie wszystkie rozwiązania, o których wspominam powyżej, cechuje to, że wysokość odliczenia ograniczona jest wysokością wykazanego przez podatnika dochodu podatkowego. Może to zatem oznaczać,

że są to rozwiązania, które traktowane są jako tzw. niezwrótne kredyty podatkowe w rozumieniu dyrektywy (*non-refundable*), a zatem faktycznie wpływające na obniżenie efektywnej stawki podatkowej na potrzeby kalkulacji globalnego podatku minimalnego. Wyjątkiem może być ulga na działalność badawczo-rozwojową w połączeniu z ulgą na innowacyjnych pracowników – ta druga pozwala bowiem odzyskać nieodliczoną kwotę ulgi na działalność badawczo-rozwojowa w gotówce w bardzo określonych sytuacjach. Połączenie tych dwóch rozwiązań może sugerować, że ulga na działalność badawczo-rozwojową zyskuje przymiot „zwrotności” w rozumieniu dyrektywy.

Jeżeli na skutek implementacji Pillar 2 atrakcyjność polskich ulg podatkowych i zwolnień przedmiotowych istotnie zmaleje, może być to bardzo poważny problem i długofalowo przynieść wymiennie negatywne konsekwencje dla polskiej gospodarki i polskiego społeczeństwa.

## Podsumowanie

Powody, dla których OECD (i jej państwa członkowskie) zajmują się kwestia objętymi inicjatywami Pillar 1 i Pillar 2, są na pewno ważne i wymagają odgórznej ingerencji, a przynajmniej próby harmonizacji w jak największej ilości krajów.

Niewątpliwie Pillar 2 w obecnym kształcie spełni swoją funkcję, tj. jako narzędzie mającego przeciwdziałać agresywnym optymalizacjom podatkowym, ale tylko w określonych sytuacjach. Niestety, może on też mieć bardzo negatywny wpływ na jurysdykcje, których systemy prawa podatkowego zawierają ulgi podatkowe czy zwolnienia przedmiotowe oparte na tzw. niezwrótnych kredytach podatkowych.

Niestety projekt dyrektywy nie został poddany szerszym dyskusjom i sytuacja poszczególnych jurysdykcji nie została bardziej szczegółowo przeanalizowana. Trudno bowiem sobie wyobrazić, że unijny ustawodawca chciał penalizować grupy kapitałowe, które prowadzą działalność gospodarczą np. w Polsce (czyli kraju, który na pewno nie jest postrzegany jako raj podatkowy) i korzystają z powszechnie dostępnych, zgodnych z prawem

rozwiązań w zakresie np. ulg podatkowych promujących działalność badawczo-rozwojową.

Możliwe, że jedynym rozwiązaniem w tej sytuacji jest ingerencja ustawodawcy w samą strukturę i sposób rozliczania dostępnych w Polsce ulg podatkowych czy zwolnień przedmiotowych. Niestety przy tak krótkim czasie na implementację przepisów dyrektywy to zadanie wydaje się wręcz niemożliwe, a trudności w tym zakresie przewiduje sama organizacja OECD<sup>6</sup>.

## BIBLIOGRAFIA

OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar 2)*, <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf>

OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf>

OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf>

OECD, *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/25d30b96-en>

Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. Urz. UE L 193/1 z 19.7.2016).

---

<sup>6</sup> OECD, *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules*, OECD Publishing, Paris 2022, s. 48, <https://doi.org/10.1787/25d30b96-en> [dostęp: 29.12.2022].

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 (Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2022).

Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (Dz. U. z 2018 r. poz. 1369).

<https://www.forbes.com/sites/taxnotes/2022/11/03/take-the-tax-reform-plunge-leave-the-eu-out-of-pillar-2/?sh=3a35de714d8a>