

Warszawa, 3 października 2025 r.
KL/484/168/ASW/2025

Pan
Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

w odpowiedzi na pismo z dnia 16 września br. nr DD6.8200.13.2025 kierujące do konsultacji publicznych projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (nr UD116 w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów), przekazuję dodatkowe uwagi Konfederacji Lewiatan z prośbą o ich analizę i uwzględnienie w toku dalszych prac.

Z poważaniem



Marek Górski
Prezydent Konfederacji Lewiatan

Załącznik:

Uwagi dodatkowe do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (nr UD116).

Uwagi dodatkowe do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (nr UD116).

1. Wyłączenie z podatku minimalnego CIT podmiotów objętych podatkiem wyrównawczym.

Podatek minimalny (art. 24ca ustawy o CIT) został wprowadzony jako instrument ograniczający zjawisko unikania opodatkowania poprzez zaniżanie dochodów podatkowych i przenoszenie zysków. Zgodnie z uzasadnieniem Ministerstwa Finansów miał być również odzwierciedleniem kierunku myślenia OECD dla zapewnienia ponadnarodowego minimalnego opodatkowania podatkiem dochodowym.

Globalny podatek minimalny (ustawa o opodatkowaniu wyrównawczym, implementująca dyrektywę Rady (UE) 2022/2523) służy analogicznemu celowi — zapewnieniu efektywnej stopy opodatkowania na poziomie co najmniej 15% w odniesieniu do największych grup kapitałowych działających w poszczególnych jurysdykcjach, a tym samym ograniczenie konkurencji w zakresie stawek podatku dochodowego od osób prawnych przez ustanowienie globalnego minimalnego poziomu opodatkowania.

Równoległe stosowanie obu instrumentów wobec tych samych podmiotów skutkuje dublowaniem regulacji, zwiększeniem kosztów administracyjnych i stwarza ryzyka faktycznego podwójnego opodatkowania. Pomimo że konstrukcje podatku minimalnego, o którym mowa w art. 24ca ustawy o CIT oraz podatku wyrównawczego wynikającego z ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym są nieporównywalne to ostatecznie mogą powodować powielanie obciążeń podatkowych w stosunku do tych samych podmiotów. Nie da się bowiem wykluczyć sytuacji, gdy spółka polska osiągająca stratę podatkową lub niską rentowność (zatem wpadająca w zakres stosowania art. 24ca ustawy o CIT i obciążona tą daniną), będzie jednocześnie obciążona podatkiem wyrównawczym jako jednostka składowa grupy kapitałowej działającej w jurysdykcji polskiej objętej zakresem ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym. Skoro ustawa o opodatkowaniu wyrównawczym gwarantuje minimalny poziom efektywnego opodatkowania, realizując wytyczne kierunkowe OECD oraz cele dyrektywy Rady (UE) 2022/2523, stosowanie jednocześnie art. 24ca ustawy o CIT wobec podmiotów z dużych grup kapitałowych objętych zakresem ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym stanowi przejaw podwójnego opodatkowania oraz generuje dodatkowe obowiązki i ryzyka podatkowe, obniżając w konsekwencji konkurencyjność Polski na arenie międzynarodowej i zniechęcając inwestorów do prowadzenia biznesu w Polsce.

Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523, której implementację stanowi ustawa o opodatkowaniu wyrównawczym, ustanawia minimalne globalne opodatkowanie jako całościowy i wyczerpujący mechanizm (autonomiczna konstrukcja kalkulacji podstawy opodatkowania

member of



BUSINESSatOECD

member of

BUSINESSEUROPE

Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

i wysokości podatku oraz jego alokacji na podmioty z grupy, jak również skomplikowany system raportowania podatkowego). Dodatkowo, ustawodawstwo krajowe wprowadza lokalny podatek wyrównawczy (konstrukcyjnie analogiczny do globalnego), który w założeniu ma mieć pierwszeństwo przed globalną daniną, do której poboru co do zasady będą obowiązane jednostki dominujące najwyższego szczebla w międzynarodowych grupach kapitałowych.

W świetle powyższego, podatek minimalny wprowadzony w przepisie art. 24ca ustawy o CIT stanowi kolejną konstrukcję prawną, której ratio legis jest identyczne lub bardzo zbliżone do celu, jakiemu służy opodatkowanie wyrównawcze. Państwa członkowskie nie powinny tworzyć równoległych, konkurencyjnych konstrukcji podatkowych wobec tych samych podmiotów, gdyż prowadzi to do nadmiernej regulacji i naruszenia zasady proporcjonalności.

Ponadto, podmioty objęte globalnym podatkiem minimalnym muszą prowadzić złożone kalkulacje, dokumentację oraz raportować zgodnie z ustawą o opodatkowaniu wyrównawczym. Ustawa o opodatkowaniu wyrównawczym wymusza aktualizację procesów i systemów księgowych oraz zmiany IT w celu zapewnienia gromadzenia wszystkich niezbędnych danych do dokonania kalkulacji podatku wyrównawczego. Całościowe zaprojektowanie i wdrożenie tych zmian nie jest możliwe bez zaangażowania licznych zasobów wewnętrznych spółek, ale również zewnętrznego wsparcia doradców. Nałożenie równoległych obowiązków w CIT:

- dodatkowo zwiększa koszty compliance,
- wymusza prowadzenie kolejnych ewidencji i analiz,
- generuje dodatkowe spory interpretacyjne z organami podatkowymi,
- zwiększa ryzyko błędów w rozliczeniach podatkowych i potencjalnych sankcji,

przy ograniczonej wartości dodanej dla organów podatkowych, których interes w świetle określonego celu zabezpieczenia minimalnego poziomu opodatkowania podatkiem dochodowym jest zabezpieczony przepisami ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym.

Efektywna stawka opodatkowania w odniesieniu do grup objętych GloBE wynosi i tak co najmniej 15%. Ewentualne obciążenie podatkiem minimalnym określonym w art. 24ca ustawy o CIT należałoby przyjąć jako zwiększenie podatków kwalifikowanych dla potrzeb opodatkowania wyrównawczego, co efektywnie obniżałoby obciążenie podatkiem wyrównawczym. Polski podatek minimalny zasadniczo nie podnosiłby w takiej sytuacji poziomu rzeczywistego opodatkowania, lecz jedynie komplikował rozliczenia podatkowe.

Uważamy, że utrzymywanie podwójnych mechanizmów podatkowych osłabia atrakcyjność inwestycyjną Polski i tworzy wizerunek kraju o niestabilnym i nadmiernie skomplikowanym systemie podatkowym. Wyłączenie podmiotów podlegających GloBE z podatku minimalnego

member of



BUSINESSatOECD

member of

BUSINESSEUROPE

Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenberg 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

CIT byłoby jasnym sygnałem, że Polska respektuje uzgodnienia międzynarodowe i ogranicza nadregulację fiskalną.

W związku z powyższym wnosimy o wprowadzenie do art. 24ca ustawy o CIT przepisu wyłączającego z zakresu podatku minimalnego tych podatników, którzy podlegają obowiązkom określonym w ustawie o opodatkowaniu wyrównawczym. Poniżej przedstawiamy propozycję jednostki redakcyjnej, którą można byłoby wprowadzić do art. 24ca ust. 14 ustawy o CIT (np. jako pkt 14 do dodania po pkt 13):

„Ust. 14.

Przepisu ust. 1 nie stosuje się do podatników:

(...)

14) którzy podlegają obowiązkom wynikającym z ustawy z dnia 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1685).”

2. Przepisy o zagranicznych jednostkach kontrolowanych – CFC (art. 24a ust. 16 oraz art. 27 ust. 2a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych).

Polskie przepisy o zagranicznych jednostkach kontrolowanych (dalej jako CFC) funkcjonują już ponad 9 lat. W tym czasie istotnie zmieniły się uwarunkowania gospodarcze, w szczególności nastąpiła bezprecedensowa ekspansja polskiego kapitału za granicę (również poza UE/EOG). Aktualny stan legislacyjny polskich przepisów o CFC oraz sposób ich interpretacji może utrudniać podejmowanie przez podatników racjonalnych biznesowo decyzji o ekspansji zagranicznej. Brak pełnego odzwierciedlenia w aktualnych polskich przepisach CFC wytycznych Dyrektywy ATAD oraz zbyt daleko posunięte wymogi w zakresie compliance mogą blokować ekspansję zagraniczną polskich firm.

Rozszerzenie ram ustawowego wyłączenia dla istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej na przypadki państw trzecich

Obecnie, określonych obowiązków związanych z opodatkowaniem CFC nie stosuje się wyłącznie w przypadku, jeżeli zagraniczna jednostka kontrolowana, podlegająca opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzi w tym państwie istotną rzeczywistą działalność gospodarczą.

Kluczowym z perspektywy ekspansji zagranicznej polskich grup kapitałowych jest usunięcie penalizującego charakteru przepisów o CFC w stosunku do przypadków, gdy polskie grupy kapitałowe prowadzą w państwach trzecich istotną rzeczywistą działalność gospodarczą

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

(a zatem rozszerzenie obowiązującego zwolnienia o jurysdykcje zlokalizowane poza UE i EOG).

Powyższy postulat znajduje umocowanie *expressis verbis* w zasadzie ogólnej wyrażonej w art. 7 ust. 2 lit a) Dyrektywy ATAD: „*Niniejsza litera [opodatkowanie na podstawie CFC – przypis. autora] nie ma zastosowania, jeżeli kontrolowana spółka zagraniczna prowadzi istotną działalność gospodarczą wspomaganą personelem, wyposażeniem, aktywami i pomieszczeniami, o czym świadczą stosowne fakty i okoliczności. W przypadku, gdy kontrolowana spółka zagraniczna jest rezydentem lub znajduje się w państwie trzecim, który nie jest stroną Porozumienia EOG, państwa członkowskie mogą podjąć decyzję o niestosowaniu poprzedniego akapitu.*”

W kontekście drugiego akapitu zacytowanego fragmentu Dyrektywy ATAD, należy wspomnieć o wyroku TSUE z 26 lutego 2019 r sygn. C-135/17, zgodnie z którym kryterium rozgraniczającym stosowanie regulacji w stosunku do jednostek położonych na terytorium państw trzecich powinna być możliwość pozyskania przez krajowe organy podatkowe informacji na temat zagranicznej jednostki kontrolowanej przez podatnika. W ramach UE wiele państw członkowskich (np. Szwecja, Włochy, Węgry, Czechy, Holandia i inne) wyłącza stosowanie regulacji CFC, jeżeli zagraniczne jednostki z państw trzecich prowadzą tam rzeczywistą działalność gospodarczą.

Potwierdzenie w przepisach braku obowiązku raportowania CFC w przypadku zwolnienia dla istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej

Obecne przepisy określające wyłączenie dla istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej przewidują wprost zwolnienie z: (i) opodatkowania CFC takich jednostek, (ii) prowadzenia ewidencji CFC dla potrzeb ustalenia ich dochodu oraz (iii) przedstawienia dokumentacji organom podatkowym na ich żądanie. Tym niemniej, mając na uwadze interpretację celowościową niniejszego zwolnienia, nie ulega wątpliwości, iż obejmuje ono również wyłączenie obowiązku złożenia zeznania rocznego CFC.

Powyższe znajduje potwierdzenie w opublikowanej w przeszłości broszurze informacyjnej Ministerstwa Finansów (Eureka, ID informacji: 15543):

„W sytuacji, gdy zagraniczna spółka kontrolowana będąca rezydentem podatkowym w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzi w tym państwie rzeczywistą działalność gospodarczą, wówczas polski podatnik posiadający w takiej spółce: (kwalifikowany) udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku, poza brakiem obowiązku zapłaty podatku od dochodów osiągniętych przez taką spółkę, nie jest zobowiązany do:

- uwzględniania tej spółki w prowadzonym przez podatnika rejestrze kontrolowanych spółek zagranicznych,

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenberg 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

- prowadzenia ewidencji zdarzeń gospodarczych służącej określeniu dochodu uzyskanego przez tą zagraniczną spółkę kontrolowaną,
- złożenia zeznania o wysokości dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej.”

Podobne wypowiedzi można spotkać w doktrynie prawa podatkowego:

„należy oddzielić przypadki, w których pomimo możliwości uznania zagranicznej jednostki za CFC w rozumieniu art. 24a PDOPrU, nie będzie się stosowało regulacji zawartych w tym przepisie, od przypadku gdy nie wystąpią wszystkie przesłanki opodatkowania (koniecznym będzie jednak w takiej sytuacji wypełnianie określonych obowiązków dokumentacyjnych, aby monitorować, czy przesłanka już zaistniała). Pierwszą sytuację reguluje art. 24a ust. 16 PDOPrU, na mocy którego nie dochodzi do opodatkowania CFC oraz nie materializują się obowiązki dokumentacyjne (prowadzenie rejestru CFC, prowadzenie ewidencji CFC dla potrzeb ustalenia dochodu, obowiązek złożenia zeznania rocznego oraz przedstawienia dokumentacji organom podatkowym na ich żądanie)” - K. Gil, A. Obońska, Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz, Legalis 2019.

Wątpliwości w powyższym zakresie pojawiają się jednak w trakcie wypełniania zeznania CFC (CIT-CFC) w sekcji B.3. gdzie należy zaznaczyć czy zagraniczna jednostka kontrolowana podlegająca opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego prowadzi istotną rzeczywistą działalność gospodarczą, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej wskazać w dalszej części przesłanki rzeczywistej działalności gospodarczej, które zostały spełnione. Jednocześnie, zgodnie z przypisem nr 5 do wzoru zeznania CIT-CFC, w przypadku zaznaczenia odpowiedzi „TAK” jako potwierdzenia prowadzenia istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej, podatnik nie wypełnia części C-G oraz nie składa załącznika CIT/CFI (co sugeruje, że w pozostałej części deklarację i tak należy złożyć). Powyższe wnioski z analizy wzoru zeznania CFC pozostają w opozycji do wyrażanych w przeszłości poglądów Ministerstwa Finansów oraz doktryny prawa podatkowego. W związku z powyższym, aby wyeliminować wątpliwości interpretacyjne, należałoby dokonać odpowiedniej zmiany przepisu.

Wydlużenie terminu do złożenia zeznania CFC

Postulujemy o wydłużenie terminu na złożenie zeznania CFC z 9 do 18 miesięcy od zakończenia roku podatkowego.

W praktyce spotykamy się z sytuacjami, gdy terminy na składanie zeznań CIT (w tym CFC) w różnych jurysdykcjach w znaczący sposób odbiegają od terminów przewidzianych w polskich przepisach. Przykładowo, jeśli chodzi o rozliczenie 2024 roku, to termin złożenia zeznań podatkowych CIT w Niemczech upływa 30 kwietnia 2026 roku (gdy zeznanie

member of



BUSINESSatOECD

member of

BUSINESSEUROPE

Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

przygotowuje doradca podatkowy) a na Malcie w listopadzie 2025 roku. Zdarza się, że terminy płatności podatku są jeszcze bardziej odległe.

Powyższe różnice w terminach do składania zeznań CIT i zapłaty podatku powodują niejednokrotnie konieczność „nadpłacania” podatku CFC w stosunku do zidentyfikowanych w grupie zagranicznych jednostek kontrolowanych (kwestia braku faktycznej zapłaty podatku CIT lub kwestia braku rozliczenia CFC za granicą co obniżałoby zobowiązanie CFC w Polsce) co kumuluje nieefektywności podatkowe a tym samym blokuje środki, które mogłyby być wykorzystywane na rozwój rzeczywistej działalności gospodarczej w Polsce czy za granicą.

W związku z powyższym wnosimy o wprowadzenie następujących zmian do art. 24a ust. 16 oraz 27 ust. 2a ustawy o CIT.

Art. 24a ust. 16 ustawy o CIT:

„Przepisów ust. 1, 13a i 14 oraz art. 27 ust. 2a nie stosuje się, jeżeli zagraniczna jednostka kontrolowana, podlegająca opodatkowaniu od całości swoich dochodów ~~w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego~~, prowadzi w tym państwie istotną rzeczywistą działalność gospodarczą w danym państwie, prowadzi w tym państwie istotną rzeczywistą działalność gospodarczą. Przepis art. 22b stosuje się odpowiednio.”

Art. 27 ust. 2a ustawy o CIT:

„Podatnicy, o których mowa w art. 3 ust. 1, osiągający dochody z działalności prowadzonej przez zagraniczne jednostki kontrolowane, na zasadach określonych w art. 24a, są obowiązani składać urzędowi skarbowemu odrębne zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z zagranicznej jednostki kontrolowanej osiągniętego w roku podatkowym, o którym mowa w art. 24a ust. 6, do końca ~~dziewiątego~~ osiemnastego miesiąca następującego po zakończonym roku podatkowym ~~następnego roku podatkowego~~ i w tym terminie wpłacić podatek należny. Jeżeli podatnik osiąga dochody z więcej niż jednej zagranicznej jednostki kontrolowanej, składa odrębne zeznanie o dochodach z każdej z tych jednostek.”

3. Wprowadzenie 17% stawki ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych w przypadku świadczenia usług na rzecz podmiotu powiązanego.

Projekt zakłada stosowanie najwyższej 17% stawki ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych w przypadku usług świadczonych na rzecz podmiotów powiązanych. Proponowana zmiana uzasadniana jest ograniczeniem optymalizacji podatkowej, przy czym pomijany jest fakt, że przedsiębiorca świadczący usługi na rzecz podmiotu powiązanego opodatkowuje je na takich samych zasadach jak każdy inny i wg. stawek, które stosuje także wobec innych kontrahentów. Proponowana zmiana doprowadzi do nieakceptowalnej

member of



BUSINESS@OECD

member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenberg 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

sytuacji, w której świadczenie usługi dla podmiotu powiązanego będzie opodatkowane inną (sankcyjną) stawką, wobec tych samych usług, co świadczone i opodatkowane niższą, właściwą stawką, na rzecz innych podmiotów. W naszej ocenie zaproponowana zmian narusza konstytucyjną zasadę równości wobec prawa i różnicuje stawkę podatkową nie ze względu na rodzaj świadczonej usługi, a ze względu na osobę odbiorcy. W zaproponowanym rozwiązaniu dwóch podatników świadczących takie same usługi będzie opodatkowane wg. różnych zasad.

Konfederacja Lewiatan, KL/484/168/ASW/2025

member of



BUSINESSatOECD

member of

BUSINESSEUROPE



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy