

Filar pierwszy: jest porozumienie! Kto na nim skorzysta?

Ruth Mirembe, LL.M.*

Po wielu latach prób znalezienia wielostronnych rozwiązań wyzwań związanych z cyfryzacją gospodarki, OECD przedstawiła w 2019 r. propozycję Filaru I. Projekt ten przenosi prawa podatkowe do jurysdykcji rynkowych w oparciu o jednolitą metodę. Propozycja jest wynikiem negocjacji między krajami, przy udziale organizacji międzynarodowych i przedsiębiorstw wielonarodowych. Jak w przypadku każdej umowy, istnieją zyski i straty – tyle że w tym przypadku skutki dotyczą również podmiotów, które nie są stronami umowy (wśród nich podatników). W artykule autorka omawia umowę w ramach pierwszego filaru, analizując potencjalne korzyści i straty dla państw oraz podatników.

Słowa kluczowe: OECD Filar I, negocjowanie ustaleń w ramach filaru I, Filar I, zyski i straty, kompleksowość

Kody klasyfikacji JEL: K2, H2

* Pracownik naukowo-dydaktyczny WU Transfer Pricing Center, Instytut Austriackiego i Międzynarodowego Prawa Podatkowego, Wiedeński Uniwersytet Ekonomii i Biznesu • ✉ ruth.mirembe@wu.ac.at • ORCID: 0009-0001-2894-2564

*„Proste jak drut” – powiedział ten,
kto nie widział filaru pierwszego.*

Wprowadzenie

OECD zdaje się docierać do schyłku procesu, który zdominował rozmowy na temat opodatkowania międzynarodowego w większej części ery po BEPS. Projekt BEPS 1.0 zrodził BEPS 2.0 po tym, jak działanie nr 1 – *Wyzwania podatkowe w gospodarce cyfrowej* – zostało pozostawione w toku. OECD nie ustawała w poszukiwaniach rozwiązań problemów stwarzanych przez szybko rozwijają-

cą się gospodarkę cyfrową, a na pytania zadawane przez świat odpowiedziała przełomowym filarem drugim. Rozwiązanie to wykracza poza sektor cyfrowy i ma obecnie zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw, które wpisują się w jego zakres, z wyjątkiem określonych branż. Filar pierwszy dotyczy przeniesienia praw do opodatkowania na jurysdykcje rynkowe, podczas gdy filar drugi nakłada minimalną globalną stawkę podatku od osób prawnych. Ten artykuł omawia wyłącznie filar pierwszy.

Propozycja opisana w ramach filaru pierwszego jest pomysłem rewolucyjnym, nieopierającym się na żadnych znanych zasadach. Na przykład: Dla-

czego próg rentowności wynosi 10%, a nie 8% czy 25%? Dlaczego próg redystrybucji wynosi 25%, a nie 50% czy 20%? Jakie zasady kryją się za regułą *de minimis*? Na te pytania nie ma oczywistych odpowiedzi. Filar pierwszy stanowi po prostu porozumienie polityczne wynegocjowane przez członków OECD/G20 jako otwarte ramy w zakresie BEPS. Innymi słowy, jest to umowa.

Słownik Merriam Webster definiuje angielski rzeczownik *deal*, czyli „umowa”, między innymi jako „układ nastawiony na wzajemne korzyści” (Merriam Webster, 2023). W odniesieniu do filaru pierwszego umowa byłaby porozumieniem przynoszącym korzyści wszystkim krajom, które są jej stronami. Ustalenia OECD wykraczają jednak poza podmioty objęte otwartymi ramami w zakresie BEPS i dotyczą podatników, na których spoczywa finalne obciążenie podatkowe. W związku z tym analiza przeprowadzona w tym artykule odnosi się nie tylko do podmiotów objętych otwartymi ramami BEPS. Aby odpowiedzieć na pytanie: „Kto na nim skorzysta?”, autorka analizuje zarówno proces negocjowania ustaleń poczynionych w ramach filaru pierwszego, jak i treść propozycji w nich zawartych.

Artykuł jest uporządkowany następująco: W części *Filar I taki, jaki jest* przedstawiono przegląd propozycji zawartych w filarze pierwszym. Część *Udział w procesie opisanym w ramach filaru I* omawia przebieg procesu stanowiącego *clou* filaru pierwszego, przy czym szczególną uwagę poświęcono uczestnictwu różnych podmiotów. W części *Co zyskują kraje* rozważa się potencjalne zyski i straty krajów oraz podatników.

Filar I taki, jaki jest

Obecnie filar I ma dwa człony: kwotę A i kwotę B. Ich fundamentem są administracja oraz zasady pewności podatkowej. W chwili pisania tego artykułu status filaru pierwszego opisany jest w sprawozdaniu z postępów w zakresie kwoty A z lipca 2022 r., sprawozdaniu z postępów w zakresie aspektów administracyjnych i pewności podatkowej z października 2022 r., dokumencie z grudnia

2022 r. w sprawie konsultacji publicznych w zakresie projektów artykułów dotyczących zniesienia podatków cyfrowych, a także w dokumencie z grudnia 2022 r. w sprawie konsultacji publicznych w zakresie kwoty B (OECD, 2022a).

Zakres obowiązywania filaru pierwszego opiera się na dwóch testach: przychodu i rentowności. Grupa musi uzyskiwać roczne przychody przekraczające 20 mld EUR, a rentowność powinna wynosić co najmniej 10% (OECD, 2022a). Zakres nie obejmuje podmiotów z sektora wydobywczego i regulowanych usług finansowych. Jurysdykcja rynkowa ma prawo nałożyć opodatkowanie w ramach pierwszego filaru, jeśli przychody w niej uzyskane wynoszą co najmniej 1 mln EUR lub 250 000 EUR w przypadku jurysdykcji o PKB niższym niż 40 mld EUR. Sprawozdanie z postępów zawiera szczegółowy opis zasad ustalania źródła przychodów. Zasadniczo opierają się one na lokalizacji konsumenta towarów lub usług. Wyjątkiem od tej reguły są usługi pośrednictwa świadczone online, w przypadku których przychody są dzielone między lokalizację sprzedawcy i nabywcy.

Obliczenie kwoty A rozpoczyna się od oszacowania rentowności grupy międzynarodowej (objętej zakresem filaru), która powinna wynosić 10%. Następnie 25% zysków powyżej progu 10% jest ponownie przydzielane jurysdykcjom rynkowym. W stosownych przypadkach stosuje się zasadę bezpiecznej przystani dla marketingu i dystrybucji (MDSH) w celu zmniejszenia części kwoty A przysługującej konkretnej jurysdykcji. W dalszej części artykuł zagłębia się w zasadę MDSH, odnosząc się do tego, jak opowiedziano się za nią w dokumencie w sprawie konsultacji publicznych w tym zakresie. Kraje, w których podmioty należące do grupy objętej zakresem filaru i opłacającej podatki w ramach zwykłego systemu podatkowego, mogą być uprawnione do ponownego przydziału kwoty A, jeśli przejdą test powiązania podatkowego (*nexus*). Stwarza to ryzyko podwójnego opodatkowania, a problem ma rozwiązać skomplikowany proces jego eliminacji.

Podczas gdy obliczanie kwoty A zachodzi na poziomie grupy, ustalanie zysku eliminacyjnego odbywa się na poziomie jednostki. Punktem

wyjścia jest obliczenie zysku eliminacyjnego jednostki w grupie (OECD, 2022a). Tak więc zysk eliminacyjny jest zyskiem z poziomu rachunkowości finansowej jednostki podlegającej danej jurysdykcji, z zastrzeżeniem szczególnych korekt, które obejmują między innymi: wykluczenie zysków lub strat kapitałowych spoza portfela oraz kosztów niedozwolonych według wytycznych. Obowiązek zwolnienia z podwójnego opodatkowania spoczywa na jurysdykcjach, które kwalifikują się jako określone jurysdykcje. Kwota zwolniona przez każdą określoną jurysdykcję jest ustalana na podstawie systemu poziomowego opartego na zwrocie z amortyzacji i wynagrodzeń. Szczegóły w zakresie tego, czego dotyczy zwrot z amortyzacji i wynagrodzeń, były nadal przedmiotem dyskusji w momencie pisania niniejszego artykułu.

Kraje, które postanowią korzystać z filaru pierwszego, mają obowiązek znieść istniejące podatki od usług cyfrowych (DST) i zobowiązują się nie wprowadzać żadnych nowych w przyszłości (OECD, 2022a). W projekcie Konwencji wielostronnej dotyczącej znoszenia DST państwo, które takie podatki egzekwuje, na pewien okres traci swoją część kwoty A (OECD, 2022b). Podatek cyfrowy to taki, który ma zastosowanie wyłącznie do osób niebędących rezydentami lub przedsiębiorstw stanowiących własność zagraniczną i który jest pobierany od dochodu brutto oraz nie jest podatkiem dochodowym w świetle obowiązujących w danej jurysdykcji krajowych przepisów podatkowych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (OECD, 2022a). Może się to odbywać bezpośrednio lub pośrednio, lecz *de facto* z zakresu podmiotowego tego podatku wykluczeni są podatnicy krajowi.

Drugi człon filaru pierwszego to kwota B. Kwotę B można modelować jako bezpieczną przystań lub zalecanie zasady ceny rynkowej, w efekcie czyniąc z niej narzędzie oceny ryzyka (OECD, 2022a). Celem jest uproszczenie stosowania zasady ceny rynkowej w odniesieniu do odpowiednich transakcji i ograniczenie liczby powszechnych sporów w zakresie funkcji marketingowych i dystrybucyjnych (OECD, 2022a). Dotyczy to podmiotów, które wykonują podstawowe działania marketingowe oraz

dystrybucyjne. Obecnie OECD analizuje transakcje kupna-sprzedaży, a także pośrednictwo sprzedażowe oraz umowy typu *commissionnaire arrangement* (OECD, 2022c). Określenie, czy transakcje podlegają pod kwotę B, zależy od tego, czy dany podmiot wykonuje działania podstawowe, czy też nie. Dokument konsultacyjny zawiera wytyczne w zakresie ustalania istotnych ekonomicznie cech transakcji podlegających pod kwotę B, czyli funkcji, aktywów, ryzyka, strategii biznesowych i okoliczności gospodarczych. Kwota B opiera się na metodologii wyceny bazującej na metodzie marży transakcyjnej netto (TNMM).

Udział w procesie opisanym w ramach filaru I

Już od momentu powstania w 1960 roku OECD była organizacją zrzeszającą najbogatsze kraje świata i w dużej mierze taką pozostała. Jednakże organizacja ta wywiera realny wpływ zarówno na państwa członkowskie, jak i kraje, które do jej szeregów nie należą (Brauner, 2003). Magalhaes argumentuje, że w efekcie niewielka liczba bogatych krajów narzuca swoje idee całemu światu za pomocą niewiążących mechanizmów (Magalhaes, 2018 s. 499). Na przykład wiele dwustronnych umów podatkowych wzorowanych jest na modelowej konwencji podatkowej OECD. Niektóre kraje, takie jak Uganda, otwarcie deklarują, że wytyczne OECD dotyczące cen transferowych mają zastosowanie do transakcji między podmiotami powiązаныmi (Rozporządzenie w sprawie podatku dochodowego [cen transferowych], z 2011 r.). Czyni to z tych wytycznych część ram prawa podatkowego w tych krajach, mimo że nigdy nie były one stronami w dyskusjach, które doprowadziły do opracowania odpowiednich instrumentów OECD.

Projekt BEPS 1.0 stanowił krok w kierunku pewnej formy globalnego uczestnictwa. W projekt zaangażowało się 60 krajów, a wśród nich były państwa niebędące członkami OECD (OECD, 2015). Jednakże niektóre kraje zostały wprawdzie zaproszone, lecz nie udzielono im głosu, którym mogły-

by realnie wpłynąć na podejmowane decyzje (Brosens, Bossuyt, 2020, s. 348). Niektórzy badacze, tacy jak Reuven i Xu, uważali to za porażkę projektu, ponieważ udział w nim zupełnie nie przypominał członkostwa w ONZ (Reuven, Xu, 2016, s. 210). W 2016 r. po opublikowaniu raportów BEPS 1.0 OECD utworzyła otwarte ramy w zakresie BEPS OECD/G20, oficjalnie zapraszając do uczestnictwa kraje nienależące do OECD. Wśród celów otwartych ram w zakresie BEPS znajdują się: dokonanie przeglądu i monitorowanie realizacji projektu BEPS. Kraje niebędące członkami OECD musiały przystać na pakiet BEPS, aby móc dołączyć do otwartych ram w zakresie BEPS. W rezultacie powierzono im zadanie wdrożenia i monitorowania wytycznych, w których negocjowaniu nie brały udziału. Zatem fundamenty uczestnictwa w BEPS 2.0 są problematyczne.

Zrodziły się wobec tego wątpliwości w zakresie legitymizacji zajmowania przez OECD wiodącej pozycji na arenie międzynarodowego systemu podatkowego. Legitymizacja jest definiowana wielorako. Autorka niniejszego artykułu posługuje się definicją zaproponowaną przez Brosensa i Bossuyta, zgodnie z którą legitymizacja oznacza władzę nad podejmowaniem i interpretowaniem decyzji (Brosens, Bossuyt, 2020, s. 313). Innymi słowy, pytanie, na które należy odpowiedzieć, brzmi: „Co daje organizacji prawo do podejmowania rzeczonych decyzji?” (Staden, 2003, s. 20). Legitymizacja jest ideą wieloaspektową (Peters, 2014). Uczelni wyróżnili jej trzy rodzaje: legitymizację *a priori* (*input*), proceduralną (*throughput*) oraz *a posteriori* (*output*) (Brosens, Bossuyt, 2020, s. 340). Według Scharpfa legitymizacja *a priori* oznacza, że wszystkie osoby i podmioty, których dotyczy decyzja, powinny mieć możliwość wypowiedzenia się, a efekt być korzystny dla wszystkich zaangażowanych stron (Scharpf, 1999, s. 7). Legitymizacja proceduralna dotyczy procesu decyzyjnego. Schmidt podaje cztery kryteria określania legitymizacji proceduralnej: skuteczność, odpowiedzialność, przejrzystość i inkluzywność (Schmidt, 2013, s. 2). Legitymizacja *a posteriori* koncentruje się na wyniku interesującej podmioty, na które będzie miał on wpływ (Brosens, Bossuyt, 2020,

s. 351). W przypadku opodatkowania międzynarodowego podmiotami, na które mają wpływ decyzje OECD, są kraje naturalnie zobowiązane do nakładania stosownych w ich mniemaniu podatków oraz podatnicy, na których podatek jest nakładany. Poniżej przedstawiono analizę legitymizacji BEPS 2.0 w świetle trój aspektowego podejścia do legitymizacji.

Instrumenty OECD, takie jak sprawozdania BEPS i towarzyszące im wielostronne konwencje MLI, ograniczają zdolność państw do projektowania systemów podatkowych, które uważają za korzystne. Ostatecznie niezależnie od tego, jakie opracowuje się polityki i instrumenty podatkowe, oddziałują one na podatnika na przykład poprzez zwiększanie złożoności i obciążeń związanych z przestrzeganiem przepisów. Nie sposób przecenić znaczenia udziału państw i podatników w procesach decyzyjnych na poziomie OECD. Aby międzynarodowy system podatkowy działał sprawnie, zaangażowane strony muszą go zaakceptować, zrozumieć i zinternalizować (Magalhaes, 2018, s. 526). Oczywiście łatwiej powiedzieć niż zrobić, jako że na świecie jest 195 państw i nieprzebrana liczba podatników. Autorka zastanawia się, czy legitymizację można osiągnąć wyłącznie poprzez udział w procesie decyzyjnym wszystkich krajów świata i wszystkich podatników. Ze względów praktycznych byłoby to zadanie nie do wykonania również dlatego, że niektóre państwa i niektórzy podatnicy mogą postanowić w nim nie uczestniczyć. Zdaniem autorki niezwykle ważne jest, aby zapewnić wszystkim stronom realną możliwość uczestnictwa. Mogłaby ona polegać na oferowaniu wsparcia państwom, które nie są zdolne znacząco udzielać się w zakresie bardzo złożonych zagadnień.

Projekt BEPS 2.0 stanowił znaczny postęp, jeśli chodzi o uczestnictwo różnych państw w procesie decyzyjnym. W grudniu 2022 r. 138 krajów przyłączyło się do oświadczenia, które dawało rozwiązanie dwufilarowemu zielone światło (OECD, 2022d). Dwaj członkowie otwartych ram w zakresie BEPS, kraje rozwijające się, Kenia i Nigeria odmówiły przystąpienia do porozumienia. W konsultacjach uczestniczyły także regionalne organy podatko-

we, takie jak afrykańskie Forum Administracji Podatkowej (ATAF). Można by argumentować, że członkowie regionalnych organów podatkowych, którzy nie dołączyli do otwartych ram w zakresie BEPS, są pośrednio reprezentowani przez te organy. Jednakże mandat organów regionalnych może nie obejmować poszczególnych krajów i dlatego ważne jest, aby różne państwa mogły uczestniczyć we własnym zakresie. Inne podmioty niepaństwowe, takie jak organizacje non-profit i kuźnie idei, wniosły cenny wkład w konsultacje. Na przykład South Centre przedstawiło pogląd na sprawę z perspektywy krajów rozwijających się (South Centre, 2022). Pomaga to wypełnić lukę w uczestnictwie w przypadku krajów rozwijających się, które mogą nie mieć wystarczających zasobów, aby w pełni zinternalizować wpływ filaru pierwszego i opowiedzieć się za własnymi interesami.

W zakresie udziału podatników w procesie decyzyjnym okazją do przedstawienia swoich opinii na temat filaru pierwszego były dla nich konsultacje publiczne przeprowadzone przez OECD. Nie ma jednak pewności, czy OECD wzięła je pod uwagę. Jednakże zmiany obecne w sprawozdaniu z postępów prac nad filarem pierwszym z lipca 2022 r. wskazują na to, że zostały uwzględnione (EY, 2022). Przełomowe masowe uczestnictwo państw i kilku podmiotów niepaństwowych jest godne pochwały. Jest to ukłon w stronę legitymizacji OECD oraz BEPS 2.0 w aspekcie legitymizacji *a priori*. Jednak biorąc pod uwagę fakt, że ONZ ma 193 członków, masy krytycznej krajów rozwijających się wciąż w OECD brakuje. Na przykład spośród 54 krajów afrykańskich tylko 27 należy do otwartych ram w zakresie BEPS (OECD, 2022).

W odniesieniu do kryteriów oceny legitymizacji proceduralnej, czyli skuteczności, odpowiedzialności, przejrzystości i inkluzywności, autorka jest zdania, że OECD poczyniła w tym kierunku znaczące postępy. OECD stała przed trudnym zadaniem realizacji BEPS 1.0 w ciągu dwóch lat. Przez wzgląd na skuteczność działań ograniczenie liczby uczestniczących krajów wydawało się rozsądnym posunięciem, ponieważ ich mnogość przedłużałaby proces dochodzenia do konsensusu. Inkluzywność poświęcono na rzecz skuteczności.

W porównaniu z projektem BEPS 1.0, który trwał dwa lata, zainteresowane strony miały znacznie więcej możliwości monitorowania prac nad filarem pierwszym od czasu opublikowania przez OECD w 2019 r. pierwszego dokumentu konsultacyjnego w sprawie ujednoczonego podejścia. Pozwoliło to licznym zainteresowanym stronom na znaczące zaangażowanie się w ten proces. Otrzymane uwagi do dokumentów konsultacyjnych, podobnie jak w przypadku BEPS 1.0, opublikowano na stronie internetowej OECD. Webinaria na temat filaru pierwszego również w dalszym stopniu zaangażowały społeczeństwo, co jest ważnym aspektem przejrzystości i inkluzywności procesu decyzyjnego.

Jednakże niektóre kraje rozwijające się, takie jak Nigeria, uważały, że ich poglądy zostały zignorowane (Marketforces Africa, 2021). W swoich uwagach na temat lipcowego sprawozdania z postępów prac nad Filarem I Nigeria stwierdziła, że treść tego sprawozdania wykraczała poza uzgodnienia poczynione przez członków otwartych ram w zakresie BEPS w oświadczeniu z października 2021 r. (Nigeria, 2022). Nie ma pewności, czy OECD uwzględni alternatywne propozycje przedstawiane przez członków otwartych ram w zakresie BEPS lub opinię publiczną. Przejrzystość zdaje się być ograniczona do ujawniania informacji otrzymanych od społeczeństwa. Reakcje opinii publicznej mogą być tak zróżnicowane, że odpowiadanie na każdy komentarz w praktyce staje się niemożliwe. Rozwiązaniem mogłoby być wyodrębnianie wspólnych wątków w komentarzach, grupowanie ich i przedstawianie powodów wyboru takiej polityki, a nie innej. To samo należałoby zrobić w odniesieniu do obaw członków otwartych ram w zakresie BEPS i innych partnerów, takich jak regionalne organy podatkowe. Dzięki temu proces ten mógłby stać się czymś więcej niż tylko odhaczaniem pozycji na liście wymogów organizacyjnych związanych z uczestnictwem podmiotów w celu zachowania przez OECD zgodności z przepisami. Nadałoby to procesowi decyzyjnemu większej przejrzystości i zapewniłoby osiągnięcie legitymizacji proceduralnej.

W zakresie legitymizacji *a posteriori* należałoby odpowiedzieć na pytanie, czy Filar I w obec-

nej formie jest wynikiem, który przynosi korzyści zainteresowanym stronom. Jak stwierdzono we wstępie, zainteresowane strony to nie tylko państwa, ale także podatnicy. Dla krajów rezultat wdrożenia Filaru I może zależeć od indywidualnych okoliczności, zwłaszcza sytuacji ekonomicznej w państwie, czyli od tego, czy jest to kraj rozwijający się, czy rozwinięty, oraz czy posiada duży czy mały rynek. Duże rynki zyskują najczęściej na ponownym przydzielaniu kwoty A. Kraje rozwinięte, które w ramach obecnego systemu podatkowego otrzymują większość zysków rezydualnych, utracą ich część na rzecz jurysdykcji rynkowych. Jest to oczywiście strata, jednak może być korzystną opcją dla państw takich jak USA, które sprzeciwiają się nakładaniu podatków od usług cyfrowych na swoich mieszkańców przez jurysdykcje rynkowe. Kraje rozwijające się mogą niewiele zyskać na ponownym przydzielaniu dochodów, a przy tym, podobnie jak kraje rozwinięte, stają w obliczu utraty swojego prawa do nakładania podatków od usług cyfrowych. Efekt wprowadzenia filaru pierwszego może przynosić korzyści krajom rozwijającym się, ale jedynie w nieznacznym stopniu. Rezultaty osiągnięte przez kraje rozwijające się zostały szczegółowo przeanalizowane w sekcji *Podatnicy w świecie Filaru I* artykułu.

Z uwagi na kwestię legitymizacji niektórzy uczeni, tacy jak Reuven Avi Yonah, sugerują, że pieczę nad międzynarodową polityką podatkową powinna przejąć ONZ, ponieważ organizacja ta jest bardziej reprezentatywna niż OECD (Reuven, Xu, 2016). W listopadzie 2022 r. Zgromadzenie Ogólne ONZ zagłosowało za przejęciem globalnej polityki podatkowej i decyzji podatkowych przez ONZ. Ruch ten poparły kraje rozwijające się, które są zdania, że ONZ lepiej nadaje się do kierowania międzynarodową polityką podatkową niż OECD. Niezależnie od tego, czy rola OECD w kształtowaniu międzynarodowej polityki podatkowej przejdzie na ONZ czy nie, BEPS 2.0 pokazuje, że te pierwsza organizacja jest w stanie zgromadzić liczne kraje, w tym państwa niebędące jej członkami. Pod tym względem proces opisany w ramach Filaru I stanowi porozumienie zarówno dla członków otwartych ram w zakresie BEPS, jak i podatników.

Co zyskują kraje

Organizacje międzynarodowe, takie jak OECD, MFW i Bank Światowy, klasyfikują gospodarki światowe jako kraje rozwinięte i rozwijające się. Choć niektórzy autorzy nie zgadzają się z taką klasyfikacją, jest ona stosowana powszechnie, również w tym artykule (Nielson, 2011). Podobnie jak sama klasyfikacja, parametry zaliczania kraju do danej kategorii nie są jednolite. Można jednak bez obaw stwierdzić, że kraje rozwinięte są bogatsze i znacznie bardziej zaawansowane w rozwoju w porównaniu z krajami rozwijającymi się. Niektóre kraje rozwijające się są także uznawane za gospodarki wschodzące. Chociaż nie istnieje jasna definicja gospodarki wschodzącej, uważa się, że ma ona większe znaczenie ekonomiczne, stały dostęp do rynku i poczyniła postępy w kierunku osiągania dochodów na średnim poziomie (MFW, 2021). W zakresie efektów filaru pierwszego sytuacja gospodarek wschodzących, takich jak Chiny, Brazylia czy Indie, które posiadają duże rynki i prawdopodobnie przejmą znaczną część redystrybuowanych dochodów, nie jest taka sama jak innych krajów rozwijających się. W tej sekcji odniesienia do krajów rozwijających się dotyczą jurysdykcji o niskich dochodach, które nie są tak zaawansowane w rozwoju i nie mają takich rynków jak gospodarki wschodzące.

Jak wspomniano w sekcji *Udział w procesie opisanym w ramach Filaru I*, Filar I był przełomowy nie tylko pod względem swojej treści, ale także bezprecedensowego udziału w nim krajów zarówno rozwijających się, jak i rozwiniętych. Ogólny cel filaru pierwszego dotyczący uporania się z kwestiami podatkowymi wynikającymi z wprowadzania cyfrowych modeli biznesowych odpowiada aspiracjom wszystkich krajów, niezależnie od ich poziomu rozwoju. Nic więc dziwnego, że wiele krajów postanowiło przystąpić do otwartych ram w zakresie BEPS, mimo że udział uzależniony był od przyjęcia propozycji BEPS wynegocjowanych przez zaledwie garstkę krajów. Dla wielu krajów rozwijających się ochrona i dywersyfikacja podstawy opodatkowania mają kluczowe znaczenie, ponieważ mniejsze podatki przekłada-

ją się na mniej zasobów na bardzo potrzebne usługi społeczne oraz niezbędną infrastrukturę (ATAF, 2019, s. 2).

Wszelkie widoki na sukces propozycji przedstawionych w ramach Filaru I zależą od tego, czy jego efekty będą korzystne dla wszystkich członków otwartych ram w zakresie BEPS. Innymi słowy, musi to być gra warta świeczki. Filar I został zaprojektowany w sposób, który może pozwolić sprostać współczesnym wyzwaniom, takim jak opodatkowanie w przypadku braku fizycznej obecności podmiotu. Takie elementy jak test powiązania podatkowego (*nexus*) i zasady *de minimis* rozszerzają zakres obowiązywania kwoty A na kraje o niskich dochodach. Wprowadzenie kwoty B stanowi okazję do uproszczenia analizy cen transferowych w przypadku podstawowych usług marketingowych i dystrybucyjnych. Jednak korzyści te mogą przepaść z uwagi na złożoność całej konstrukcji podatkowej. Poniżej przedstawiono dalszą dyskusję na temat tych zagadnień w podziale na kwoty A i B.

Kwota A

Wielopoziomowy system zasad dotyczących powiązań (*nexus*), które obniżają próg do 250 000 EUR dla krajów, których PKB wynosi mniej niż 40 mld EUR, pozwalają wielu krajom rozwijającym się i o niskich dochodach korzystać na ponownym przydziale zysków (OECD, 2022). Ponadto przepisy dotyczące źródeł przychodów opierają się głównie na lokalizacji konsumentów, a więc *de facto* przydzielają kwotę A krajom, w których grupa objęta zakresem filaru nie jest fizycznie obecna, co stanowi rozwiązanie obecnej zagwozдки dotyczącej opodatkowania cyfrowych modeli biznesowych (OECD, 2022). Jednakże w przypadku krajów, w których znajdują się podmioty zależne należące do grupy objętej zakresem filaru, ponownie przydzielana kwota A może zostać utracona przez wzgląd na obowiązek zwolnienia z podwójnego opodatkowania. Chociaż sytuację może poprawić zasada *de minimis*, która gwarantuje, że kraje o bardzo niskich kwotach A nie muszą podejmować działań w celu wyeliminowania

wania podwójnego opodatkowania, nie znika ono całkowicie. W takim przypadku państwo pobiera podatki tylko w ramach zwykłego systemu opodatkowania dochodu. Autorka zastanawia się, czy w takiej sytuacji wdrożenie Filaru I przynosi jakiegokolwiek korzyści poza uzyskaniem statusu państwa współpracującego w ramach walki o międzynarodową koordynację podatkową.

Kraje rozwijające się z dochodami poniżej 250 000 EUR nie uzyskują części kwoty A. Niższy próg *nexus* nie ma w ich przypadku znaczenia. Nawet w krajach o stosunkowo dużej liczbie ludności siła nabywczą obywateli może być ograniczona. Takim krajom może brakować motywacji do przyjęcia filaru pierwszego. Co więcej, nadal będą one stały przed wyzwaniem dotyczącym opodatkowania w przypadku braku fizycznej obecności podmiotu. Kraje te mogą wprowadzać innowacje pozwalające im zwiększać dochody z gospodarki cyfrowej, w tym podatki od usług cyfrowych. Mogą również wprowadzać kolejne podatki od konsumpcji usług cyfrowych, które mogą okazać się regresywne dla ich mieszkańców, zwłaszcza w krajach, w których dochody osobiste są na ogół niskie.

W odniesieniu do zysków w postaci dochodów OECD szacuje ponowne przydzielenie 200 mld USD w 2021 r. (OECD, 2023). Szacunki te podwoiły się w porównaniu z przewidywaniami z 2020 r., które plasowały się na poziomie 100 mld EUR (OECD, 2020). Ocena skutków gospodarczych OECD sugeruje, że kraje o niskich i średnich dochodach mają uzyskać więcej środków niż kraje o wysokich dochodach, natomiast ośrodki inwestycyjne dochody stracą (OECD, 2022a). Dane wykorzystane przy sporządzaniu oceny pochodziły z okresu poprzedzającego pandemię COVID-19 i, jak się spodziewano, w niektórych przypadkach były niewystarczające (OECD, 2023). Niewłaściwe dane stwarzają szerokie pole do znacznych odchyleń od szacunków dotyczących wdrożenia Filaru I.

Przeprowadzono inne oceny podobne do tej, której dokonała OECD, jednak ich wspólnym mianownikiem było zastosowanie niewłaściwych danych (Devereux, Simmler, 2021; Starkov, Jin, 2022). Starkov i Jin szacowali, że redystrybucja kwoty

A do państw członkowskich South Centre, czyli w dużej mierze krajów rozwijających się, wyniesie w 2020 r. 4,9 mld USD. Prognoza obejmuje też gospodarki wschodzące z dużymi rynkami, takie jak Chiny (Starkov, Jin, 2022). Z tego powodu przychody przydzielane członkom South Centre po wyłączeniu dużych rynków mogą wynieść znacznie mniej niż 4,9 mld USD. Tandon i Rao oceniają zyski z kwoty A członków South Centre, posilując się dostępnymi danymi dotyczącymi sprzedaży cyfrowej i obowiązujących w tych krajach podatków od usług cyfrowych. Te dane wskazują, że Argentyna uzyska najwyższy – na poziomie 1,7% – zysk z kwoty A jako procent dochodów z podatku dochodowego oraz przychodów z zysków netto (Tandon, Rao, 2022). W wielu krajach przyrost wyniesie mniej niż jeden punkt procentowy.

Dane OECD są agregowane dla grup jurysdykcji, takich jak „kraje o niskich dochodach”, oraz na poziomie globalnym. Nie odzwierciedla to korzyści, jakie mogłyby uzyskać poszczególne kraje. Porozumienie w postaci filaru pierwszego miało by większe szanse powodzenia, gdyby kraje miały pełny obraz swoich skarbów państwa, ale takie dane są trudne do uzyskania przez badaczy. Z dostępnych danych wynika, że jurysdykcje być może będą musiały zadowolić się minimalnym zyskiem. Czy wystarczy on, by utrzymać porozumienie w mocy, to się okaże.

Co więcej, zyski wynikające z wdrożenia pierwszego filaru może obniżyć poziom skomplikowania systemu. W wielu jurysdykcjach ceny transferowe generalnie postrzegane są jako skomplikowane (Colliard i in., 2021). Taki poziom skomplikowania naraża kraje rozwijające się na agresywne planowanie podatkowe i unikanie opodatkowania (Poccioto, 2018). Ponadto kraje rozwijające się odczuwają złożoność systemu tym dotkliwiej, że często dysponują mniejszymi zasobami, które mogą przeznaczyć na szkolenie i utrzymanie personelu, a także wykorzystywanie technologii ułatwiających ustalanie cen transferowych (Bird, Zolt, 2008). W konstrukcję systemu wpisane jest ryzyko spadku skuteczności. Jeżeli kraje rozwijające się będą otrzymywać jedynie znikomą kwotę podatków z ponownie przydzielanych zysków, może

się to okazać nieproporcjonalne do wysiłków podjętych na rzecz wdrożenia wysoce skomplikowanego filaru pierwszego. Nie powstrzyma to dążeń do poszerzania podstawy opodatkowania przedsiębiorstw międzynarodowych, zwłaszcza w sektorze cyfrowym.

Wyzwania, jakie stawia przed krajami opodatkowanie gospodarki cyfrowej, doprowadziły do wprowadzenia podatków od usług cyfrowych (DST) (Kofler, Sinnig, 2019). Trend ten zapoczątkowały kraje bardziej rozwinięte, takie jak Wielka Brytania, a kraje rozwijające się go podchwyciły (Cui, 2019). Wobec następstw kryzysu finansowego z 2010 r. oraz medialnej sensacji wokoło podatków płaconych przez przedsiębiorstwa w gospodarce cyfrowej różne kraje żywiej zainteresowały się opodatkowaniem tego sektora (Reuven, Xu, 2016). Wiele osób, w tym politycy, miało poczucie, że korporacje międzynarodowe nie płacą uczciwej części podatku w odniesieniu do swoich zarobków (parlament brytyjski, YouTube). Jeśli w związku z wdrożeniem kwoty A do skarbów państw nie będą wpływać znaczne dochody, prawdopodobnie nadal będzie panować przekonanie, że przedsiębiorstwa międzynarodowe nie płacą uczciwej części podatków (Greil i in., 2023). Mogłoby to zniechęcać do znoszenia podatków od usług cyfrowych, a to stanowi jeden z warunków korzystania z filaru pierwszego (OECD, 2022). Ponadto podatki od usług cyfrowych mogą przynosić większe zyski, jeżeli ich zakres podmiotowy nie ogranicza się do kilku grup międzynarodowych, jak to ma miejsce w przypadku Filaru I (Tandon, Rao, 2022).

Kwota B

Środki upraszczające proponowane w ramach kwoty B mają na celu sprawić, że ceny transferowe będą dla krajów rozwijających się mniej uciążliwe (OECD, 2022c). Jednak należałoby poprawić niektóre aspekty tego systemu, aby ten cel osiągnąć. Proponowany zakres kwoty B jest ograniczony do podmiotów zlokalizowanych w krajach, które służą im także za główne rynki (OECD, 2022c). To wyklucza regionalnych dystrybutorów, którzy obsługują większe rynki. Rynki wielu kra-

jów rozwijających się nie są wystarczająco duże, aby przedsiębiorstwa międzynarodowe tworzyły w nich podmioty lokalne. Działalność marketingowa i dystrybucyjna jest prowadzona przez podmioty regionalne, których profil działalności może być podobny do profilu podmiotów, które obsługują wyłącznie swoje rynki lokalne. Na przykład jednostka międzynarodowej grupy w Kenii mogłaby obsługiwać cały region Afryki Wschodniej. Funkcje tego podmiotu mogą się ograniczać do kupowania towarów od podmiotu powiązanego i sprzedawania ich hurtownikom w całym regionie. Zasadniczo jedyną różnicą między takim podmiotem a innym, który obsługuje głównie jeden kraj, jest liczba klientów. W poszczególnych krajach w danym regionie mogą panować podobne warunki gospodarcze, a zatem są one porównywalne. Zdaniem autorki zakres podmiotowy kwoty B powinien zostać rozszerzony na podmioty obsługujące regiony, w których sytuacja gospodarcza jest podobna, pod warunkiem że pełnią one wyłącznie podstawowe funkcje marketingowe i dystrybucyjne.

OECD zapytała opinię publiczną o uwzględnienie pośrednictwa sprzedażowego oraz umów typu *commissionnaire arrangement* (OECD, 2022c). Jurysdykcje o niskiej wydajności – przeważnie kraje rozwijające się – opowiadają się za ich uwzględnieniem, jako że w tych państwach często zawiera się tego typu porozumienia biznesowe (OECD, 2022c). Inne kraje są zdania, że transakcje kupna-sprzedaży znacznie różnią się od pośrednictwa sprzedażowego i umów typu *commissionnaire arrangement*. Autorka uważa, że pogląd krajów rozwijających się powinien przeważać. W tym przypadku pośrednicy sprzedażowi i agenci w umowach typu *commissionnaire arrangement* prawdopodobnie będą w znacznym stopniu kontrolowani przez grupę objętą zakresem filaru, w imieniu której działają. Mogą pełnić funkcje podobne do jednostki grupy zajmującej się podstawowymi działaniami marketingowymi i dystrybucyjnymi. Ponieważ takie rozwiązanie jest powszechnie stosowane w wielu krajach rozwijających się, uproszczenie zasad ustalania cen transferowych mogłoby okazać się bardzo uży-

teczne w jurysdykcjach o niskiej wydajności, którym często trudno znaleźć transakcje porównywalne do tych.

Propozycja zdaje się prawą ręką dawać, a lewą odbierać. To, co z jednej strony można zyskać, traci się w wyniku eliminowania podwójnego opodatkowania i ponoszenia wysokich kosztów administracyjnych. Kraje rozwijające się prawdopodobnie będą miały mniejszy udział w zyskach niż kraje rozwinięte, a ponadto staną w obliczu zadania wyeliminowania podwójnego opodatkowania. Podsumowując, filar pierwszy nie jest porozumieniem korzystnym dla krajów rozwijających się, ponieważ ich zyski są ogólnie niezadowolające.

Podatnicy w świetle filaru I

Analiza filaru pierwszego nie byłaby kompletna bez uwzględnienia sytuacji podatników, którzy są końcowymi podmiotami zmian w systemie podatkowym. Punktem wyjścia w tej analizie są zasady podatkowe Adama Smitha, zwłaszcza dogodność i taniość (Smith, 1999). Zasada dogodności wymaga, aby czas i sposób zapłaty podatku były dla podatnika dogodne (Smith, 1999). Jeśli chodzi o zasadę taniości, podatek powinien być wydajny w tym sensie, że nie wymaga wysokich nakładów ze skarbu państwa w stosunku do korzyści, jakie przynosi. Aby zrozumieć, jakie okoliczności zapłaty będą dogodne, decydenci muszą wiedzieć, w jakich warunkach funkcjonuje podatnik i jaką działalność prowadzi. Wydajność również wymaga współpracy podatników, gdyż w przeciwnym razie państwo może zmarnować ogromne zasoby na egzekwowanie przepisów. W związku z tym, aby system podatkowy sprawnie funkcjonował, w trakcie tworzenia polityki, projektowania przepisów i ich wdrażania konieczne jest zaangażowanie ze strony podatników (Wales, Wales, 2012). W przypadku Filaru I potrzeba zaangażowania podatników jest jeszcze wyraźniejsza, ponieważ cały system w dużym stopniu opiera się na informacjach przekazywanych organom podatkowym przez podatników, a te pierwsze często dysponują mniejszymi zasobami niż ci drudzy.

Niektóre kraje, takie jak Stany Zjednoczone, opracowały kartę praw podatników (Christians, 2016). Choć nie została ona skodyfikowana, izba skarbową sformułowała kartę praw podatnika obejmującą między innymi: prawo do uzyskania informacji, prawo do dobrej jakości obsługi, prawo do zapłaty kwoty podatku w wysokości nie większej niż poprawna, prawo do zaskarżenia decyzji i odwołania się od niej oraz ostateczności postanowienia, a także do prywatności i poufności, jak również korzystania z uczciwego i sprawiedliwego systemu. Kwestię praw podatnika często podnosi się, gdy pojawiają się kontrowersje. Autorka jest jednak zdania, że prawa przysługują podatnikowi od samego początku projektowania systemu podatkowego. W przypadku międzynarodowego systemu podatkowego organizacje takie jak OECD czy ONZ powinny koniecznie uwzględniać spojrzenie przedsiębiorstw międzynarodowych podczas opracowywania nowych przepisów.

W trakcie prac nad Filarem I podatnicy uczestniczyli w procesie polegającym na angażowaniu podmiotów. Na przykład w odpowiedzi na konsultacje w sprawie sprawozdania z postępów z lipca 2022 r., Nestle, AstraZeneca i P&G wypowiedziały się na jego temat (Uwagi OECD, sierpień 2022 r.). W literaturze niewiele się mówi o obowiązkach państw i organów ponadnarodowych wobec podatników na etapie tworzenia polityki. Ponieważ międzynarodowa polityka podatkowa i jej konstrukcja ostatecznie przekładają się na opodatkowanie na poziomie krajowym, nie można przecenić konieczności udziału podatników w ich tworzeniu. Ważne jest, by podatników słuchano już na wczesnym etapie formułowania polityki podatkowej w celu sprostania zasadom podatkowym, a także ze względów praktycznych, ponieważ należy rozumieć, w jaki sposób działają przedsiębiorstwa podlegające systemowi podatkowemu.

Na podatniku objętym filarem pierwszym będą spoczywać ogromne obciążenia związane z przestrzeganiem przepisów. W erze po BEPS zwalczanie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków doprowadziło do wzrostu zobowiązań podatników w porównaniu z okresem poprzedzającym projekt BEPS. Na przykład w sprawozda-

niu w sprawie działania nr 13 dotyczącego BEPS określono trzyzaniomowy proces dokumentacji, do którego przedsiębiorstwa międzynarodowe powinny się stosować (OECD, 2015). Wydaje się, że zdołały one tym obowiązkom sprostać i opracowały sposoby łatwego sporządzania tych dokumentów dzięki wykorzystaniu technologii. Filar I będzie oznaczał konieczność przygotowania przez podatników znacznie większej ilości dokumentacji. Określenie kwoty A wymaga dokonania skomplikowanych obliczeń, a ich przeprowadzenie może wymagać podjęcia sporego wysiłku, w tym zatrudnienia większej liczby pracowników, których zadaniem będzie dopilnowanie zgodności z postanowieniami filaru pierwszego.

Kwota A ma funkcjonować jako dodatek do istniejącego systemu podatkowego, a złożoność tej konstrukcji również dodatkowo nakłada się na obecny ogólny poziom skomplikowania cen transferowych (Moura i in., 2022). Podatnik musi wypełnić zobowiązania wynikające ze zwykłego systemu, zanim spełni wymogi dotyczące kwoty A (OECD, 2022). Chociaż OECD twierdzi, że administracje podatkowe powinny egzekwować kwotę A bez wprowadzania znaczących zmian, jest to praktycznie niemożliwe (OECD, 2022a). Państwa będą musiały zadecydować o kilku sprawach administracyjnych w ramach przepisów krajowych. Państwo może na przykład zezwolić na usprawnienie działań nastawionych na zachowanie zgodności z przepisami, co zmniejszyłoby podwójny wysiłek konieczny do zachowania zgodności zarówno z reżimem kwoty A, jak i zwykłego systemu. Kraje, które tego nie zaakceptują, nadmiernie zwiększą obciążenia wynikające z przestrzegania przepisów. Autorka jest zdania, że administracja Filaru I powinna zostać uproszczona w największym możliwym stopniu. Na przykład w ramach dążenia do pewności prawa można by ograniczyć możliwość rezygnacji z wprowadzanych środków, tak aby łatwiejsze było podejmowanie prób standaryzacji w zakresie zachowywania zgodności.

Przestrzeżenie reguł filaru pierwszego może się wiązać z koniecznością zróżnicowania podejścia do pewnych kwestii w różnych jurysdykcjach

lub nawet w tej samej jurysdykcji. Jednym z takich przypadków jest korzystanie przez mieszkańców danego kraju z wirtualnych sieci prywatnych (VPN). Użytkownicy Internetu używają sieci VPN, aby uzyskać dostęp do zablokowanych witryn, lub sztucznie zmieniają swoją lokalizację geograficzną, aby korzystać z produktów, do których nie mają dostępu w swoich rzeczywistych lokalizacjach. Niektóre kraje, w których powszechnie stosuje się sieci VPN, to duże rynki, na przykład Chiny czy Rosja. W tych krajach część użytkowników korzysta z sieci VPN, a część nie. Grupa objęta zakresem filaru jest zobowiązana do stosowania wiarygodnych wskaźników w celu określenia źródła dochodów (OECD, 2022a). W przypadku internetowych usług reklamowych przychody pochodzą z jurysdykcji, w której znajduje się odbiorca. Wiarygodnymi wskaźnikami są profil użytkownika, geolokalizacja urządzenia, adres IP lub jakikolwiek inny, pozadyskusyjny wskaźnik (OECD, 2022). W przypadku urządzenia, na którym włączono sieć VPN oraz dezaktywowano lokalizowanie, adres IP i geolokalizacja mogą nie być skutecznymi wskaźnikami.

Na poziomie koncepcyjnym filar pierwszy nie wprowadza nowych podatków, a zatem nie nakłada na podatników dodatkowych obciążeń podatkowych. Podatek zapłacony od ponownie przydzielonych zysków jest rekompensowany obniżką podatku w jurysdykcjach miejsca zamieszkania. Sytuacja jednak może ulec zmianie, gdy stawka podatku dochodowego od osób prawnych w jurysdykcji rynkowej jest wyższa niż kraju rezydencji podatkowej (Eden, 2021, s. 139). Oznaczałoby to, że część przydzielanych ponownie zysków obciążona zostanie wyższym podatkiem niż ta sama kwota w kraju zamieszkania. Prawdopodobnie będzie tak w przypadku przedsiębiorstw międzynarodowych, które mają siedzibę w jurysdykcjach nakładających niskie podatki, takich jak Irlandia czy Luksemburg, gdzie stawka podatku od osób prawnych jest niższa niż 20%. Jeżeli takie jurysdykcje nie podniosą stawki podatku dochodowego od osób prawnych, aby dopasować ją do jurysdykcji rynkowych, kwota A stanie się dla podatników źródłem dodatkowych podatków w porównaniu

z płatnościami uiszczanymi w ramach obecnego systemu.

Filar pierwszy może jednak przynieść podatnikom korzyści, jeśli kraje wycofają podatki DST. Gdyby państwa lub duże rynki powszechnie stosowały jednostronne środki, takie jak DST, mogłyby to skutkować większymi obciążeniami podatkowymi w porównaniu z opcją ponownego przydzielania zysków rezydualnych. Ponadto takie podatki funkcjonują poza systemem podatku dochodowego, w przeciwieństwie do kwoty A, która ma na celu przenieść część podatku z jednej jurysdykcji do drugiej. W tym przypadku wdrożenie filaru pierwszego leżałoby w interesie podatników działających w sektorze usług cyfrowych.

Niełatwo jest stwierdzić, czy podatnicy skorzystają na porozumieniu w postaci Filaru I. Jego mechanizm funkcjonowania jest wysoce skomplikowany, a to prawdopodobnie obciąży podatników. Podatnicy mogą również zapłacić więcej podatku w przypadku, gdy ponownie przydzielany jest dochód przypisywany do tej pory jurysdykcji nakładającej niskie podatki. Jednak podmioty z sektora cyfrowego może ucieszyć perspektywa braku konieczności płacenia podatków od usług cyfrowych w wielu jurysdykcjach, gdyż taka opcja znacznie zwiększałaby obciążenia podatkowe grupy. Być może sektor cyfrowy skorzysta na porozumieniu, podczas gdy firmy spoza tej branży, których podatki DST nie dotyczą, nie skorzystają. Mimo to nawet firmy z sektora cyfrowego mogą być do tego stopnia niezadowolone z wdrożenia tak skomplikowanego systemu, że zniweczy to wszelkie możliwe korzyści.

Wnioski

Filar I wprowadza istotne zmiany w międzynarodowym systemie podatkowym. Udział wielu krajów w dyskusjach dotyczących filaru pierwszego przydał OECD nieco legitymizacji, którą wcześniej kwestionowano ze względu na uczestnictwo ograniczonej liczby państw. Porozumienie zaproponowane w ramach tego filaru rozwiązuje problem opodatkowania w przypadku braku fizycznej

obecności podmiotu. Jednak ceną jest wysoki stopień skomplikowania systemu, którego mogą nie rekompensować zyski. Odpowiadając na pytanie: „Kto na nim skorzysta?”, należy stwierdzić, że istnieje możliwość wystąpienia obopólnych korzyści dla krajów, które spełnią wymogi *nexus*. Kraje znajdujące się na skraju ubóstwa mogą ich nie spełniać, a zatem dla nich porozumienie może nie okazać się korzystne, nawet jeśli przystąpią do filaru pierwszego. W przypadku podatników zachodzi ryzyko wzrostu obciążenia podatkowe-

go, jeżeli dochód będzie ponownie przydzielany z jurysdykcji nakładającej niskie podatki do takiej, która nakłada wysokie. Jednakże ostatecznie rezultat może być korzystniejszy niż płacenie podatków od usług cyfrowych (DST) w licznych krajach. Poziom skomplikowania filaru pierwszego prawdopodobnie postawi przed podmiotami trudne zadanie zagwarantowania zgodności z przepisami, co może zniwelować potencjalne korzyści zarówno dla podatników, jak i krajów rozwijających się.

Bibliografia

- Avi-Yonah, R., Ran, Y., Sam, K. (2022). A New Framework for Digital Taxation, *Harvard International Law Journal*, 63.
- Avi-Yonah, R., Xu, H. (2016). Evaluating BEPS: A Reconsideration of the Benefits Principle and Proposal for UN Oversight, *Harvard Business Law Review*, 2, 38.
- Avi-Yonah, R.S. (2022). The Origins of Destination-Based Income Taxation: Us and International Tax Perspectives, *SSRN Electronic Journal* [Preprint], <https://doi.org/10.2139/ssrn.4232226>.
- Bachmann, C., Gebhardt, J., Kayongo, P.S. (2022). Uganda's Tax System: Key Challenges and Prospects for Improvement, *Intertax*, 50(5), s. 424–443, <https://doi.org/10.54648/TAXI2022028>.
- Brauner, Y. (2003). An International Tax Regime in Crystallization, *TAX LAW REVIEW*, 56, s. 259–328.
- Brauner, Y. (2014). What the BEPS.pdf, *Florida Tax Review*, 16(2), s. 55–115.
- Brosens, L., Bossuyt, J. (2020). Legitimacy in International Tax Law-Making: Can the OECD Remain the Guardian of Open Tax Norms?, *World Tax Journal*, s. 313–376.
- Chowdhury, A. (2019). OECD is not the right place to reform international tax rules, *Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation*, 29 October, <https://www.icriict.com/icriict-in-the-news/2019/10/29/oecd-is-not-the-right-place-to-reform-international-tax-rules>.
- Christians, A. (2016). Taxpayer Rights in the United States, *Derecho Tributario Y Derechos Humanos/tax Law And Human Rights* [Preprint], <https://ssrn.com/abstract=2809750>.
- Cockfield, A. (2006). The rise of the oecd as an informal world tax organisation though national responses to e-commerce tax challenges, *Yale Journal of Law & Technology*, Spring, 136–187.
- Colliard, J.-E., Eden, L. (2021). Tax Complexity and Transfer Pricing Blueprints, Guidelines, and Manuals, *Tax Management International Journal*, 50(2).
- Corlin Christensen, R., Hearson, M., Randriamanalina, T. (2020). *At the Table, Off the Menu? Assessing the*
- Participation of Lower-Income Countries in Global Tax Negotiations*. Institute of Development Studies (IDS), <https://doi.org/10.19088/ICTD.2020.004>.
- Eden, L. (2021a). The Simple Analytics of Pillar One Amount A, *Tax Management International Journal*, 50(3), s. 137–142.
- Eden, L. (2021b). Winners and Losers: U.S. Country and Industry Estimates of Pillar One Amount A, *Tax Management International Journal*, 50(5), <https://ssrn.com/abstract=3841813>.
- Finley, R. (2023). Amount B Holds Promise, But It Needs Work, *Tax Notes International*, 109, s. 18–24.
- Greil, S. i in. (2023). Towards an Amended Arm's Length Principle – Tackling complexity and implementing destination rules in transfer pricing, *Intertax*, 51(4), s. 272–289, <https://doi.org/10.2139/ssrn.4166972>.
- Hanappi, T., González Cabral, A.C. (2022). The impact of the international tax reforms under Pillar One and Pillar Two on MNE's investment costs, *International Tax and Public Finance*, 29(6), s. 1495–1526, <https://doi.org/10.1007/s10797-022-09750-0>.
- Herzfeld, M. (2023). Developing Countries: Victims or Victors?, *Tax Notes International*, 109, s. 1085–1089.
- Lees, A., Akol, D. (2021). *There and Back Again: The Making of Uganda's Mobile Money Tax*. Institute of Development Studies (IDS), <https://doi.org/10.19088/ICTD.2021.012>.
- Magalhaes, T.D. (2018). What Is Really Wrong with Global Tax Governance and How to Properly Fix It, *World Tax Journal*, s. 499–536.
- Magwape, M. (2022). Debate: Unilateral Digital Services Tax In Africa; Legislative Challenges and Opportunities, *Intertax*, 50(5), s. 444–458, <https://doi.org/10.54648/TAXI2022039>.
- MarketForces Africa (2021). FIRS Explains Nigeria Refusal to Sign OECD Corporate Tax Agreement, *MarketForces Africa*, 30 November, <https://dmarketforces.com/firs-explains-nigeria-refusal-to-sign-oecd-corporate-tax-agreement/> (Accessed: 5 February 2023).
- OECD (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. OECD (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

- OECD (2021). *Developing Countries and the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: OECD Report for the G20 Finance Ministers and the Central Bank Governors*. Paris: OECD.
- OECD (2022a). *Progress Report on Amount A of Pillar One*. Paris: OECD.
- OECD (2022b). *Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Pillar One*. OECD, <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-administration-tax-certainty-aspects-of-amount-a-pillar-one-october-2022.pdf>.
- OECD (2022c). *Public consultation document: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope*. Paris: OECD.
- OECD (2022d). *Public consultation document: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing*. Paris: OECD.
- OECD (2022e). *Public consultation document: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Tax Base Determinations*. Paris: OECD.
- OECD (2022f). *Public consultation document: Pillar One – Amount A: Draft Multilateral Convention Provisions on Digital Services Taxes and Other Relevant Similar Measures*. Paris: OECD.
- OECD (2022g). *Public Consultation Document: Pillar One – Amount A: Extractives Exclusion*. Paris: OECD.
- OECD (2023). Economic Impact Assessment of the Two-Pillar Solution: Revenue Estimates for Pillar One & Pillar Two. *Webinar: Economic Impact Assessment of the Two-Pillar Solution*, online webinar, 18 January, <https://www.oecd.org/tax/beps/economic-impact-assessment-presentation-january-2023.pdf>.
- Riberio, S. (2020). Fighting Tax Fraud Through Artificial Intelligence Tools: Will the Fundamental Rights of Taxpayers Survive the Digital Transformation of Tax Administrations?, *European Taxation*, 60(6).
- Ring, D.M. (2008). What's at Stake in the Sovereignty Debate?: International Tax and the Nation-State, *Virginia Journal of International Law*, 49, s. 55–234.
- Saldívar, F.C. (2021). Ethics & International Affairs, *Is a Bad Deal Better than no Deal?: A Perspective from Africa on the G7's Agreement to Restructure International Corporate Taxation*, 22 November, <https://www.ethicsandinternationalaffairs.org/online-exclusives/is-a-bad-deal-better-than-no-deal-a-perspective-from-africa-on-the-g7s-agreement-to-restructure-international-corporate-taxation>.
- Starkov, V. Jin, A. (2022). *A Tough Call? Comparing Tax Revenues to Be Raised by Developing Countries from the Amount A and the Un Model Treaty Article 12b Regimes 156*. South Centre.
- Tandon, S. (2020). Pillar One Blueprint: Towards Global Solution?, *SSRN Electronic Journal* [Preprint], <https://doi.org/10.2139/ssrn.3748550>.
- Tanzi, V. (2013). Lakes, Oceans, and Taxes: Why the World Needs a World Tax Authority, w: *Tax and Global Justice*, London.
- The Intergovernmental Group of Twenty-Four on International Monetary Affairs and Development (2022). *Promotion of Inclusive and Effective Tax Cooperation at the United Nations*. The Intergovernmental Group of Twenty-Four on International Monetary Affairs and Development.
- Tychma, A. (2021). The OECD as the Future International Tax Organization: An Inevitable Course of Events?, *Intertax*, 49(8–9), s. 614–635.
- Wardell-Burrus, H. (2022). Preliminary observations on the imposition of the tax liability and elimination of double taxation under the OECD Secretariat's Progress Report on Amount A of Pillar One, *SSRN Electronic Journal* [Preprint], <https://doi.org/10.2139/ssrn.4160616>.
- White, J., Reeves, L., Taho, S. (2022). This week in tax: UN votes to take tax leadership role, *International Tax Review*, 25 November, <https://www.international-taxreview.com/faqs>.
- de Wilde, M. (2022). International Company Tax Developments and Some Reflections on Way forward for the African Continent, *Intertax*, 50(5), s. 459–465.

Abstract

Permanent Establishments under the Pillars: The Relevance of a Transfer Pricing Analysis

This paper analyses the treatment of Permanent Establishments (PEs) under the OECD's Pillar One and Pillar Two frameworks. It delves into the complexities of the Global Anti Base Erosion Model Rules (GloBE) and the Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax (QDMTT) rules under Pillar Two, as well as the reallocation of taxing rights under Pillar One. The role of transfer pricing in dealing with PEs is scrutinised, particularly its influence on the calculation of Adjusted GloBE income and Elimination Profit. The practical implications of these rules on PEs are illustrated through case studies. The paper also highlights the potential for disputes and the need for upfront certainty on transfer pricing positions.

Keywords: transfer pricing, pillar one, pillar two, permanent establishment

JEL Classification: K340, K330, H250

Otrzymany: 21 maja 2023 r.
Zrewidowany: 7 lipca 2023 r.
Zaakceptowany: 21 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
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIEWSKI · ADAM OLCZYK (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

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