

# Modele opodatkowania międzynarodowych grup spółek

## Taxation models for international groups of companies

prof. dr hab. Hanna Litwińczuk

Uniwersytet Warszawski Wydział Prawa i Administracji. ORCID 0000-0002-8092-4152

### Streszczenie

Opodatkowanie międzynarodowych grup spółek może opierać się na dwóch modelach : Są to : 1) unitary taxation, który polega na tym, że ustalany jest dochód grupy jako całości, a następnie jest on dzielony między poszczególne spółki, 2) separate entity taxation, który polega na tym, że każda jednostka brana jest pod uwagę odrębnie i jej dochód jest ustalany tak, jak gdyby była niezależną jednostką. W praktyce zdecydowano się na wybór separate entity taxation, czego konsekwencją jest ustawodawstwo w zakresie cen transferowych. Korzystanie z tego modelu nie uchroniło jednak przed optymalizacją podatkową stosowaną przez międzynarodowe grupy spółek, co skłoniło OECD i UE do podjęcia różnych działań służących do jej zwalczania. Najnowszą inicjatywą w zakresie opodatkowania międzynarodowych grup spółek jest model minimalnego podatku globalnego .Jego istota sprowadza się do pobrania dodatkowej kwoty podatku, jeżeli efektywna stawka podatkowa w danej jurysdykcji podatkowej jest niższa niż 15%. W Polsce model ten nie został jeszcze wdrożony, najprawdopodobniej nastąpi to od 2025 r., stąd brak praktycznych doświadczeń związanych z jego stosowaniem.

Słowa kluczowe : model unitary taxation, model separate entity taxation, globalny podatek minimalny, dyrektywa ATAD, common consolidated corporate tax base (CCCTB), zasady GLoBE, unikanie opodatkowania,

### Abstract

Taxation of international groups of companies can be based on two models: These are: 1) unitary taxation, which involves determining the income of the group as a whole and then dividing it between individual companies, 2) separate entity taxation, which involves each entity being taken into account separately and its income being determined as if it were an independent entity. In practice, it was decided to choose separate entity taxation, which resulted in legislation on transfer pricing. However, using this model did not protect against tax optimization used by international groups of companies, which prompted the OECD and the EU to take various actions to combat it. The latest initiative in the area of taxation of international groups of companies is the global minimum tax model. Its essence comes down to charging an additional amount of tax if the effective tax rate in a given tax jurisdiction is lower than 15%. In Poland, this model has not yet been implemented, it will most likely happen from 2025, hence the lack of practical experience with its application.

Keywords : unitary taxation model, separate entity taxation model, minimum global tax, ATAD directive, common consolidated corporate tax base (CCCTB), GLoBE principles, tax avoidance.

## 1. ISTOTA PROBLEMU

Problemy związane z opodatkowaniem międzynarodowych grup spółek (ang. *multinational enterprises* – MNEs) od dawna były przedmiotem zainteresowania zarówno poszczególnych jurysdykcji podatkowych, jak i organizacji międzynarodowych. Ten anglojęzyczny termin, powszechnie używany we współczesnej literaturze, oznacza grupy spółek, które są rezydentami w wielu państwach i które prowadzą działalność w ramach wytyczonych przez politykę ustaloną przez grupę jako całość. Spółki te mają odrębną podmiotowość prawną, lecz tworzą grupę, która działa jako jedno zintegrowane przedsiębiorstwo, stosujące globalną strategię biznesową. Personal zarządzający może być raczej rozproszony pod względem geograficznym niż umiejscowiony w jednej centralnej lokalizacji, przy czym procesy raportowania i podejmowa-

nia decyzji przebiegają poza prawnymi strukturami grupy<sup>1</sup>. Istnienie powiązań między spółkami grupy i poddanie ich działalności polityce grupowej powoduje, że nie zachowują się one we wzajemnych relacjach jak inni uczestnicy rynku, lecz ich działania gospodarcze są ukierunkowane na osiągnięcie optymalnego wyniku dla całości grupy.

Problem takich grup pojawia się także na płaszczyźnie krajowej, jednakże „pole manewru” w stosunkach międzynarodowych, gdy spółki powiązane opodatkowane są według odmiennych zasad obowiązujących w państwach ich siedziby, jest zdecydowanie większe. Zróżnicowane zasady opodatkowania dochodu w poszczególnych państwach umożliwiają bowiem podmiotowi kierującemu taką grupą prowadzenie międzynarodowej polityki podatkowej przez odpowiednie kształtowanie cen we wzajemnych rozliczeniach z tytułu sprze-

daży towarów i świadczenia usług między spółkami wchodzącymi w skład grupy. Celem tej polityki jest takie manipulowanie cenami w obrotach zrealizowanych na terytorium różnych państw, aby jak największą kwotę dochodu wykazać w państwie stosującym najkorzystniejsze zasady opodatkowania i odpowiednio – jak najmniejszą w państwie, w którym obciążenie podatkowe jest relatywnie wysokie. W ten sposób globalny podatek płacony przez grupę jako całość jest najniższy. Dążenie do optymalizacji opodatkowania z perspektywy międzynarodowej grupy spółek jako jedności gospodarczej pozostaje w sprzeczności z interesem fiskalnym państw, w których mają siedziby spółki wchodzące w skład grupy. Przeciwdziałanie takiej optymalizacji okazało się jednak dużym wyzwaniem, a przyjęte rozwiązania oceniane były jako mało skuteczne.

## 2. MODELE UNITARY TAXATION I SEPARATE ENTITY TAXATION

Teoretycznie możliwe są dwa modele opodatkowania międzynarodowych grup spółek<sup>2</sup>:

- 1) model „z góry do dołu” (ang. *top down*), zwany także *unitary taxation*, który polega na tym, że ustalany jest dochód grupy jako całości, a następnie jest on dzielony między poszczególne spółki;
- 2) model „z dołu do góry” (ang. *bottom up*), zwany także *separate entity taxation*, który polega na tym, że każda jednostka brana jest pod uwagę odrębnie i jej dochód jest ustalany tak, jak gdyby była niezależną jednostką.

Ostatecznie ten drugi model został przyjęty przez ostatnie 70 lat jako standard światowy<sup>3</sup>. Pozwala on każdemu państwu określić, która jednostka podlega jego jurysdykcji podatkowej na podstawie zasady rezydencji lub źródła. Kolejnym krokiem jest określenie, jaką kwotę dochodu należy jej przypisać dla opodatkowania w tym państwie. W tym właśnie celu stosowane są w systemach podatkowych przepisy o cenach transferowych oparte na zasadzie rynkowości. Wadą tego modelu jest brak skutecznych narzędzi do przeciwdziałania przerzucaniu zysków do jurysdykcji o niskim poziomie opodatkowania, gdyż przedsiębiorstwa międzynarodowe są zorganizowane jako jednostki globalne, podczas gdy administracja podatkowa, która stara się opodatkować ich zyski, nie działa globalnie, lecz każda jest ograniczona tylko do opodatkowania tych jednostek międzynarodowej grupy, które są rezydentami podatkowymi w obrębie terytorium tej administracji.

Można postawić pytanie, dlaczego nie jest stosowany pierwszy model, który opiera się na uznaniu międzynarodowej grupy spółek za jedność gospodarczą. Wydaje się, że przyczyna tkwi w tym, że warunkiem jego prawidłowego funkcjonowania jest określenie pewnego klucza (formuły podziału, ang. *apportionment formula*), na który zgodziłyby się wszystkie zainteresowane państwa. Okazało się, że osiągnięcie kompromisu co do konstrukcji takiej formuły i wskaźników ekonomicznych zastosowanych do jej budowy było bardzo trudne. Dlatego Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju<sup>4</sup> przyjęła w art. 9 Modelu konwencji OECD<sup>5</sup> drugi z wymienionych modeli. Umieszczenie tego przepisu w tej konwencji miało na celu nie tylko usankcjonowanie w prawie międzynarodowym zasady rynkowości, ale również zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu w sensie ekonomicznym dochodu przypisanego przez administrację podatkową um-

wiąjącego się państwa podmiotowi powiązanemu na skutek procedury badania cen transferowych.

Stanowisko OECD było niechętnie pierwszemu z wymienionych modeli nie tylko ze względu na trudności związane z uzgodnieniem formuły podziału, lecz także z tego powodu, że państwa mogłyby wpływać na wskaźniki użyte w tej formule w taki sposób, aby uwzględniły specyfikę ich gospodarki i były dla nich korzystne. Ponadto model ten nie byłby też wolny od manipulacji ze strony przedsiębiorstw międzynarodowych, np. jeśli w formule uwzględniony byłby wskaźnik produkcji wpływający na alokację zysku, to produkcja byłaby przesuwana do państw o niskim poziomie opodatkowania lub następowałby *outsourcing* funkcji w jurysdykcjach o wysokim poziomie opodatkowania w celu zmniejszenia kosztów zatrudnienia, jeśli miałyby wpływ na alokację zysku<sup>6</sup>.

Warto jednak podkreślić, że próbę zastosowania modelu *unitary taxation* podjęła Komisja Europejska (dalej: KE) dla unijnych grup spółek w ramach projektu *common consolidated corporate tax base* (CCCTB)<sup>7</sup> najpierw w 2011 r., a potem w 2016 r. Wzór na podział skonsolidowanej podstawy opodatkowania zaproponowany w projekcie dyrektywy CCCTB<sup>8</sup> uwzględniał trzy równoważne wskaźniki – wielkość zatrudnienia, aktywa i obrót. Wskaźnik zatrudnienia miał być obliczany na podstawie kosztu wynagrodzeń i liczby pracowników (każda z pozycji odpowiada za połowę wartości wskaźnika). Wskaźnik aktywów uwzględniał wszystkie rzeczowe aktywa trwale, pomijał natomiast wartości niematerialne i prawne oraz aktywa finansowe. Jak wskazuje się w preambule dyrektywy, wykorzystanie wskaźników zatrudnienia i aktywów w należyтым stopniu powinno mieć na względzie interesy państwa członkowskiego pochodzenia, a wskaźnik obrotu powinien zapewniać należyty udział państwa członkowskiego przeznaczenia<sup>9</sup>.

Okazało się jednak, że osiągnięcie kompromisu co do konstrukcji takiej formuły i wskaźników ekonomicznych zastosowanych do jej budowy było zbyt trudne. KE oficjalnie wycofała ten projekt w 2021 r., zaprezentowała natomiast nowy projekt pod nazwą *Business in Europe: Framework for Income Taxation* (BEFIT), który także opierał się na formule podziału i wspólnej podstawie opodatkowania, do tej pory jednak nie został on przekształcony w projekt dyrektywy<sup>10</sup>. Świadczy to o tym, że skoro nie udało się osiągnąć kompromisu co do formuły podziału wspólnej podstawy opodatkowania między państwami członkowskimi, to osiągnięcie go w jeszcze większej grupie państw będących członkami OECD byłoby zapewne dużo trudniejsze.

Podjęto więc próby zrobienia użytku z tego podejścia w bardzo ograniczonym zakresie. Jedną z nich było wykorzystanie regulacji dotyczących krajowych grup spółek do transgranicznego pokrywania strat. Jak podaje raport International Fiscal Association (IFA) z 2022 r.<sup>11</sup>, w zdecydowanej mniejszości są państwa, które nie mają odrębnego reżimu (statusu) podatkowego dla grupy spółek powiązanych kapitałowo. Polska wprowadziła go w 1996 r. pod nazwą podatkowa grupa kapitałowa<sup>12</sup>. KE już w 2006 r. w formie komunikatu<sup>13</sup> przedstawiła propozycję, w jaki sposób państwa członkowskie mogą umożliwić odliczanie strat transgranicznych w ramach grupy spółek mających siedzibę w różnych państwach członkowskich<sup>14</sup>. Dopiero jednak dzięki orzecznictwu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE)

udało się pewne rozwiązania wprowadzić. Chodzi o wyrok w sprawie Marks & Spencer, który pod pewnymi warunkami dopuścił tzw. transgraniczne pokrywanie strat między spółkami grupy i to niezależnie od tego, czy regulacje krajowe dopuszczają udział w takich grupach spółek będących rezydentami innych państw członkowskich<sup>15</sup>.

Inna próba zrobienia użytku z *unitary taxation* także w ograniczonym zakresie to regulacje, które dotyczą zagranicznych spółek kontrolowanych (ang. *controlled foreign companies* – CFC), a których zastosowanie powoduje przypisanie zysku zagranicznej spółki kontrolowanej do podstawy opodatkowania jej udziałowca i opodatkowanie w państwie jego rezydencji. Udziałowiec w rezultacie staje się w pewnym sensie jednością podatkową ze swoją zagraniczną spółką kontrolowaną<sup>16</sup>.

### 3. MODEL SEPARATE ENTITY TAXATION A MIĘDZYNARODOWE PRAKTYKI UNIKANIA OPODATKOWANIA

Ostatecznie zastąpienie modelu *separate entity taxation* modelem *unitary taxation* nie powiodło się, co otworzyło międzynarodowym grupom spółek drogę do różnych form optymalizacji podatkowej. Już od lat 70. XX w. planowanie podatkowe zaczyna intensywnie się rozwijać, czego dowodem jest fakt, że przez lata niektóre największe amerykańskie korporacje płaciły bardzo niskie podatki lub nie płaciły ich w ogóle<sup>17</sup>. Na określenie tego zjawiska pojawił się termin „**agresywne planowanie podatkowe**”, które odróżnia je od planowania podatkowego uznawanego za akceptowaną praktykę.

Strategie optymalizacyjne największych grup międzynarodowych, takich jak Apple, Starbucks, Google, Amazon, opierały się najczęściej na regulacjach krajowych kilku państw europejskich<sup>18</sup>.

Przykładowo cechą charakterystyczną strategii optymalizacyjnej Apple'a było wykorzystanie zasad dotyczących definiowania rezydencji podatkowej (ewentualnie różnic w zakresie tej regulacji między ustawodawstwami różnych państw) i zakładanie spółek, które nie były rezydentami podatkowymi w żadnej jurysdykcji. Na przykład przez pewien czas w ustawodawstwie irlandzkim możliwe było traktowanie pewnych założonych tam spółek jako tzw. *stateless*, co oznaczało, że w żadnym państwie nie podlegały one opodatkowaniu. Nawet po zmianie tych zasad w 2015 r. pojawiły się wyjątki. Wiele ważniejszych spółek zależnych grupy Apple było zakładanych w Irlandii i w wyniku korzystania z tych zasad nie były nigdzie rezydentami podatkowymi, co powodowało, że odsetki czy dywidendy płacone na ich rzecz nie były opodatkowane. Nawet jeśli niektóre spółki Apple'a były rezydentami Irlandii, to i tak płaciły tam bardzo niski podatek.

Z niskiego podatku w Irlandii korzystała też grupa Google, ale stosowała także inne metody optymalizacji podatkowej, takie jak unikanie, poprzez sztuczne czynności, posiadania zagranicznego zakładu czy sposób określany jako *dutch sandwich*, który pozwolił jej na uniknięcie podatku od należności licencyjnych w Irlandii dzięki włączeniu między spółkę irlandzką a ostatecznego odbiorcę tych należności spółki będącej rezydentem holenderskim.

Z kolei Amazon korzystał z różnych rozwiązań oferowanych przez Luksemburg.

Unikaniu opodatkowania sprzyjały więc nie tylko brak pewnych rozwiązań na szczeblu międzynarodowym, ale również istnienie różnych rozwiązań krajowych, co doprowadziło do rozwoju arbitrażu podatkowego. Polega on na celowym wykorzystaniu różnic w systemach podatkowych dwóch (lub większej liczby) państw dla uzyskania korzyści podatkowych. Jest on możliwy dlatego, że państwa, zgodnie z ich prawem wewnętrznym, tym samym podmiotom lub przedmiotom opodatkowania mogą nadać różną klasyfikację dla celów podatkowych. Porozumienia dotyczące wykorzystania takich sytuacji noszą nazwę porozumień w sprawie struktur hybrydowych (ang. *hybrid mismatch arrangement*)<sup>19</sup>.

Nasilenie się zjawiska międzynarodowej optymalizacji podatkowej skłoniło niektóre państwa do zmiany ich przepisów sprzyjających stosowaniu strategii optymalizacyjnych. Jednocześnie OECD i Unia Europejska (dalej: UE) podjęły szereg inicjatyw mających na celu koordynację działań poszczególnych państw. Do najbardziej znanych projektów OECD należy Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)<sup>20</sup> oraz jego finalna wersja opracowana w 2015 r. wspólnie z G20<sup>21</sup>. W jego ramach określono 15 działań (*Actions*) zalecanych państwom członkowskim do wykonania, w tym także dotyczących cen transferowych. Z kolei UE wydała dwie dyrektywy (tzw. dyrektywy **ATAD I** i **ATAD II**), które zobowiązują państwa członkowskie do wdrożenia środków przeciwko unikaniu opodatkowania, a które w dużej mierze pokrywają się z zaleceniami projektu BEPS<sup>22</sup>. Wprowadzeniu tych środków towarzyszy wzmocnienie współpracy między państwami, zwłaszcza w zakresie wymiany informacji podatkowych, a także wykorzystanie innych środków proceduralnych, dotyczących np. obowiązku ujawniania organom podatkowym struktur agresywnego planowania podatkowego (Działanie 15<sup>23</sup>).

Najnowsze inicjatywy OECD dotyczą modelu tzw. opodatkowania wyrównawczego, którego celem jest wyeliminowanie praktyk podatkowych międzynarodowych grup spółek, polegających na przenoszeniu zysków do państw, w których nie podlegają one opodatkowaniu lub podlegają bardzo niskiemu opodatkowaniu. Model opodatkowania wyrównawczego w formie tzw. globalnego minimalnego podatku stanowi Filar II projektu BEPS 2.0<sup>24</sup>. Zespół zasad opracowanych przez OECD i tworzących ten model określany jest także jako **Modelowe Zasady** lub **Zasady GloBE** (ang. *Global Anti-Base Erosion Model Rules – Pillar Two*).

Odpowiednikiem tej inicjatywy OECD jest dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii<sup>25</sup>, zwana też „dyrektywą GloBE”. Model ten ma na celu zapewnienie, że zagraniczne zyski międzynarodowych grup spółek nie będą opodatkowane poniżej pewnej stawki minimalnej. Jest on uzupełnieniem modelu *separate entity taxation* oraz środków przeciwko unikaniu opodatkowania zawartych w projekcie BEPS 1.0 oraz dyrektywie 2016/1164.

### 4. MODEL OPODATKOWANIA WYRÓWNAWCZEGO (GLOBALNEGO PODATKU MINIMALNEGO)

Model opodatkowania wyrównawczego jest bardzo skomplikowany, dlatego też zostaną przedstawione jedynie jego

podstawowe cechy. Objęte nim będą grupy spółek, których skonsolidowany przychód w co najmniej dwóch z czterech ostatnich lat podatkowych był równy lub wyższy niż 750 mln. euro. Jego istota sprowadza się do pobrania dodatkowej kwoty podatku (opodatkowanie wyrównawcze), jeżeli efektywna stawka podatkowa w danej jurysdykcji podatkowej jest niższa niż 15%. Stawkę tę ustala się na podstawie wzoru, w którym w liczniku jest podana kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostek składowych grupy w danej jurysdykcji, a w mianowniku – kwalifikowany dochód netto jednostek składowych grupy w danej jurysdykcji. Dla uproszczenia zostaną pominięte reguły korygujące. Pojawiające się przy różnych pojęciach określenie „kwalifikowany” oznacza zgodność tego pojęcia z zasadami GloBE opracowanymi, jak wspomniano wyżej, przez OECD lub dyrektywą 2022/2523.

Model ten opiera się na trzech zasadach. Są to:

- 1) **zasada włączenia dochodu do opodatkowania** (ang. *income inclusion rule – IIR*);
- 2) **zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków** (ang. *under-taxed profit rule – UTPR*);
- 3) **zasada kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego** (ang. *qualified domestic minimum top-up tax – QDMTT*).

Zasada włączenia dochodu do opodatkowania jest podstawowa i powinna być stosowana w pierwszej kolejności. Dotyczy ona jednostki znajdującej się najwyżej w strukturze danej grupy i to ona powinna zapłacić podatek wyrównawczy w związku z opodatkowaniem innych jednostek składowych grupy poniżej stawki minimalnej w celu wyrównania poziomu opodatkowania do poziomu minimalnego.

UTPR ma natomiast zastosowanie, gdy zasada podstawowa (IIR) nie doprowadzi do opodatkowania wyrównawczego po stronie jednostek dominujących. Powoduje ona nałożenie obciążenia wyrównawczego na jednostki składowe grupy wielonarodowej znajdujące się na dole struktury. Podatnikiem w związku z UTPR jest jednostka składowa lub jednostki składowe grupy zlokalizowane na terytorium państwa, które przyjęło tę zasadę.

Podatek wyrównawczy ustalany według UTPR ma wyrównać opodatkowanie nisko opodatkowanej jednostki składowej, należącej do grupy zlokalizowanej na terytorium jednego państwa, do poziomu stawki minimalnej, ale pobierany jest nie od tej jednostki, lecz od jednostki składowej tej samej grupy, zlokalizowanej na terytorium innego państwa, które przyjęło UTPR. Ilustruje to następujący przykład<sup>26</sup>.

W państwie A rezydentem jest jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy międzynarodowej (dalej: grupa A), a efektywna stawka podatkowa w państwie A wynosi 20%. Państwo A nie wdrożyło IIR.

W państwie B grupa A prowadzi działalność gospodarczą za pośrednictwem spółki B. Efektywna stawka podatkowa wynosi w państwie B 10%. Państwo B nie wdrożyło kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego (pojęcie to zostanie niżej wyjaśnione).

W państwie C grupa A prowadzi działalność gospodarczą o niewielkim zakresie za pośrednictwem spółki C. Efektywna stawka podatkowa wynosi w państwie C 20%. Państwo C przyjęło UTPR.

Ponieważ efektywna stawka podatkowa państwa B wynosi 10% (jest o 5% niższa od stawki minimalnej), dochód spółki B jako jednostki składowej grupy A zlokalizowanej w państwie B podlega podatkowi wyrównawczemu. Ze względu na to, że podatek ten nie zostanie pobrany ani przez państwo B, gdyż nie wdrożyło ono kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, ani przez państwo A, gdyż nie stosuje ono IIR, pobierze go więc państwo C. Państwo C nakłada podatek wyrównawczy, gdyż spółka B jest nisko opodatkowana, ale pobiera ten podatek nie od spółki B, która nie ma żadnych powiązań z jego terytorium, ale od innej jednostki składowej grupy A, tj. od spółki C, zlokalizowanej na jego terytorium.

W literaturze wyraża się szereg zastrzeżeń wobec tej zasady. W szczególności stawiane są pytania, czy przy założeniu, że państwa B i C zawarły umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, opartą na Modelu konwencji OECD, oraz że spółka B nie jest rezydentem państwa C ani nie osiąga dochodu na jego terytorium, nałożenie przez państwo C podatku na spółkę B w ramach mechanizmu UTPR jest zgodne z umową oraz czy umowa daje podstawę do opodatkowania przed państwo C zysków z działalności gospodarczej, które nie mają z tym państwem żadnego związku. Należy oczekiwać, że OECD sformułuje swoje stanowisko odnośnie do tych wątpliwości, np. w komentarzach do Modelu konwencji OECD.

Trzecia zasada – kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego – polega na tym, że dane państwo objęte systemem wyrównawczym wprowadza taki podatek jako rodzaj ochrony (tarczy) przed zastosowaniem przez inne państwa IIR. Innymi słowy, jeżeli jednostka dominująca w danym państwie zobowiązana jest do zapłaty podatku wyrównawczego zgodnie z IIR, a jej jednostki składowe znajdują się w państwach, które stosują kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy, to podatek wyrównawczy należny od jednostki dominującej jest pomniejszany o kwalifikowane krajowe podatki wyrównawcze zapłacone przez jednostki składowe. Gdyby państwa siedziby jednostek składowych nie stosowały kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, to cały podatek wyrównawczy zostałby zapłacony przez jednostkę dominującą w jej siedzibie. Dlatego też kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy jest mechanizmem alokacji, zgodnie z którym dochodzi do zatrzymania podatku powstającego w związku z zastosowaniem zasad GloBE do państwa siedziby podmiotu niskoopodatkowanego<sup>27</sup>.

Jak na razie Polska nie implementowała dyrektywy 2022/2523, najprawdopodobniej nastąpi to od 2025 r., dlatego też nie ma jeszcze praktyki dotyczącej funkcjonowania tego systemu, pozwalającej na jego pogłębioną ocenę.

## 5. ZAKOŃCZENIE

Jeśli chodzi o opodatkowanie międzynarodowych grup spółek, to brane są pod uwagę dwa modele:

- 1) *unitary taxation*, który polega na tym, że ustalany jest dochód grupy jako całości, a następnie jest on dzielony między poszczególne spółki, oraz
- 2) *separate entity taxation*, który polega na tym, że każda jednostka brana jest pod uwagę odrębnie i jej dochód jest ustalany tak, jak gdyby była niezależną jednostką.

W praktyce zdecydowano się na wybór *separate entity taxation*, czego konsekwencją jest ustawodawstwo w zakresie cen transferowych. Korzystanie z tego modelu nie uchroniło jednak przed optymalizacją podatkową stosowaną przez międzynarodowe grupy spółek i skłoniło OECD i UE do podjęcia różnych działań zapobiegających przerzucaniu zysków z jurysdykcji podatkowych o wysokim poziomie opodatkowania do jurysdykcji o niskim lub zerowym poziomie opodatkowania. Najnowszą inicjatywą w tym zakresie jest model opodatkowania wyrównawczego, który ma być stosowany obok dotychczasowego modelu *separate entity taxation* oraz środków przeciwko unikaniu opodatkowania zawartych w projekcie BEPS i dyrektywie 2016/1164. Jego pogłębiona ocena wymaga jednak doświadczeń praktycznych wynikających z jego funkcjonowania. W Polsce model ten nie został jeszcze wdrożony, najprawdopodobniej nastąpi to od 2025 r.

#### Przypisy

- <sup>1</sup> H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s.54 (Pani Redaktor: proszę zmienić przypis 16, gdyż będzie w nim ta pozycja powołana po raz drugi)
- <sup>2</sup> L. Oats, A. Miller, E. Mulligan, *Principle of International Taxation*, London 2017, s. 413.
- <sup>3</sup> L. Oats, *Principle of International Taxation*, London 2021, s. 350.
- <sup>4</sup> Ang. Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD.
- <sup>5</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en), dalej: Model konwencji OECD.
- <sup>6</sup> L. Oats, dz. cyt., s. 349-351.
- <sup>7</sup> Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania osób prawnych.
- <sup>8</sup> Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych, Strasburg, dnia 25.10.2016, COM (2016) 683 final, 2016/0336 (CNS), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=CELEX:52016PC0683>, dostęp: 10.08.2024.
- <sup>9</sup> H. Litwińczuk, P. Karwat, W. Pietrasiewicz, K. Tełlak, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. nauk. H. Litwińczuk Warszawa 2017, s. 258.
- <sup>10</sup> M. Helminen, *EU Tax Law – Direct Taxation*, Amsterdam 2022, s. 320.
- <sup>11</sup> J. Hey, A. Schnitger, *General report*, w: *Group approach and separate entity approach in domestic and international tax law*, „Cahiers de droit fiscal international” 2022, t. 106, s. 33.
- <sup>12</sup> Zob. ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 142, poz. 704.
- <sup>13</sup> Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego – Przepisy podatkowe a straty w sytuacjach transgranicznych {SEK (2006) 1690}, Bruksela, dnia 19.12.2006, KOM (2006) 824 wersja ostateczna, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=CELEX:52006DC0824>, dostęp: 10.08.2024.
- <sup>14</sup> J. Hey, A. Schnitger, dz. cyt., s. 40.
- <sup>15</sup> Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer plc v. David Halsey (Her Majesty’s Inspector of Taxes), ECLI:EU:C:2005:763, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0446>, dostęp: 10.08.2024.
- <sup>16</sup> Szerzej H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 463 i nast.
- <sup>17</sup> *Tax Assurance*, red. R. Russo, Deventer 2015, s. 53.
- <sup>18</sup> Na temat strategii planowania podatkowego MNE, por. L. Oats, A. Miller, E. Mulligan, dz. cyt., s. 638-652.
- <sup>19</sup> OECD, *Hybrid Mismatch Arrangement: Tax Policy and Compliance Issues*, March 2012, <https://doi.org/10.1787/dcb1b67a-en>, s. 7.
- <sup>20</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.
- <sup>21</sup> OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 2015 Final Reports. Executive Summaries*, 2015. Por. też A. Wieśniak-Wi-

- śniewska, M. Czerwiński, *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, „Przegląd Podatkowy 2016, nr 6.
- <sup>22</sup> Dyrektywa Rady 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Dz. Urz. UE L 193 z 19.07.2016, s. 1, dalej: dyrektywa 2016/1164; dyrektywa Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich, Dz. Urz. UE L 144 z 7.06.2017, s. 1.
- <sup>23</sup> OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties. Action 15: 2015 Final Report*, <https://doi.org/10.1787/9789264241688-en>.
- <sup>24</sup> OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Inclusive Framework on BEPS*, Paris 2021, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>.
- <sup>25</sup> Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2022, s. 1, dalej: dyrektywa 2022/2523.
- <sup>26</sup> P. Hongler, I. Mosquera, F. Debelwa, V. Chand, J. Chaisse, *UTPR – Potential Conflicts With International Law?*, „Taxnotes”, 10 July 2023.
- <sup>27</sup> M. Laskowska, *Czy GloBE to tylko ulepszone CFC?*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 6, s. 21.

#### Bibliografia

- Literatura
- Helminen M., *EU Tax Law – Direct Taxation*, Amsterdam 2022.
- Hey J., Schnitger A., *General report*, w: *Group approach and separate entity approach in domestic and international tax law*, „Cahiers de droit fiscal international” 2022, t. 106, s. 33.
- Hongler P., Mosquera I., Debelwa F., Chand V., Chaisse J., *UTPR – Potential Conflicts With International Law?*, „Taxnotes”, 10 July 2023.
- Laskowska M., *Czy GloBE to tylko ulepszone CFC?*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 6.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Litwińczuk H., Karwat P., Pietrasiewicz W., Tełlak K., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. nauk. H. Litwińczuk Warszawa 2017.
- Oats L., *Principle of International Taxation*, London 2021.
- Oats L., Miller A., Mulligan E., *Principle of International Taxation*, London 2017.
- Tax Assurance*, red. R. Russo, Deventer 2015.
- Wieśniak-Wiśniewska A., Czerwiński M., *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, „Przegląd Podatkowy 2016, nr 6.
- Akty prawne
- Dyrektywa Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich, Dz. Urz. UE L 144 z 7.06.2017, s. 1.
- Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii, Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2022, s. 1.
- Dyrektywa Rady 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Dz. Urz. UE L 193 z 19.07.2016, s. 1.
- Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 142, poz. 704.
- Orzecznictwo
- Wyrok TSUE z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer plc v. David Halsey (Her Majesty’s Inspector of Taxes), ECLI:EU:C:2005:763, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0446>, dostęp: 10.08.2024.
- Inne źródła
- Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego – Przepisy podatkowe a straty w sytuacjach transgranicznych {SEK (2006) 1690}, Bruksela, dnia 19.12.2006, KOM (2006) 824 wersja ostateczna, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=CELEX:52006DC0824>, dostęp: 10.08.2024.

- europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=CELEX:52006DC0824, dostęp: 10.08.2024.
- OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.
- OECD, *Hybrid Mismatch Arrangement: Tax Policy and Compliance Issues*, March 2012, <https://doi.org/10.1787/dcb1b67a-en>.
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en).
- OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties. Action 15: 2015 Final Report*, <https://doi.org/10.1787/9789264241688-en>.
- OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 2015 Final Reports. Executive Summaries*, 2015.
- OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Inclusive Framework on BEPS*, Paris 2021, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>.
- Wniosek – Dyrektywa Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych, Strasburg, dnia 25.10.2016, COM (2016) 683 final, 2016/0336 (CNS), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=CELEX:52016PC0683>, dostęp: 10.08.2024.