

Zasady GloBE i pewność prawa: kiedy polityka fiskalna zastępuje zasady prawne

Ricardo García Antón*

Niniejsza publikacja ma na celu dokonanie oceny tego, do jakiego stopnia przepisy filaru II są zgodne z wymogami wynikającymi z zasady pewności prawa. Pewność prawa stanowi zasadę, która powinna wskazywać kierunek wykładni i stosowania prawa. Mimo istnienia skrajnych stanowisk, które negują pewność prawa (realizm amerykański), literatura podkreśla, że pewność prawa wymaga, aby prawa i obowiązki obywateli wynikały z przepisów prawnych oraz funkcjonowały w przewidywalnym otoczeniu prawnym. Ponieważ nie sposób uniknąć pewnej dozy niepewności w naszych systemach prawnych, odwoływanie się do zasad prawnych ma kluczowe znaczenie dla zagwarantowania przewidywalnego otoczenia prawnego i zmniejszenia marginesu nieokreśloności, jaki występuje w każdym systemie prawnym. W złożonych sytuacjach regulacyjnych zasady prawne potrafią lepiej niż reguły zapewnić pewność prawa ze względu na potrzebę elastyczności i możliwości reagowania na zmiany gospodarcze, społeczne, technologiczne i kulturowe. Jednakże zasady GloBE są raczej odpowiedzią na cele polityki fiskalnej i nie odwołują się do zasad prawnych. Mało prawdopodobne jest, aby zasady GloBE były oceniane w świetle zasad prawnych, takich jak proporcjonalność czy przeciwdziałanie nadużyciom itp. Jedynie interpretacja językowa w połączeniu z uwzględnianiem celów fiskalnych stanowią tutaj hermeneutyczne narzędzia wykładni prawniczej. W związku z tym sędziowie staną przed zadaniem interpretowania rozbieżnych celów politycznych, co postawi spójne i jednolite stosowanie filaru II przez sądy krajowe pod znakiem zapytania. Pewność prawa jest poświęcana na rzecz osiągnięcia celów politycznych.

Słowa kluczowe: modelowe zasady GloBE, pewność prawa, hermeneutyka, polityka fiskalna, zasady prawne

Kod klasyfikacji JEL: K34

* adiunkt • Instytut Spraw Fiskalnych w Tilburg Szkoly Ekonomii i Zarządzania przy Uniwersytecie w Tilburgu • ✉ r.garciaanton@tilburguniversity.edu •
ORCID: 0000-0002-0823-3170

Wprowadzenie

Porozumienie zawarte w 2021 r. przez 139 jurysdykcji w sprawie rozwiązania dwufilarowego jest ogromnym osiągnięciem ewolucji międzynarodowego systemu podatkowego (Otwarte ramy OECD/G20 w zakresie BEPS, 2021), która obec-

nie jest w toku. Rozwiązanie dwufilarowe obejmuje filar I (przydział zysku rezydualnego w kontekście cyfrowych modeli biznesowych) i filar II (podatek minimalny w wysokości 15%), który opisuje zasady przeciwdziałania globalnej erozji podstawy opodatkowania (modelowe zasady GloBE) wraz z zasadą podlegania opodatkowaniu

(czyli *Subject to Tax Rule* – STTR) opartą na traktatach. Zasady GloBE to dwie ząbujące się reguły dotyczące podatku wyrównawczego: (i) zasada włączenia dochodu do opodatkowania (*Income Inclusion Rule* – IIR) oraz (ii) zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków (*Undertaxed Profit Rule* – UTPR), która stanowi regułę wspierającą dla IIR. Ponadto Otwarte ramy OECD/G20 w zakresie BEPS wprowadzają kwalifikowany krajowy minimalny podatek wyrównawczy (*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax* – QDMTT) stanowiący krajowy odpowiednik IIR (dalsze wytyczne w zakresie zasad GloBE: Otwarte ramy OECD/G20 w zakresie BEPS, 2023).

Po upływie prawie trzech lat entuzjazm dla rozwiązania dwufilarowego zdaje się słabnąć, a sukces w tym zakresie wydaje się wątpliwy. Nie tylko zachodzą poważne wątpliwości co do wdrażania filaru I, ale też filar II wprowadza znaczące komplikacje, nie przynosi pożądanej stabilności, nie usuwa istniejących problemów w zakresie opodatkowania międzynarodowego, a także narusza zasadę zdolności płatniczej, zagraża pewności prawa i zasadzie legalności oraz przewidywalności podatków (Martín Jiménez, 2021; Brauner, 2023; Haslehner, 2023; Dourado, 2023; Kuzniacki i Visser, 2024). Jak to ujmują Collier i Vella: „filar II jest rozpaczliwą próbą ocalenia systemu podatkowego opartego na źródle i koncentrującego się na odrębnych podmiotach oraz zasadzie ceny rynkowej” (Collier i Vella, 2024, s. 26). Pomimo wcześniejszej krytyki państwa wdrażają prawo miękkie wynikające z modelowych zasad GloBE – na przykład na poziomie UE odbyło się to w ramach dyrektywy w sprawie filaru II (dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii Europejskiej).

Fakt, że w obrębie Otwartych ram OECD/G20 w zakresie BEPS w lutym i w lipcu 2023 r. wydano dwie serie *Komentarzy do zasad GloBE* (oba te zestawy wytycznych administracyjnych skonsolidowano w 2024 r.), pokazuje, że nadal istnieją ważne niedopięte kwestie do omówienia i prob-

lemy do rozwiązania (Otwarte ramy OECD/G20 w zakresie BEPS, 2024). Niektórzy komentatorzy omawiający wdrażanie zasad GloBE na poziomie narodowym już podkreślają, że ustawodawstwo krajowe nie nadaży za szybkim tempem prac OECD (Grilli, Busia, Patti, 2024). Oznacza to, że przyszłe komentarze do zasad GloBE prawdopodobnie zdezaktualizują przepisy krajowe, tym samym doprowadzając do istotnych rozbieżności i konfliktów interpretacyjnych.

Poruszanie się po tym złożonym środowisku wymaga dążenia do pewności podatkowej, która jest jednym z priorytetów Forum Administracji Podatkowej OECD (OECD, 2024). Jak wskazuje OECD, pewność podatkowa przynosi korzyści zarówno administracji podatkowej, jak i podatnikom, a tym samym sprzyja inwestycjom, zatrudnieniu i wzrostowi gospodarczemu. Z potrzeby zadbania o pewność w związku z wdrażaniem filaru II kilku autorów podkreśla konieczność stworzenia skutecznych mechanizmów rozstrzygania sporów, które służyłyby rozwiązywaniu konfliktów związanych z GloBE oraz zwiększaniu pewności (Danon, Gutmann, Maisto, Martín Jiménez, 2023). W tym artykule zastosowano inne podejście – skoncentrowano się na umyśle sędziego krajowego odpowiedzialnego za rozwiązywanie problemów interpretacyjnych dotyczących filaru II. Pytanie badawcze można sformułować w następujący sposób: w jaki sposób można pogodzić zasadę pewności prawa z zasadami GloBE? Innymi słowy, czy osoba dokonująca wykładni prawa może się kierować zasadą pewności prawa? W tej publikacji dowodzi się, że w złożonych układach regulacyjnych stosowanie zasady pewności prawa wymaga odniesienia się do zasad prawnych takich jak proporcjonalność, sprawiedliwość, zasada niedyskryminacji czy też skutecznej ochrony sądowej oraz zakaz nadużywania prawa itp. Nie taką jednak drogą podążyły prace nad Otwartymi ramami OECD/G20 w zakresie BEPS, podczas których opracowano złożone ramy regulacyjne oparte na szczegółowych regulacjach technicznych ukierunkowanych na osiągnięcie dwóch niekoniecznie zbieżnych celów polityki fiskalnej (tj. ograniczenia konkurencji podat-

kowej oraz zapobieżenia przenoszeniu zysków). W związku z tym autor niniejszej publikacji twierdzi, że połączenie ze sobą reguł i polityki fiskalnej (i) stawia stosowanie ogólnych zasad prawnych pod znakiem zapytania, (ii) stwarza wysokie ryzyko wystąpienia niespójności w orzecznictwie sądów różnych krajów w zakresie rozwiewania wątpliwości prawnych odnoszących się do zasad GloBE lub eliminowania luk w tych zasadach, a także (iii) narusza zasadę pewności prawa.

Aby uargumentować powyższe stwierdzenie, publikację uporządkowano w następujący sposób: Część pierwsza opisuje potencjalne obszary niepewności prawnej, z jakimi spotka się sędzia mierzący się ze stosowaniem zasad GloBE. Część druga przedstawia znaczenie zasady pewności prawa oraz jej ewolucję historyczną. Obecnie obowiązywanie zasady pewności prawa wymaga ochrony uzasadnionych oczekiwań obywateli oraz gwarantuje przewidywalność ram prawnych. W części trzeciej autor rozważa istotny trend w literaturze przedmiotu, który popiera pogląd, że w złożonych układach regulacyjnych to zasady prawne, a nie reguły, lepiej wpisują się w zasadę pewności prawa. Część czwarta opisuje trudności w wyodrębnianiu zasad prawnych spośród zasad GloBE, a także problemy sędziów w zakresie interpretacji celów polityki fiskalnej leżącej u podstawy tych zasad.

Obszary niepewności prawnej, z jakimi będą mierzyć się sędziowie

Powszechnie wiadomo, że filar II wprowadza nadzwyczajny poziom złożoności do międzynarodowego systemu podatkowego. W tej części, posiłkując się wynikami przeglądu literatury, autor chciałby zwięźle przedstawić obszary niepewności prawnej, z którą borykać się będą osoby dokonujące wykładni prawa, zwłaszcza sędziowie. Niepewność powstaje na dwóch polach: (i) współoddziaływania na siebie zasad GloBE oraz innych zbiorów reguł i norm (zasady rachunkowości, umowy podatkowe, zasady opodatkowania mię-

dzynarodowego, prawo inwestycyjne i prawo UE) oraz (ii) wykładni kluczowych przepisów dotyczących GloBE.

Zgodność zasad GloBE z innymi normami prawnymi, standardami i zasadami

Standardy rachunkowości, przede wszystkim Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) /Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), stanowią punkt wyjścia do stosowania zasad GloBE (tj. art. 3. modelowych zasad GloBE, art. 15 dyrektywy w sprawie GloBE). Zamiast ustalać odrębną i odmienną podstawę opodatkowania, w pracach nad Otwartymi ramami OECD/G20 w zakresie BEPS za rozwiązanie uznano zgodność ksiąg rachunkowych i podatkowych (*Book-Tax-Conformity* – BTC) (Eberhartinger, 2024), co oznacza, że dla celów podatkowych liczą się księgi rachunkowe. Efektywna stawka podatkowa (ESP), skorygowane podatki kwalifikowane, dochód GloBE, wyłączenie *de minimis* oraz ustanowienie wyłączenia odnoszącego się do ekonomicznej istoty transakcji nawiązują do jednostkowych sprawozdań finansowych. Z kolei ustalenia względem zakresu zastosowania (tj. roczny globalny dochód równy lub wyższy niż 750 mln EUR w co najmniej dwóch z czterech poprzednich lat budżetowych) dotyczą skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

Z faktu stosowania standardów rachunkowości do obliczania podatku minimalnego może wynikać kilka problemów (Eberhartinger, Winkle, 2023). Po pierwsze, standardy rachunkowości stosowane w przypadku indywidualnych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych stwarzają szerokie pole do swobodnej uznaniowości w przedsiębiorstwach międzynarodowych, a kierownictwo ma możliwość nadzwyczaj elastycznego ujmowania przychodów i kosztów w ramach MSR, aby uniknąć objęcia programi filaru II, tj. 750 mln EUR i 15% ESP. Z tego powodu sędziowie mierzyliby się z wysokim stopniem swobody w zakresie stosowania standardów rachunkowości w świetle celów filaru II. Po drugie, art. 10

modelowych zasad GloBE pozwala przedsiębiorstwom międzynarodowym na stosowanie innych akceptowalnych zasad rachunkowości (tj. australijskich, brytyjskich, lokalnych standardów ustawowych oraz amerykańskich standardów GAAP), co może skutkować istotnymi rozbieżnościami w zakresie MSR. Po trzecie, zasady GloBE oparte na MSR/MSSF współistnieją z lokalnymi modelami obliczeniowymi bazującymi na tradycyjnym podejściu BTC do obliczania QDMTT, czego efektem jest stosowanie różnych modeli obliczeniowych (Baez Moreno, 2024, s. 9). W przypadku amerykańskich przedsiębiorstw międzynarodowych zauważa się, że skutkiem stosowania różnych standardów rachunkowości w transakcjach transferu własności intelektualnej są zupełnie odmienne konsekwencje na gruncie GloBE (Yen, Chung, 2024). Po czwarte, mogą się pojawić różnice językowe przy tłumaczeniu wielkości księgowych dla celów zastosowania filaru II. Zasada dotycząca zakresu zastosowania wyrażona w dyrektywie w sprawie filaru II odnosi się do „rocznych przychodów w wysokości 750 000 000 EUR”, bez wskazania, co stanowi roczny przychód w art. 3 tej dyrektywy. W Hiszpanii w bieżącym wniosku ustawodawczym wdrażającym filar II w hiszpańskim parlamencie „roczne przychody” tłumaczy się jako „importe neto de la cifra de negocios”, która to definicja zawarta jest w Hiszpańskim Planie Rachunkowości (Dekret Królewski 1643/1990, 20 grudnia 1990 r.) i zakłada obowiązywanie ścisłych wymogów: nie uwzględnia się przychodów z tytułu zdarzeń nadzwyczajnych oraz subsydiów itp. Odniesienie do „importe neto de la cifra de negocios” może sprawić, że dana grupa zostanie objęta zakresem zastosowania w Hiszpanii, ale nie w innych krajach UE, które stosują inną definicję „rocznego przychodu”.

Drugim źródłem konfliktów prawnych będą rozbieżności pomiędzy modelowymi zasadami GloBE a efektem ich wdrożenia na poziomie krajowym. W UE materiały z zakresu prawa miękkiego wydawane w toku prac nad Otwartymi ramami OECD/G20 w zakresie BEPS współistnieją z dyrektywą w sprawie filaru II. Na szczeblu unijnym dyrektywa ta zasadniczo bazuje na materiałach

dotyczących filaru II Otwartych ram OECD/G20 w zakresie BEPS (zasadach modelowych i komentarzach), ale pojawiają się też istotne rozbieżności. W przeciwieństwie do zasad wprowadzanych przez filar II, dyrektywa w sprawie GloBE wymaga zastosowania zasady włączenia dochodu do opodatkowania (IIR) odnośnie do samego nisko opodatkowanego podmiotu wchodzącego w skład grupy, gdy jest on ulokowany w UE, a jednostka dominująca niższego lub wyższego szczebla znajduje się w kraju nienależącym do UE, który nie stosuje zasady IIR (Pantazotou, 2024, s. 313; Dietrich, Golden, 2022). Zdaniem komentatora szeroki zakres zastosowania zasady IIR w dyrektywie w sprawie GloBE sprawiłby, że awaryjny charakter zasady niedostatecznie opodatkowanych zysków UTPR byłby jeszcze mniej osiągalny. Część pt. *Przykłady konsekwencji prawnych...* zawiera uwagi na temat konkretnej rozbieżności pomiędzy zasadami GloBE a dyrektywą w sprawie filaru II dotyczącą zakresu podatku QDMTT. Właśnie w obszarze struktury prawnej krajowych podatków minimalnych komentatorzy przewidują szerokie pole do powstawania niepewności i rozbieżności (Galendi, 2023; Noked, 2022). Możliwości są dwie. Albo krajowe podatki minimalne będą przypominały QDMTT wzorowany na zasadach GloBE, co zapewni im pierwszeństwo nad zasadą IIR/UTP, albo zostaną uznane za podatki kwalifikowane. Jednak wytyczne administracyjne z 2023 r. przewidują, że QDMTT będzie bardziej restrykcyjnym podatkiem wyrównawczym niż zasada IIR, co pozwala jurysdykcji kraju pochodzenia na pobieranie dochodów podatkowych i uniknięcie neutralizacji IIR przez państwo przyjmujące (Galendi, 2023).

Trzeci obszar potencjalnych problemów interpretacyjnych wynika ze wzajemnego oddziaływania na siebie zasad GloBE oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Choć szczegółowa analiza tarć pomiędzy nimi wykracza poza zakres tej publikacji, autor pragnie wymienić potencjalne konflikty: (i) konflikt z art. 1 Modelowej Konwencji OECD, który ma zastosowanie do pojedynczych podmiotów mających siedzibę w jednym z dwóch umawiających się

państw, podczas gdy zasady GloBE odnoszą się do „grup międzynarodowych” (Bendlinger, 2023, s. 312); (ii) konflikt może powstać, jeżeli IIR lub UTPR skorygują zyski do wysokości przekraczającej kwotę rynkową właściwą dla przedsiębiorstw powiązanych zgodnie z art. 9. Modelowej Konwencji OECD (Chand, Turina, Romanovska, 2022); (iii) potencjalnie może wystąpić niezgodność z art. 2, ust. 2, ponieważ zasady GloBE mogą być klasyfikowane jako podatki nadzwyczajne, a tym samym będą wyłączone z kategorii podatków od dochodu lub kapitału (Dourado, 2024, s. 301); (iv) może się pojawić potencjalna niezgodność z klauzulą o niedyskryminacji zawartą w art. 24 Modelowej Konwencji OECD, ponieważ podatki wyrównawcze nakładane są na podmioty zagraniczne lub stałe zakłady za granicą i nie obejmują krajowych grup przedsiębiorstw (Dourado, 2024, s. 284). Spójność zasad GloBE, zwłaszcza zasady UTPR z traktatami, zainicjowała burzliwą debatę akademicką pomiędzy ich zwolennikami i krytykami (Magalhaes, 2022; Avi-Yonah, 2023a). Kontrowersyjne kwestie wpływają nie tylko na umowy podatkowe, ale także na międzynarodowe prawo zwyczajowe (Douma et al., 2023). Czwarty obszar konfliktów może wystąpić na gruncie zasad prawa unijnego, takich jak unijny zakaz nadużywania praw wyrażony w linii orzeczniczej w sprawie Cadbury Schweppes (TSUE, C-196/04, Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, 12 września 2006 r.). Komentatorzy przyjrzeni się obszarom, w jakich potencjalnie mogą wystąpić konflikty, ponieważ dyrektywa w sprawie filaru II może wykroczyć poza ograniczenie w postaci obejmowania swoim zakresem wyłącznie „całkowicie sztucznych ustaleń”, jak wnioskował TSUE (Pantazatou, 2024). Wreszcie modelowe zasady GloBE mogą oddziaływać również na inne dziedziny prawa, np. na prawo inwestycyjne. Komentatorzy dostrzegają istotne tarcia pomiędzy standardami inwestycyjnymi – takimi jak sprawiedliwe i równe traktowanie, klauzula parasolowa, niedyskryminacja i zakaz wyłączenia – a podatkiem QDMTT (Avi-Yonah, 2023b; Kuzniacki, Visser, 2024; Kuzniacki, 2023).

Wykładnia kluczowych przepisów dotyczących modelowych zasad GloBE

W celach ilustracyjnych autor wyszczególnił kilka przepisów dotyczących zasad GloBE, które wywołały debatę wśród komentatorów, a mianowicie (i) podejście do kontrolowanych spółek zagranicznych (CFC) zgodnie z zasadami GloBE, (ii) charakterystyka krajowych zachęt podatkowych oraz (iii) ustanowienie wyłączenia odnoszącego się do ekonomicznej istoty transakcji, powszechnie znanego jako wyłączenie dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy (SBIE).

Należy zwrócić szczególną uwagę na podatki CFC oraz modelowe zasady GloBE. Wprowadzenie „klauzuli oszczędnościowej” w art. 1 ust. 3. Modelowej Konwencji OECD (2017 r.), na podstawie której państwa zastrzegają sobie prawo do opodatkowania swoich rezydentów zgodnie z przepisami prawa krajowego, niezależnie od postanowień umowy podatkowej, ułatwiło stosowanie CFC w kontekście takich umów. Modelowe zasady GloBE nie zastępują przepisów dotyczących CFC, choć są do nich bardzo podobne (Hey, 2021). Zgodnie z zasadami GloBE przy obliczaniu krajowej ESP podatki CFC uznaje się za podatki kwalifikowane i przypisuje się je do jurysdykcji, w której powstaje dochód (art. 4.3 Modelowych zasad GloBE). W myśl szczególnej reguły zawartej w art. 4.3.3. modelowych zasad limit kwoty podatku od dochodów pasywnych kontrolowanych spółek zagranicznych (CFC) wyznacza mniejszy z czynników wymienionych poniżej: a) kwota podatku nakładanego na CFC z tytułu dochodów pasywnych oraz b) „procentowy podatek wyrównawczy” jurysdykcji danej CFC pomnożony przez dochód pasywny spółki, który jest brany pod uwagę w ramach reżimu CFC w jej jurysdykcji pochodzenia. Według art. 5.2.1. stawka podatku wyrównawczego wynosi 15% minus ESP stosowana w jurysdykcji CFC (nie uwzględniając podatków CFC uznawanych za podatki kwalifikowane). Dyskusja prawna toczy się wokół pojęcia „dochodu pasywnego” (art. 10.1.1. modelowych zasad), ponieważ zastosowanie specjalnej reguły

ma wpływ na obliczenie ESP albo dla kraju, którego CFC jest rezydentem, albo dla kraju stosującego przepisy o CFC. Zdaniem Arnolda „liczy się tylko to, aby kraj stosujący przepisy o CFC określił charakter i kwotę dochodu pasywnego swoich kontrolowanych spółek zagranicznych odpowiednio zgodnie z Modelowymi zasadami” (Arnold, 2023, sekcja 5). Z jednej strony modelowe zasady mają być niezależne od prawa krajowego, z drugiej zaś nieuchronnie są uzależnione zarówno od niego, jak i od zależności określonych w prawie krajowym. Tego typu interakcje są źródłem tarć i komplikacji. Konflikt może powstać, jeśli jedno państwo uzna, że przepisy, które dotyczą kontrolowanych spółek zagranicznych, a które obowiązują w innym państwie, objęte są zakresem modelowych zasad, podczas gdy drugie państwo może przyjąć stanowisko, że jego przepisy krajowe nie mieszczą się w definicji systemu podatków CFC według modelowych zasad (Arnold, 2023, sekcja 7). Taka sytuacja ma miejsce na przykład w Brazylii, gdzie przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych mają znacznie szerszy zakres obowiązywania niż zasady GloBE, co powoduje nakładanie się na siebie przepisów, potencjalne podwójne opodatkowanie zysków oraz większe obciążenia związane z przestrzeganiem przepisów (Schoueri, Ferreira Liotti, 2024, s. 91). Podobne obawy rodzi brak odpowiedniego dostrojenia systemu CFC oraz QDMTT w Belgii (Lamer, 2025). Podatek QDMTT pobierany w kraju podmiotu zagranicznego nie może zostać uznany za podatek dochodowy w myśl belgijskich przepisów dotyczących CFC (niskie opodatkowanie).

Inną kwestią prawną, która często staje się przedmiotem debat, jest charakterystyka krajowych zachęt podatkowych, a mianowicie rozróżnienie między kwalifikowanymi zwrotnymi kredytami podatkowymi a niekwalifikowanymi zwrotnymi kredytami podatkowymi (art. 3.2.4. i 10.1. modelowych zasad oraz par. 134–138 Komentarza do modelowych zasad). Kwalifikowany zwrotny kredyt podatkowy podlega zwrotowi w gotówce w ciągu czterech lat od spełnienia warunków przewidzianych w prawie jurysdykcji, która taki kredyt przyznaje (par. 135 Komentarza do modelowych

zasad). W związku z tym kwalifikowany zwrotny kredyt podatkowy jest w myśl zasad GloBE traktowany jako dochód, co oznacza, że kredyt stanowi mianownik przy obliczaniu ESP i nie obniża podatku podmiotu wchodzącego w skład grupy w roku, w którym skorzystano ze zwrotu lub z kredytu (par. 134 Komentarza do modelowych zasad). Niekwalifikowane zwrotne kredyty podatkowe są wyłączone z dochodu, ale obniżają podatki kwalifikowane w okresie, w którym z ulgi lub kredytu podmiot korzysta, co oznacza, że zmniejszają wielkość licznika przy obliczeniu ESP. Ponieważ niekwalifikowane zwrotne kredyty podatkowe zmniejszają kwalifikowane podatki, zachodzi ryzyko, że ESP jednostki wchodzącej w skład grupy w jej kraju pochodzenia wyniesie mniej niż 15%. Komentatorzy argumentują, że różnica w podejściu nie wynika z reguł rachunkowości tak jasno, jak przewidują to zasady GloBE, dlatego należy przedstawić dalsze wytyczne w kwestii kryteriów zwrotu (Arginelli, Reboli, 2024; Tomassini, Da Rosa, 2023; Herzfeld, 2022). Oprócz poprzednich zasad par. 112.1 Komentarza do art. 3.2.4. wprowadził w lipcu 2023 r. nową kategorię kredytów podatkowych, które byłyby traktowane w taki sam sposób jak kwalifikowane zwrotne kredyty podatkowe, jeżeli w rękach posiadacza spełniałyby standard transferowalności oraz standard zbywalności. Trudności stwarza nie tylko definiowanie stosowanych kategorii, ale również poleganie na standardach rachunkowości (MSR 12 i MSR 20) wydaje się rygorystyczne i nieproporcjonalne, a przy tym sprzeczne z podejściem opartym na substracie majątkowo osobowym do konstruowania zachęt podatkowych: „Ponadto mniej korzystne traktowanie niektórych kredytów podatkowych na podstawie kryteriów „zwrotności” i „zbywalności” stanowi zlekceważenie charakteru zachęty podatkowej i nie przyczynia się do osiągnięcia jej celu, a przy tym tworzy rozróżnienia, które wydają się irracjonalne w świetle celu tych zachęt. W ten sposób polityka podatkowa nastawiona na stymulowanie pokaźnych inwestycji, które mogą wzmocnić gospodarkę danego kraju, jest potępiana oraz osłabiona zostaje skuteczność poprzednich prac OECD (zakończonych

niecałe 10 lat temu) dotyczących zachęt podatkowych, które opierały się na substracie majątkowo-osobowym” (Arginelli, Rebelli, 2024, s. 87–88).

Wreszcie samo wyłączenie dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy (SBIE) również może budzić wątpliwości. Zgodnie z art. 5.3.1 zasad GloBE w celu obliczenia podatku wyrównawczego dochód GloBE netto dla danej jurysdykcji jest pomniejszany o SBIE. Należy zauważyć, że SBIE nie wpływa na wyliczenie ESP, lecz na wysokość należnego podatku wyrównawczego. SBIE stanowi sumę wyłączenia z tytułu płac oraz z tytułu rzeczowych aktywów trwałych dla każdego podmiotu wchodzącego w skład grupy. Zasadniczo wyłączenie SBIE oblicza się, sumując 5% kwalifikowanych kosztów płacowych kwalifikowanych pracowników wykonujących działalność na rzecz grupy przedsiębiorstw międzynarodowych w danej jurysdykcji oraz 5% wartości bilansowej kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych zlokalizowanych w tej jurysdykcji (z wyłączeniem nieruchomości inwestycyjnych). Celem politycznym stosowania SBIE jest wykluczenie stałych zwrotów z istotnej działalności w celu skoncentrowania się na nadwyżce dochodu uzyskanej z tytułu dochodów wygenerowanych dzięki zasobom niematerialnym, które są bardziej podatne na problemy związane z BEPS (Otwarte ramy OECD/G20 w zakresie BEPS, 2020, s. 15). Choć art. 10.1 modelowych zasad GloBE wyjaśnia dwa komponenty wyłączenia, komentatorzy podkreślają dużą swobodę kierownictwa w stosowaniu standardów rachunkowości przy obliczaniu SBIE (Eberhartinger, Winkler, 2023), a także pewne wątpliwości w zakresie interpretacji kwalifikowanych kosztów płacowych i rzeczowych aktywów trwałych (Rizzo, Das, 2024). W literaturze przedmiotu wielu autorów kwestionuje spójność efektów realizacji założeń polityki, jakimi kierowano się przy konstruowaniu instrumentu SBIE. Po pierwsze, wydaje się, że nie odpowiada to tworzeniu wartości w ramach działania 5 BEPS, ponieważ 5% to bardzo niski próg, zważywszy, że inwestowanie w technologię wymaga zatrudniania dobrze wynagradzanych naukowców oraz posiadania drogich rzeczowych aktywów

wów trwałych (Schoueri, 2021). Po drugie, stanowi zachętę dla mniej wydajnych przedsiębiorstw, zamiast dla bardziej wydajnych, ponieważ im wyższy zwrot firmy z płac i aktywów, tym bardziej prawdopodobne jest, że będzie ono podlegać podatkowi wyrównawczemu (Bendlinger, 2023, s. 296). Po trzecie, połączenie SBIE oraz QDMTT skłania do obniżania poziomu podatku CIT znacznie poniżej 15% (Devereux, Vella, Wardell-Burrus, 2022; Bammens, Bettens, 2023).

Czego oczekujemy od pewności prawnej?

Choć większość badaczy upatruje korzeni pewności prawa w XIX-wiecznym niemieckim *Rechtsstaat* lub francuskim *État de droit*, Van Meerbeeck przekonująco argumentuje, że zasada pewności prawa pojawiła się znacznie wcześniej, a mianowicie w XVII wieku w obliczu dwóch sprzecznych logik: (i) kartezjańskiej oraz (ii) fiducjarnej (Van Meerbeeck, 2016, s. 277). Zgodnie z logiką kartezjańską (Kartezjusz, Galileusz, Newton, Grotius i Leibniz) przewidywalność systemu prawnego stanowi jego fundamentalną cechę, która wspiera racjonalne przekonanie, że z przyczyn prawnych automatycznie wynikają konsekwencje prawne. Sprowadzanie sędziów do roli „ust prawa” u Monteskiusza obrazuje tę kartezjańską logikę. Z kolei logika powiernicza (Locke, Adam Smith) wprowadza pojęcie zaufania, które ludzie pokładają we władzy i które władza musi szanować. Konieczne jest, aby prawo było jasne, ponieważ obywatele muszą znać swoje prawa, wolności i obowiązki oraz być bezpieczni w granicach prawa (Van Meerbeeck, 2016, s. 277). Fiducyjny wymiar pewności prawa jest do pewnego stopnia obecny w sposobie, w jaki Gribnau pojmuje wolność osobistą jako nieodłączną wartość pewności prawa (Gribnau, 2013). Podatki stanowią doskonały przykład tej logiki fiducjarnej. Ponieważ opodatkowanie narusza prawo własności oraz swobody gospodarcze, podatnicy chcą mieć pewność co do prawnych konsekwencji swoich działań, aby mogli z wyprzedzeniem zaplanować i wybrać

optymalne alternatywy oraz tym samym zapłacić możliwie jak najmniejszą kwotę podatku (Gribnau, 2013, s. 80). Brak pewności nie daje podatnikowi gwarancji wolności osobistej.

Logika kartezjańska zdominowała niemiecki *Rechtsstaat* oraz francuski *État de droit* (Van Meerbeeck, 2016, s. 279–283). Kodyfikacja w tym okresie opierała się na silnym przekonaniu, że prawo musi się charakteryzować precyzją praw naukowych oraz neutralnego języka matematycznego. Natomiast logika fiducyjna została wyparta z myśli prawniczej (Van Meerbeeck, 2016, s. 279). Kartezjańska logika pewności prawa ugięła się pod ciężarem zasady nieoznaczoności Heisenberga w połączeniu z natarciem irracjonalizmu na filozofię (Nietzsche) i koncepcją falsyfikacjonizmu w nauce sformułowaną przez Poppera. Tendencja do negowania pewności prawa osiągnęła szczytowy punkt wraz z pojawieniem się amerykańskich realistów. Podkreślali oni, że pewność prawa nie istnieje i ewoluowała w „nieokreśloność prawa”, która oznacza, że prawo jest zawsze nieokreślone i nigdy pewne. Każda decyzja w każdym przypadku jest prawnie uzasadniona, a prawo nie jest niczym więcej niż inną nazwą polityki (Kress, 1989; Maxeiner, 2006; Maxeiner, 2007). Radykalna nieokreśloność prawna w ujęciu amerykańskim czyni z pewności prawa pobożne życzenie: „Jest to mit z dzieciństwa, z którego się wyrasta tak jak z wiary w Świętego Mikołaja lub Czarnoksiężnika z Oz” (Maxeiner, 2007, s. 544).

Niezależnie od podstaw filozoficznych prawo pozytywne szeroko omawia pewność prawa, którą można rozumieć na kilka sposobów. W ujęciu tradycyjnym pewność prawa wymaga, aby prawo było wystarczająco jasne, by zapewnić podmiotom podlegającym normom prawnym możliwości regulowania swojego postępowania oraz przewidywania przyszłych zachowań, a także ochrony przed arbitralnym sprawowaniem władzy publicznej (Fenwick, Wróblewski, 2016). Uczni prawa prywatnego, tacy jak Canaris czy Bydlinski, dzielą pewność prawa na węższe pojęcia, takie jak jasność prawa, stabilność prawa, dostępność prawa, pokój prawny i egzekwowanie prawa (zob. dalsze bibliograficzne odniesienia do literatury niemie-

ckiej w publikacji Wróblewki, 2016). Na przykład w prawie administracyjnym pewność prawa oznacza, że decyzje administracji muszą być jasne, zrozumiałe, musi być zapewniony dostęp do nich oraz nie mogą mieć żadnej mocy wstecznej (Backes, Eliantonio, 2014, s. 212–213).

W przeciwieństwie do Amerykanów Europejczycy nie są szczególnie skorzy do zaakceptowania „nieokreśloności prawa”. Po pierwsze, konstytucje europejskie wyraźnie uznają zasadę pewności prawa. W Hiszpanii art. 9. Konstytucji hiszpańskiej odnosi się do *seguridad jurídica*. W innych krajach Europy pewność prawa jest tłumaczona jako *sécurité juridique* – we Francji, *rechtssicherheit* – w Niemczech – i *certezza del diritto* – we Włoszech. Po drugie, w 2016 r. Komisja Wenecka opracowała pod auspicjami Rady Europy listę kontrolną dotyczącą praworządności, która zawierała definicję pewności prawa opartą na: (i) dostępie do ustawodawstwa i orzeczeń sądowych, (ii) przewidywalności przepisów prawa (ustawy muszą być formułowane z wystarczającą precyzją i jasnością, aby umożliwić podmiotom prawnym kierowanie swoim postępowaniem zgodnie z nimi), (iii) stabilności i spójności, (iv) uzasadnionych oczekiwań, (v) niedziałaniu wstecz, (vi) zasadach *nullum crimen sine lege* i *nulla poena sine lege*, (vii) *res judicata* (wyroki kończące postępowanie w sprawie muszą być przestrzegane) (Komisja Wenecka, 2016). Po trzecie, pewność prawa stanowi ogólną zasadą w UE (Tridimas, 2006), która pojawia się często, bo w około 3778 wyrokach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). TSUE stwierdza, że zasada pewności prawa wymaga: „aby dane uregulowanie Unii umożliwiało zainteresowanym dokładne zapoznanie się z zakresem obowiązków, które na nich nakłada. Jednostki powinny bowiem mieć możliwość jednoznacznego poznania swoich praw i obowiązków i podjęcia w związku z tym odpowiednich działań” (TSUE, C-528/08, *Komisja Europejska przeciwko Wielkiej Brytanii*, 15 lipca 2010 r., par. 49; C-345/06, *Heinrich*, 10 marca 2009 r., par. 44). TSUE posługuje się zasadą pewności prawa wraz z zasadą uzasadnionych oczekiwań, aby uniknąć stosowania przepisów z mocą

wsteczną: „Taka wykładnia jest zgodna z zasadami pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, które wykluczają stosowanie z mocą wsteczną przepisów materialnych prawa Unii do stosunków prawnych określonych przed wejściem w życie tych przepisów, chyba że z ich treści, celu lub systematyki jasno wynika, że należy im przypisać taki skutek” (TSUE, C-439/23, KV, 19 września 2024 r., par. 22).

Obecnie nikt nie broniłby zasady absolutnej pewności prawa, która sprowadzałaby prawo do neutralnego ćwiczenia matematycznego w myśl logiki kartezjańskiej. Tego typu rozumowanie prowadzi do stagnacji prawa – unieruchomienia przeszłości, aby zabezpieczyć przyszłość (Van Meerbeek, 2016, s. 288; Gribnau, 2013, s. 83). Prawo musi być elastyczne i reagować na zmiany gospodarcze, społeczne, technologiczne i kulturowe, a także na zmiany zachowań podmiotów, ich potrzeb i interesów oraz na zmieniające się wartości i normy (Fenwick, Wróblek, 2016; Gribnau, 2013). Jak zauważył Gribnau (2013, s. 83), „jasno opisując skutki prawne tych zmian, prawo zapewnia pewność prawną”. Innymi słowy, aby obywatele pokładali większą ufność w *trias politica* dominować powinna pewność prawa w myśl logiki fiducjarnej. Ich prawa i wolności powinny być zagwarantowane przez prawo. Tworzenie, stosowanie i orzekanie w sprawie norm prawnych powinno się odbywać z poszanowaniem uzasadnionych oczekiwań obywateli oraz gwarantować przewidywalność ram prawnych. Na przykład w prawie inwestycyjnym zasada sprawiedliwego i równego traktowania zapewnia przewidywalność ustawodawstwa państwa przyjmującego oraz ochronę uzasadnionych oczekiwań (Kuzniacki, Van Weeghel, 2025).

Ponieważ niepewności nie sposób całkowicie wyeliminować, najtrudniejszym zadaniem jest poszukiwanie równowagi między potrzebą istnienia jasnych przepisów prawnych w przewidywalnym systemie prawnym a marginesem nieokreśloności, jaki powstaje w każdym takim systemie. W tym celu następna część tej publikacji omawia rolę zasad jako właściwych instrumentów pozwalających wypracować pewność prawa, zwłaszcza w dziedzinie podatków.

Wielej zasad, a mniej reguł, aby osiągnąć pewność prawną w sprawach podatkowych

W odpowiedzi na złożoność naszych systemów podatkowych uczeni zajmujący się podatkami postulowali odwoływanie się do zasad, aby uzyskać mniej szczegółowe prawodawstwo, a większą pewność prawa (Avery-Jones, 1996; Freedman, 2010; Gribnau, Dussarduijn, 2018). W literaturze rozróżnia się prawodawstwo oparte na zasadach oraz prawodawstwo oparte na regułach. Takie rozróżnienie wywodzi się z różnic między regułami i zasadami zapisanymi w znakomitym dziele Ronalda Dworkina *Taking Rights Seriously* [z ang. Biorąc prawa poważnie]. Avery-Jones (1996, s. 75) podsumowuje to następująco: „Różnica polega na tym, że reguły stosuje się w myśl maksymy «wszystko albo nic», a w przypadku zasad jest inaczej. Od zasad mogą istnieć wyjątki, mogą one kolidować ze sobą, mogą na przykład mieć zastosowanie tylko wtedy, gdy zachowanie jest uzasadnione, i mogą stanowić wskazówkę względem tego, jak podchodzić do kwestii, które nie zostały wyraźnie opisane w prawie. Reguły natomiast nie kolidują ze sobą (a jeśli tak się dzieje, jedna z nich musi ustąpić drugiej i stać się regułą pomocniczą). Zasady również nie wchodzą w konflikt z regułami. Jeśli reguła jest jasna, należy ją zastosować i na tym koniec, nawet jeśli stanowi wyjątek od zasady, a zatem jest z nią sprzeczna. Jednakże w rzeczywistości zasada stosowana jest w celu ustalenia za jej pomocą, co reguła w ogóle oznacza (i z nadzieją na to, że dzięki niej sformułowanie reguły będzie wymagało podania mniej-szej liczby szczegółów), a w takim wypadku konflikt nie powstaje”.

Badania empiryczne mają za zadanie udzielić odpowiedzi na pytanie: w jakich warunkach reguły zapewnią nam większą pewność prawa, a w jakich stanie się to dzięki zasadom? (Braithwaite, 2002). W sytuacji, gdy działanie jest proste, niezmiennie i nie ma związku z ważnymi interesami gospodarczymi, reguły dają większą pewność niż zasady, z kolei w przypadku złożonych działań

podejmowanych w zmieniającym się środowisku lepiej posłużyć się zasadami (Braithwaite, 2002, s. 52–53). W tak złożonych obszarach jak podatki, zmiany gospodarcze, społeczne i technologiczne nie tylko mogą sprawić, że reguły staną się przestarzałe, ale też ich szczegółowy charakter może zachęcać podatnika do poszukiwania luk w przepisach (Braithwaite, 2002, s. 55; Freedman, 2010, s. 735). Przykładem tego jest walka z nadużyciami. Ogólna zasada przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (GAAR) jest zasadą – choć skodyfikowaną w kodeksie podatkowym – mającą na celu zwalczanie nadużyć, których nie można zlikwidować za pomocą szczególnych przepisów dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (*Specific Anti-Avoidance Provisions*, SAAR). Zasada GAAR działa jako domyślna reguła, która ma za zadanie wypełnić sztuczne systemy nastawione na uzyskanie korzyści podatkowej przeczącej celowi i nie odpowiadającej przedmiotowi prawa. Jak zasugerował Braithwaite (2002, s. 80): „ustawy podatkowe mogą być opracowywane poprzez ustanawianie wiążących zasad, a następnie szczegółowych reguł ilustrujących, w jaki sposób należy te zasady stosować w może kilkunastu przypadkach często spotykanych specyficznych układów handlowych. Jeśli istnieje tysiąc rzadkich sposobów na zawieranie tego rodzaju układów, jakich dotyczy ustawa, ale tylko tuzin z nich występuje z dowolną częstotliwością, to te dwanaście konkretnych układów należy ująć w ramach reguł”. Właściwym podejściem regulacyjnym w złożonych obszarach prawa, takich jak opodatkowanie, powinno być odpowiednie zestawienie zasad i reguł.

Pomimo empirycznych dowodów na to, że stosowanie zasad w celu regulowania bardziej złożonych zjawisk jest korzystniejsze, państwa wprowadzają coraz więcej reguł, aby uzupełniać luki, i coraz mniej polegają na zasadach. Ustawodawca bawi się w „prawniczą zabawę w kotka i myszkę, która polega na zamykaniu i ponownym otwieraniu luk w drodze kreatywnego przestrzegania przepisów” (Braithwaite, 2002, s. 57). Jak ujął to Avery-Jones (1996, s. 65), pęd za pewnością prawa poprzez wprowadzanie coraz bardziej szczegóło-

wego prawodawstwa, które ma odpowiedzieć na każde postawione pytanie, niekoniecznie działa. Vann, który nazwał to zjawisko „szaleństwem reguł podatkowych”, źródła tego problemu upatrywał w kulturze prawa precedensowego (Vann, 1995, s. 222). Ponieważ metoda prawa precedensowego koncentruje się na konkretnych sprawach, a nie na zasadach ogólnych, skłania ona ustawodawcę do opracowywania szczegółowych przepisów mających na celu wyjaśnienie praw i obowiązków podatników, aby ograniczyć swobodę sądów przy orzekaniu w sprawach. Sądy są zatem zobowiązane do interpretacji dosłownej i odwoływania się do sformułowań językowych użytych do sporządzenia ustawy w parlamencie (wykładnia semantyczna), co wyklucza wykładnię teleologiczną lub systemową. Ponieważ sędziowie mają coraz mniejszą swobodę podejmowania decyzji, w systemie prawnym uwidacznia się głęboko zakorzenione podejrzenie, że sędziom nie można ufać (Avery-Jones, 1996, s. 69).

Wcześniejsza literatura przedmiotu podkreśla potrzebę istnienia mniej szczegółowego prawodawstwa opartego na zasadach. Co jednak rozumiemy pod pojęciem „zasady”? Niektórzy autorzy (Gribnau, Dussarduijn, 2018) przyjmują dworakińską perspektywę i uwzględniają w definicji zasad wymiar moralności (sprawiedliwości). Inni autorzy rozróżniają zasady i wykładnię celową (Freedman, 2010, s. 722–723). Chociaż zwykle idą one w parze, to cel legislacyjny wykraczający poza dosłowne znaczenie ustawy można znaleźć w wielu miejscach (np. preambuła prawa, *travaux preparatoires* itd.). Wykładnia celowa ustawy nie zawsze wiąże się ze stosowaniem zasad.

Uznanie i identyfikacja zasad prawnych pozostaje obszarem, który budzi spore kontrowersje wśród filozofów prawa. Autor tej publikacji skłania się ku znacznie węższej definicji zasad prawnych, która jest bliższa pracom Avery-Jonesa i Freedmana, niż definicji zaproponowanej przez Gribnaua i Dussarduijną, którzy wprowadzają moralność do prawa podatkowego (podejście Dworkina). Zasady albo istnieją poza ustawami i prawdopodobnie zostały skodyfikowane w aktach wyższego rzędu, takich jak konstytucja,

albo można je wywnioskować z całego systemu prawnego. Zasady, jako normy nierozstrzygające, muszą kierować wykładnią rozstrzygających reguł (Toubes Muñiz, 1997, s. 273). Idea ta jest obecna również w pracach Alexego, który kwalifikuje zasady prawne jako „polecenia optymalizujące” w przeciwieństwie do reguł, które są „poleceniami decydującymi” i których można jedynie albo przestrzegać, albo nie (Alexy, 2000). Zasady powinny kierować wykładnią poszczególnych przepisów ustawowych, aby umożliwić spójną i całościową interpretację całego systemu prawnego. Jednak zasady mogą być ze sobą sprzeczne, a rozwiązaniem jest zachowanie równowagi i stosowanie zasady proporcjonalności zgodnie z wykładnią sądów konstytucyjnych (Alexy, 2000). W dziedzinie opodatkowania często nawiązuje się do zasady neutralności (odnoszącej się do podatku od wartości dodanej, VAT-u), zakazu nadużywania prawa, zasady niedyskryminacji oraz skutecznej ochrony sądowej itp.

TSUE do perfekcji opanował stosowanie zasad w prawie podatkowym UE w ramach wykładni systemowej i teleologicznej (Lenaerts, Gutiérrez-Fons, 2013). Choć dogłębna analiza metod wykładni prawa UE i obszernej literatury przedmiotu na ten temat wykracza poza zakres tej publikacji, kilka przykładów zaczerpniętych z orzecnictwa TSUE pokazuje, że zasady mają kluczowe znaczenie dla wypełniania luk, wyjaśniania wątpliwości co do semantycznej wykładni przepisów (pierwotnego lub wtórnego) prawa UE i zapewniania spójności prawa unijnego. W wyroku w sprawie *Halifax* (TSUE, C-255/02, *Halifax i inni*, 21 lutego 2006 r., par. 69–70), pomimo braku przepisów dotyczących zwalczania nadużyć w dyrektywie VAT, TSUE stwierdził, co następuje: „W rzeczywistości bowiem nie można poszerzać zakresu uregulowania wspólnotowego tak, aby objąć nim nadużycia podmiotów gospodarczych, to znaczy transakcje, które nie są przeprowadzane w ramach zwykłych transakcji handlowych, lecz wyłącznie w celu nadużycia korzyści przewidzianych w prawie wspólnotowym”. Dokonując wykładni przepisów dotyczących VAT-u, TSUE stale stosuje zasadę neutralności w celu obala-

nia semantycznej wykładni dyrektywy (TSUE, C-90/16, *The English Bridge Union*, 26 października 2017 r., TSUE, C-243/23, *Drebers*, 12 września 2024 r.).

Przewycięzanie niepewności w filarze II

Polityka fiskalna zamiast zasad prawnych

Komentatorzy niemal jednogłośnie podkreślają brak jednoznacznego celu modelowych zasad GloBE (English, 2022; Haslehner, 2023; Collier, Vella, 2024). Z analizy wstępnego wniosku w sprawie filaru II w 2018 r. nie wynika jasno, czy niskie efektywne stawki podatkowe stosowane przez wiele jurysdykcji doprowadziły do powstania problemu przenoszenia zysków lub konkurencji podatkowej: „Ze zjawiskiem przenoszenia zysków zwykle utożsamia się przeciwdziałanie sztucznemu przekierowywaniu zysków z miejsca, w którym, jak należy słusznie uznać, zostały wygenerowane (lub z miejsca, w którym „powstaje wartość”, jeśliby posłużyć się językiem projektu BEPS) w inne miejsce. Z kolei konkurencja podatkowa jest pojęciem szerszym, zwykle oznaczającym konkurowanie państw ze sobą nawzajem za pomocą stawek podatkowych i podstawy opodatkowania w celu przyciągnięcia dowolnej działalności, w tym rzeczywistej działalności gospodarczej” (Collier, Vella, 2024, s. 7–8). Celem projektu BEPS (tj. działania BEPS 5), zgodnie z poprzednimi pracami OECD (OECD, 1998), było wyeliminowanie nieuczciwej lub szkodliwej konkurencji podatkowej, ale nie konkurencji w ogóle, która opiera się na ekonomicznym charakterze transakcji. Tak nieoczekiwany zwrot odbiegający od tradycyjnego wąskiego celu OECD, jakim jest zwalczanie szkodliwej konkurencji podatkowej, wywołał sporą konsternację wśród wczesnych komentatorów filaru II (Nogueira et al., 2020). Chcąc potwierdzić, że filar II dotyczy przenoszenia zysków, niektórzy komentatorzy przyznali, że zasada GloBE dotycząca włączenia dochodu do opodatkowania

(IIR) to CFC z ustanowieniem wyłączenia odnoszącego się do ekonomicznej istoty transakcji (Hey, 2021). Gdyby wyłącznym celem filaru II było zwalczanie praktyk przenoszenia zysków, nowelizacja przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych byłaby znacznie prostszym rozwiązaniem. Było jednak inaczej. Innymi słowy, filar II to nie jedynie „Super CFC”. Z wczesnych dokumentów dotyczących filaru II wynika się dwojakie założenie: z jednej strony minimalizowanie ryzyka przenoszenia zysków, a z drugiej zatrzymanie wyścigu na dno (Nogueira et al., 2020).

Pomimo tego dwojakiego charakteru Collier i Vella w kolejnych wydawanych dokumentach zauważyli istotne zmiany, jakie zaszły podczas opracowywania celów polityki filaru II (Collier, Vella, 2024, s. 12–15):

- (i) Dokument konsultacji publicznych wydany w lutym 2019 r. odnosił się do obu tych celów: przenoszenia zysków i powstrzymania szkodliwego wyścigu na dno, który osłabia suwerenność podatkową państw i zagraża dystrybucji dóbr publicznych (Otwarte ramy OECD/G20 w zakresie BEPS, 2019).
- (ii) W dokumentach z 2020 r., takich jak Plan dotyczący filaru II, wprowadzono nową formułę, aby skupić się na przedsiębiorstwach międzynarodowych płacących minimalny poziom podatku, a nie na krajach, które nie konkurują lub nie angażują się w wyścig na dno (Otwarte ramy OECD/G20 w zakresie BEPS, 2020). Niemniej jednak zapewnienie, że przedsiębiorstwa międzynarodowe będą płacić podatek minimalny, nie sprawi, że konkurencja podatkowa zostanie automatycznie ograniczona (Devereux, Vella, Wardeh-Burrus, 2022; English, 2022).
- (iii) Fakt, że kraje pochodzenia mogą samodzielnie pobierać ewentualne podatki minimalne za pośrednictwem QDMTT, oznacza możliwość ograniczenia międzynarodowej konkurencji podatkowej (Collier, Vella, 2024, s. 14; English, 2022, s. 873).

W ramach modelowych zasad GloBE oraz w Komentarzach współistnieją dwa cele. Po pierw-

sze, cel dotyczący przenoszenia zysków zmierza do zwalczania systemów planowania podatkowego z wykorzystaniem jurysdykcji nakładających niskie podatki. Niektórzy autorzy upatrują tego celu w minimalnym podatku od „nadmiernego zysku” przekraczającego kwotę ustanowionego wyłączenia odnoszącego się do ekonomicznej istoty transakcji (Bendlinger, 2023, s. 306; Sehra, Tiwari, 2023; English, 2022, s. 873). Po drugie, cel ograniczenia nadmiernej konkurencji podatkowej nie zyskał pełnego poparcia wszystkich członków Otwartych ram OECD/G20 w zakresie BEPS (English, 2022). Stąd właśnie ograniczona rola, jaką QDMTT może odegrać w ukróceniu konkurencji podatkowej. W przypadku ESP poniżej 15% kraje pochodzenia mogą pobierać minimalny podatek za pośrednictwem QDMTT, natomiast gdy ESP jest wyższa niż 15%, nadal można konkurować (English, 2022, s. 872). Kraje mogą wciąż konkurować, żeby przyciągać przedsiębiorstwa dzięki wyłączeniu dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy (SBIE) oraz wprowadzaniu zachęt podatkowych bazujących na substracie majątkowo-osobowym i nisko marżowej działalności przy kalkulacji scalonej (ang. *jurisdictional blending*). Filar II jedynie częściowo przeciwdziała konkurencji podatkowej. Niektórzy autorzy (Kuzniacki, Visser, 2024) przeformułowali dwa poprzednie cele w nieco inny sposób, wrzucając je do worka konkurencji podatkowej. Filar II ma za zadanie stworzyć podwójną barierę przeciwko konkurencji podatkowej: jedna z nich ma blokować planowanie podatkowe i tym samym przenoszenie zysków, a druga – nakłada presję na państwa, by pobierały co najmniej 15% ESP.

W ramach modelowych zasad GloBE nie wspomina się o celu eliminowania agresywnych praktyk planowania podatkowego stosowanych przez korporacje międzynarodowe. I rzeczywiście, w zasadach GloBE i dotyczących ich Komentarzach nie ma wyraźnej wzmianki o sztucznym przenoszeniu zysków przez korporacje międzynarodowe. Wydaje się, że przepisy filaru II stosowane są w sposób raczej automatyczny, gdy spełnione zostaną określone progi ilościowe. Nie ma tu znaczenia, czy firma międzynarodowa prowa-

dzi realną działalność gospodarczą. Dlatego też w ramach całych modelowych zasad GloBE wspomina się jedynie o unikaniu/nadużyciach poprzez ucieczkę do zobowiązań wyrównawczych: (i) art. 1.1.3 i 1.5 zasad GloBE (par. 12 Komentarza do zasady 1.1) umożliwiają podmiotom wykluczonym zakwalifikowanie się jako podmiot należący do grupy dla celów określenia progu przychodów w zakresie, w jakim jego przychody są skonsolidowane z pozostałą częścią grupy; (ii) lit. e) art. 4.1.3. zasad GloBE (par. 17 Komentarza) przewiduje obniżenie podatków kwalifikowanych przy obliczaniu ESP, jeżeli podmiot wchodzący w skład grupy nie zamierza zapłacić podatku w ciągu trzech lat od ostatniego dnia roku podatkowego. Taki trzyletni tymczasowy próg uniemożliwia podmiotowi wchodzącemu w skład grupy stwierdzenie, że nie ma zamiaru zapłacić podatku w roku, w którym znacznie przekracza stawkę minimalną, by następnie zapłacić zobowiązanie podatkowe w roku, w którym znajduje się poniżej stawki minimalnej; (iii) art. 9.1.2 modelowych zasad GloBE (par. 118.49 Komentarza) zawiera zasadę przeciwdziałania nadużyciom, która ma na celu uniemożliwienie podatnikowi spowodowania strat podatkowych, które zostałyby wyłączone z podstawy w ramach GloBE w roku poprzedzającym obowiązywanie zasad GloBE, aby następnie przenieść korzyść płynącą z odroczenia podatku w związku z takimi stratami do reżimu, w którym obowiązują zasady GloBE; (iv) art. 9.3 w związku z art. 9.3.5 zasad GloBE (par. 27–28 Komentarza) uniemożliwia przedsiębiorstwu międzynarodowemu ulokowanie jednostki dominującej najwyższego szczebla w jurysdykcji nieobjętej modelowymi zasadami GloBE na początkowym etapie działalności międzynarodowej (przepisy przejściowe). Tego typu rozproszone odniesienia do nadużyć/unikania opodatkowania pokazują, że nawiązuje się do możliwości planowania podatkowego, które wiążą się z unikaniem objęcia zakresem filaru II.

Zakładając dwojaki charakter filaru II – czyli związany z przenoszeniem zysków i ograniczaniem konkurencji podatkowej (choć tylko częściowo) – nasuwa się pytanie, w jaki sposób te

cele polityczne wpłyną na zadanie osoby dokonującej wykładni prawa. Podobnie jak Freedman, autor tej publikacji odróżnia wykładnię celową od odwoływania się do zasad prawnych.

Wykładnia teleologiczna/celowa

W przypadku wykładni teleologicznej/celowej filaru II przed sędzią staje wyzwanie polegające na dokonaniu oceny polityki fiskalnej w ramach orzekania sądowego. Zdaniem autora nałożenie minimalnego podatku na nadwyżkę zysków przekraczających ustanowione wyłączenie odnoszące się do ekonomicznej istoty transakcji, czyli cel związany z przenoszeniem zysków, stanowi nadrzędny cel filaru II. Wywieranie presji na państwa, aby nakładały QDMMT (czyli ustanawiały drugą barierę dla konkurencji podatkowej, jak sugerują Kuzniacki i Visser), nie jest głównym celem modelowych zasad GloBE. Po pierwsze, jeśli pewne państwa nie nałożą podatku QDMMT, inna jurysdykcja wkroczy i to zrobi. Po drugie, filar II nie tylko nie ogranicza konkurencji podatkowej, ale nawet ją pogłębia poprzez zmniejszenie nominalnego CIT do zera przynajmniej w przypadku zysków objętych instrumentem SIBIE (Devereux, Vella, Wardell-Burrus, 2022). Po trzecie, prognozy statystyczne opublikowane przez unijne obserwatorium podatkowe potwierdzają, że zjawisko przenoszenia zysków ulegnie ograniczeniu (Soong, 2025). Niestety, Otwarte ramy OECD/G20 w zakresie BEPS ani nie wyjaśniają celów filaru II, ani nie wprowadzają ich hierarchii.

Wilkie podkreśla cel związany z przenoszeniem zysków: „Unikalna siła filaru II ma charakter fiskalny. Prawo podatkowe stanowi czynnik umożliwiający realizację polityki fiskalnej, a nie cel sam w sobie, i nie jest na odwrót” (Wilkie, 2023, s. 503). Filar II dąży do celu fiskalnego, jakim jest ograniczenie odpływu działalności przemysłowej z krajów rezydencji podatkowej, w których ulokowane są przedsiębiorstwa międzynarodowe, do jurysdykcji nakładających niższe podatki. Niezwykle jest to, że w filarze II polityka fiskalna nastawiona na zapobieganie przenoszeniu zysków sama w sobie napędza prawo podatkowe, a nawet

cele polityczne. Natomiast zwykle z podatkami regulacyjnymi jest zupełnie odwrotnie. Literatura przedmiotu dokonuje wyraźnego rozróżnienia pomiędzy „czystymi podatkami”, a mianowicie takimi, które wprowadza się w celu zwiększenia dochodów rządu po to, by opłacać instytucje użyteczności publicznej oraz infrastrukturę publiczną, a „podatkami regulacyjnymi” (wydatkami podatkowymi), których głównym celem nie jest podnoszenie poziomu dochodów, lecz korygowanie niewydolności rynku, promowanie pewnych zachowań i zniechęcanie do innych lub ograniczanie negatywnych efektów zewnętrznych (Avi-Yonah, 2011). Przykładem podatków regulacyjnych są podatki środowiskowe, które mają na celu opodatkowanie zachowań, których skutkiem jest niszczenie i zanieczyszczanie planety. Zgodnie z zasadą „ci, którzy zanieczyszczają środowisko, muszą płacić wyższe podatki, aby zrekompensować powstałe szkody”, głównym celem podatku środowiskowego jest przeciwdziałanie zachowaniom zagrażającym naszemu środowisku i uzyskanie rekompensaty za szkody spowodowane działaniami, które nie są korzystne dla środowiska. Podatek ekologiczny jest instrumentem konkretnej polityki fiskalnej nastawionej na zapobieganie zanieczyszczaniu planety i ograniczanie zmian klimatycznych.

Z kolei w celu ukrócenia przenoszenia zysków oraz w pewnym stopniu konkurencji podatkowej, uchwalono przepisy podatkowe. Innymi słowy, wdrożenia filaru II nie można uznać za środek do osiągnięcia jakiegoś określonego celu, ale raczej za politykę samą w sobie. To ważne stwierdzenie prowadzi osobę interpretującą na nieznane wody, gdzie należy posługiwać się polityką fiskalną w celu dokonania wykładni prawa. Choć można argumentować, że cel polegający na zapobieganiu przenoszeniu zysków przeważa nad celem ograniczania konkurencji podatkowej, to jednak Otwarte ramy OECD/G20 w zakresie BEPS nie wyjaśniają, czy istnieje hierarchia między tymi różnymi, lecz współlistniejącymi celami. Jak pokazują przykłady z części czwartej (2), osoba dokonująca wykładni prawa może dojść do różnych wniosków, zależnie od wagi przypisywanej poszczególnym celom.

Zasady prawne

O istnieniu zasad prawnych, które mogłyby nakie- rować osobę dokonującą wykładni filaru II, mode- lowe zasady GloBE nie wspominają. W ramach filaru II wymienia się jedynie zasady rachunkowo- ści. Nie ma odniesień do zasad prawnych, takich jak zdolność płatnicza, neutralność, zapobieganie nadużyciom prawa, niedyskryminacja itd., które przewijają się w prawie podatkowym. Niemniej jednak, choć o nich nie wspomniano, zasady prawne można wywnioskować z całego systemu prawnego. Niektórzy komentatorzy twierdzą, że modelowe zasady GloBE naruszają zasady prawne, takie jak równość i zdolność płatnicza, które są ugruntowane konstytucyjnie (Schoueri, Ferreira Liotti, 2024; Dourado, 2023). Ze względu na hie- rarchię źródeł prawa i dominację konstytucji nad innymi źródłami prawnymi ewentualne konflikty powinny być rozwiązywane przez sądy konstytu- cyjne, co skutkowałoby uchyleniem norm sprzecz- nych z konstytucją. Modelowe zasady GloBE jako takie nie stanowią żadnej osobliwości, ponieważ wdrożenie ich do krajowego porządku prawnego musi się odbywać z poszanowaniem hierarchii źródeł prawa określonej w konstytucji krajowej.

Poza wspomnianymi wcześniej kwestiami nie- zgodności istotnym elementem tej publikacji jest pytanie o to, czy zasady prawne mogą uzupełniać/ ukierunkowywać wykładnię rozstrzygających zasad GloBE. Sędziowie zwykli wyważać zasady prawne, posługując się analizą proporcjonalno- ści. Po tę analizę często sięga się przy stosowaniu praw podstawowych. Alexy (2000) odnosi się do kwestii zachowywania równowagi w celu okre- ślenia priorytetu praw w przypadku kolidujących ze sobą zasad. W przypadku gdy proces sądowy należy zawiesić, ponieważ oskarżonemu grozi atak serca z powodu stresu, jaki płynie z uczest- nictwa w rozprawie, prawo podstawowe ma więk- szą wagę i pierwszeństwo przed zasadą spraw- nego funkcjonowania wymiaru sprawiedliwości w sprawach karnych (Alexy, 2000, s. 296).

Jeśli mowa o filarze II, nietrudno sobie wyob- razić, że zasady prawne, które funkcjonują w naszym systemie podatkowym, mogłyby odgry-

wać rolę w ukierunkowywaniu/uzupełnianiu wykładni zasad GloBE. Jednakże zasadą zapobiegającą nadużyciom prawa nie można posłużyć się w odniesieniu do przepisów dotyczących zakresu zastosowania filaru II. Ponieważ standardy rachunkowości dają wiele swobody przy ujmowaniu przychodów i wydatków, przedsiębiorstwa międzynarodowe mogą z łatwością obejść progi filaru II. O ile zasady rachunkowości będą stosowane prawidłowo, autor nie widzi wystarczających powodów, by sięgnąć po klauzulę GAAR. Prawna zasada proporcjonalności, która odgrywa kluczową, równoważącą rolę w prawie UE oraz w odniesieniu do praw podstawowych, nie ma znaczenia przy obliczaniu ESP ani przy kwalifikowaniu zwrotnych kredytów podatkowych. Innymi słowy, „szaleństwo reguł” panujące wśród modelowych zasad GloBE nie pozwala na odwoływanie się do zasad prawnych, które mogłyby nakierowywać osobę dokonującą ich wykładni. Sędzia opiera się wyłącznie na brzmieniu zasad GloBE przy egzekwowaniu dwóch celów polityki, jakimi są zapobieganie przenoszeniu zysków oraz ustanowienie dolnej granicy dla konkurencji podatkowej.

W jaki sposób cele polityczne wpływają na rozumowanie osoby dokonującej wykładni prawa, gdy nie ma możliwości odwołania się do żadnych zasad prawnych? Istnieje literatura przedmiotu na temat wzajemnego oddziaływania na siebie polityki oraz zasad w prawie prywatnym, konkretnie w krajach, w których obowiązuje prawo precedensowe. W tej dziedzinie polityka zależy od interesów społeczności polegających na dążeniu do poprawy jej sytuacji ekonomicznej, politycznej i społecznej, podczas gdy zasady nawiązują do interesu jednostki występującej przed sądem i dążą do egzekwowania sprawiedliwości oraz ochrony jej praw (Plunkett, 2016, s. 371–372). W literaturze głównego nurtu podkreśla się przede wszystkim, że: (i) system oparty na zasadach tworzy bardziej spójne i jednolite prawo prywatne niż podejście oparte na polityce; (ii) podejście oparte na polityce wymaga od sędziów wskazania dobra społecznego, a zatem równoważenia czynników „niewspółmiernych”; (ii) sędziowie nie są uprawnieni do powoływania się na względy polityczne

z uwagi na brak legitymacji politycznej, a czyniąc to, naruszają praworządność. Ponieważ podejście oparte na polityce jest krytykowane w prawie prywatnym, niektórzy autorzy przyjmują pluralistyczne stanowisko, które uznaje pierwszeństwo argumentów opartych na zasadach, nie ignorując przy tym argumentów odwołujących się do polityki (Plunkett, 2016).

Szczegółowa analiza krytyki w obszarze prawa prywatnego wykracza poza zakres tej publikacji, niemniej jednak modelowe zasady GloBE w niekorzystny sposób zwiększyły rolę kwestii politycznych (zapobieganie przenoszeniu zysków i w mniejszym stopniu ustanowienie dolnej granicy dla konkurencji podatkowej) i postawiły je ponad zasadami prawnymi, co w naszej dziedzinie jest raczej niespotykane. Interpretacja modelowych zasad GloBE w świetle celów politycznych stawia sędziego w sytuacji, w której musi on zdecydować, która wykładnia prawna lepiej odpowiada celom polityki. Jak pokazuje następna część tej publikacji, takie podejście oparte na polityce może dać rozbieżne efekty, w zależności od tego, które cele polityki są uważane za ważniejsze i jak są równoważone.

Przykłady konsekwencji prawnych wynikających z podejścia opartego na polityce w filarze II

Komentatorzy zawężają rolę osoby interpretującej do dokonywania semantycznej/językowej wykładni zasad GloBE (Collier, Vella, 2024, s. 15; Haslehner, 2023, s. 636). Trend „szaleństwa reguł” w filarze II sprawia fałszywe wrażenie, że tylko reguły rozwiążą wszelkie potencjalne konflikty interpretacyjne. To nieprawda. Jak stwierdzono w częściach drugiej i trzeciej, autor tej publikacji jest zdania, że zasady prawne zapewniają większą pewność w złożonych obszarach, takich jak opodatkowanie, i sprowadzają pewność prawa do przewidywalności skutków prawnych. Brak obowiązywania zasad prawnych przełoży się na szeroki zakres swobody, jaką będą mieli sędziowie przy wychodzeniu poza dosłowne brzmienie

reguł w wyniku odwoływania się do celów polityki fiskalnej filaru II. W tej części autor opisuje kilka wybranych obszarów niepewności, które już zasygnalizowali komentatorzy, aby zilustrować sposób, w jaki sędziowie będą się mierzyć z celami polityki wynikającymi z modelowych zasad GloBE. W efekcie mogą się pojawić istotne różnice między decyzjami sędziów pochodzących z różnych jurysdykcji.

QDMTT – wzajemne oddziaływanie modelowych zasad GloBE oraz dyrektywy w sprawie filaru II

Modelowe zasady GloBE, powstałe podczas prac nad Otwartymi ramami OECD/G20 w zakresie BEPS, stanowią prawo miękkie. Jak już wspomniano, często będą występować problemy ze zgodnością między prawem miękkim a krajowymi przepisami wdrażającymi postanowienia filaru II. Komentatorzy (Hrdlicka, 2024, s. 612) zauważyli pewne rozbieżności w zakresie QDMTT między dyrektywą w sprawie filaru II a modelowymi zasadami GloBE, ponieważ dyrektywa została wprowadzona w życie przed drugą serią komentarzy do zasad GloBE w lipcu 2023 r. W związku z tym krajowy podatek minimalny („DMTT”) przewidziany w dyrektywie nie jest odpowiednikiem QDMTT, o którym mówią zasady GloBE przyjęte przez OECD/G20 po drugiej serii komentarzy. Jeżeli tak jest, to nie można go uznać za podatek wyrównawczy, który można by zaliczyć na poczet IIR i UTPR. W celu usunięcia tej rozbieżności Hrdlicka zastosował wykładnię teleologiczną, aby możliwa była interpretacja dyrektywy w odniesieniu do prawa miękkiego wynikającego z filaru II. Przedstawił kilka argumentów przemawiających za obaleniem dosłownego brzmienia dyrektywy, opierając się na jej Preambule oraz oświadczeniu politycznym Rady Unii Europejskiej, w którym zadeklarowano zgodność dwóch serii Komentarzy do modelowych zasad GloBE z dyrektywą w sprawie filaru II (Rada Unii Europejskiej, 2023). Po pierwsze, zarówno Preambuła, jak i wspomniane oświadczenie polityczne odzwierciedlają cel UE, jakim jest wdrożenie filaru II zgodnie z zasadami

GloBE. Po drugie, skutkiem stosowania dyrektywy w świetle prawa miękkiego będzie wyższe opodatkowanie w państwach członkowskich UE.

Takie rozumowanie uwidacznia kilka problemów. Główną przeszkodą są trudności w zastąpieniu brzmienia prawa wtórnego UE prawem miękkim, które nie zostało jeszcze nawet opracowane w UE. Hierarchii norm unijnych nie sposób łatwo obejść, aby wykroczyć poza dosłowne brzmienie prawa wtórnego. Takie podejście podważałoby autonomię porządku prawnego UE głoszoną przez TSUE w wielu Opiniach (np. w Opinii 2/13, Przyłączenie UE do EKPC, z dnia 18 grudnia 2014 r.). Ponadto jedną z najbardziej kontrowersyjnych kwestii dotyczących wniosku Komisji Europejskiej odnoszącego się do dyrektywy Rady w sprawie cen transferowych jest wdrożenie wytycznych OECD w zakresie cen transferowych do prawa Unii. Zdaniem autora taka próba zagrozi autonomicznemu porządkowi prawnemu UE poprzez przekształcenie miękkiego prawa OECD w wiążące prawo UE.

Istnieje także dodatkowy problem uzasadniający odwołanie się do wykładni teleologicznej. Stosowanie takiej hermeneutycznej techniki wymaga, aby prawodawstwo miało jasno określone cele, które są możliwe do wywnioskowania. Odniesienia zawarte w Preambule do dyrektywy w sprawie filaru II (motywy 2 i 3) odtwarzają dobrze znane cele modelowych zasad GloBE, które dotyczą ograniczania konkurencji podatkowej oraz „starań zmierzających do położenia kresu praktykom podatkowym MNE umożliwiającym im przenoszenie zysków do jurysdykcji, w których nie podlegają one żadnemu opodatkowaniu lub podlegają bardzo niskiemu opodatkowaniu”, a także pokazują zaangażowanie UE we wspieranie Otwartych ram OECD/G20 w zakresie BEPS. Motyw 33 podkreśla potrzebę wspólnego podejścia do zapobiegania rozdrobnieniu rynku wewnętrznego. Motyw 6 nakłada na państwa członkowskie obowiązek wdrożenia Modelowych zasad OECD tak, jak te państwa uzgodniły, w sposób jak najbardziej zgodny z postanowieniami porozumienia globalnego. Jak przyznaje Hrdlicka, oświadczenie polityczne Rady Unii Europejskiej w sprawie zgodności dwóch serii komenta-

rzy z dyrektywą w sprawie filaru II nie jest zgodne z prawdą.

Zdaniem autora tej publikacji motywy dyrektywy oraz oświadczenie Rady Unii Europejskiej wskazują na polityczne zaangażowanie w dostosowywanie dyrektywy w sprawie filaru II do przepisów modelowych zasad GloBE. Czy celem dyrektywy w sprawie filaru II jest to, aby państwa członkowskie UE pobierały więcej podatków, a zatem DMTT należy postrzegać w myśl zasad GloBE dotyczących QDMTT? Można argumentować, że QDMTT stanowi regułę obronną mającą na celu zabezpieczenie/ochronę dochodów podatkowych za pomocą ogólnego, złożonego zobowiązania wyrównawczego w ramach IIR oraz UTPR. Jeżeli DMTT przewidziany w dyrektywie w sprawie filaru II nie zostanie zakwalifikowany jako QDMTT, inne jurysdykcje będą nakładać podatek na nadwyżkę zysków podmiotów wchodzących w skład grupy w UE, stosując przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych lub IIR/UTPR. Nieuznany krajowy podatek wyrównawczy stanowi podatek kwalifikowany, ale nie może zostać zaliczony na poczet zobowiązań w ramach zasad GloBE.

Znaczenie, jakie sędzia przypisze celom politycznym filaru II, będzie decydujące dla rozwiązania potencjalnego konfliktu między zasadami GloBE a dyrektywą w sprawie filaru II. Możliwe są dwa sprzeczne rozwiązania. Jeżeli celem politycznym wprowadzenia podatku DMTT przewidzianego w dyrektywie w sprawie filaru II jest ograniczenie konkurencji podatkowej (15%), można pokusić się o wykładnię *contra legem* DMTT tak, aby dyrektywa w sprawie filaru II okazała się zgodna z modelowymi zasadami GloBE. Jednakże jeżeli nadrzędnym celem jest zapobieganie przenoszeniu zysków do jurysdykcji o niskim poziomie opodatkowania, kraje UE mogą podtrzymać obowiązywanie nieuznanego podatku DMTT w świetle dyrektywy i zwiększyć swoje podatki kwalifikowane (tj. podatek dochodowy od osób prawnych), co sprawi, że zobowiązanie będzie ostatecznie równe 15% efektywnej stawki podatkowej, jak zakłada filar II (Hrdlicka, 2024, s. 604). W takim wypadku nie będzie potrzeby obalania

dosłownego brzmienia dyrektywy, aby dostosować się do zasad GloBE. Dyrektywa w sprawie filaru II nie zakłada, że państwa członkowskie mają pobierać wyższe podatki. Łańcuch zobowiązań wyrównawczych w filarze II ma doprowadzić do tego, że jedno państwo opodatkują to, czego inne nie opodatkowały („Jak nie ty, to ja opodatkuję” – jak to ujmują De Wilde i Wisman (2019)). Ten przykład pokazuje kłopoty, jakie wynikają z faktu posiadania celów politycznych zamiast zasad prawnych jako wyznacznika w wykładni zasad GloBE. Sędzia musi ocenić, która wykładnia prawna lepiej odpowiada celom polityki.

Kwalifikowane kredyty podatkowe oraz „wymóg braku świadczeń”

Jak wspomniano w części pierwszej, kwalifikowane zwrotne kredyty podatkowe (art. 10.1. modelowych zasad GloBE) są przychylnie traktowane, ponieważ uwzględnia się je w dochodach lub stratach dla celów GloBE (mianownik ułamka przy obliczaniu ESP). Wytyczne administracyjne z lipca 2023 r. objęły takim samym traktowaniem „zbywalne i transferowalne kredyty podatkowe” (zasada 109.1, Komentarze do art. 3.2.4 zasad GloBE). Według par. 112.1–114.1 Komentarza do zasad GloBE, aby kredyt podatkowy został uznany za zbywalny i transferowalny, musi spełnić dwa wymogi: (i) standard transferu prawnego oraz (ii) standard zbywalności. Z kolei nieuznawane zwrotne kredyty podatkowe oraz niezbywalne i transferowalne kredyty podatkowe zmniejszają wysokość podatków kwalifikowanych w liczniku ułamka służącego do obliczeń w ramach filaru II, zwiększając tym samym ryzyko znalezienia się poniżej pułapu 15% ESP. Decydenci polityczni muszą analizować swoje zachęty podatkowe, aby zapobiec sytuacji, w której zostaną one znielowane przez zasady GloBE (Theophilou, Loucaïdou, 2024).

Aby pozostać konkurencyjnym po wdrożeniu filaru II, niektóre kraje, takie jak Singapur i Wietnam, ogłosiły, że będą kompensować przedsiębiorstwom międzynarodowym bezpośrednie inwestycje

cje w tych krajach poprzez przyznawanie im dotacji, co stanowić będzie kwalifikowany zwrotny kredyt podatkowy (Den Ridder et al., 2023; Sullivan, 2024). Tak jest w przypadku singapurskiego zwrotnego kredytu inwestycyjnego, w ramach którego wymienia się szeroki zakres wydatków kwalifikowalnych (nakłady kapitałowe, honoraria, koszty surowców i materiałów eksploatacyjnych itp.), a za które firmy mogą otrzymać do 50% zwrotu kosztów (Sullivan, 2024, s. 996). Taki zwrotny kredyt podatkowy ma na celu zrekomensowanie całego ciężaru podatku QDMTT, jaki nakłada Singapur.

Aby zapobiec takiemu obrotowi spraw, w zasadach GloBE zawarto specjalny przepis. Według art. 10.1 modelowych zasad GloBE dotyczącego wdrożenia QDMTT jurysdykcje nie mogą zapewniać żadnych świadczeń przedsiębiorstwom w związku z obowiązywaniem takich zasad (tzw. wymóg braku świadczeń – ang. *no benefit requirement*, NBR). Skutkiem NBR jest dyskwalifikacja QDMTT. Komentatorzy nie mają pewności w kwestii interpretacji związku przyczynowo-skutkowego odnoszącego się do NBR, czyli w kwestii tego, jakie okoliczności sprawiają, że korzyści wykraczają ponad poziom, który oznacza dyskwalifikację, ponieważ „są one związane” z QDMTT? (Sullivan 2024, s. 995; Den Ridder et al., 2023, s. 4; Kuzniacki, Visser, 2024) Czy „korzyści” obejmują zachęty, dotacje lub granty, a może korzystne warunki? De Ridder et al. proponują dwie możliwe interpretacje (Den Ridder et al., 2023, s. 6; Sullivan, 2024, s. 996). W węższym rozumieniu wyrażenie „związane z” oznacza bardzo ścisły, bezpośredni i wyraźny związek między świadczeniem a pobieranym podatkiem wyrównawczym, na przykład jakieś wyraźne sformułowanie językowe łączące te dwa elementy w odpowiednim prawodawstwie. W rozumieniu szerszym wyrażenie „związane z” wskazuje na luźny związek między zachętą a podatkiem wyrównawczym (tj. korzyść wprowadzono do systemu prawnego po uchwaleniu przepisów o QDMTT i obliczana jest bez odniesienia do QDMTT, ale może być z QDMTT powiązana, a zatem jest dyskwalifikująca). Sullivan pesymistycznie patrzy na obie te interpretacje

(Sullivan, 2024, s. 996). Choć ścisłą wykładnię kraj może łatwo obejść, obszerna interpretacja wyklucza istnienie jakichkolwiek korzyści (zwrotnego kredytu podatkowego, przyspieszonej amortyzacji itp.). Kuzniacki i Visser doszukują się paralelizmu między tą dwuznacznością w interpretacji NBR (szerokie podejście ekonomiczno-faktyczne kontra wąskie podejście prawne) a koncepcją własności rzeczywistej.

W myśl Komentarza do art. 10. modelowych zasad GloBE (definicje) dotyczącego kwalifikowanego włączenia dochodu do opodatkowania (par. 123–127) w Otwartych ramach OECD/G20 w zakresie BEPS przyjmuje się szeroką interpretację zachęt, które „(...) obejmują wszelkiego rodzaju korzyści zapewniane przez jurysdykcję, w tym zachęty podatkowe, dotacje i subsydia, a zwrot «związane z takimi zasadami» jest celowo sformułowany w szerokim ujęciu, aby uwzględnić różne mechanizmy, za pomocą których korzyści są udzielane”. W par. 124 stwierdzono: „(...) oferuje kredyt podatkowy odpowiadający części podatku płaconego w ramach IIR, który można zaliczyć na poczet innych podatków. W takim wypadku jurysdykcja nie przyjęła kwalifikowanego włączenia dochodu do opodatkowania (IIR)”. Choć ta wykładnia nie jest bezpośrednio związana z QDMTT, sprawia ona wrażenie, że słowo „związane” należy interpretować w kategoriach ilościowych: kwota objęta kredytem podatkowym równoważna z QDMTT.

Jak Sullivan pokazuje na poniższym przykładzie (Sullivan, 2024, s. 998), singapurski zwrotny kredyt podatkowy wydaje się być dobrą polityką gospodarczą odpowiadającą ekonomicznej istocie transakcji. Nic nie wskazuje na stosowanie szkodliwych praktyk podatkowych. Ponadto filar II dopuszcza funkcjonowanie zwrotnych kredytów podatkowych. Jednakże fakt, że przyznany kredyt wynosi mniej więcej tyle, co podatki nakładane na podstawie przepisów o QDMTT, może naruszać zasadę NBR, a tym samym automatycznie dyskwalifikować QDMTT.

	Singapur
Podstawa opodatkowania	100
ESP (5%)	5
QDMTT (10%)	10
Nakłady kapitałowe i wynagrodzenia pracowników	140
Zwrotny kredyt podatkowy (7%)	9,8

Interpretacja NBR ponownie ujawnia trudności, jakie stwarza wychodzenie poza językową wykładnię przepisów filaru II, a także problemy wynikające z polegania na regułach, a nie na zasadach prawnych. Czy należy interpretować NBR w kategoriach ilościowych, jak sugeruje wykładnia szeroka? Czy powinniśmy zawęzić interpretację NBR, aby wymagać wyraźnego związku między korzyścią a QDMTT? Podobnie jak w przykładzie zaprezentowanym w części pt. *QDMTT – wzajemne oddziaływanie...*, sędziowie będą tymi, którzy staną przed koniecznością dokonania reinterpretacji polityki fiskalnej leżącej u podstaw filaru II, aby rzucić światło na niektóre przepisy, takie jak NBR. Efekty mogą być sprzeczne. Jeśli ktoś argumentuje, że celem polityki QDMTT jest ustalenie dolnego pułapu dla konkurencji podatkowej na poziomie 15%, można by obronić wąską interpretację NBR. Zasada NBR miałaby zastosowanie tylko w przypadku, gdyby istniał wyraźny związek między korzyścią a QDMTT. Wąska interpretacja chroni państwa pobierające podatek QDMTT. Z kolei szeroka interpretacja lepiej pasuje do realizacji celu filaru II, jakim jest zapobieganie przenoszeniu zysków. Szerokie ujęcie zasady NBR oznacza dyskwalifikację QDMTT i zapewnienie, że „ktoś inny” opodatkuje nadwyżkę zysków w ramach IIR lub UTPR.

Wnioski

Celem niniejszej publikacji jest dokonanie oceny zasady pewności prawa w świetle modelowych zasad GloBE. Pewność prawa stanowi zasadę, która powinna wskazywać kierunek wykładni i stosowania prawa. Mimo istnienia skrajnych stanowisk, które negują pewność prawa (realizm

amerykański), literatura podkreśla, że pewność prawa wymaga, aby prawa i obowiązki obywateli wynikały z przepisów prawnych oraz funkcjonowały w przewidywalnym otoczeniu prawnym. Innymi słowy, ustawodawca musi jasno określić skutki prawne przepisów. Ponieważ nie sposób uniknąć pewnej dozy niepewności w naszych systemach prawnych, odwoływanie się do zasad prawnych ma kluczowe znaczenie dla zagwarantowania przewidywalnego otoczenia prawnego i zmniejszenia marginesu nieokreśloności, jaki występuje w każdym systemie prawnym. Jak stwierdzono w tej publikacji, zasady prawne muszą ukierunkowywać oraz uzupełniać wykładnię reguł.

Literatura przedmiotu podkreśla, że w złożonych sytuacjach regulacyjnych zasady prawne potrafią lepiej zapewnić pewność prawa niż reguły, ze względu na potrzebę elastyczności i możliwości reagowania na zmiany gospodarcze, społeczne, technologiczne i kulturowe. Jednakże zasady GloBE nie kierują się taką logiką. W „szaleństwie reguł” (jak dotąd mieliśmy już dwie serie Komentarzy do zasad GloBE) błędne założenie jest takie, że więcej reguł zagwarantuje pewność.

Otwarte ramy OECD/G20 w zakresie BEPS posługują się kartezyjską logiką pewności prawa, a nie bardziej współczesnym fiducyjnym wymiarem zasady pewności prawa. Modelowe zasady GloBE ograniczają możliwość odwoływania się do zasad prawnych, takich jak proporcjonalność, zapobieganie nadużyciom itp., które mogą naprowadzać osobę dokonującą wykładni prawa na właściwe tory. Podczas gdy instrumentalne prawodawstwo podatkowe ma na celu osiągnięcie określonych celów (tj. ochrony środowiska), filar II jest instrumentem samym w sobie. Wobec tego zasady GloBE: (i) zmuszają osobę interpretującą do polegania wyłącznie na wykładni językowej przepisów oraz (ii) przypisują zbyt dużą wagę dostosowaniu celów polityki fiskalnej, które niełatwo ze sobą pogodzić. Jak pokazują przykłady z części *Przykłady konsekwencji prawnych...*, ograniczanie konkurencji podatkowej i zapobieganie przenoszeniu zysków to cele polityczne, które mogą prowadzić do różnych wniosków interpretacyjnych.

Sędziowie stoją zatem przed koniecznością skoordynowania ze sobą rozbieżnych celów polityki fiskalnej, aby zlikwidować językowe luki interpretacyjne obecne w filarze II (np. NBR). Jednolita wykładnia zasad GloBE przez sędziów krajowych wydaje się utopijna pomimo ciągłego namnażania się Komentarzy do nich.

Podsumowując, „szaleństwo reguł” w filarze II nie wpisuje się w podstawowe rozumienie zasady pewności prawa przedstawione w części trzeciej. Nie jest pewne, w jaki sposób różni sędziowie będą interpretować przepisy filaru II, ponieważ efekt tego ćwiczenia hermeneutycznego będzie zależeć od wagi przypisanej przez sędziego różnym celom politycznym. Wobec tego podatnicy nie będą w stanie posłużyć się zasadami GloBE, aby przewidzieć przyszłe zachowania, i nie są wystarczająco chronieni przed arbitralnym sprawowaniem władzy publicznej. Silne uzależnienie filaru II od celów politycznych wprowadza istotne

tarcia między prawem podatkowym a polityką. Pewność prawa jest poświęcana na rzecz osiągnięcia konkretnych celów politycznych. Czy warto to robić?

Ricardo García Antón jest adiunktem zajmującym się międzynarodowym i europejskim prawem podatkowym. Autor pragnie podziękować Błażejowi Kuźniackiemu za zaproszenie do zamieszczenia publikacji w tym wydaniu specjalnym oraz za jego komentarz do poprzednich wersji tej pracy. Autor składa także wyrazy wdzięczności za komentarze otrzymane od anonimowych recenzentów. Niniejszy artykuł powstał w ramach projektu badawczego PID2022-136767OA-I00, *Challenges in the Taxation of Digital Platforms* [Wyzwania w dziedzinie opodatkowania platform cyfrowych], sponsorowanego przez hiszpańskiego Ministra Nauki i Innowacji.

Bibliografia

- Alexy, R. (2000). On the Structure of Legal Principles [O strukturze zasad prawnych], *Ratio Juris*, 13(3), s. 294–304.
- Arginelli, P., Reboli, F. (2024). Tax Credits and Pillar 2: An Assessment in the Light of the Upcoming Implementation of the Global Minimum Tax [Ulgi podatkowe i filar 2: ocena w świetle nadchodzącego wdrożenia globalnego podatku minimalnego]. W: *Complexity and Sustainability in Megaprojects* [Złożoność i zrównoważony rozwój w megaprojektach], L. Corazza et al. (eds.). Cham: Springer, s. 70–88.
- Avery-Jones, J. (1996). Tax Law: Rules or Principles [Prawo podatkowe: normy czy zasady], *Fiscal Studies*, 17(3), s. 63–89.
- Avi-Yonah, R. (2011). Taxation as Regulation: Carbon Tax, Health Care Tax, Bank Tax and Other Regulatory Taxes [Opodatkowanie jako regulacja: podatek węglowy, zdrowotny, bankowy i inne podatki regulacyjne], *Accounting, Economics and Law*, 1(1).
- Avi-Yonah, R. (2023a). The UTPR and the Treaties [UTPR i traktaty], *Tax Notes International*, 2 stycznia, s. 45.
- Avi-Yonah, R. (2023b). Pillar 2 and the Bits [Filar 2 i dwustronne umowy inwestycyjne], *Canadian Tax Journal*, 71(3), s. 949.
- Backes, C., Eliantonio, M. (2014). Administrative law [Prawo administracyjne]. W: *Introduction to Law* [Wprowadzenie do prawa], J. Hage, B. Akkermans (red.). Heidelberg: Springer, s. 189–209.
- Baez Moreno, A. (2024). Computation of Taxable Business Profits: Book-Tax-Conformity and Other Issues [Obliczanie zysków przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu: zgodność w obszarze ksiąg i podatków oraz inne kwestie]. W: *Computation of Taxable Business Profits* [Obliczanie zysków przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu], A. Baez Moreno (red.). Amsterdam: IBFD, s. 3–60.
- Bammens, N., Bettens, D. (2023). The Potential Impact of Pillar Two on Tax Incentives [Potencjalny wpływ filaru II na bodźce podatkowe], *Intertax*, 51(2), s. 155–169.
- Bendlinger, V. (2023). *The OECD's Global Minimum Tax and Its Implementation in the EU – A Legal Analysis of Pillar Two in the Light of Tax Treaty and EU Law* [Globalny podatek minimalny OECD i jego wdrożenie w UE – analiza prawna filaru II w świetle przepisów dotyczących umów podatkowych i prawa UE]. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
- Braithwaite, J. (2002). Rules and Principles: Theory of Legal Certainty [Normy i zasady: teoria pewności prawnej], *Australian Journal of Legal Philosophy*, 27, s. 47–82.
- Brauner, Y. (2023). The Rule of Law and Rule of Reason in the Aftermath of BEPS [Praworządność i reguła rozsądku po BEPS], *Intertax*, 51(4), s. 268–271.
- Chand, V., Turina, A., Romanovska, K. (2022). Tax Treaty Obstacles in Implementing the Pillar Two Global Minimum Tax Rules and a Possible Solution for Eliminating the Various Challenges [Przeszkody wynikające z umów podatkowych we wdrażaniu globalnych zasad dotyczących podatków minimalnych w ramach filaru II oraz możliwe rozwiązania pozwalające wyeliminować różne problemy], *World Tax Journal*, 14(1).

- Collier, R., Vella, J. (2024). Formative Politics and Policies of Pillar Two [Polityka formacyjna i wytyczne filaru II]. W: *The Pillar Two Global Minimum Tax* [Globalny podatek minimalny w ramach filaru II], W. Haslehner et al. (red.). Cheltenham: Edward Elgar, s. 1–27.
- Danon, R., Gutmann, D., Maisto, G., Martín Jiménez, A. (2022). The OECD/G20 Global Minimum Tax and Dispute Resolution: A Workable Solution Based on Article 25(3) of the OECD Model, the Principle of Reciprocity and the GloBE Model Rules [OECD/G20 – globalny podatek minimalny i rozstrzyganie sporów: wykonalne rozwiązanie oparte na art. 25 ust. 3 modelu OECD, zasadzie wzajemności i regułach modelowych GloBE], *World Tax Journal*, 14(3).
- De Wilde, M., Wisman, C. (2019). OECD Consultations on the Digital Economy: “Tax Base Reallocation” and “I’ll Tax If You Don’t”? [Konsultacje OECD w sprawie gospodarki cyfrowej: „Realokacja bazy podatkowej” i „jak nie ty, to ja opodatkuję?”]. W: *Taxing the Digital Economy: The EU Proposals and Other Insights* [Opodatkowanie gospodarki cyfrowej: propozycje UE i inne spostrzeżenia], P. Pistone, D. Weber (eds.), (s. 3–23). Amsterdam: IBFD.
- Den Ridder, L., Puige, P., De Wilde, M. (2023). Fiscal Subsidies Aspirers Beware of the No Benefit Requirement in Pillar Two [Wnioskujący o subsydia fiskalne uważajcie na wymóg braku świadczeń w filarze II]. [online] SSRN, <https://ssrn.com/abstract=4564923> (dostęp: 11.12.2024).
- Devereux, M., Vella, J., Wardell-Burrows, H. (2022). Pillar 2: Rule Order, Incentives, and Tax Competition [Filar II: reguły, zachęty i konkurencja podatkowa], *Oxford University Centre for Business Taxation* [online], https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4009002 (dostęp: 12.09.2024).
- Dietrich, M., Golden, C. (2022). Consistency versus “Gold Plating”: The EU Approach to Implementing the OECD Pillar Two [Spójność kontra zjawisko „gold plating”: podejście UE do wdrażania drugiego filaru II OECD], *Bulletin for International Taxation*, 76(4), (dostęp: 14.10.2024).
- Dourado, A.P. (2023). Pillar Two and the Principles of Ability-to-Pay, Legality, and Symmetry [Filar II i zasady zdolności do zapłaty, legalności i symetrii], *Intertax*, 51(6–7), s. 448–450.
- Dourado, A.P. (2024). The Pillar Two Top-Up Taxes and Tax Treaties [Podatki wyrównawcze i umowy podatkowe w ramach filaru II]. W: *The Pillar Two Global Minimum Tax* [Globalny podatek minimalny w ramach filaru II], W. Haslehner et al. (eds.), (s. 282–303). Cheltenham: Edward Elgar.
- Eberhartinger, E. (2023). The Future of Book-Tax Conformity: Book-Tax Conformity, The Pillars and BEFIT [Przyszłość zgodności ksiąg rachunkowych i podatkowych: zgodność ksiąg rachunkowych i podatkowych, filary i BEFIT]. W: *Computation of Taxable Business Profits* [Obliczanie zysków przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu], A. Baez Moreno (red.), (s. 113–129). Amsterdam: IBFD.
- Eberhartinger, E., Winkler, G. (2023). Pillar Two and the Accounting Standards [Filar II i standardy rachunkowości], *Intertax*, 51(2), s. 134–154.
- Englisch, J. (2022). GloBE Rules and Tax Competition [Zasady GloBE i konkurencja podatkowa], *Intertax*, 50, s. 859–872.
- Fenwick, M., Wróblek, S. (2016). The Shifting Meaning of Legal Certainty [Zmieniające się znaczenie pewności prawa]. W: *Legal Certainty in a Contemporary Context* [Pewność prawa we współczesnym kontekście], M. Fenwick, S. Wróblek (eds.), (s. 1–9). Singapur: Springer Science and Business Media.
- Freedman, J. (2010). Improving (Not Perfecting) Tax Legislation: Rules and Principles Revisited [Ulepszanie (a nie doskonalenie) przepisów podatkowych: normy i zasady – zrewidowane], *British Tax Review*, 6, s. 717–736.
- Galendi, R.A. Jr. (2023). The Single Top-Up Tax Principle: Justification, Content and Functions upon the Design of QDMTTs [Zasada jednego podatku wyrównawczego: uzasadnienie, treść i funkcje w ramach projektowania krajowego podatku wyrównawczego (QDMTT)], *World Tax Journal*, 15(4). Journal Articles & Opinion Pieces IBFD [źródła elektroniczne].
- Gribnau, H. (2013). Legal Certainty: A Matter of Principle [Pewność prawa: kwestia zasad]. W: *Retroactivity of Tax Legislation* [Działanie wstecz prawa podatkowego], H. Gribnau, M. Pauwels (eds.), (s. 69–93). Amsterdam: EATLP International Tax Series IBFD.
- Gribnau, H., Dusarduijn, S. (2018). Principles-Based Legislation in Context: A Dworkinian Perspective [Prawodawstwo oparte na zasadach w kontekście: perspektywa Dworkina]. Dokument roboczy SSRN. Dostępne w SSRN lub DOI (Dostęp uzyskano 14.11.2024 r.).
- Grilli, S., Busia, M., Patti, G. (2024). The Implementation of the Global Minimum Tax in Italy [Wprowadzenie globalnego podatku minimalnego we Włoszech], *Belt and Road Initiative Tax Journal*, 5(2), s. 82–88.
- Haslehner, W. (2023). The Costs of Pillar 2: Legitimacy, Legality, and Lock-In [Koszty filaru II: legitymizacja, legalność i efekt „lock-in”], *Intertax*, 51(10), s. 634–637.
- Herzfeld, M. (2022). Tax Credits and Incentives Under A Global Minimum Tax Regime [Ulgi i zachęty podatkowe w ramach globalnego systemu minimalnego podatku], *International Tax Notes*, 106(czerwiec 27), s. 1605–1609.
- Hey, J. (2021). The 2020 Pillar Two Blueprint: What Can the GloBE Income Inclusion Rule Do That CFC Legislation Can’t Do? [Plan filaru II z 2020 roku: co można uzyskać dzięki zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania (IIR) w ramach GloBE, czego nie można uzyskać przepisami o kontrolowanych spółkach zagranicznych (CFC)?], *Intertax*, 49(1), s. 7–13.
- Hrdlicka, L. (2024). The Pillar 2 Directive and the Qualified Domestic (Minimum) Top-up [Dyrektywa dotycząca filaru II i kwalifikowany (minimalny) krajowy podatek wyrównawczy], *Intertax*, 52(10), s. 602–620.
- Komisja Wenecka (Rada Europy). (2016). Lista kontrolna praworządności. Dostępne w Radzie Europy (dostęp: 12.11.2024).
- Kress, K. (1989). Legal Indeterminacy [Nieokreśloność prawa], *California Law Review*, 77, 283.
- Kuzniacki, B. (2023). Pillar 2 and International Investment Agreements: ‘QDMTT Payable’ Seals an Internationally Wrongful Act [Filar II i międzynarodowe

- umowy inwestycyjne: krajowy podatek wyrównawczy „QDMTT” pieczętuje działanie niezgodne z prawem międzynarodowym], *International Tax Notes*, Special Report, 9 października.
- Kuzniacki, B., Van Weeghel, S. (2025). VCLT and the Peaceful Coexistence of Tax and Investment Treaties: A Case Study of Limited MFN Clauses and the FET Standard [KWPT i harmonijne współistnienie traktatów podatkowych i inwestycyjnych: studium przypadku ograniczonej zasady największego uprzywilejowania oraz standardu sprawiedliwego i równego traktowania], *World Tax Journal*, 17(1) [źródło elektroniczne].
- Kuzniacki, B., Visser, E. (2024). Tax and Non-Tax-Related Challenges of Pillar 2 for Non-Advanced Economies [Wyzwania podatkowe i niepodatkowe wynikające z filaru II dla gospodarek nierozwiniętych], *International Tax Notes*, 114(6 maja), s. 881–898.
- Lamer, E. (2025). Belgian CFC Rules’ Interaction with Pillar 2 Surprises Observers [Interakcja belgijskich przepisów o kontrolowanych spółkach zagranicznych (CFC) z filarem II zaskakuje obserwatorów], *International Tax Notes*, 117(6 stycznia), s. 116–117.
- Lenaerts, K., Gutiérrez-Fons, J. (2013). To Say What the Law of the EU Is: Methods of Interpretation and the European Court of Justice [Czym jest prawo UE: metody wykładni prawa i Europejski Trybunał Sprawiedliwości]. EUI AEL; wybitne wykłady uniwersyteckie, 2013/09. Dostępne w Cadmus (dostęp: 14.11.2024).
- Magalhaes, T. (2022). UTPR Opposition: A Game of Whack-a-Mole [Sprzeciw wobec UTPR: gra w „O rety, krety!”], *Tax Notes International*, 108(19 grudnia).
- Martín Jiménez, A. (2021). La Nueva Arquitectura de la Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia: Los Acuerdo de la OCDE Inclusive Framework, G-20 y G-7. Dostępne w SSRN (dostęp: 14.10.2024).
- Maxeiner, J. (2006). Legal Indeterminacy Made in America: U.S. Legal Methods and The Rule of Law [Nieokreśloność prawna w wydaniu amerykańskim: amerykańskie metody prawne i praworządność], *Valparaiso University Law Review*, 41, s. 517–520.
- Maxeiner, J. (2007). Legal Certainty and Legal Methods: A European Alternative to American Legal Indeterminacy? [Pewność prawa i metody prawne: europejska alternatywa dla amerykańskiej nieokreśloności prawa?], *Tulane Journal of International & Comparative Law*, 15, s. 541–607.
- Nogueira, J., Pistone, P., Andrade, B., Turina, A. (2020). The OECD Public Consultation Document ‘Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal – Pillar Two’: An Assessment (November 28, 2019) [Dokument konsultacyjny OECD pt. „Propozycja w sprawie globalnych zasad przeciwdziałania erozji bazy podatkowej (GloBE) – filar II”: ocena] (28.11.2019 r.), *Bulletin for International Taxation*, 2.
- Noked, N. (2022). Designing Minimum Taxes in Response to the Global Minimum Tax [Projektowanie minimalnych podatków w odpowiedzi na globalny podatek minimalny], *Intertax*, 50, s. 678–682.
- OECD. (1998). *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* [Szkodliwa konkurencja podatkowa: nowy problem globalny]. Dostępne w: OECD iLibrary (dostęp: 19.11.2024).
- OECD. (2024). Tax Certainty and Policy Implementation [Pewność podatkowa i wdrażanie polityki]. Dostępne w: OECD (dostęp: 03.09.2024).
- Otwarte ramy OECD/G20 w zakresie BEPS. (2019). *Addressing the Challenges of the Digitalisation of the Economy* [Próby sprostania wyzwaniom podatkowym wynikającym z cyfryzacji gospodarki]. Dostępne w: OECD (dostęp: 19.11.2024).
- Otwarte ramy OECD/G20 w zakresie BEPS. (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint* [Wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji – sprawozdanie w sprawie planu dotyczącego filaru II]. Dostępne w: OECD (dostęp: 16.10.2024).
- Otwarte ramy OECD/G20 w zakresie BEPS. (2021). *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* [Oświadczenie w sprawie rozwiązania dwufilarowego mającego sprostować wyzwaniom podatkowym wynikającym z cyfryzacji gospodarki]. OECD. Dostępne w: OECD (dostęp: 03.09.2024).
- Otwarte ramy OECD/G20 w zakresie BEPS. (2023). *Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)* [Modelowe zasady przeciwdziałania erozji bazy podatkowej (filar II)]. Dostępne w: OECD (dostęp: 14.10.2024).
- Otwarte ramy OECD/G20 w zakresie BEPS. (2024). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023)* [Wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji gospodarki – skonsolidowany komentarz do modelowych globalnych zasad przeciwdziałania erozji bazy podatkowej (2023 r.)]. Dostępne w: OECD (dostęp: 14.10.2024).
- Pantazatou, K.J. (2024). Pillar Two and EU Law [Filar II a prawo UE]. W: *The Pillar Two Global Minimum Tax* [Globalny podatek minimalny w ramach filaru II], W. Haslechner et al. (eds.), (s. 304–324). Cheltenham: Edward Elgar.
- Plunkett, J. (2016). Principle and Policy in Private Law Reasoning [Zasada i polityka w świetle prawa prywatnego], *The Cambridge Law Journal*, 75(2), s. 366–397.
- Rada Unii Europejskiej (2023). Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy [Rozwiązanie dwufilarowe mające sprostować wyzwaniom podatkowym wynikającym z cyfryzacji gospodarki]. [Online] <https://www.consilium.europa.eu/media/67850/st14732-re01-en23.pdf> (dostęp: 10.12.2024).
- Rizzo, A., Das, P. (2024). Effective Tax Rates and the Minimum Rate [Efektywne stawki podatkowe i stawka minimalna]. W: *Pillar Two of the Inclusive Framework on BEPS* [Filar II Otwartych ram w zakresie BEPS], C. Garbarino (ed.), (s. 166–193). Cheltenham: Edward Elgar.
- Schoueri, L.E. (2021). Some Considerations on the Limitation of Substance-Based Carve-Out in the Income Inclusion Rule of Pillar Two [Niektóre rozważania dotyczące ograniczenia wyodrębnienia działalności na podstawie posiadanego substratu majątkowo-osobowego w ramach zasady włączania dochodu do opodatkowania w filarze II], *Bulletin for International Taxation*, 75(11/12).

- Schoueri, L.E., Ferreira Liotti, B. (2024). Selected Challenges in the Implementation of Pillar Two in Brazil [Wybrane wyzwania związane z wdrażaniem filaru II w Brazylii], *Belt and Road Initiative Tax Journal*, 5(2), s. 89–97.
- Sehra, S.V., Tiwari, A. (2023). Theoretical Underpinnings and Practical Considerations in Taxing Excess Profits [Opodatkowanie nadmiernych zysków: teoretyczne podstawy i praktyczne rozważania], *Bulletin for International Taxation*, 77(12) [źródło elektroniczne].
- Soong, S. (2025). Global Minimum Taxes Could Decrease Profit Shifting, Paper Says [Podobno globalne podatki minimalne mogą ukrócić przenoszenie zysków], *International Tax Notes*, 117, s. 325.
- Sullivan, M. (2024). Will Singapore's Refundable Investment Credit Trigger Pillar 2 Tax? [Czy singapurski zwrotny kredyt inwestycyjny spowoduje naliczenie podatku w ramach filaru II?], *Tax Notes International*, 114, s. 995–998.
- Theophilou, C., Loucaidou, A. (2024). Individual GLOBE Income or Loss [Dochód lub strata podmiotu w ramach GloBE]. W: *Pillar Two of the Inclusive Framework on BEPS* [Filar II Otwartych ram w zakresie BEPS], C. Garbarino (ed.), (s. 61–124). Cheltenham: Edward Elgar.
- Tomassini, A., De Rosa, M. (2023). Uncertainties Hold Back Achievement of OECD Pillar 2 Goals [Niepewność hamuje osiągnięcie celów filaru II OECD], *Inter-tax*, 51(2), s. 183–190.
- Toubes Muñoz, J. (1997). Legal Principles and Legal Theory [Zasady prawne i teoria prawa], *Ratio Juris*, 10(3), s. 267–355.
- Tridimas, T. (2006). *The General Principles of EU Law* [Ogólne zasady prawa UE]. Oksford: Oxford University Press.
- TSUE (2006). C-196/04 *Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas*, 12.09.
- TSUE (2006). C-255/02 *Halifax i in.*, 21.02.
- TSUE (2009). C-345/06 *Heinrich*, 10.03.
- TSUE (2010). C-528/08 *Komisja Europejska przeciwko Wielkiej Brytanii*, 15.07.
- TSUE (2014). *Opinia 2/13, Przystąpienie UE do EKPC*, 18.12.
- TSUE (2017). C-90/16 *The English Bridge Union*, 26.10.
- TSUE (2024). C-243/23 *Drebers*, 12.09.
- Van Meerbeeck, J. (2016). The Principle of Legal Certainty in the Case Law of the European Court of Justice: From Certainty to Trust [Zasada pewności prawa w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości: od pewności do zaufania], *European Law Review*, 41(41), s. 275–288.
- Vann, R. (1995). Improving Tax Law Improvement: An International Perspective [Ulepszanie ulepszeń w prawie podatkowym: perspektywa międzynarodowa], *Australian Tax Forum*, 12(2), s. 193–246.
- Wilkie, S. (2023). Pillar 2 – ‘What’s It All About?’ [Filar II – o co tu chodzi?], *Tax Notes International*, 110(24 kwietnia).
- Wrbka, S. (2016). Comments on Legal Certainty from the Perspective of European, Austrian, and Japanese Private Law [Uwagi na temat pewności prawa z perspektywy europejskiego, austriackiego i japońskiego prawa prywatnego]. W: *Legal Certainty in a Contemporary Context* [Pewność prawa we współczesnym kontekście], M. Fenwick, S. Wrbka (eds.), (s. 9–31). Singapur: Springer Science and Business Media.
- Yen, J., Chung, B. (2024). Treatment of U.S. Multinational IP Transfers in a Pillar 2 World [Traktowanie amerykańskich międzynarodowych transferów własności intelektualnej w świecie filaru II], *Tax Notes International*, 10 października.

Abstract

GloBE Rules and Legal Certainty: When Fiscal Policies Replace Legal Principles

This contribution aims to evaluate how Pillar Two rules comply with the requirements of the principle of legal certainty. Legal certainty works as a principle that should guide the interpretation and application of the law. Regardless of the extreme positions that deny legal certainty (American realism), the literature stresses that legal certainty requires that the rights and obligations of the citizens must be secured by law in a predictable legal environment. Since some uncertainty is inevitable in our legal systems, recourse to legal principles is crucial to guarantee a predictable legal environment and reduce the margin of indeterminacy that every legal system produces. In complex regulatory scenarios, legal principles fit better than rules to create legal certainty due to the need to be flexible and responsive to economic, social, technical, and cultural changes. Yet, the GloBE Rules respond to fiscal policy goals rather than legal principles. The GloBE Rules are unlikely to be assessed in the light of legal principles like proportionality, prevention of anti-abuse behaviours, etc. Only linguistic interpretation in combination with fiscal goals are the hermeneutic tools of legal interpreters. Hence, the judge will be confronted with interpreting divergent policy goals, thereby jeopardizing a coherent and uniform application of Pillar Two by domestic courts. Legal certainty is sacrificed for the sake of achieving policy goals.

Keywords: GloBE Rules, Pillar Two, legal certainty, hermeneutics, fiscal policies, legal principles

JEL Classification: K34

Otrzymany: 20 stycznia 2025 r.
Zaakceptowany: 3 lutego 2025 r.
Opublikowany: 30 czerwca 2025 r.



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

· WYDAWCA ·

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

· KONTAKT ·

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