

## Stałe zakłady w świetle Filarów – znaczenie analizy cen transferowych\*

Vikram Chand\*, Salim Damji\*\*, Kinga Romanovska\*\*\*

W artykule przeanalizowano sposób podejścia do stałych zakładów w ramach Filaru I oraz II OECD. Porusza się w nim złożoną tematykę globalnych zasad przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (GloBE) oraz kwalifikowanego krajowego minimalnego podatku wyrównawczego (QDMTT) w ramach Filaru II, a także ponownego przydziału praw podatkowych w ramach Filaru I. Analizowana jest rola cen transferowych w kontekście podejścia do stałych zakładów, a w szczególności ich wpływ na obliczanie skorygowanego dochodu do celów GloBE oraz zysku eliminacyjnego. Praktyczne implikacje tych zasad dla stałych zakładów zilustrowano za pomocą studiów przypadku. W artykule podkreślono także, że potencjalnie może dochodzić do sporów, jak również potrzebę uzyskiwania z awansu pewności w zakresie pozycji przedsiębiorstwa w kontekście cen transferowych.

Słowa kluczowe: ceny transferowe, Filar I, Filar II, stały zakład  
Kody klasyfikacji JEL: K340 , K330 , H250

- \* Profesor prawa • Centrum Polityki Podatkowej Uniwersytetu w Lozannie, Wydział Prawa, Nauk Kryminalnych i Administracji Publicznej •  
✉ vikram.chand@unil.ch • ORCID: 0009-0000-9917-0787
- \*\* Partner w dziale Cen Transferowych • Deloitte, Szwajcaria •  
✉ sdamji@deloitte.ch • ORCID: 0009-0006-1394-5830
- \*\*\* Adwokatka, pracownik naukowy • Uniwersytet w Lozannie, Wydział Prawa, Nauk Kryminalnych i Administracji Publicznej • ✉ kinha.romanovska@unil.ch •  
ORCID: 0009-0002-6903-0040

### Kontekst

Filar II wprowadza globalne zasady przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (modelowe zasady GloBE) (OECD, 2021) oraz kwalifikowany krajowy minimalny podatek wyrównawczy (QDMTT) (OECD, 2023, s. 98–111; ATAF, 2022; Wielka Brytania, 2022). Zasady te dotyczą glo-

balnego minimalnego opodatkowania. Przedsiębiorstwa międzynarodowe objęte ich zakresem (OECD, 2021, art. 1.1) muszą podlegać efektywnej stawce podatkowej (ETR) w wysokości 15% w każdym kraju, w którym prowadzą działalność. Jeżeli przedsiębiorstwo międzynarodowe podlega opodatkowaniu stawką niższą niż 15%, należy obliczyć i przydzielić podatek wyrównawczy. Podatek

\* Wszelkie poglądy przedstawione w tym artykule stanowią osobiste zapatrywania autorów i nie reprezentują poglądów organizacji, do których oni należą.

wyrównawczy może zostać przydzielony do samej jurysdykcji nakładającej niskie podatki w ramach QDMTT lub innej jurysdykcji zgodnie z zasadami GloBE, tzn. zasadą włączenia dochodu do opodatkowania (IIR) albo zasadą niedostatecznie opodatkowanych zysków (UTPR). Należy zauważyć, że stawka ETR dla każdego kraju jest obliczana poprzez podzielenie skorygowanych podatków kwalifikowanych (OECD, 2021, art. 4) przez dochód kwalifikowany GloBE (OECD, 2021, art. 3).

Zarazem projekt kwoty A w ramach Filaru I (OECD, 2022a; Chand, Turina, Ballivet, 2020) dotyczy ponownego przydziału praw do nałożenia opodatkowania jurysdykcjom rynkowym. Przedsiębiorstwo międzynarodowe objęte tymi zasadami (OECD, 2022a, art. 1) musi ponownie przydzielić część swoich zysków rezydualnych – obliczonych na poziomie grupy przedsiębiorstw międzynarodowych – jurysdykcjom rynkowym. Jeśli jurysdykcja rynkowa nakłada podatek na ponownie przydzielone zyski, wówczas inny kraj, w którym grupa przedsiębiorstw międzynarodowych prowadzi działalność, jest zobowiązany do zwolnienia ich z podwójnego opodatkowania. W obecnym kształcie projektowane przepisy wymagają od przedsiębiorstw międzynarodowych określenia „zysku eliminacyjnego” (OECD, 2022a, plan I). Określenie zysku eliminacyjnego jest konieczne, aby zastosować zasadę bezpiecznej przystani dla marketingu i dystrybucji (MDSH) (OECD, 2022a, art. 6), jak również przepisy dotyczące eliminacji podwójnego opodatkowania (EODT) (OECD, 2022a, art. 7–11).

W naświetlonym powyżej kontekście głównym celem tego krótkiego artykułu jest analiza sposobu podejścia do stałych zakładów w myśl zasad QDMTT/Globe, jak również według proponowanej reguły kwoty A. Ponadto celem jest zrozumienie roli cen transferowych (OECD, 2022b) w podejściu do takich stałych zakładów. Nasza analiza ogranicza się do dociekań, w jaki sposób należy obliczać dochód kwalifikowany GloBE stałego zakładu oraz jego zysk eliminacyjny.

Przestrzegająca uwaga do czytelnika w odniesieniu do Filarów: Chcielibyśmy podkreślić, że zasady GloBE/QDMTT są skomplikowane. Pozostaje to faktem, mimo że OECD opublikowała ko-

mentarze (OECD, 2022c), przykłady (OECD, 2022d) oraz wytyczne administracyjne (OECD, 2023) dotyczące tych zasad. Niemniej w przypadku kwoty A obowiązującej w ramach Filaru I, OECD opublikowała jedynie sprawozdanie z postępów prac w zakresie Filaru I. Do tej pory nie udostępniono żadnych przykładów ani komentarza. W związku z tym interpretacja zasad przedstawionych w sprawozdaniu z postępów również jest skomplikowana. Biorąc pod uwagę powyższe, ponieważ zasady określania „zysku eliminacyjnego” zaczerpnięto z rozdziału 3. modelowych zasad GloBE, komentarz do nich mógłby okazać się pomocny przy interpretowaniu niektórych aspektów kwoty A. Oczywiście zasady te wciąż mogą ulegać zmianom, a w nadchodzących miesiącach można spodziewać się ich wielu. Zmiany te mogą mieć wpływ na różne kwestie, które podkreślono i omówiono w tym artykule.

## Stale zakłady w świetle Filarów

### Różne typy stałych zakładów

Zgodnie z modelowymi zasadami GloBE stale zakłady uznaje się za oddzielne podmioty wchodzące w skład grupy (OECD, 2021, art. 1.2.1 lit. (b))<sup>1</sup>. A zatem jeżeli przedsiębiorstwo międzynarodowe prowadzi działalność w jakimś kraju za pomocą stałego zakładu, konieczne jest określenie efektywnej stawki podatkowej tego stałego zakładu w celu weryfikacji, czy na tym zakładzie stałym nie ciążyą dalsze podatki wyrównawcze. Załóżmy na przykład, że niemiecki bank, który podlega tym zasadom i jest rezydentem podatkowym Niemiec, posiada stały zakład na Mauritiusie. Wówczas aby obliczyć efektywną stawkę podatkową stałego zakładu, trzeba by ustalić jego skorygowane podatki kwalifikowane, a także dochód kwalifikowany GloBE.

<sup>1</sup> Ponadto z definicji terminu *pakiet kontrolny* „uznaje się, że jednostka centralna posiada udział kontrolny w swoich zagranicznych zakładach” (OECD, 2021, art. 10.1).

Jednocześnie dla celów kwoty A stałe zakłady uznaje się za odrębną „podlegającą opodatkowaniu działalność gospodarczą” w ramach grupy przedsiębiorstw międzynarodowych (OECD, 2022a, zał. I, sekcja 3, s. 86–87). W związku z tym, jeżeli przedsiębiorstwo międzynarodowe prowadzi odrębną działalność podlegającą opodatkowaniu, należy obliczyć zysk eliminacyjny z tej podlegającej opodatkowaniu działalności. Obliczenie go pomaga zrozumieć, czy do tej podlegającej opodatkowaniu działalności gospodarczej mają zastosowanie zasady przystani MDSH lub eliminacji podwójnego opodatkowania. Załóżmy na przykład, że firma streamingowa online, będąca rezydentem podatkowym Niemiec, posiada stały zakład w Indiach. W takim przypadku musielibyśmy obliczyć zysk eliminacyjny stałego zakładu, aby dowiedzieć się, czy mają zastosowanie zasady przystani MDSH (jeżeli tak, ograniczają one kwotę A do przydzielenia Indiom) oraz czy mają zastosowanie zasady eliminacji podwójnego opodatkowania (czy Indie są jurysdykcją rezygnującą, nie tylko Niemcy).

Modelowe zasady GloBE (OECD, 2021, art. 10.1; OECD, 2022c, s. 209, 203) oraz te dotyczące kwoty A (OECD, 2022a, zał. I, sekcja 8, s. 92) rozróżniają cztery różne rodzaje stałych zakładów, które podmiot główny (w siedzibie głównej) może mieć w innym kraju. Pierwszy rodzaj zakładu stałego, o którym wspominają oba zbiory zasad, to stały zakład (bądź podlegająca opodatkowaniu działalność gospodarcza), który tworzy się w związku z obowiązywaniem umowy podatkowej między jurysdykcją podmiotu głównego a jurysdykcją stałego zakładu (lub podlegającej opodatkowaniu działalności gospodarczej), przy czym to drugie państwo nakłada opodatkowanie na dochód przypisany stałemu zakładowi (OECD, 2021, art. 10.1; OECD, 2022c, s. 209–210; zob. także OECD, 2022a, zał. I, sekcja 8, s. pkt 18a, s. 92). Koncepcja stałego zakładu może być oparta na modelu OECD (różne wersje) lub modelu ONZ (różne wersje), a sama umowa podatkowa może obejmować na przykład stały zakład w stałej lokalizacji, stały zakład agencyjny, stały zakład usługowy, stały zakład ubezpieczeniowy i in. Przepis obejmuje nie tylko sta-

łe zakłady zadeklarowane przez podatnika zgodnie z jego samodzielną oceną sytuacji, ale również te, których istnienie wynika z wieloletniego planu zarządzania lub ostatecznej decyzji sądu wyższej instancji w danej jurysdykcji (OECD, 2022c, s. 209).

Drugi rodzaj stałego zakładu, o którym mowa w obu zbiorach zasad, to stały zakład (podlegająca opodatkowaniu działalność gospodarcza), który tworzy się, gdy nie istnieje umowa podatkowa, a jedynie przepisy krajowe i jurysdykcja stałego zakładu nakładają podatki na jego dochód w ujęciu netto, podobnie jak opodatkowuje własnych rezydentów podatkowych (OECD, 2022c, s. 210; zob. także OECD, 2022a, zał. I, sekcja 8, s. pkt 18b, s. 92).

Trzeci rodzaj stałego zakładu, o którym wspominają oba zbiory zasad, to stały zakład znajdujący się w jurysdykcji nieposiadającej systemu podatku dochodowego od osób prawnych (OECD, 2022c, s. 210–211; zob. także OECD, 2022a, zał. I, sekcja 8, pkt 18c, s. 92). Obecnie szacuje się, że dziesięć krajów na świecie nie posiada systemu CIT (Tax Foundation, 2021).

Czwarty i ostatni rodzaj stałego zakładu (podlegająca opodatkowaniu działalność gospodarcza) odnosi się do bezpieczeństwa stałych zakładów. Może on powstać, gdy kraj rezydencji podatkowej głównego podmiotu (kraj R) uważa, że stały zakład funkcjonuje w innym kraju (kraj S) i zwalnia zyski przez niego generowane z podatku, choć drugie państwo (kraj S) nie uznaje istnienia stałego zakładu do celów egzekwowania prawa krajowego lub postanowień umowy podatkowej. Sytuacja taka może mieć miejsce na przykład wtedy, gdy przedsiębiorstwo z kraju R ma agentów zależnych sprzedających jego towary w kraju S, który nie uważa, że obecność agentów powoduje powstanie stałego zakładu w myśl prawa krajowego. Jednak z perspektywy kraju R zakład stały powstaje, a jego zyski są ustalane i przypisywane stałemu zakładowi oraz podlegają zwolnieniu z opodatkowania w kraju R (OECD, 2021, art. 10.1; OECD, 2022c, s. 211–212; zob. także OECD, 2022a, zał. I, sekcja 8, s. pkt 18d, s. 92). Nie będziemy jednak omawiać tego typu stałego zakładu.

## Obliczanie dochodu stałego zakładu w myśl zasad GloBE lub zysku eliminacyjnego stałego zakładu

Po ustaleniu, że w danej jurysdykcji istnieje stały zakład (lub podlegająca opodatkowaniu działalność gospodarcza), należy obliczyć dochód kwalifikowany GloBE/zysk eliminacyjny stałego zakładu (podlegającej opodatkowaniu działalności gospodarczej). A zatem, modelowe zasady GloBE oraz te dotyczące kwoty A stanowią, że dochód/strata netto odzwierciedlone w oddzielnych sprawozdaniach finansowych stałego zakładu – jeśli istnieją – powinny posłużyć za punkt wyjścia do ustalenia dochodu/straty stałego zakładu (podlegającej opodatkowaniu działalności gospodarczej) w myśl zasad GloBE (OECD, 2021, art. 3.4.1; OECD, 2022c, s. 77 [pierwsze zdanie]; zob. także OECD, 2022a, zał. I, sekcja 8, s. pkt 18a, s. 86 [pierwsze zdanie]).

Warto zauważyć, że prawo handlowe wielu krajów wymaga, by podlegające opodatkowaniu stałe zakłady prowadziły oddzielne sprawozdania finansowe, zgodnie z lokalnymi standardami rachunkowości (na przykład w Szwajcarii (Martin, Chand, Burkhalter, 2022) i Wielkiej Brytanii (HMRC, 2022)). Nawet jeśli nie one są prowadzone zgodnie z lokalnymi standardami rachunkowości (na przykład są przeznaczone do celów sprawozdawczości zarządczej), konieczne będzie dostosowanie ich do lokalnych standardów. Zatem w różnych państwach praktyka jest odmienna. Ponadto w wielu przypadkach stały zakład musi przedstawić lokalnej administracji podatkowej nie tylko własne odrębne sprawozdania finansowe, ale także sprawozdania finansowe całego podmiotu, którego jest częścią.

Jeżeli stały zakład nie sporządza odrębnych sprawozdań finansowych (na przykład w sektorze linii lotniczych często zdarza się, że stałe zakłady podmiotów głównych nie sporządzają sprawozdań finansowych), punktem wyjścia do ustalenia dochodu/straty dla celów GloBE lub zysku eliminacyjnego jest kwota, która zostałaby odzwierciedlona w odrębnych sprawozdaniach fi-

nansowych tego zakładu, gdyby były one prowadzone niezależnie oraz zgodnie ze standardem rachunkowości stosowanym przy sporządzaniu skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostki dominującej najwyższego szczebla (OECD, 2021, art. 3.4.1; OECD, 2022c, s. 209–210; zob. także OECD, 2022a, zał. I, sekcja 8, s. pkt 18a, s. 92). Na przykład jeśli japońska jednostka dominująca najwyższego szczebla (która korzysta z japońskich GAAP do celów konsolidacyjnych) ma spółkę zależną w Indiach, a indyjska spółka zależna ma stały zakład w Ugandzie, wówczas sprawozdania finansowe stałego zakładu należy prowadzić zgodnie z japońskimi GAAP. Można zatem uznać, że – w związku z posiadaniem stałych zakładów – na grupach przedsiębiorstw międzynarodowych ciążą dodatkowe wymogi w zakresie zgodności i związane z nimi koszty, ponieważ w wielu przypadkach sprawozdania finansowe stałych zakładów są sporządzane zgodnie ze standardem rachunkowości podmiotu głównego (w powyższym przykładzie indyjskich standardów rachunkowości), a nie zgodnie ze standardem stosowanym do sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy.

Następnie w zależności od rodzaju prowadzonego stałego zakładu (lub podlegającej opodatkowaniu działalności gospodarczej), należy dokonać pewnych korekt na podstawie art. 3.4 Modelowych zasad GloBE (OECD, 2021) lub załącznika I, sekcja 3, ust. 2 zasad dot. kwoty A (OECD, 2022a). Ponadto specjalne zasady mają zastosowanie do stałych zakładów przynoszących straty, jednak zostały one pominięte w tym artykule.

### Korekty sprawozdań finansowych stałych zakładów (lub podlegającej opodatkowaniu działalności gospodarczej)

W odniesieniu do **pierwszego rodzaju stałych zakładów** modelowe zasady GloBE oraz dot. kwoty A przewidują, że oddzielne sprawozdania finansowe należy także dostosować w taki sposób, aby odzwierciedlały kwoty i pozycje przychodów/kosztów, które przypisuje się stałemu zakładowi

zgodnie z umową podatkową (ponieważ umowy podatkowe są nadrzędne wobec prawa krajowego). Modelowe zasady GloBE zawierają dodatkowe wyjaśnienie: „bez względu na kwotę dochodu podlegającego opodatkowaniu oraz kwotę kosztów podlegających odliczeniu w tej jurysdykcji” (OECD, 2021, art. 3.4.2 lit. (a); OECD, 2022c, s. 78), o którym nie wspominają zasady dot. kwoty A.

W ujęciu ogólnym, w przypadku gdy obowiązuje umowa podatkowa, w zakresie określania dochodu/kosztów „przypisanych” stałemu zakładowi aktualna wersja modelowej konwencji OECD w sprawie opodatkowania (2017), czyli art. 7 ust. 2, stanowi, że pozycje należy przypisać zakładowi stałemu, traktując go jako odrębny podmiot i uwzględniając pełnione przez niego funkcje, wykorzystane aktywa oraz podjęte ryzyko. OECD wykonała sporo pracy w tym obszarze: oprócz Komentarza OECD do art. 7, w celu interpretacji tego przepisu należy uwzględnić także Sprawozdanie OECD z 2010 r. w sprawie przypisywania zysków stałym zakładom (OECD, 2010). Ponadto w wyniku działania BEPS nr 7, w ramach którego w pewnym stopniu zaktualizowano definicję stałego zakładu w modelu OECD oraz w faktycznych dwustronnych umowach podatkowych, OECD wydała dodatkowe wytyczne dotyczące przypisywania zysków stałym zakładom (OECD, 2018). A zatem ogólnie rzecz biorąc, przy określaniu zysków przypisywanych stałemu zakładowi należy brać pod uwagę te dwa sprawozdania (wraz z wytycznymi wydawanymi przez administracje podatkowe krajów stosujących autoryzowane podejście OECD (AOA)).

Sprawozdanie z 2010 r. zawiera dwuetapowe podejście znane jako autoryzowane podejście OECD (AOA) do przypisywania zysków (dochodów/wydatków) stałemu zakładowi (OECD, 2017, art. 7, ust. 20–22). Pierwszy etap polega na przeprowadzeniu analizy funkcjonalnej i faktycznej w celu postawienia hipotez dotyczących stałego zakładu, czyli zrozumienia prowadzonych przez niego działań (z uwzględnieniem, ale nie wyłącznie, istotnych funkcji, aktywów i ryzyka) oraz jego relacji z przedsiębiorstwami powiązаныmi, w tym z siedzibą główną. Drugi etap obejmuje wycenę trans-

akcji z powiązany przedsiębiorstwem lub powiązany przedsiębiorstwami z uwzględnieniem zasad dot. cen transferowych. Etapy te przypominają kroki, jakie należy wykonać w celu dokonania analizy cen transferowych zgodnie z art. 9 (OECD, 2022b), i powszechnie przyjmuje się, że podejście AOA z 2010 r. w większości przypadków w pełni respektuje zasadę ceny rynkowej.

Należy jednak zauważyć, że wiele faktycznych umów podatkowych opiera się na modelowej wersji OECD z 2008 r. Ta wersja, podobnie do obecnej, przewidywała koncepcję osobnego podmiotu. Jednakże wersja z 2008 r. zawierała również postanowienia, które uznano za niezgodne z zasadą ceny rynkowej.

Na przykład argumentuje się, że art. 7 ust. 3 po pierwsze, w niektórych sytuacjach ogranicza możliwości siedziby głównej w zakresie naliczania stałemu zakładowi marży zysku w przypadku transakcji wewnętrznych (OECD, 2017), art. 7, ust. 38–40) dotyczących towarów, wartości niematerialnych i prawnych (oraz powiązanych z nimi opłat licencyjnych) czy usług (w szczególności zarządczych), a także po drugie, nie zezwala na uznawanie pożyczek wewnętrznych i wynikłych płatności odsetek (z wyjątkiem banków). Przy tym w wielu innych sytuacjach uznaje się marżę zysku za zasadną. Ma to miejsce w przypadku dostawy towarów (z siedziby głównej do stałego zakładu lub na odwrót) bądź świadczenia usług (gdy stały zakład zwykle zajmuje się świadczeniem usług lub gdy siedziba główna sama działa w tym sektorze). Te zapisy rzeczywiście były niejasne (Martin, Chand, Burkhalter, 2022).

Ponadto art. 7 ust. 4 pozwolił państwom na przypisywanie zysków stałym zakładom metodą podziału opartą na różnych formułach do zwyczajowego pułapu obowiązującego w danym państwie (OECD, 2017).

Ostatecznie art. 7 ust. 5 przewiduje, że zysków nie można przypisać do stałego miejsca prowadzącego działalność zakupową. Ogólnie przyjmuje się, że model OECD z 2008 r. częściowo uwzględnia zasady ceny rynkowej (OECD, 2017).

Przepisy podobne do art. 7 modelowej konwencji OECD z 2008 r. są również zawarte w modelu

ONZ (różne wersje). Jednocześnie komitet ekspertów ds. podatków międzynarodowych wykluczył stosowanie autoryzowanego podejścia OECD (AOA) do interpretacji reguł modelu ONZ dot. zysków biznesowych. Możliwe zatem, że kraje rozwijające się mają inne podejście do stosowania koncepcji odrębnego podmiotu.

W odniesieniu do **drugiego rodzaju stałych zakładów** modelowe zasady GloBE oraz dot. kwoty A przewidują, że oddzielne sprawozdania finansowe należy także dostosować w taki sposób, aby odzwierciedlały kwoty i pozycje przychodów/kosztów, które przypisuje się stałemu zakładowi zgodnie z przepisami prawa krajowego. Również w tym przypadku modelowe zasady GloBE zawierają dodatkowe wyjaśnienie: „bez względu na kwotę dochodu podlegającego opodatkowaniu oraz kwotę kosztów podlegających odliczeniu w tej jurysdykcji” (OECD, 2021, art. 3.4.2 lit. (a); OECD, 2022c, s. 78), o którym nie wspominają zasady dot. kwoty A.

Warto podkreślić, że wiele krajów przyjęło w swoim prawie krajowym koncepcję odrębnego podmiotu lub też autoryzowane podejście OECD (AOA) w odniesieniu do przypisywania zysków stałemu zakładowi. Holandia na przykład (2022) przyjęła, jak się wydaje, podejście AOA w pełnym zakresie, podczas gdy kraje takie jak Wielka Brytania (HMRC, 2016) przyjęły podejście AOA częściowo (tj. obowiązują ograniczenia dotyczące transakcji wewnętrznych). Zatem w tych krajach pozycje dochodów/kosztów (zysków) będą określane w myśl koncepcji odrębnego podmiotu oraz zasady ceny rynkowej.

Jednocześnie jednak praktyka przyjęta przez administracje podatkowe/sądy w wielu innych krajach (np. w Indiach (2019)) pokazuje, że preferuje się metody podziału powiązane z ogólnym obrotem podmiotów, ich aktywami lub pracownikami.

Natomiast w odniesieniu do **trzeciego rodzaju stałego zakładu** należy zauważyć, że prawdopodobnie wiele przedsiębiorstw międzynarodowych prowadzi działalność gospodarczą za pośrednictwem oddziałów lub agentów zależnych w jurysdykcjach nienakładających podatków. Modelowe zasady GloBE oraz te dot. kwoty A przewidują, że

miejsce prowadzenia działalności w tych krajach (w tym uznane za takie miejsce) traktowane jest jako stały zakład zgodnie z modelową konwencją OECD (2017), pod warunkiem że takiej jurysdykcji przysługiwałoby prawo do opodatkowania przypisywanego jej dochodu w myśl art. 7 modelowej konwencji OECD (OECD, 2021, art. 10.1; OECD, 2022c, s. 210–211).

Zasadniczo przepis ten wymaga dokonania hipotetycznej analizy w celu ustalenia, czy istniałby stały zakład. Komentarz do GloBE stwierdza: „Analiza przebiega w taki sposób, jakby kraj rezydencji podatkowej oraz państwo źródła posiadały umowę, która stanowi odwzorowanie najnowszej wersji modelowej konwencji OECD. Oznacza to, że bierze pod uwagę wersję modelowej konwencji OECD z roku, w którym dokonano analizy” (OECD, 2022c, s. 211).

Jeżeli ustalenia wykażą istnienie stałego zakładu, konieczne będzie sporządzenie odrębnych sprawozdań finansowych. Należy je następnie dostosować tak, aby „odzwierciedlały wyłącznie kwoty i pozycje dochodów oraz kosztów, które przypisano by stałemu zakładowi zgodnie z art. 7 modelowej konwencji OECD” (OECD, 2021, art. 3.4.2 lit. (b); OECD, 2022c, s. 78).

Odniesienie do modelowej konwencji OECD (wersja z 2017 r.) w definicjach oznacza, że należy w pełni skorzystać z autoryzowanego podejścia OECD (AOA), aby określić pozycje dochodów i wydatków przypisanych stałemu zakładowi.

Podsumowując, nie istnieje jednolity standard określania zysków przypisywanych stałym zakładom. Wobec tego konieczna jest analiza faktów i okoliczności. W niektórych przypadkach stosuje się zasadę ceny rynkowej w pełni lub częściowo (czyli podejścia z dziedziny cen transferowych), a w innych przypadkach można zastosować formuły.

W tym kontekście przeanalizujemy dwa studia przypadku. Przyjmijmy założenie, że przedsiębiorstwo międzynarodowe jest objęte zakresem modelowych zasad GloBE oraz dot. kwoty A. Celem tych studiów przypadku jest ustalenie konkretnych danych liczbowych, jakie posłużyłyby do obliczeń dochodu do celów GloBE oraz zysku eliminacyjnego.

## Studium przypadku nr 1 – stały zakład w stałej lokalizacji

W niniejszym studium przypadku zakładamy, że firma R jest jednostką dominującą najwyższego szczebla (UPE) grupy przedsiębiorstw międzynarodowych, która zajmuje się produkcją i sprzedażą elektroniki użytkowej. Firma R utworzyła kontraktowy ośrodek badawczy w kraju S, który stanowi jej oddział. Wszystkie kluczowe funkcje DEMPE (OECD, 2022b; Chand, Lembo, 2020) związane z wartościami niematerialnymi realizowane są na poziomie siedziby głównej, a oddział prowadzi działalność badawczą na rzecz firmy R pod kierownictwem i nadzorem siedziby głównej (OECD, 2022b, zał. I, przykład 14, ust. 46–48).

Po przeanalizowaniu odpowiednich przepisów prawa krajowego oraz umów podatkowych zespół podatkowy firmy R ustalił, że w kraju S istnieje stały zakład ze stałą lokalizacją (ze względu na funkcjonowanie oddziału).

Stały zakład sporządza oddzielne sprawozdania finansowe zgodnie z zasadami rachunkowości obowiązującymi w kraju S (zobacz kolumnę 1 w tabeli 1). Jest widoczne, że główną pozycją na rachunku zysków i strat po stronie kosztów są różne wydatki na personel (wynagrodzenia badaczy), koszty amortyzacji oraz inne koszty operacyjne. Głównym elementem po stronie docho-

dów jest opłata za wykonywane usługi uiszczana przez siedzibę główną na poczet usług badawczo-rozwojowych. Zakładamy, że w sprawozdaniach finansowych pozycja przychodów jest księgowana jako koszt z uwagi na lokalne zasady rachunkowości stałego zakładu (które nie uznają transakcji wewnętrznych).

Pytanie zatem brzmi: jak obliczyć dochód stałego zakładu do celów GloBE w ramach Filaru II lub zysk eliminacyjny powiązania podatkowego dla celów kwoty A? Jeżeli obowiązująca umowa podatkowa między krajem R a krajem S jest zgodna z modelem OECD z 2010 r., zachodzi możliwość, że opłatę za usługę księgowaną w sprawozdaniach finansowych należy dostosować, aby uwzględnić autoryzowane podejście OECD (AOA).

Pierwszy etap podejścia AOA najprawdopodobniej doprowadziłby do uznania stałego zakładu za dostawcę usług stwarzającego niskie ryzyko, który świadczy usługi kontraktowe w zakresie badań i rozwoju swojej siedzibie głównej (OECD, 2010, ust. 201, s. 53). Jeśli przyjmiemy, że niezależne przedsiębiorstwa podobne do rzeczonoego stałego zakładu zgłaszają doliczeniową marżę operacyjną w wysokości 10% (na podstawie analizy cen transferowych), to zgodnie z etapem drugim metody AOA należy dostosować wewnętrzną opłatę za usługi badawczo-rozwojowe, aby tę marżę odzwierciedlić (Gramm, 2020; Ruberti, 2022).

Tabela 1. Przypadek nr 1 – stały zakład w stałej lokalizacji

	Kolumna 1 Sprawozdania finansowe	Kolumna 2 Sprawozdania AOA Zysk GloBE i zysk eliminacyjny
Przychody z tytułu usług (A)	1000	1100 (na podstawie analizy cen transferowych)
Koszty wynagrodzeń (B)	700	700
Amortyzacja (C)	250	250
Pozostałe koszty operacyjne (D)	50	50
Zysk operacyjny bez odsetek (E) = (A)–(B)–(C)–(D)	0	100 (marża 10% od 1000)
Opłaty wewnętrzne (F)*	0*	20* (na podstawie AOA)
Zysk po odjęciu opłat wewnętrznych (G) = (F)–(E)	0	80

Źródło: opracowanie własne.

Ogólnie rzecz ujmując, dane liczbowe wykorzystywane w podejściu AOA najprawdopodobniej posłużą również do określenia dochodu stałego zakładu do celów GloBE oraz jego zysku eliminacyjnego (zob. kolumnę 2 w tabeli 1). Ponadto możliwe jest, że w wyniku zastosowania podejścia AOA wolny kapitał oraz koszt wewnętrzny (np. odsetki oparte na strukturze kapitałowej siedziby głównej) zostaną przypisane stałemu zakładowi (OECD, 2010, ust. 150–171, s. 42–46; tamże, ust. 205, s. 54; OECD, 2017, art. 7, ust. 28), co dodatkowo zmniejszy dochód GloBE lub zysk eliminacyjny (zob. kolumnę 2 w tabeli 1).

Jak wspomniano powyżej, modelowe zasady GloBE zawierają dodatkową frazę: „bez względu na kwotę dochodu podlegającego opodatkowaniu oraz kwotę kosztów podlegających odliczeniu w tej jurysdykcji” (OECD, 2021).

Zachodzi prawdopodobieństwo, że po ustaleniu skorygowanego zysku finansowego państwo może w myśl ogólnych przepisów podatkowych dokonać dalszych korekt dla celów ustalenia dochodu podlegającego opodatkowaniu. Pomijając nasze studium przypadku, państwo może na przykład zastosować ogólną zasadę ograniczenia odsetek (taką jak ta zaproponowana w ramach działania nr 4 BEPS), która ograniczyłaby odliczenia odsetek (OECD, 2017, art. 7, ust. 30–32). Państwo może również zezwolić na uwzględnianie dodatkowych kosztów dla celów prawa podatkowego, na przykład przyspieszoną amortyzację (OECD, 2022c, s. 78). W tym przypadku dane liczbowe zgłoszone w ramach metody AOA oraz rachunkowości finansowej (np. koszty amortyzacji księgowane dla celów rachunkowości finansowej) zasadniczo mogłyby w pierwszej kolejności posłużyć do celów GloBE.

### Studium przypadku nr 2 – stały zakład agencyjny

Teraz przechodzimy do innej sytuacji i analizujemy przypadek stałego zakładu agencyjnego. Zakładamy, że firma R w kraju R jest jednostką dominującą najwyższego szczebla grupy przedsiębiorstw międzynarodowych. Firma R zatrudnia pana X, obywatela i rezydenta podatkowego kra-

ju S, aby sprzedawał jej produkty w kraju S. Pan X współpracuje ze swoim zespołem (którego członkowie także są zatrudnieni przez firmę R do pracy w państwie S), aby być w stanie realizować cele sprzedażowe.

Zakładamy również istnienie umowy podatkowej między krajami R i S bazującej na modelu OECD z 2008 r., a w prawie podatkowym kraju S zaznaczono jedynie, że zasada ceny rynkowej jest istotna dla przypisywania zysków stałemu zakładowi (lecz bez dalszych szczegółów). Po przeanalizowaniu odpowiedniej umowy podatkowej oraz właściwego komentarza OECD (OECD, 2017, art. 5, ust. 88–89) zespół podatkowy firmy R stwierdził istnienie stałego zakładu agencyjnego, ponieważ pan X odgrywa kluczową rolę w zawieraniu umów w kraju S (Dziurdź, 2014, s. 135–167). Zespół podatkowy zadeklarował istnienie stałego zakładu agencyjnego lokalnej administracji podatkowej. Ponadto analiza funkcjonalna przeprowadzona w kraju S ujawnia, że pan X i jego zespół zajmują się sprzedażą, dystrybucją, zarządzaniem zasobami oraz działaniami marketingowymi pod kierownictwem i nadzorem firmy R. W zakresie ryzyka analiza działań pana X wykazuje również, że stały zakład ponosi ograniczone ryzyko, tzn. ograniczone ryzyko rynkowe i kredytowe oraz ryzyko związane ze sprzedażą i zasobami (OECD, 2010, ust. 23–24, s. 17). Zasadniczo w ramach pierwszego etapu podejścia AOA ten stały zakład stanowi dystrybutora stwarzającego ograniczone ryzyko (OECD, 2017, ust. 64–65, s. 26; Drobnik, 2018). Ponadto na podstawie analizy stwierdzono, że transakcje wewnętrzne polegają tu na zakupie towarów od siedziby głównej, a następnie ich odsprzedaży osobom trzecim (OECD, 2017, art. 7, ust. 24).

Zespół podatkowy firmy R sporządza oddzielne sprawozdania finansowe zgodnie z zasadami rachunkowości obowiązującymi w kraju S (zobacz kolumnę 1 w tabeli 2). Widać, że główną pozycją w rachunku zysków i strat po stronie przychodów jest sprzedaż osobom trzecim (1000 EUR), natomiast po stronie kosztów wydatki stałego zakładu agencyjnego obejmują zakup towaru od siedziby głównej (transakcje wewnętrzne), które – jak zakładamy – są w sprawozdaniach finansowych



Tabela 2. Przypadek nr 2 – stały zakład agencyjny

	Kolumna 1 Sprawozdania finansowe	Kolumna 2 Sprawozdania AOA  GloBE i zysk eliminacyjny
Przychody ze sprzedaży (A)	1000	1000
Zakup od siedziby głównej (B)*	600*	820* (na podstawie analizy cen transferowych)
Wszystkie wydatki na rzecz osób trzecich (C)	150	150
Zysk operacyjny bez odsetek (D) = (A)–(B)–(C)	250	30 (na podstawie analizy cen transferowych)
Wewnętrzne opłaty odsetkowe (E)*	0*	0*
Zysk po odjęciu opłat wewnętrznych (F) = (D–E)	250	30

Źródło: opracowanie własne.

księgowane jako koszty z uwagi na lokalne wymogi rachunkowości (600 EUR). Ponadto stały zakład ponosi inne koszty, takie jak wynagrodzenie pana X, wydatki na magazynowanie, płatności za lokalne działania marketingowe (150 EUR – wykazane jako wydatki na rzecz osób trzecich). Zysk zakładu przed opodatkowaniem w sprawozdaniu finansowym wynosi 250 EUR.

Pytanie brzmi, jak obliczyć dochód stałego zakładu do celów GloBE w ramach Filaru II oraz zysk eliminacyjny podlegającej opodatkowaniu działalności gospodarczej dla celów kwoty A? Jeżeli odpowiednia umowa podatkowa jest zgodna z modelem OECD z 2008 r., zachodzi możliwość, że cenę zakupu (w transakcjach wewnętrznych) zaksięgowaną w sprawozdaniu finansowym należy dostosować, aby uwzględnić autoryzowane podejście OECD (AOA – etap 2) (OECD, 2010, ust. 185–186, s. 50). Jeśli przyjmiemy, że niezależne przedsiębiorstwa podobne do rzeczono-go stałego zakładu zgłaszają marżę operacyjną w wysokości 3% (na podstawie analizy cen transferowych), to wewnętrzną cenę zakupu należy dostosować tak, aby tę marżę odzwierciedlić (OECD, 2017, art. 7, ust. 47; OECD, 2022b, zał. I, przykłady 7–13). Zwiększyłyby to cenę zakupu do 820 EUR, a zysk zmniejszyłoby do 30 EUR (aby 3% sprzeda-

ży zgłosić jako zyski operacyjne). Dla celów niniejszego przypadku zakładamy, że nie jest dozwolone odliczanie odsetek wynikających z transakcji wewnętrznych na podstawie odpowiedniej umowy zgodnej z modelem OECD z 2008 r. (zob. kolumnę 2 w tabeli 2).

Chcielibyśmy podkreślić, że dyskusja na temat podejścia do kwestii jednokrotnie opodatkowanego podatnika (*single taxpayer*) w zestawieniu z podwójnie opodatkowanym (*dual taxpayer*) nie jest w tym przypadku istotna, ponieważ pan X oraz jego zespół nie są objęci zakresem art. 9 (OECD, 2010, ust. 230–245, s. 59–62). Ogólnie rzecz ujmując, dane liczbowe, które przygotowaliśmy do celów AOA, najprawdopodobniej posłużą również do określenia dochodu stałego zakładu do celów GloBE oraz jego zysku eliminacyjnego (zob. kolumna 2 w tabeli 2).

Jak wspomniano wcześniej, państwo może zezwolić na odliczenie niektórych wydatków do celów prawa podatkowego (np. pewnego procenta zapasów jako rezerwy na zagrożone należności) (OECD, 2017, art. 7, ust. 30–32). W tych okolicznościach należy posłużyć się skorygowanym zyskiem finansowym, zamiast tym zgłoszonym do celów opodatkowania dochodu (OECD, 2022c, ust. 193–195, s. 78).

## Wnioski

W ramach obecnego międzynarodowego systemu podatkowego podejście do przypisywania zysków stałym zakładom różni się w zależności od kraju. Bazując na odpowiednich przepisach krajowych i umowach podatkowych, niektóre kraje przyjmują autoryzowane podejście OECD (AOA) w pełnym zakresie (tzn. takie jak do cen transferowych), inne stosują podejście AOA w niepełnym zakresie, a jeszcze inne korzystają z metod podziału. Określenie zysków do przypisania stałym zakładom wymaga zatem dokonania analizy przypadku/faktów oraz okoliczności.

Nowy system jest ściśle powiązany z obecnym. Innymi słowy, podejście stosowane do określenia dochodu/straty do celów GloBE lub zysku eliminacyjnego/straty eliminacyjnej stałego zakładu opiera się na istniejącym systemie. To oznacza, że aby obliczyć dochód stałego zakładu do celów GloBE, a także jego zysk eliminacyjny, należy przeprowadzić analizę przypadku/faktów oraz okoliczności.

Jak wykazały studia przypadków, zasady obowiązujące dla cen transferowych często okazują się istotne przy dokonywaniu takich ustaleń. Wskazuje to także na fakt, że konieczne może być przeprowadzanie szczegółowej analizy, zwłaszcza w przypadku stałych zakładów świadczących usługi finansowe (takich jak banki czy firmy zaj-

mujące się globalnym obrotem finansowym oraz ubezpieczeniami). Taka analiza mogłaby również okazać się złożona, ponieważ w wielu przypadkach wymaga subiektywnych ustaleń (np. przypisania wolnego kapitału oraz oprocentowanego długu stałemu zakładowi).

Wobec tego ważne jest, by przedsiębiorstwa międzynarodowe z góry upewniały się co do swojej pozycji w zakresie cen transferowych, ponieważ może ona stanowić podstawę do dokonania obliczeń zysku eliminacyjnego lub do celów GloBE (w wielu przypadkach). W związku z tym można się spodziewać, że w najbliższej przyszłości dwustronne lub wielostronne uprzednie porozumienia cenowe (APA) (OECD, 2022b, ust. 4.142; OECD, 2017, art. 25, ust. 52; OECD, 2022e; przykład wielostronny zob. OECD, 2017; art. 25, ust. 38.2; OECD, 2023b, s. 43–45) będą odgrywać znaczącą rolę, ponieważ w tym obszarze nietrudno o spory (OECD, 2017, art. 7, ust. 55–70; tamże, art. 25, ust. 9).

W niniejszym artykule, posiłkując się studiami przypadków, autorzy pokrótce przeanalizowali podejście do stałych zakładów w ramach Filarów oraz znaczenie zasad dot. cen transferowych w tym kontekście. Konieczne są oczywiście dalsze badania, zwłaszcza w zakresie przypadków trójstronnych oraz podmiotów hybrydowych/transparentnych. Kwestie te zostaną omówione w innej publikacji.

## Bibliografia

- ATAF. (2022). Rekomendacje ATAF w sprawie podejścia do projektowania przepisów dotyczących podatków od usług cyfrowych. [https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document\\_id=79](https://events.ataftax.org/index.php?page=documents&func=view&document_id=79).
- Chand, V., Lembo, G. (2020). Intangible-Related Profit Allocation within MNEs based on Key DEMPE Functions: Selected Issues and Interaction with Pillar One and Pillar Two of the Digital Debate [Przypisywanie zysków z tytułu wartości niematerialnych w obrębie przedsiębiorstw międzynarodowych na podstawie kluczowych funkcji DEMPE: wybrane zagadnienia i powiązania z Filarem I oraz II w związku z debatą w sprawie cyfryzacji]. *International Tax Studies*, 3(6). <https://www.ibfd.org/shop/journal/intangible-related-profit-allocation-within-mnes-based-key-dempe-functions-selected>.
- Chand, V., Turina, A., Ballivet, L. (2020). Profit Allocation within MNEs in Light of the Ongoing Digital Debate on Pillar I – A „2020 Compromise”? From Using A Facts and Circumstances Analysis or Allocation Keys to Predetermined Allocation Approaches [Przypisywanie zysków w obrębie przedsiębiorstw międzynarodowych w świetle trwającej debaty dotyczącej cyfryzacji oraz Filaru I – „Kompromis 2020”? od wykorzystywania analizy faktów i okoliczności lub kluczy podziału do ustalonych metod podziału]. *World Tax J.*, 12, 565–619.
- Drobnik, P. (2018). The Attribution of Profits to a Dependent Agent PE – If the Dependent Agent Is) a Commissionaire (Wholly Owned Subsidiary) of the Principal [Przypisywanie zysków stałemu zakładowi agencyjnemu – jeśli zależny agent jest pośrednikiem (spółką zależną posiadaną w całości) podmiotu głównego]. *International Transfer Pricing Journal*, 25(3).
- Dziurdź, K. (2014). Attribution of Functions and Profits to a Dependent Agent PE: Different Arm’s Length Prin-

- ciples under Articles 7(2) and 9? [Przypisanie funkcji i zysków zależnemu stałemu zakładowi agencyjnemu: różne zasady ceny rynkowej wg. art. 7, ust. 2, i art. 9?]. *World Tax Journal*, 6(2).
- Gramm, C. (2020). Profit Attribution to a Fixed Place Permanent Establishment: Case Study – Showroom [Przypisywanie zysków stałemu zakładowi w stałej lokalizacji. Studium przypadku – Showroom]. *International Transfer Pricing Journal*, 27(2).
- HMRC. (2016). Wielka Brytania: HMRC, INTM267100 – Non-residents trading in the UK: profits of the PE [Nierezydenci prowadzący handel w Wielkiej Brytanii: zyski stałych zakładów]. <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm267100>.
- HMRC. (2022). Wielka Brytania: HMRC, INTM267050 – Non-residents trading in the UK: profits of the PE: Attribution – method of calculation of chargeable profits [Nierezydenci prowadzący handel w Wielkiej Brytanii: zyski stałych zakładów: przypisywanie – metoda obliczania zysków podlegających opodatkowaniu], aktualizacja. <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm267050>.
- Holandia. (2022). Dekret o przypisywaniu zysków stałym zakładom (Besluit winstallocatie vaste inrichtingen 2022 – BWBR0046838) z dnia 2 lipca 2022 r.
- Indie. (2019). Ministerstwo Finansów Indii, Konsultacje społeczne w sprawie wniosku dotyczącego zmiany zasad przypisywania zysków stałym zakładom. [https://www.indianembassyusa.gov.in/pdf/taxcorner/Public\\_consultation\\_apr18.pdf](https://www.indianembassyusa.gov.in/pdf/taxcorner/Public_consultation_apr18.pdf).
- Martin, C., Chand, V., Burkhalter, N. (2022) Arm's Length Principle from a Swiss Perspective: Profit Allocation to Inbound and Outbound Permanent Establishments [Zasada ceny rynkowej z perspektywy Szwajcarii: przypisywanie zysków stałym zakładom typu *inbound* oraz *outbound*]. *Intertax*, 50(1).
- OECD. (2010). Sprawozdanie w sprawie przypisywania zysków stałym zakładom. <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>.
- OECD. (2017). Komentarz OECD do modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku.
- OECD. (2018). Dodatkowe wytyczne dotyczące przypisywania zysków stałym zakładom, Działanie nr 7 BEPS.
- OECD. (2021). Wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji gospodarki – globalne zasady przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (Filar II): Otwarte ramy w zakresie BEPS [Modelowe zasady GloBE]. <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. (2022a). Sprawozdanie z postępu prac w sprawie kwoty A w ramach Filaru I. Dwufilarowa odpowiedź na wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji gospodarki. <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf>.
- OECD. (2022b). Wytyczne w zakresie cen transferowych dla przedsiębiorstw międzynarodowych oraz administracji podatkowych, OECD Publishing.
- OECD. (2022c). Wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji gospodarki – komentarz do globalnych zasad przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (Filar II). <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. (2022d). Wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji gospodarki – globalne zasady przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (Filar II), Przykłady. <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>.
- OECD. (2022e). Podręcznik dot. dwustronnych uprzednich porozumień cenowych. <https://www.oecd.org/publications/bilateral-advance-pricing-arrangement-manual-4aa570e1-en.htm>.
- OECD. (2023a). Wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji gospodarki – wytyczne administracyjne w zakresie globalnych zasadach przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (Filar II). <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf>.
- OECD. (2023b). Podręcznik dot. postępowania w przypadku wielostronnych procedur wzajemnego porozumiewania oraz uprzednich porozumień cenowych. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/focad7f3-en.pdf?expires=1688055608&id=id&accname=guest&checksum=A4410B91FC6CDD0EDFE1A28A1B759115>.
- Ruberti, R. (2022). Applying the AOA to a PE That Performs Services: A Case Study on the Balance Sheet and the Profit and Loss Account of the Branch [Stosowanie podejścia AOA do stałego zakładu świadczącego usługi: studium przypadku na podstawie bilansu oraz rachunku zysków i strat oddziału]. *International Transfer Pricing Journal*, 29(3).
- Tax Foundation. (2021). Corporate Tax Rates around the World [Stawki podatku od osób prawnych na całym]. <https://taxfoundation.org/publications/corporate-tax-rates-around-the-world/#Highest>.
- Wielka Brytania. (2022). Projekt przepisów dotyczących międzynarodowego podatku wyrównawczego. [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/1092586/Draft\\_legislation.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1092586/Draft_legislation.pdf).

## Abstract

### The Pillar One Deal: Implications for Countries and Taxpayers

After years of trying to find multilateral solutions to the challenges brought about by the digitalisation of the economy, the OECD Inclusive Framework tabled the OECD Pillar One proposal in 2019. The Pillar One proposal reallocates taxing rights to market jurisdictions based on a standard formula. The proposal is a deal borne out of negotiation by countries, with input from international organisations and multinational enterprises. Like any deal, there are gains and losses – but only in this case, the impact spills over to parties that are not part of the deal such as taxpayers. In this article, the author discusses the Pillar One deal, looking at the potential benefits and losses for countries and taxpayers.

**Keywords:** OECD Pillar One, participation in Pillar One negotiation, Pillar One gains and losses, complexity

**JEL Classification:** K2, H2

Otrzymany: 30 czerwca 2023 r.  
Zrewidowany: 6 lipca 2023 r.  
Zaakceptowany: 13 lipca 2023 r.  
Opublikowany: 31 lipca 2023 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  
DOMINIŁ J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIEWSKI · ADAM OLCZYK (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

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