

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

Ruth Mirembe, LL.M.\*

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

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

**JEL Classification:** K2, H2

\* Research and Teaching Associate WU Transfer Pricing Center Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht Institute for Austrian and International Tax Law • ✉ [ruth.mirembe@wu.ac.at](mailto:ruth.mirembe@wu.ac.at) • ORCID: 0009-0001-2894-2564

*‘As easy as ABC’, said the person who has not met Pillar One.*

### Introduction

The OECD seems to be at the tail end of the process that has dominated conversations on international tax for a greater part of the post BEPS age. The BEPS 1.0 project gave birth to BEPS 2.0 after Action 1 – *Tax challenges arising from digitalisation of the economy* was left pending. The OECD con-

tinued the quest for solutions to the issues brought about by the fast growing digital economy and the answer put before the world is the groundbreaking two-pillar solution. The solution has gone beyond the digital sector to include all businesses that fit the scope, subject to exclusion of specific industries. Pillar One is essentially a reallocation of taxing rights to market jurisdictions, while Pillar Two imposes a global minimum corporate tax rate. This article concerns only Pillar One.

The Pillar One proposal is a revolutionary idea that is not based on any known principles. For in-

stance, why is the profitability threshold 10% and not 8% or 25%, why is the redistribution threshold 25% and not 50% or 20%, what principles are behind the de-minis rules? There are no apparent answers to these questions. Pillar One is simply a negotiated political settlement amongst the members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (Inclusive Framework). In other words, it is a deal.

As a noun, Merriam Webster's dictionary defines a deal, among others, as "an arrangement for mutual advantage" (Merriam Webster, 2023). With relation to Pillar One, a deal would be an agreement that benefits all the countries party to it. However, the OECD's work goes beyond the members of the Inclusive Framework to include the taxpayers upon whom the ultimate tax burden falls. For this reason, the analysis in this article goes beyond the members of the Inclusive Framework. This article looks at the negotiation process and content of the Pillar One deal from the perspective of countries and taxpayers.

The article is organised as follows. Part 2 gives an overview of the Pillar One proposal. Part 3 looks at the process underlying the Pillar One proposal with the focus on participation by various actors. Part 4 considers the potential gains and losses of countries as well as taxpayers, followed by the conclusion in part 5.

## **Pillar One as it stands**

So far, Pillar One stands on two limbs: Amount A and Amount B. The administration and certainty rules render support to the two limbs. At the time of writing, the status of Pillar One is contained in the July 2022 Progress Report on Amount A, October 2022 Progress Report on administration and certainty, the December 2022 public consultation document on draft articles for removal of digital taxes and the December 2022 public consultation document on Amount B (OECD, 2022a).

The scope of the application of Pillar One is based on two tests: the revenue and profitability tests. The group should have annual revenue

greater than EUR 20 billion accompanied with profitability of at least 10% (OECD, 2022a). The scope excludes entities in the extractives and regulated financial services. A market jurisdiction is entitled to tax under Pillar One where the revenue sourced in that jurisdiction is at least EUR 1 million or EUR 250,000 for a jurisdiction with GDP less than EUR 40 billion. The progress report gives detailed revenue sourcing rules. Essentially, the revenue sourcing rules are based on the location of the consumer of the goods or services. The exception to this are online intermediation services where the revenue is shared between the location of the seller and that of the purchaser.

The calculation of Amount A begins with the computation of profitability of a multinational group (covered group) at 10%. 25% of the profits above 10% are then reallocated to market jurisdictions. Where appropriate, the marketing and distribution safe harbour (MDSH) applies to reduce the Amount A portion of a particular jurisdiction. The article will delve into the MDSH as espoused in public consultation document about it. Countries with entities of a covered group that pay taxes under the ordinary tax system could be entitled to Amount A reallocation if they satisfy the nexus test. This creates a risk of double taxation. In order to resolve this, there is an intricate process for the elimination of double taxation.

While calculation of Amount A is at the group level, determination of the elimination profit is at the entity level. The starting point is the calculation of the elimination profit of an entity in the group (OECD, 2022a). Thus, the elimination profit is the financial accounting profit of an entity in a jurisdiction, subject to specific adjustments that include exclusion of non-portfolio equity gain or loss and policy disallowed expenses, among others. The obligation to relieve double taxation lies on jurisdictions that qualify as specified jurisdictions. The amount relieved by each specified jurisdiction is determined through a tiered system based on the Return on Depreciation and Payroll. Details of what the return on depreciation and payroll entail were still under discussion at the time of writing this article.

Countries that sign up for Pillar One have an obligation to remove existing digital service taxes (DSTs) and commit not to enact any new digital service taxes in the future (OECD, 2022a). In the draft MLC provisions on removal of DSTs, a country that enforces DSTs forfeits its share of Amount A for a period (OECD, 2022b). A digital tax is one that solely applies to non-resident persons or foreign owned businesses, charged on a gross income basis and is not an income tax under the domestic tax laws or double tax agreements of a jurisdiction (OECD, 2022a). This may be by direct application or indirect application where implementation of the tax effectively excludes domestic taxpayers.

The second limb of Pillar One is Amount B. Options for the design of Amount B include a safe harbour or a prescription of the arm's length principle, effectively making it a risk assessment tool (OECD, 2022c). The goal is to simplify the application of the arm's length principle to such transactions and reduce disputes that are commonplace with relation to marketing and distribution functions (OECD, 2022c). This is applicable to entities that perform baseline marketing and distribution activities. Currently, the OECD is considering buy-sell arrangements as well as sales agency and commissionaire arrangements (OECD, 2022c). The delineation of a transaction under Amount B is limited to whether an entity is baseline or not. The consultation document gives guidance on the determination of economically significant characteristics for a transaction under Amount B, that is, the functions, assets and risks, business strategies, and economic circumstances. Amount B features a pricing methodology based on the Transactional Net Margin Method (TNMM).

### **Participation in the Pillar One process**

The OECD has been a membership of the world's richest countries since its inception in 1960 and it largely remains so. However, the impact of the OECD is alive in OECD and non-OECD members

alike (Brauner, 2003). Magalhaes argues that this accounts for a small number of wealthy countries imposing their ideas globally through non-binding mechanisms (Magalhaes, 2018, p. 499). For instance, many bilateral tax treaties are modelled after the OECD Model Tax Convention. Some countries like Uganda expressly state that the OECD Transfer Pricing Guidelines are applicable to transactions between associated entities (The Income Tax (Transfer Pricing) Regulations, 2011). This makes them part of the legal framework of tax laws in these countries even though such countries were never party to the discussions that led to the development of the relevant OECD Instruments.

The BEPs 1.0 project represented a move towards some form of global participation. 60 countries were involved in the project, among their number non-OECD states (OECD, 2015). However, some of the countries were mere invitees that had no effective voice to affect decision-making (Brosens & Bossuyt, p. 348). Some authors like Reuven and Xu considered this a shortcoming of the project, as the participation was nowhere close to the membership of the United Nations (Reuven & XU, 2016, p. 210). In 2016, after the publication of the BEPS 1.0 reports, the OECD formed the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (Inclusive Framework), which officially invited participation from non-OECD members. One of the goals of the Inclusive Framework is to review and monitor the implementation of the BEPS project. Non-OECD countries had to agree to the BEPS package in order to become part of the Inclusive Framework. In effect, countries were tasked with implementing and monitoring policies whose negotiation they were not part of. Therefore, the foundation for participation in BEPS 2.0 is problematic.

The position of the OECD as a leading player in the international tax system has raised questions of its legitimacy. There is no single definition of legitimacy. For this article, the author prefers the definition by Brosens and Bossuyt, where legitimacy is defined as the authority to make and interpret decisions (Brosens & Bossuyt, 2020, p. 313). In other words, the question to be answered is 'what

gives you the right to make the decisions in question?' [Staden, 2003, p. 20). Legitimacy is a multi-faceted idea (Peters, 2014). Scholars have broken this down to three types of legitimacy: input legitimacy, throughput legitimacy, and output legitimacy (Brosens & Bossuyt, p. 340). According to Scharpf, input legitimacy means that all persons and entities affected by a decision should be given an opportunity to be heard and the outcome a win-win for all involved (Scharpf, 1999, p. 7). Throughput legitimacy is concerned with the decision-making process. Schmidt established four criteria for determining throughput legitimacy: efficacy, accountability, transparency, and inclusiveness (Schmidt, 2013, p. 2). Outcome legitimacy focuses on an outcome that is relevant to the affected people (Brosens & Bossuyt, p. 351). For international tax matters, the entities affected by decisions of the OECD are the countries that have an inherent duty to levy taxes as they deem fit and taxpayers upon whom the tax is levied. Here below is an analysis of the legitimacy of the BEPS 2.0 in light of the three-faceted approach to legitimacy.

OECD instruments like the BEPS reports and accompanying MLI limit the ability of states to design tax systems that they consider favourable. Ultimately, whatever tax policies and instruments are developed affect the taxpayer, for example through increased complexity and compliance burden. The importance of participation of states and taxpayers in the decision-making processes at the OECD level cannot be overstated. For the international tax system to work smoothly, it must be accepted, understood, and internalised by the parties involved (Magalhaes, 2018, p. 526). Definitely, this is easier said than done because there are 195 states in the world and countless taxpayers. The author wonders whether legitimacy can only be achieved through participation of all the world's countries and all the taxpayers in such a form. This would be an impossible task for practical reasons but also because some states and taxpayers can choose not to participate. In the author's view, it is critical that all the actors are given a real opportunity to participate. A real opportunity to participate could mean giving assistance to

states that do not have the capacity for meaningful participation on a very complex topic.

The BEPS 2.0 project has made fundamental progress in terms of state participation. As of December 2022, 138 countries had joined the statement that gave a go-ahead to the two-pillar solution (OECD, 2022d). Two Inclusive Framework members, Kenya and Nigeria, both developing countries, declined to join the agreement. Regional tax bodies like the African Tax Administration Forum (ATAF) have also participated in the consultation. One could argue that the regional tax bodies indirectly represent their members that are not part of the Inclusive Framework. However, the mandate of regional bodies may not extend to individual countries and it is, therefore, important to make provisions for participation by states in their own capacity. Other non-state actors like non-profit organisations and think tanks have added valuable contributions to the consultation. For example, South Centre presented views from a developing country perspective (South Centre, 2022). This helps to bridge the participation gap for developing countries that may not have sufficient resources to fully internalise the impact of Pillar One and advocate for their interests.

With regard to participation by taxpayers, the public consultations conducted by the OECD allowed taxpayers to give their views on Pillar One. There is no assurance that the OECD considered the taxpayer views. However, the modifications present in the July 2022 progress report on Pillar One are indicative of such consideration (EY, 2022). The groundbreaking mass participation of states and several non-state actors is commendable. It is a nod to the legitimacy of the OECD and the BEPS 2.0 in terms of input legitimacy. However, given that the UN has 193 members, a critical mass of developing countries is still missing. For example, out of 54 African countries, only 27 are part of the Inclusive Framework (OECD, 2022).

In terms of the criteria for the assessment of throughput legitimacy, that is efficacy, accountability, transparency, and inclusiveness, the author takes the view that the OECD has made great strides towards this. The OECD had an uphill task

to deliver BEPS 1.0 in two years. For efficiency reasons, it seemed reasonable to limit participation, as a large number of participating countries would prolong consensus building. Inclusiveness was sacrificed for efficiency. In comparison to BEPS 1.0 that took 2 years, stakeholders have had much more interaction with the work on Pillar One since the OECD released the first public consultation document on the unified approach in 2019. This has allowed for meaningful engagement from many stakeholders. The comments received on public consultation documents, as was the case with BEPS 1.0, are published on the OECD website. The webinars on Pillar One also brought on board further public engagement, an important aspect of transparency and inclusion in the decision-making process.

However, some developing countries like Nigeria felt that their views were disregarded (Market Forces Africa, 2021). In their comments on the July Pillar One progress report, Nigeria reported that the content of the progress report went beyond what was agreed upon by members of the Inclusive Framework in the October 2021 statement (Nigeria, 2022). There is no assurance that the OECD considers the alternative proposals given by members of the Inclusive Framework and the public. The transparency appears to be limited disclosing the information received from the public. The public responses may be so varied that responding to each comment is virtually impossible. A solution could be identifying common threads through the comments, grouping them up and offering reasons for one policy choice over another. The same applies to the concerns from members of the Inclusive Framework and other partners like regional tax bodies. In this way, the process could go beyond checking the participation box for purposes of meeting OECD organisational compliance requirements. This would make the process more transparent and lead to attainment of throughput legitimacy.

With regard to output legitimacy, the question to be answered is whether Pillar One as it stands is an outcome for that benefits the stakeholders. As stated in the introduction, the stakehold-

ers are not limited to the states but also taxpayers. For states, the outcome of Pillar One may depend on the particular circumstances of the state, especially economic ones, that is whether a state is a developing or a developed nation or whether it is a large or small market. Large markets are the biggest winners of the Amount A reallocated income. Developed countries that receive the bulk of the residual profits under the current tax system will lose some profits to market jurisdictions. This is obviously a loss but may be an advantageous option for countries like the US that are opposed to digital service taxes being imposed on its residents by market jurisdictions. Developing countries may not gain much from the reallocated profits yet, like developed countries; they stand to lose their right to impose digital service taxes. The outcome of Pillar One may only be beneficial to developing countries to a small extent. The outcome for developing countries is analysed in detail in a further part of the article.

Due to the legitimacy questions, some scholars like Reuven Avi Yonah suggested that the UN takes over the stewardship of international tax policy, as it is more representative than the OECD (Reuven & Xu, 2016). In November 2022, the UN General Assembly voted to have the UN take charge of global tax policy and decisions. Developing countries that believe the UN is in a better position than the OECD to steer international tax policy championed the move. Whether the OECD's role in shaping international tax policy moves to the UN or not, BEPS 2.0 has shown that the former is capable of rallying many countries, including the non-OECD member states. In this regard, the Pillar One process is a deal for the members of the Inclusive Framework as well as taxpayers.

## **Gains or Losses**

### **Countries**

International bodies like the OECD, IMF and World Bank classify world economies into developing and developed countries. Even though



some authors do not agree with this classification, it is widely used and is adopted in this article (Nielson, 2011). Just like the classification, the parameters for grouping a country into a category are not uniform across the divide. However, it is safe to conclude that developed countries are richer and much more advanced in comparison to the developing countries. A few developing nations are further classified as emerging economies. While there is no clear definition, emerging economies are those that possess greater economic relevance, sustained market access and have made progress in achieving the middle income status (IMF, 2021). Emerging economies like China, Brazil, and India, characterised by large markets that are likely to enjoy a considerable share of the redistributed income, are not in the same boat as the other developing countries for purposes of Pillar One. The reference to developing countries in this section means low-income jurisdictions that do not have the level of advancement and markets enjoyed by emerging economies.

As discussed in the section above, Pillar One has not only been groundbreaking in terms of its content but also the unprecedented participation of countries, both developing and developed. The Pillar One broad aim to address taxation issues brought on by digitalised business models resonates with the aspirations of all countries irrespective of their level of development. It is no wonder that many countries accepted to join the Inclusive Framework even though participation was premised on accepting the BEPS proposals, whose negotiation was limited to a handful of countries. For many developing countries, protection and diversification of the tax base is critical as less taxes translate into less resources for much needed social services and infrastructure (ATAF, 2019, p. 2).

Any prospects of the success for the Pillar One proposal are dependent upon the outcome being beneficial to all the participating members of the Inclusive Framework. In other words, it must be the deal that it seeks to be. The design of Pillar One presents an opportunity to tackle contemporary challenges such as taxation, where there is no physical presence. Features such as the lower

nexus test and de minimis rules broaden the reach of Amount A to include low-income countries. Amount B presents an opportunity to simplify the transfer pricing analysis of baseline marketing and distribution services. However, these benefits could be lost to the complex design. Here below is a further discussion of these issues, divided into Amount A and B.

### Amount A

The tiered nexus rules that lower the threshold to 250,000 euros for countries whose GDP is less than 40 billion euros allow many developing and low-income countries to benefit from the profit reallocation (OECD, 2022). With the revenue source rules mainly based on the location of the consumers; Amount A effectively allocates profits to countries where a covered group has no physical presence, a solution to the current conundrum on taxation of digitalised business models (OECD, 2022). However, for countries with subsidiary entities of a covered group, the Amount A reallocation may be lost in the obligation to relieve double taxation. While the potential loss of reallocated profits may be mitigated by the de minimis rule which ensures that countries with very low amounts of Amount A do not contribute to eliminating double taxation, it may be completely extinguished for all countries. In such a case, the state only gets the taxes under the ordinary income tax system. The author wonders whether it is beneficial to even implement Pillar One in such a situation beyond getting registered as a cooperative country in the fight towards international tax coordination.

The developing countries with revenues below 250,000 euros will not partake of the Amount A cake. The lower nexus threshold does not make a difference for these countries. Even in countries with relatively big population sizes, the purchasing power of citizens may be limited. Such countries may have no incentive to adopt Pillar One. Moreover, the challenge of taxation where there is no physical presence will remain outstanding in these countries. They may innovate ways of raising revenue from the digital economy, which

could include digital service taxes. Countries may also come up with more taxes on consumption of digital services, which may be regressive towards their residents, especially for countries where personal income is generally low.

In terms of revenue gains, the OECD puts the estimated profit re-allocation at USD 200 billion for the year 2021 (OECD, 2023). The estimate has doubled from the 2020 economic assessment of 100 billion (OECD, 2020). The OECD Economic Impact Assessment suggests that low- and middle-income countries stand to gain more revenue than high-income countries, while investment hubs are expected to lose revenue (OECD, 2023). The data used for the assessment pre-dates the COVID-19 pandemic and as expected, was missing in some cases (OECD, 2023). The inadequacy of the data creates room for a wide variation from the estimates in case Pillar One is implemented.

Assessments similar to the OECD have been conducted with data insufficiency being a common denominator (Devereux & Simmler, 2021; Starkov & Jin, 2022). Starkov and Jin estimated the Amount A redistribution to South Centre member states who are largely developing countries, to be USD 4.9 billion in 2020. This figure includes emerging economies like China with large markets (Starkov & Jin, 2022). For this reason, the revenue attributable to members of the South Centre, after excluding large markets may be significantly less than USD 4.9 billion. Tandon and Rao provide an assessment of the Amount A revenue gains for South Centre members using available data on digital sales and applicable digital service taxes in countries. With this data, at 1.7%, Argentina has the highest revenue gain from Amount A as a percentage of tax revenue from income and gains on the basis of net profit (Tandon & Rao, 2022). Many countries have less than a percentage point increase.

The OECD data is aggregated at jurisdiction groups such as 'low income countries' and the global level. This does not reflect the gain that could be received by individual countries. The deal that is Pillar One is more likely to succeed where the countries have a full view of the numbers in their state coffers, which are difficult to ob-

tain by researchers. From the data available, jurisdictions may end up with miniscule pieces of a pie. It remains to be seen whether such gains would be sufficient to hold the deal together.

Moreover, Pillar One revenue gains could be eroded by the complexity of the system. Transfer pricing is generally considered complex in many jurisdictions (Colliard et al., 2021). Such complexity makes developing countries susceptible to aggressive tax planning and avoidance (Poccioto, 2018). The complexity is exacerbated for developing countries that often have fewer resources to devote to skilling and maintaining staff as well as employing technology to make transfer pricing easier (Bird & Zolt, 2008). There is a loss of efficiency risk embedded in the design of the system. If developing countries only get a minimal amount in taxes from the reallocated profits, this may be disproportionate to the effort devoted to the implementation of Pillar One in its mighty complexity. This will not alleviate the pressure to expand the tax base with regard to MNEs, especially those in the digital sector.

The challenges in taxation of the digital economy have resulted in the introduction of digital service taxes (DSTs) (Kofler & Sinnig, 2019). The trend started with more developed countries like the UK and has been picked up by developing nations, too (Cui, 2019). In the aftermath of the 2010 financial crisis and the media sensationalism of the taxes paid by businesses in the digital economy, countries heightened their interest in taxation of the digital economy (Reuven & Xu, 2016). Many people, including politicians, felt that multinationals were not paying a fair share of the tax in relation to their earnings (UK Parliament, YouTube). If there is not much revenue flowing to countries on account of Amount A, the perception that MNEs do not pay a fair share of taxes could persist (Greil et al., 2023). This would create a disincentive to abolish digital services, one of the conditions for the implementation of Pillar One (OECD, 2022). Additionally, digital service taxes may bring in more revenue where their design is not limited to a few multinational groups as is the case with Pillar One (Tandon & Rao, 2022).

## Amount B

The simplification measures proposed under Amount B are intended to make transfer pricing less cumbersome for developing countries (OECD, 2022c). However, some design aspects require improvement in order to attain this goal. The proposed scope of amount B is limited to entities situated in countries that also serve as their main markets (OECD, 2022c). This leaves out regional distributors that serve larger markets. For many developing countries, the markets are not large enough for MNEs to incorporate local entities. The marketing and distribution activities are done by regional entities whose functional profile may be similar to the entities that only serve their local markets. For example, a multinational group entity in Kenya could serve the entire East Africa region. This entity's functions may be limited to buying goods from an associated entity and selling them to wholesalers all over the region. The only difference between such an entity and another that serves mainly one country is essentially the number of customers. The countries in a region may have similar economic circumstances and, therefore, may be comparable. In the author's view, the application of Amount B should be widened to include entities that serve regions whose economic circumstances are similar, provided they perform only base line marketing and distribution functions.

The OECD sought the public's opinion on the inclusion of sales agency and commissionaire arrangements (OECD 2022c). Low-capacity jurisdictions, which are usually developing countries, argue for their inclusion, as this is a common business arrangement in their countries (OECD, 2022c). Other countries are of the view that there are material differences between buy and sell arrangements on the one hand and sales and commissionaire arrangements on the other. The author believes that the view of developing countries should take the day. The sales and commissionaire agents in this case are likely to be controlled significantly by the covered group for whom they act. Their functions may be similar to a baseline

marketing and distribution group entity. Since this arrangement is common in many developing countries, simplification of the transfer pricing rules could be of great use to low-capacity jurisdictions that often struggle to find comparable for such transactions.

The proposal appears to give with the right hand and take away with the left. What is obtained on the one hand, could be lost through elimination of double taxation and high costs of administration. It is likely that developing countries will have a smaller share of the profits than the developed countries and may be tasked with elimination of double taxation. In a nutshell, Pillar One is not a developing country deal as the overall benefit is unsatisfactory.

## Taxpayers in a Pillar One world

An analysis of Pillar One is incomplete without taxpayers, who are the ultimate subjects of the changes in the tax system. The starting point for this analysis is the canons of taxation as developed by Adam Smith, especially, convenience and economy (Smith, 1999). The canon of convenience demands that the time and manner of payment of a tax should be convenient for a taxpayer to pay (Smith, 1999). For the canon of economy, a tax should be efficient so that it does not take much from the state coffers relative to what it brings in. Understanding the convenience of payment requires policymakers to have knowledge about the circumstances and business operations of taxpayers. Similarly, efficiency requires cooperation of taxpayers; otherwise the state may waste enormous resources to enforce compliance. Inevitably, engagement of the taxpayer throughout policy formulation, drafting of laws and implantation of the same is critical to the smooth operation of a tax system. The need for taxpayer engagement is even more enhanced for Pillar One, which relies heavily of information provided to tax authorities by taxpayers, yet the former often have fewer resources than the latter.



Some countries like the United States have come up with a bill of rights of taxpayers (Christians, 2016). Even though not codified, the Internal Revenue Service formulated a taxpayer charter, which includes the right to be informed, the right to quality service, the right to pay no more than the correct amount of tax, the right to challenge, appeal and finality, privacy and confidentiality as well a fair and just system, among others. Taxpayer rights often come into play when there is a controversy. However, the author's view is that rights should accrue to the taxpayer at the beginning of the design of a tax system. For the international tax system, it is imperative that the organisations like the OECD and the UN take the perspectives of MNEs into account while considering designing new rules.

With respect to Pillar One, taxpayers have participated in the engagement process. For example, in response to the consultation on the July 2022 Progress Report, Nestle, AstraZeneca, and P&G shared their views on the report (OECD Comments, August 2022). The literature does not say much about the obligations of states and supranational bodies towards taxpayers at the point of policy formulation. Since international tax policy and design eventually translates into taxation at the domestic level, the necessity of taxpayer participation cannot be overstated. It is important that taxpayers are heard right from the early stage of formulating tax policies in fulfillment of the canons of taxation but also for practical reasons as it is important to understand how businesses subject to the tax system operate.

A taxpayer in a Pillar One world will have an enormous compliance burden. The crackdown on base erosion and profit shifting in the post BEPS era has led to an increase in taxpayer obligations in comparison to the pre-BEPS era. For instance, the BEPS Action 13 Report spells out a three-tier documentation process that MNEs should comply with (OECD, 2015). MNEs seem to have a handle on these obligations and have come up with ways to prepare these documents with ease through the use of technology. Pillar One is going to require taxpayers to prepare much more documentation.

The determination of Amount A involves complex calculations that may require a lot of effort to prepare, including hiring more personnel that are dedicated to Pillar One compliance.

Amount A is set to operate as an overlay to the existing tax system. Also the complexity is an overlay to the existing complexity, as transfer pricing is generally complicated (Moura et al., 2022). The taxpayer has to meet obligations under the ordinary system before complying with Amount A (OECD, 2022). Even though the OECD states that tax administrations should enforce Amount A without significant changes, this is virtually impossible (OECD, 2022a). A number of things in the administration will be left to states to decide in their domestic laws. For instance, one country may allow for streamlined compliance, which will reduce the double compliance under the Amount A regime and the ordinary regime on the other hand. Countries that do not accept this will unduly increase the compliance burden. The author's view is that administration of Pillar One should be simplified in as much as it is possible. For example, the certainty framework could limit the possibility of opting out of measures so that attempts at standardisation of compliance are easier.

Tax compliance under Pillar One may require differentiation of approaches across jurisdictions or even in the same jurisdiction. This could increase the compliance burden for taxpayers. One of such cases is the use of reliable indicators for the source of revenue where residents of a country use Virtual Private Networks (VPNs) (OECD, 2022a). VPNs are used by internet users to access banned sites or artificially change their geographical location to use products that they have no access to in their real locations. Some of the countries where VPNs are widely used are large markets, for example China and Russia, which are expected to gain a significant Amount A reallocation. In these countries, some users may use VPNs, while others may not. For example, in the case of online advertising services, revenue is sourced from the jurisdiction where the viewer is located. The reliable indicators are the user profile, device geolocation, IP address, or any other reliable in-

indicator (OECD, 2022). For a device that has a VPN and disabled location services, the IP address and geolocation may not be effective as indicators. Consequently, taxpayers may have different reliable indicators for various countries and periods. A standard compliance system could alleviate the complexity that is embedded in Pillar One.

At a conceptual level, Pillar One does not create new taxes and, therefore, no extra tax burden on taxpayers. The tax paid on the reallocated profits is offset by the tax reduction in the residence jurisdictions. However, the situation could change where the corporate income tax rate in the market jurisdiction is higher than that in the residence country (Eden, 2021, p. 139). This would mean that the portion of the reallocated profits attracts higher taxes than the same amount in the residence country. This is likely to be the case for MNEs that are resident in low-tax jurisdictions like Ireland and Luxembourg, whose corporate tax rate is below 20%. Unless such residence jurisdictions raise the corporate income tax rate to match the market jurisdictions, Amount A will result in extra taxes to be borne by taxpayers in comparison to what they are paying under the current regime.

Pillar One may benefit the taxpayers if countries withdraw DSTs. Unilateral measures like DSTs, if widely adopted by countries or large markets could result in a higher tax burden in comparison to reallocation of residual profits. Moreover, such taxes are outside the income tax system, unlike Amount A that is intended to move a share of taxes from one jurisdiction to another. In this case, adoption of Pillar One would be in the interest of these taxpayers in the digital services sector.

Making a conclusion as to whether taxpayers benefit from the Pillar One deal is not a simple task. The Pillar One mechanism comes with

enormous complexity that will likely burden the taxpayer. Taxpayers may also pay more in taxes where income is reallocated from low- to high-tax jurisdictions. However, those in the digital sector may rejoice at the prospect of not having to pay digital service taxes in many jurisdictions, which would significantly increase the group tax burden. Perhaps digital businesses are in the deal, while non-digital businesses that are not affected by DSTs are out of the deal. That said, even digital businesses could be frustrated by the implementation of the complex system to the point of eroding any benefits that could accrue.

## Conclusion

Pillar One will fundamentally change the international tax system. The participation of many countries in the Pillar One discussions has offered the OECD a nod of legitimacy, which was previously questioned on account of limited state participation. The Pillar One deal offers a solution to the challenge of taxation in the absence of physical presence. However, this comes at a great complexity cost that may not be matched by the revenue gains. The Pillar One deal offers a possibility of a mutual benefit for countries that fit squarely within the nexus rules. Countries at the margins of poverty may not meet the nexus rules and may, therefore, be out of the deal, even if they sign up for Pillar One. For taxpayers, there is a risk of paying more taxes where income is redistributed from low-tax to high-tax jurisdictions. However, this outcome may be better than paying DSTs in many countries. The complexity behind Pillar One is likely to create an uphill task in compliance that may erode potential benefits for both taxpayers and developing countries.

## References

- Avi-Yonah, R., Ran, Y., & Sam, K. (2022). A New Framework for Digital Taxation. *Harvard International Law Journal*, 63.
- Avi-Yonah, R., & Xu, H. (2016). Evaluating BEPS: A Reconsideration of the Benefits Principle and Proposal for UN Oversight. *Harvard Business Law Review*, 2, 38.
- Avi-Yonah, R.S. (2022). The Origins of Destination-Based Income Taxation: International Tax Perspectives and Us. *SSRN Electronic Journal* [Preprint]. Retrieved from: <https://doi.org/10.2139/ssrn.4232226>
- Bachmann, C., Gebhardt, J. & Kayongo, P.S. (2022). Article: Uganda's Tax System: Key Challenges and Prospects for Improvement. *Intertax*, 50(5), 424-443. Retrieved from: <https://doi.org/10.54648/TAXI2022028>

- Brauner, Y. (2003). An International Tax Regime in Crystallization. *TAX LAW REVIEW*, 56, 259–328.
- Brauner, Y. (2014). What the BEPS. *Florida Tax Review*, 16(2), 55–115.
- Brosens, L., & Bossuyt, J. (2020). Legitimacy in International Tax Law-Making: Can the OECD Remain the Guardian of Open Tax Norms? *World Tax Journal*, 313–376.
- Chowdhury, A. (2019, 29 Oct). OECD is not the right place to reform international tax rules.' *Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation*. Retrieved from: <https://www.icriict.com/icriict-in-the-news/2019/10/29/oecd-is-not-the-right-place-to-reform-international-tax-rules>
- Christians, A. (2016). TAXPAYER RIGHTS IN THE UNITED STATES. *Derecho Tributario Y Derechos Humanos/ tax Law And Human Rights* [Preprint]. Retrieved from: <https://ssrn.com/abstract=2809750>
- Cockfield, A. (2006, spring). The rise of the OECD as an informal world tax organisation though national responses to e-commerce tax challenges. *Yale Journal of Law & Technology*, 136–187
- Colliard, J.-E., & Eden, L. (2021). Tax Complexity and Transfer Pricing Blueprints, Guidelines, and Manuals. *Tax Management International Journal*, 50(2).
- Corlin Christensen, R., Hearson, M., & Randriamalina, T. (2020). *At the Table, Off the Menu? Assessing the Participation of Lower-Income Countries in Global Tax Negotiations*. Institute of Development Studies (IDS). Retrieved from: <https://doi.org/10.19088/ICTD.2020.004>
- Eden, L. (2021a). The Simple Analytics of Pillar One Amount A. *Tax Management International Journal*, 50(3), 137–142.
- Eden, L. (2021b). Winners and Losers: U.S. Country and Industry Estimates of Pillar One Amount A. *Tax Management International Journal*, 50(5). Retrieved from: <https://ssrn.com/abstract=3841813>
- Finley, R. (2023). Amount B Holds Promise, But It Needs Work. *Tax Notes International*, 109, 18–24.
- Greil, S. et al. (2023). Towards an Amended Arm's Length Principle – Tackling complexity and implementing destination rules in transfer pricing. *Intertax*, 51(4), 272–289. Retrieved from: <https://doi.org/10.2139/ssrn.4166972>
- Hanappi, T., & González Cabral, A.C. (2022). The impact of the international tax reforms under Pillar One and Pillar Two on MNE's investment costs. *International Tax and Public Finance*, 29(6), 1495–1526. Retrieved from: <https://doi.org/10.1007/s10797-022-09750-0>
- Herzfeld, M. (2023). Developing Countries: Victims or Victors? *Tax Notes International*, 109, 1085–1089.
- Lees, A., & Akol, D. (2021). *There and Back Again: The Making of Uganda's Mobile Money Tax*. Institute of Development Studies (IDS). Retrieved from: <https://doi.org/10.19088/ICTD.2021.012>
- Magalhaes, T.D. (2018). What Is Really Wrong with Global Tax Governance and How to Properly Fix It. *World Tax Journal*, 499–536.
- Magwape, M. (2022). Debate: Unilateral Digital Services Tax in Africa; Legislative Challenges and Opportunities. *Intertax*, 50(5), 444–458. Retrieved from: <https://doi.org/10.54648/TAXI2022039>
- MarketForces Africa (2021, 30 Nov). FIRS Explains Nigeria Refusal to Sign OECD Corporate Tax Agreement. *MarketForces Africa*. Retrieved from: <https://dmarketforces.com/firs-explains-nigeria-refusal-to-sign-oecd-corporate-tax-agreement/> (accessed: 5 February 2023)
- OECD (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. OECD (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). Retrieved from: <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>
- OECD (2021). *Developing Countries and the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: OECD Report for the G20 Finance Ministers and the Central Bank Governors*. Paris: OECD.
- OECD (2022a). *Progress Report on Amount A of Pillar One*. Paris: OECD.
- OECD (2022b). *Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Pillar One*. OECD. Retrieved from: <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-administration-tax-certainty-aspects-of-amount-a-pillar-one-october-2022.pdf>
- OECD (2022c). *Public consultation document: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope*. Paris: OECD.
- OECD (2022d). *Public consultation document: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing*. Paris: OECD.
- OECD (2022e). *Public consultation document: Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Tax Base Determinations*. Paris: OECD.
- OECD (2022f). *Public consultation document: Pillar One – Amount A: Draft Multilateral Convention Provisions on Digital Services Taxes and Other Relevant Similar Measures*. OECD.
- OECD (2022g). *Public Consultation Document: Pillar One – Amount A: Extractives Exclusion*. Paris: OECD.
- OECD (2023). Economic Impact Assessment of the Two-Pillar Solution: Revenue Estimates for Pillar One & Pillar Two. *Webinar: Economic Impact Assessment of the Two-Pillar Solution*, Online webinar, 18 January. Retrieved from: <https://www.oecd.org/tax/beps/economic-impact-assessment-presentation-january-2023.pdf>
- Riberio, S. (2020). Fighting Tax Fraud Through Artificial Intelligence Tools: Will the Fundamental Rights of Taxpayers Survive the Digital Transformation of Tax Administrations? *European Taxation*, 60(6).
- Ring, D.M. (2008). What's at Stake in the Sovereignty Debate?: International Tax and the Nation-State. *Virginia Journal of International Law*, 49, 55–234.
- Saldívar, F.C. (2021). Ethics & International Affairs', *Is a Bad Deal Better than no Deal?: A Perspective from Africa on the G7's Agreement to Restructure International Corporate Taxation*, 22 November. Retrieved from: <https://www.ethicsandinternationalaffairs.org/online-exclusives/is-a-bad-deal-better-than-no-deal-a-perspective-from-africa-on-the-g7s-agreement-to-restructure-international-corporate-taxation>
- Starkov, V., & Jin, A. (2022). *A TOUGH CALL? COMPARING TAX REVENUES TO BE RAISED BY DEVELOPING COUNTRIES FROM THE AMOUNT A AND THE UN MODEL TREATY ARTICLE 12B REGIMES*. 156. South Centre.

- Tandon, S. (2020). Pillar One Blueprint: Towards Global Solution? *SSRN Electronic Journal* [Preprint]. Retrieved from: <https://doi.org/10.2139/ssrn.3748550>
- Tanzi, V. (2013). Lakes, Oceans, and Taxes: Why the World Needs a World Tax Authority. *Tax and Global Justice*, London.
- The Intergovernmental Group of Twenty-Four on International Monetary Affairs and Development (2022). *Promotion of Inclusive and Effective Tax Cooperation at the United Nations*. The Intergovernmental Group of Twenty-Four on International Monetary Affairs and Development.
- Tychma, A. (2021). The OECD as the Future International Tax Organization: An Inevitable Course of Events? *Intertax*, 49(8 & 9), 614–635.
- Wardell-Burrus, H. (2022). Preliminary observations on the imposition of the tax liability and elimination of double taxation under the OECD Secretariat's Progress Report on Amount A of Pillar One. *SSRN Electronic Journal* [Preprint]. Available at: <https://doi.org/10.2139/ssrn.4160616>
- White, J., Reeves, L., & Taho, S. (2022, 25 Nov). This week in tax: UN votes to take tax leadership role *International Tax Review*. Retrieved from: <https://www.internationaltaxreview.com/faqs>
- de Wilde, M. (2022). International Company Tax Developments and Some Reflections on Way forward for the African Continent. *Intertax*, 50(5), 459–465.

Received: 21 May 2023

Revised: 7 July 2023

Accepted: 21 July 2023

Published: 31 July 2023



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

· PUBLISHER ·

CENTRE FOR ANALYSES AND STUDIES OF TAXATION SGH · Al. Niepodległości 162 · Warsaw 02-554 · Poland  
DOMINIK J. GAJEWSKI (General Editor) · GRZEGORZ GOŁĘBIEWSKI · ADAM OLCZYK (Managing Editor)

· CONTACT ·

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

## Filar pierwszy: jest porozumienie! Kto na nim skorzysta?

Ruth Mirembe, LL.M.\*

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

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

**Kody klasyfikacji JEL:** K2, H2

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

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

### Wprowadzenie

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

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

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



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

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

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

## Filar I taki, jaki jest

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## Udział w procesie opisanym w ramach filaru I

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## Co zyskują kraje

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

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



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

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

### Kwota A

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## Kwota B

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

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

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

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

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

## Podatnicy w świetle filaru I

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

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

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

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

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

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

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

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

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

z płatnościami uiszczanymi w ramach obecnego systemu.

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

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

## **Wnioski**

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



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

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

## Bibliografia

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

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

## Abstract

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

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

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

**JEL Classification:** K340, K330, H250

Otrzymany: 21 maja 2023 r.  
Zrewidowany: 7 lipca 2023 r.  
Zaakceptowany: 21 lipca 2023 r.  
Opublikowany: 31 lipca 2023 r.



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

· WYDAWCA ·

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

· KONTAKT ·

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