

MAŁGORZATA DUDA-PLESIŃSKA

*malgorzata.dudaplesinska@gmail.com*

ORCID: 0009-0001-2876-8447

## **Mechanizmy rozwiązywania sporów podatkowych na tle rozwiązań BEPS 2.0 Filar I**

### **BEPS 2.0 Pillar I solutions on mechanisms of tax dispute resolutions**

**Streszczenie.** Artykuł ma na celu przedstawienie podstawowych założeń Filaru I tzw. BEPS 2.0 i zidentyfikowanie obszarów potencjalnych sporów na tle stosowania nowych rozwiązań. W artykule zostaną przedstawione pokrótce mechanizmy prewencyjne, zorientowane na zapewnienie pewności podatkowej w związku ze stosowaniem nowych regulacji, jak również mechanizmy eliminacji podwójnego opodatkowania. Omówione zostaną dostępne obecnie mechanizmy rozstrzygania międzynarodowych sporów podatkowych. Przedmiotem dalszej części artykułu będzie analiza tego, w jakim stopniu mechanizmy te mogą posłużyć rozwiązywaniu sporów powstałych na tle stosowania rozwiązań Filaru I, a w jakim zaimplementowanie nowych zasad podziału praw do opodatkowania między krajami w odniesieniu do dochodów z działalności gospodarczej przedsiębiorstw wielonarodowych będzie wymagało wprowadzenia nowych regulacji, i jakie rozwiązania w tej materii już zostały zaproponowane.

**Słowa kluczowe:** rozwiązywanie sporów podatkowych; BEPS; podwójne opodatkowanie; procedura wzajemnego porozumiewania.

**Abstract.** This article aims at presenting the basic assumptions of Pillar I of BEPS 2.0 and identifying areas of potential disputes regarding an application of the new regulations. This research briefly outlines preventive mechanisms aimed at ensuring tax certainty in connection with the application of the new regulations, as well as mechanisms for eliminating double taxation. The currently available international tax disputes mechanisms are discussed. Subsequently, the Author analyses the extent to which these mechanisms can serve to resolve disputes arising from the application of Pillar I solutions. Finally, it is verified to what extent the implementation of new rules on allocation of taxing rights between states with respect to the business income of multinational enterprises will require an introduction of new regulations and what solutions have already been proposed in this matter.

**Keywords:** tax dispute resolution; BEPS; double taxation; mutual agreement procedure.

## 1. Wprowadzenie

Na forum *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* (dalej: Inclusive Framework), tj. inicjatywy stworzonej w 2016 r. i zrzeszającej ponad 140 krajów, trwają obecnie zintensyfikowane prace nad stworzeniem mechanizmów zunifikowanego systemu rozliczeń podatku dochodowego w poszczególnych jurysdykcjach. Prace te stanowią kontynuację tzw. BEPS (ang. *Base Erosion and Profit Shifting*) Action Plan, tj. pakietu 15 działań, których zadaniem jest stworzenie międzynarodowych, spójnych mechanizmów niezbędnych do walki z unikaniem opodatkowania.

Impulsem do stworzenia mechanizmu unifikacji rozliczeń podatku dochodowego było działanie „BEPS Action 1” (ang. *Tax Challenges Arising from Digitalisation*), odnoszące się do problemów opodatkowania gospodarki cyfrowej. Kontynuacja tych prac podjęta została jako inicjatywa „BEPS 2.0” w ramach dwóch tzw. filarów: filaru pierwszego (dalej: Filar I), koncentrującego się na alokacji zysku korporacji międzynarodowych do poszczególnych państw, oraz filaru drugiego (dalej: Filar II),

którego istotą jest stworzenie mechanizmu tzw. globalnego podatku minimalnego. Niniejszy artykuł koncentruje się na problematyce pierwszego z wymienionych filarów.

Prace w obszarze Filaru I nie są jeszcze ukończone, ale główne założenia koncepcji zostały już wypracowane<sup>1</sup>. Kamieniami milowymi było opublikowanie w październiku 2020 r. raportu *Tax Challenges arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*<sup>2</sup>, a w październiku 2021 r. uzgodnienie dwufilarowego rozwiązania (ang. *Two Pillar Approach*). Po przeprowadzeniu rozbudowanych konsultacji w zakresie poszczególnych aspektów Filaru I (tj. tzw. Kwoty A oraz Kwoty B), w październiku 2023 Inclusive Framework opublikowała projekt międzynarodowej konwencji multilateralnej *Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*<sup>3</sup> (dalej: Konwencja MLC), a w lutym 2024 r. raport *Pillar One – Amount B*<sup>4</sup>.

Wprowadzenie nowych zasad opodatkowania w ramach Filaru I nasuwa pytanie o obszary potencjalnych przyszłych sporów na tle ich stosowania, w szczególności sporów dotyczących podwójnego opodatkowania, oraz o mechanizmy, które takim sporom mogą zapobiegać lub je rozwiązywać, a także w jakim stopniu istniejące już mechanizmy mogą posłużyć tym celom, a w jakim zakresie zaimplementowanie nowych zasad podziału praw do opodatkowania między krajami w odniesieniu do dochodów z działalności gospodarczej przedsiębiorstw wielonarodowych będzie wymagało wprowadzenia nowych regulacji, i jakie rozwiązania w tej materii już zostały zaproponowane.

---

<sup>1</sup> Por. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/> (dostęp: 9.03.2024 r.).

<sup>2</sup> Raport *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paryż, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en> (dostęp: 28.03.2024 r.).

<sup>3</sup> Dla przejrzystości wypowiedzi w niniejszym artykule będę posługiwała się sformułowaniem „Konwencja MLC” dla określenia projektu opublikowanego dnia 11 października 2024 r. <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf> (dostęp: 26.03.2024 r.).

<sup>4</sup> Raport *Pillar One – Amount B: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paryż, <https://doi.org/10.1787/21ea168b-en> (dostęp: 20.04.2024 r.).

## 2. Podstawowe założenia Filaru I

Głównym celem Filaru I jest dostosowanie międzynarodowego systemu podatku dochodowego do nowych modeli biznesowych poprzez zmianę zasad alokacji zysków<sup>5</sup>, co realizowane będzie poprzez przeniesienie prawa do opodatkowania według zasad opartych na wskaźnikach znaczącego i trwałego zaangażowania w jurysdykcjach, w których zlokalizowany jest rynek, tzw. jurysdykcjach rynków (ang. *market jurisdictions*, dalej: jurysdykcje rynków), tj. w szczególności w jurysdykcjach, w których zlokalizowani są użytkownicy, niezależnie od fizycznej obecności podatnika w tym kraju. Równocześnie jako cel Filaru I Inclusive Framework wskazuje poprawę pewności podatkowej poprzez wprowadzenie innowacyjnych mechanizmów zapobiegania i rozwiązywania sporów podatkowych<sup>6</sup>.

Zasadnicze założenia konstrukcyjne Filaru I można sprowadzić do czterech elementów:

- 1) Ustalenia zakresu stosowania (ang. *in-scope*) – mechanizm Kwoty A znajdzie, początkowo, zastosowanie do przedsiębiorstw wielonarodowych (dalej: MNE lub przedsiębiorstwa wielonarodowe) o globalnych przychodach przekraczających 20 mld euro i łącznych zyskach przekraczających 10% ich globalnych przychodów, przy pewnych wyłączeniach dla przemysłu wydobywczego, regulowanych usług finansowych, obronności oraz niektórych przedsiębiorstw krajowych. Zakres podmiotowy mechanizmu Kwoty B będzie natomiast zdecydowanie szerszy, w odróżnieniu od Kwoty A nie obejmie wyłącznie podatników o najwyższych przychodach i dużej rentowności, ale – po spełnieniu określonych przesłanek i z uwzględnieniem przewidzianych wyłączeń – powinien objąć szeroką grupę podatników, prowadzących tzw. rutynową działalność marketingową i dystrybucyjną.
- 2) Mechanizmu alokacji dla Kwoty A – polegającego na relokacji nadwyżki tzw. zysków rezydualnych do jurysdykcji, gdzie konsumowane są dobra i usługi. Po zidentyfikowaniu, że MNE podlega przedmiotowym regulacjom, będzie należało dokonać identyfikacji jurys-

---

<sup>5</sup> Raport *Tax Challenges Arising from Digitalisation...*, s. 11.

<sup>6</sup> Tamże.

dykcji rynków i określić, czy dana jurysdykcja ma prawo opodatkowania (ang. *nexus test based on revenues*). W ramach mechanizmu Kwoty A 25% zysku grupy przekraczającego 10% jego przychodów zostanie przeniesione do jurysdykcji rynków. Alokacja ta korygowana będzie w zakresie, w jakim jurysdykcja rynku już opodatkowuje nadwyżkę zysku MNE poza Konwencją MLC, oraz będzie wiązała się z odpowiednim zobowiązaniem jurysdykcji do przyznania ulgi z tytułu podwójnego opodatkowania. Ponadto implementacja mechanizmu opodatkowania Kwoty A będzie wymagała od państw członkowskich rezygnacji z ewentualnych lokalnych podatków od usług cyfrowych.

- 3) Ustalania cen transakcyjnych dla Kwoty B – polegającego na uproszczeniu istniejących dotychczas zasad ustalania cen transferowych w odniesieniu do rutynowej działalności marketingowej i dystrybucyjnej. Nowy mechanizm będzie opierał się na wyznaczeniu wskaźnika rentowności sprzedaży (ang. *return on sales*), uzależnionego od rodzaju branży, aktywów operacyjnych i kosztów operacyjnych. Do ustalenia wskaźnika stosowana będzie tzw. matryca cenowa (ang. *pricing matrix*), zawierająca wyznaczone w ramach analiz OECD rynkowe przedziały cenowe dla poszczególnych rodzajów działalności i odpowiadające im rynkowe poziomy rentowności. Matryca będzie, co do zasady, aktualizowana w cyklach pięcioletnich<sup>7</sup>. Warto w tym miejscu wskazać, że w odniesieniu do mechanizmów początkowo określanych jako „Kwota B” w późniejszych publikacjach Inclusive Framework używa sformułowania „uproszczone i usprawnione podejście” (ang. *simplified and streamlined approach*), co oddaje istotę regulacji i podkreśla, że nowo wprowadzany mechanizm jest modyfikacją stosowanych dotychczas reguł ustalania cen transakcyjnych<sup>8</sup>.
- 4) Ustalania zasad pewności podatkowej – zgodnie z założeniami Kwoty A MNE zyskają dostęp do wiążącego wielostronnego procesu uzyskiwania pewności co do tego, czy są objęte zakresem Konwencji MLC,

---

<sup>7</sup> Raport *Pillar One – Amount B...*, s. 31.

<sup>8</sup> Dla przejrzystości wywodu w tym artykule będę posługiwała się określeniem „Kwota B”.

a także potwierdzenia prawidłowego stosowania jej postanowień. Przedsiębiorstwom wielonarodowym zostanie również zapewniony dostęp do wiążących mechanizmów rozstrzygnięcia sporów, powstałych na tle stosowania istniejących przepisów podatkowych, w zakresie, w jakim odnoszą się one do Kwoty A. Wypracowane dotychczas rozwiązania dla Kwoty B również kładą nacisk na zapewnienie pewności podatkowej, prezentując szereg środków dla eliminowania podwójnego opodatkowania i rozstrzygnięcia ewentualnych sporów. W tym zakresie Inclusive Framework odwołuje się do istniejących już krajowych i międzynarodowych środków eliminacji podwójnego opodatkowania i rozstrzygnięcia sporów<sup>9</sup>.

Dla mechanizmu Kwoty A zaproponowano implementację w formie multilateralnej konwencji międzynarodowej. Na tle znanych dotychczas międzynarodowemu prawu podatkowemu umów jest to rozwiązanie nowatorskie. Jego oryginalność polega na tym, że w przeciwieństwie np. do konwencji *Multilateral convention to implement tax treaty-related measures to prevent base erosion and profit shifting*<sup>10</sup> (dalej: Konwencja MLI) Konwencja MLC nie odnosi się wyłącznie do istniejącej już siatki umów bilateralnych, ale będzie wprowadzała regulacje wiążące także kraje, które dotychczas w ogóle nie zawarły umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Tekst Konwencji MLC odzwierciedla dotychczasowy konsensus osiągnięty wśród państw zaangażowanych w ramach Inclusive Framework i został opublikowany wraz z oświadczeniem wyjaśniającym kontekst dla interpretacji poszczególnych postanowień Konwencji MLC oraz porozumieniem w sprawie stosowania zasady pewności podatkowej (ang. *tax certainty*, dalej: pewność podatkowa), zawierającym dalsze szczegóły dotyczące sposobu, w jaki aspekty ram pewności podatkowej Kwoty A będą funkcjonować w praktyce.

---

<sup>9</sup> Raport *Pillar One – Amount B...*, s. 35–37.

<sup>10</sup> Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., podpisana w Paryżu dnia 7 czerwca 2017 r.

Obecnie trwają dalsze prace, a finalizacja prac i podpisanie ostatecznej wersji Konwencji MLC planowane są jeszcze w 2024 r. Konwencja MLC powinna wejść w życie po jej ratyfikowaniu przez co najmniej 30 jurysdykcji, w tym jurysdykcje siedziby głównej co najmniej 60% przedsiębiorstw wielonarodowych, co do których obecnie oczekuje się, że będą objęte zakresem Kwoty A<sup>11</sup>.

Odmienne niż Kwota A Kwota B nie będzie implementowana w formie umowy wielostronnej, lecz pozostawiona do wdrożenia przez poszczególne kraje, według wytycznych co do jej stosowania zawartych w *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*<sup>12</sup> (dalej: OECD TP Guidelines), a w konsekwencji implementacja mechanizmu do porządku prawnego danego kraju będzie miała miejsce według jego regulacji wewnętrznych, bądź to jako tzw. bezpiecznej przystani (ang. *safe harbour*), bądź jako obligatoryjnej zasady. Planowane jest wdrożenie mechanizmu od 1 stycznia 2025 r.<sup>13</sup>

### 3. Metody eliminowania podwójnego opodatkowania w ramach Filaru I

Tytułem wprowadzenia warto sięgnąć po akceptowany w międzynarodowym prawie podatkowym podział zjawiska podwójnego opodatkowania na podwójne opodatkowania sensie prawnym i ekonomicznym. To pierwsze odpowiada definicji zawartej w Komentarzu do Modelu Konwencji OECD<sup>14</sup>, zgodnie z którą podwójne opodatkowanie oznacza nałożenie porównywalnych podatków w dwóch lub więcej państwach na tego samego podatnika w odniesieniu do tego samego przychodu i za te

---

<sup>11</sup> Por. art. 48 Konwencji MLC.

<sup>12</sup> OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paryż, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en> (dostęp: 21.04.2024 r.).

<sup>13</sup> Raport *Pillar One – Amount B...*, s. 6.

<sup>14</sup> *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paryż, <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>, p. I-1 (dostęp: 26.03.2024 r.).

same okresy<sup>15</sup>. Obok podwójnego opodatkowania w sensie prawnym wyróżnia się również podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym, przy czym różnica tych dwóch sposobów podejścia sprowadza się do braku identyczności (tożsamości) podmiotowej podatnika w ujęciu ekonomicznym<sup>16</sup>. Spory dotyczące podwójnego opodatkowania na gruncie rozwiązań Filaru I będą z zasady dotyczyły tej drugiej kategorii, tj. podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym, choć w wyniku interakcji mechanizmów Filaru I z lokalnymi regulacjami podatkowymi danego kraju może dochodzić również do podwójnego opodatkowania w sensie prawnym.

Jednym z podstawowych elementów opodatkowania według mechanizmu Kwoty A jest ustalenie zasad eliminowania podwójnego opodatkowania<sup>17</sup>. Dla zapewnienia jednokrotności opodatkowania w ramach Kwoty A opodatkowanie w jednym kraju musi wiązać się z koniecznością zastosowania odpowiedniej ulgi podatkowej w innym kraju. W takiej sytuacji państwo, będące tzw. *relieving jurisdiction*, tj. państwem zobowiązanym do udzielenia ulgi, powinno dokonać eliminacji podwójnego opodatkowania przy wykorzystaniu jednej z czterech zaproponowanych metod: 1) zwrotu bezpośredniego, 2) kredytu podatkowego ze zwrotem różnicy w podatku, 3) kredytu podatkowego bez zwrotu różnicy w podatku, 4) wyłączenia<sup>18</sup>.

---

<sup>15</sup> Za innymi przedstawicielami doktryny z definicji tej wyprowadzić można pięć konstytutywnych elementów podwójnego opodatkowania w sensie prawnym: 1) nałożenie podatku przez różne jurysdykcje podatkowe, 2) tożsamość podmiotu podatku, 3) tożsamość przedmiotu opodatkowania, 4) tożsamość okresu opodatkowania, 5) materialne podobieństwo podatków rozumiane jako podobieństwo przedmiotowo-podmiotowych cech podatków oraz ich ekonomiczną istotę.

Por. A. Biegalski, *Wprowadzenie do problematyki międzynarodowego podwójnego opodatkowania – zagadnienia teoretyczne* [w:] B. Brzeziński (red.), *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 29 oraz H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, *Część II Eliminowanie Międzynarodowego Podwójnego Opodatkowania. Zagadnienia Ogólne*, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369464442/27?keyword=litwi%C5%84czuk&toHit=1&cm=STOP> (dostęp: 16.03.2024 r.).

<sup>16</sup> J. Loranc-Borkowska, *Część IV Zasada pewności prawa w świetle regulacji międzynarodowego prawa podatkowego i prawa Unii Europejskiej* [w:] A. Franczak, A. Kaźmierczyk (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369448163/129?toHit=1>, (dostęp: 16.03.2024 r.).

<sup>17</sup> Art. 9–13 Konwencji MLC.

<sup>18</sup> Art. 12 Konwencji MLC.



W zakresie metod eliminowania podwójnego opodatkowania Konwencja MLC posługuje się, z pewnymi modyfikacjami, znanymi już międzynarodowemu prawu podatkowemu rozwiązaniami<sup>19</sup>. Istotnym *novum* jest natomiast sposób ustalania, który kraj zobowiązany jest do udzielenia ulgi podatkowej. Zaproponowany mechanizm jest wielostopniowy, a jego kluczowym elementem jest z jednej strony przypisanie zysku MNE do poszczególnych jurysdykcji, a z drugiej określenie poziomu rentowności w danej jurysdykcji w oparciu o zysk z amortyzacji i płac (ang. *Return on Depreciation and Payroll*, dalej: RODP). Mechanizm sprowadza się do obowiązku udzielenia ulgi w jurysdykcjach o najwyższym RODP, tj. zazwyczaj w tych krajach, w których MNE mają wysoki poziom własności aktywów niematerialnych<sup>20</sup>.

Jak wskazano powyżej, dla wyeliminowania ekonomicznego podwójnego opodatkowania w obszarze Kwoty B Inclusive Framework rekomenduje stosowanie znanego obecnie mechanizmu, tj. korekty na podstawie art. 9 ust. 2 Modelu Konwencji OECD<sup>21</sup>.

#### **4. Pewność podatkowa (ang. *tax certainty*) w ramach Filaru I**

Charakterystyczne dla rozwiązań Filaru I, tak w zakresie mechanizmu opodatkowania Kwoty A, jak Kwoty B, jest nacisk kładziony na zapewnienie wiążących i skutecznych mechanizmów zabezpieczających przed potencjalnymi sporami, tj. prewencyjnych mechanizmów pewności podatkowej<sup>22</sup>. Z jednej strony proponowane rozwiązania mają charakter globalny i w swym założeniu mają zostać zaimplementowane w zdecydo-

---

<sup>19</sup> Szerzej: D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 103–106 oraz J. Fiszer, M. Panek, *Komentarz do artykułu 23A i 23B* [w:] B. Brzeziński, *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 1117 i n.

<sup>20</sup> *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One. Factsheets*, OECD 2023, s. 8, <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-amount-a-pillar-one-factsheets.pdf> (dostęp: 20.04.2024 r.).

<sup>21</sup> Raport *Pillar One – Amount B...*, s. 36.

<sup>22</sup> Raport *Tax Challenges Arising from Digitalisation...*, s. 11.

wanej większości państw na świecie, a z drugiej multilateralny – zakwestionowanie alokacji zysku do jednego z krajów będzie oznaczało potrzebę weryfikacji, a dalej potencjalnie konieczność korekty we wszystkich pozostałych krajach, a tym samym ryzyko multiplikowania liczby potencjalnych sporów. Stąd też wynika szczególna potrzeba gwarancji pewności już na wczesnych etapach kalkulacji zysku do podziału. Ponadto istnieje ryzyko nieskoordynowanej jednostronnej kontroli zasad alokacji zysków przez poszczególne państwa, niemające odpowiednich narzędzi czy możliwości wyceny i kontroli prawidłowości dokonanej przez podatnika alokacji<sup>23</sup>. W odpowiedzi na to wypracowało pakiet rozwiązań, mających zagwarantować pewność obrotu podatkowoprawnego w związku ze stosowaniem nowych zasad opodatkowania Kwoty A.

Konwencja MLC proponuje trzy główne obszary gwarancji pewności podatkowej, tj. dotyczące: 1) administrowania Kwotą A, 2) określenia ram pewności podatkowej w zakresie Kwoty A (ang. *Tax Certainty Framework on Amount A*) oraz 3) kwestii powiązanych z Kwotą A (*Tax Certainty for Issues related to Amount A*). Obszar pierwszy obejmuje w szczególności rozwiązania związane ze składaniem deklaracji podatkowych, płatnością podatku oraz wnioskowaniem o eliminację podwójnego opodatkowania. Obszar drugi zawiera następujące mechanizmy o charakterze *ex ante*: 1) ang. *advance certainty*, tj. gwarancja prawidłowości przyjętej przez grupę metodologii odnośnie ustalania określonych elementów Kwoty A, 2) ang. *scope certainty*, tj. mechanizm, który ma dawać gwarancję podatnikom, pozostającym poza zakresem Kwoty A, że nie będą oni zakwalifikowani jako opodatkowani na tych zasadach, 3) ang. *comprehensive certainty*, tj. kompleksowy mechanizm wielostronnej weryfikacji i wiążącej gwarancji poprawności zaimplementowanych zasad odnośnie Kwoty A. Trzeci obszar koncentruje się wokół rozwiązywania sporów zaistniałych na tle obowiązujących przepisów istniejących „równolegle” z mechanizmem Kwoty A, a będącymi tzw. kwestiami powiązanymi. Obszar ten obejmuje dostęp do procedury wzajemnego porozumiewania się, a także, z pewnymi wyjątkami, obligatoryjny wiążący mechanizm

---

<sup>23</sup> M. Laskowska, *Nowe międzynarodowe reguły podziału dochodu w gospodarce cyfrowej według OECD*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 12, s. 29–42.

rozwiązywania sporów (ang. *mandatory binding dispute resolution*, dalej: MBDR).

Ponadto poza nowymi mechanizmami prewencyjnymi Inclusive Framework wspiera stosowanie dostępnych dotychczas mechanizmów, które mogą być stosowane przez poszczególne państwa:

1. dobrowolnych programów zgodności, umożliwiających skoordynowaną ocenę ryzyka w celu zapewnienia większej pewności MNE (ang. *International Compliance Assurance Programme*);
2. wspieranie wczesnych skoordynowanych interwencji w formie wspólnych audytów przeprowadzanych przez zainteresowane administracje;
3. promowanie dwustronnych i wielostronnych uprzednich porozumień cenowych (APA);
4. wykorzystanie standardowych poziomów referencyjnych w typowych sytuacjach związanych z cenami transferowymi;
5. wprowadzenie limitów czasowych dokonywania korekt cen transferowych i korekt w zakresie przypisywanych zysków do stałych zakładów;
6. zawieszenia poboru podatków na czas toczących się sporów<sup>24</sup>.

Podobnie jak w odniesieniu do Kwoty A w zakresie Kwoty B zapewnienie pewności podatkowej wskazywane jest jako główny cel<sup>25</sup>. Z jednej strony regulacje mają na celu uproszczenie zarządzania przepisami dotyczącymi cen transferowych przez krajowe administracje podatkowe i obniżenie kosztów przestrzegania tych przepisów dla podatników. Z drugiej mechanizm ma na celu ograniczenie liczby kontrowersji i zmniejszenie liczby sporów pomiędzy administracjami podatkowymi a podatnikami na tle stosowania cen transferowych<sup>26</sup>.

W ramach stosowania nowych reguł dla Kwoty B może dojść do sytuacji, w których zawarte uprzednio dwustronne lub wielostronne porozumienia cenowych (APA) lub zakończone procedury wzajemnego porozumiewania (ang. *Mutual Agreement Procedure*, dalej: MAP) dają rozwiązania korzystniejsze od rozwiązań właściwych dla Kwoty B, np. niższą marżę transakcyjną. Jako element zapewnienia pewności podatkowej

---

<sup>24</sup> Raport *Tax Challenges Arising from Digitalisation...*, s. 190.

<sup>25</sup> Raport *Pillar One – Amount B...*, s. 14.

<sup>26</sup> Raport *Tax Challenges Arising from Digitalisation...*, s. 14.

Inclusive Framework przedstawiła wyjaśnienie, że w przypadku takich porozumień, uzyskanych przed wdrożeniem mechanizmu Kwoty B, warunki takich porozumień będą obowiązywać w odniesieniu do objętych nimi transakcji kwalifikowanych<sup>27</sup>.

## 5. Obecne mechanizmy rozstrzygania międzynarodowych sporów podatkowych

Międzynarodowe procedury rozstrzygania sporów podatkowych (ang. *Dispute Resolution Mechanism*, dalej: DRM) w ostatnich latach również były przedmiotem intensywnych prac na forum zarówno OECD<sup>28</sup>, jak i Unii Europejskiej<sup>29</sup>. Celem inicjatyw było usprawnienie znanej już MAP.

W aktualnym stanie prawnym w Polsce wyróżnić można trzy procedury, w ramach których podatnicy mogą ubiegać się o rozstrzygnięcie powstałych sporów dotyczących podwójnego opodatkowania. Są to procedury MAP wynikające z przepisów:

1. dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej: UPO),
2. Konwencji Arbitrażowej<sup>30</sup>,
3. ustawy<sup>31</sup> implementującej Dyrektywę Rady 2017/1852.

Wskazanie procedury, w ramach której spór powinien zostać rozstrzygnięty, jest elementem obligatoryjnym wniosku o wszczęcie procedury rozstrzygania sporu dotyczącego podwójnego opodatkowania

---

<sup>27</sup> Raport *Pillar One – Amount B...*, s. 37.

<sup>28</sup> Raport OECD (2015), *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paryż, <https://doi.org/10.1787/9789264241633-en> (dostęp: 20.04.2024 r.).

<sup>29</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2017/1852 z dnia 10 października 2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej (dalej: Dyrektywa 2017/1852).

<sup>30</sup> Konwencja z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (90/436/EWG) (Dz.U. z 2007 r. poz. 1080 i 1081), dalej: Konwencja Arbitrażowa.

<sup>31</sup> Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieranie uprzednich porozumień cenowych, tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 948 (dalej: URS).

(art. 2 pkt 2 URS), stąd istotne jest prawidłowe określenie ich zakresów, a w przypadku, gdy spór może zostać rozstrzygnięty w ramach więcej niż jednej procedury, wybór takiej, która w najefektywniejszy sposób zabezpieczy interesy podatnika.

Spory podatkowe związane z UPO mogą być rozwiązywane za pomocą MAP, będącego odpowiednikiem art. 25 Modelu Konwencji OECD. Zakres zastosowania jest szeroki, obejmujący wszelkie sytuacje, gdy pobranie podatku stoi w sprzeczności z przepisami UPO. W porównaniu z pozostałymi wymienionymi powyżej procedurami ma też najszerszy czasowy (od dnia wejścia w życie UPO) oraz terytorialny (obejmuje całą siatkę UPO) zakres obowiązywania. Od 2008 r., po istotnej modyfikacji w 2017 r., art. 25 Model Konwencji OECD w ust. 5 zawiera klauzulę arbitrażową, zgodnie z którą w przypadku, gdy właściwe organy nie są w stanie rozstrzygnąć sporu w ramach MAP w terminie 2 lat, wszelkie nierozstrzygnięte kwestie powinny, na wniosek zainteresowanego podatnika, zostać przekazane do arbitrażu. Samo włączenie do umowy klauzuli arbitrażowej może stanowić istotną zachętę dla właściwych organów do terminowego rozstrzygnięcia sporów<sup>32</sup>. Pomimo zawarcia w Konwencji MLI opcji zobowiązania się krajów do obligatoryjnego zaimplementowania arbitrażu podatkowego<sup>33</sup> do końca 2023 r. tylko 33 państwa zdecydowały się, aby włączyć klauzule arbitrażowe do swoich UPO<sup>34</sup>.

Procedura na podstawie Konwencji Arbitrażowej ograniczona jest przedmiotowo do sporów powstałych pomiędzy podmiotami powiązanyymi lub wynikającymi z przypisania zysków do zakładu. Terytorialnie ograniczona jest do opodatkowania w krajach, które są jej stronami, tj. krajów Unii Europejskiej. Ograniczenie czasowe (opodatkowanie dokonane po wejściu w życie Konwencji Arbitrażowej) z dzisiejszej per-

---

<sup>32</sup> S.E. Malamis, Q. Cai, *International Tax Dispute Resolution in Light of Pillar One: New Challenges and Opportunities*, „Bulletin for International Taxation” 2021, nr 2, s. 102 (dostęp: 9.06.2024 r.).

<sup>33</sup> Część VI Konwencji MLI.

<sup>34</sup> Por. <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (dostęp: 5.01.2024 r.).

spektywy nie ma praktycznego znaczenia. Przewagą tej procedury nad pozostałymi jest istnienie klauzuli arbitrażowej<sup>35</sup>.

Ostatnia z omawianych procedur stanowi wariację procedury z UPO, a jednocześnie wprowadzona została jako usprawnienie procedur na podstawie Konwencji Arbitrażowej<sup>36</sup>. Przedmiotowo jest tożsama z MAP z UPO. Terytorialnie ograniczona jest do sporów pomiędzy państwami członkowskimi UE. Dyrektywa 2017/1852 zawiera pewne ograniczenia czasowe, które w przyszłości nie będą miały istotnego znaczenia z uwagi przedawnienie zobowiązań podatkowych sprzed 2018 r., jak i z uwagi na możliwość objęcia wcześniejszych lat podatkowych za zgodą właściwych organów<sup>37</sup>. Procedura zawarta w Dyrektywie 2017/1852 zdaje się mieć istotną przewagę nad pozostałymi mechanizmami<sup>38</sup>, w szczególności z uwagi na fakt, że jej założenia są bardziej dopracowane, a ramy czasowe są jasno zakreślone, co może przyczyniać się do terminowego rozpoznawania spraw<sup>39</sup>. Jej swego rodzaju ułomność w porównaniu z Konwencją Arbitrażową stanowi fakt, że nie nakłada obowiązku arbitrażu, gdy UPO nie przewiduje takiej opcji.

---

<sup>35</sup> Art. 7 Konwencji Arbitrażowej.

<sup>36</sup> Por. preambuła do dyrektywy 2017/1852 w pkt 7: „Usprawniony mechanizm rozstrzygania sporów powinien opierać się na istniejących już w Unii systemach, w tym na unijnej konwencji arbitrażowej. (...)”.

<sup>37</sup> Por. art. 23 zd. 3 dyrektywy Rady 2017/1852. Art. 116 URS implementuje wyłącznie zdanie drugie art. 23 dyrektywy Rady 2017/1852, przy czym możliwość zawnioskowania o rozpatrzenie sporów wynikających z dochodów powstałych przed 2018 r. wprowadzić należy z zasady bezpośredniego skutku dyrektywy w tym zakresie, przy czym decyzja o dopuszczeniu wniosku jest decyzją uznaniową właściwych organów.

<sup>38</sup> Szerzej: S.E. Malamis, Q. Cai, *International Tax Dispute Resolution...*, s. 96 (dostęp: 9.06.2024 r.).

<sup>39</sup> Por. preambuła do dyrektywy 2017/1852 w pkt 3: „Mechanizmy obecnie przewidziane w dwustronnych umowach i konwencjach podatkowych oraz w unijnej konwencji arbitrażowej mogą nie zapewniać skutecznego rozstrzygania takich sporów we wszystkich przypadkach w sposób terminowy. Monitorowanie prowadzone w ramach wykonywania unijnej konwencji arbitrażowej ujawniło pewne istotne niedociągnięcia, w szczególności pod względem dostępu do procedury oraz pod względem czasu trwania i skutecznego zakończenia procedury”.

## 6. Kwota A: potencjalne obszary sporów i mechanizmy ich rozwiązywania

W zakresie mechanizmu Kwoty A potencjalne spory podzielić można na takie, które 1) dotyczą samego mechanizmu stosowania Kwoty A, oraz 2) wynikają ze współistnienia i stosowania innych obowiązujących przepisów, a mogą potencjalnie mieć wpływ na obliczenia Kwoty A. Te drugie Konwencja MLC definiuje jako „kwestie powiązane”.

W zakresie pierwszego obszaru oś potencjalnych wątpliwości, w mojej ocenie, będzie sprowadzała się do zakresu podmiotowego i przedmiotowego stosowania nowego reżimu, zasad alokacji zysku do poszczególnych jurysdykcji, a dalej prawidłowego ustalenia tzw. *relieving jurisdictions*, co będzie miało bezpośrednie przełożenie na prawidłowe stosowanie metod eliminacji podwójnego opodatkowania.

Potencjalne spory na powyższym tle będą miały charakter multilateralny, co stanowić może istotne wyzwanie dla międzynarodowego systemu rozwiązywania sporów podatkowych<sup>40</sup>. Mechanizm opodatkowania Kwoty A swoją konstrukcją wymusza postępowania wielostronne.

W tym obszarze Konwencja MLC zdecydowanie skupia się na prewencji. Opisane uprzednio 3 obszary gwarancji podatkowej (dla przypomnienia: 1) *advance certainty*, 2) *scope certainty*, 3) *comprehensive certainty*) mają za zadanie eliminować ewentualne wątpliwości. Wszelkie natomiast nieporozumienia, które pojawią się na tle stosowania tych mechanizmów pewności podatkowej, będą rozstrzygane w ramach wiążącego procesu pewności podatkowej przez panel ekspercki (złożony zarówno z przedstawicieli właściwych organów, jak i z niezależnych ekspertów), tzw. *Determination Panel*<sup>41</sup>. Tego typu rozwiązanie – pomimo jego prewencyjnego charakteru – jest w swej naturze zbliżone do arbitrażu podatkowego typu *last best offer*<sup>42</sup>. Konwencja MLC wprowadza liczne limity

---

<sup>40</sup> Por. S.E. Malamis, Q. Cai, *International Tax Dispute Resolution...*, s. 98 (dostęp: 9.06.2024 r.).

<sup>41</sup> Por. art. 27–29 Konwencji MLC.

<sup>42</sup> W odróżnieniu od opinii niezależnej komisji eksperckiej arbitraż typu *last best offer* polega na zaakceptowaniu propozycji jednej ze stron. Uzasadnieniem takiego mechanizmu rozstrzygnięcia jest zachęta stron do formułowania swoich ofert w taki sposób,

czasowe przeprowadzania tzw. *certainty reviews*, które, w zależności od ich zakresu, przewidywalnie wynosić będą łącznie od ok. 10 do 27 miesięcy<sup>43</sup>. Na tle obecnych DRM terminy te nie wydają się bardzo długie, jednakże biorąc pod uwagę odmienny charakter mechanizmów pewności podatkowej (*ex ante*) od DRM (*ex post*), można mieć wątpliwości, czy ponaddwuletnie okresy oczekiwania na potwierdzenie prawidłowości stosowanych rozwiązań – przykładowo mechanizm *scope certainty*, który ma potwierdzić, że MNE nie jest objęte reżimem opodatkowania Kwoty A – daje faktyczną gwarancję pewności podatkowej dla podmiotu gospodarczego i nie zmniejsza ryzyka przedłużającego się stanu niepewności w kwestii zasad opodatkowania konkretnego podatnika. W zakresie terminowości rozpoznawania spraw Konwencja MLC wprowadza też nowe, na tle dotychczasowych MTDR, rozwiązanie w postaci obwarowania zaniechania terminowego działania skutkiem w postaci pominięcia stanowiska danego członka panelu eksperckiego bądź przyjęcia za prawidłowe stanowiska przedstawionego przez MNE<sup>44</sup>.

Jak wskazano powyżej, istnieje również drugi obszar potencjalnych sporów na tle mechanizmu Kwoty A w związku z tzw. kwestiami powiązаныmi, tj. sporami dotyczącymi cen transferowych, przypisywaniem zysków stałym zakładom czy opodatkowaniem u źródła, w przypadku, gdy korekta ma wpływ na kwotę stosowanej ulgi podatkowej wobec Kwoty A (zmiana tzw. *relieving jurisdiction*) lub korekta przekracza określone wolumeny. I tak, w sytuacji braku terminowego<sup>45</sup> pozytywnego rozstrzygnięcia sporu w zakresie „powiązanych kwestii” w ramach MAP Konwencja MLC wprowadza obowiązkowy proces wiążącego rozstrzygnięcia sporów. Konwencja MLC wprowadza więc odrębny od wymienionych w akapicie powyżej, dwustopniowy mechanizm rozwiązywania sporów, choć w swych założeniach bardzo zbliżonych do mechanizmów znanych obecnie. Pierwszym etapem będzie MAP

---

aby były możliwe do zaakceptowania przez obydwie strony (w sposób możliwe mało skrajny, tak by uniknąć ryzyka wyboru przez komisję skrajnej oferty satysfakcjonującej tylko dla jednej ze stron).

<sup>43</sup> *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy...*, s. 10.

<sup>44</sup> Konwencja MLC, Annex F – Supplementary Provisions For Section 2 Of Part V, s. 181.

<sup>45</sup> Tj. w przeciągu dwóch lat.



– stanowiący usprawnioną<sup>46</sup> wersję mechanizmu znanego z art. 25 Modelu Konwencji OECD, w drugim etapie MBDR na zasadach zbliżonych do wspomnianego powyżej arbitrażu typu *last best offer*.

## **7. Kwota B: potencjalne obszary sporów i mechanizmy ich rozwiązywania**

W zakresie mechanizmu opodatkowania Kwoty B, w ocenie autorki, obszarem, który pozostawia największe pole do potencjalnych sporów, jest rekomendowany sposób zaimplementowania zasad opodatkowania do porządków krajowych. Regulacje te, odmiennie od Kwoty A, nie zostaną wdrożone w jednolity sposób, lecz ich implementacja do porządku wewnętrznego danego kraju będzie dokonywana na zasadach obowiązujących w tym kraju. Upatruję tu dwojakich konsekwencji. Po pierwsze, regulacje poszczególnych jurysdykcji mogą istotnie różnić się od siebie. Potencjalne spory będą sprowadzać się do zakresu stosowania, w szczególności odnośnie tego, jaką działalność poszczególne kraje identyfikują jako kwalifikującą się do objęcia Kwotą B, sposobu rozumienia przesłanek wykluczających (np. wykonywanie funkcji wykraczających poza klasyczną działalność dystrybucyjną). Po drugie, poszczególne kraje mogą nie zaimplementować nowych regulacji w ogóle, jednocześnie nie będąc związane faktem stosowania ich przez inne jurysdykcje. Brak jest więc gwarancji, że skorzystanie z tzw. *safe harbour* czy też dostosowanie się przez podatnika do obligatoryjnego mechanizmu Kwoty B nie będzie prowadziło do zakwestionowania zasad rynkowości transakcji w kraju kontrahenta<sup>47</sup>. Inclusive Framework jednoznacznie wyklucza możliwość powoływania się na zasady mechanizmu Kwoty B w ramach MAP w sytuacji, gdy jedna z jurysdykcji nie zdecydowała się na wprowadzenie tych regulacji<sup>48</sup>.

---

<sup>46</sup> M.in. w zakresie implementacji wyniku MAP bez względu na terminy przedawnienia.

<sup>47</sup> Raport *Pillar One – Amount B...*, s. 15–16.

<sup>48</sup> Tamże, s. 35.

Obszarem, który może przysporzyć wątpliwości, jest wyodrębnienie przez MNE tzw. rutynowej działalności marketingowej i dystrybucyjnej od innych obszarów działalności. W tym obszarze jednakże na ten moment ciężko jest wyprowadzać dalsze wnioski z uwagi na wciąż trwające prace Inclusive Framework nad dodatkowymi jakościowymi kryteriami, decydującymi o objęciu podatników regulacjami Kwoty B<sup>49</sup>.

Ponadto niektóre przedsiębiorstwa wielonarodowe mogą podjąć działania reorganizacyjne, których celem może być utworzenie takiej struktury, która dawałaby możliwość skorzystania z *safe harbour* dla Kwoty B. Same założenia Filaru I dla Kwoty B nie wykluczają możliwości podjęcia takich działań, z jednej strony podkreślając, że MNE są uprawnione do kształtowania struktury swojej działalności według własnego uznania, z drugiej jednak jasno wskazując, że administracje podatkowe mają prawo do określenia konsekwencji podatkowych wynikających z reorganizacji, w szczególności reorganizacji o sztucznym charakterze, nakierowanym na wykorzystanie modelu Kwoty B w celu osiągnięcia korzyści podatkowych<sup>50</sup>. Naturalnie wszelkie podjęte działania reorganizacyjne mogą wiązać z potencjalnymi sporami, chociażby na tle opodatkowania niezrealizowanych zysków (ang. *exit tax*).

Dalej, aktualne pozostają potencjalne inne spory, znane już na gruncie stosowania OECD TP Guidelines, pośród których wymieniałabym pytanie o możliwość stosowania statycznej czy też dynamicznej interpretacji OECD TP Guidelines (a to w związku z potencjalnych rozciągnięciem w czasie procesem implementacji do poszczególnych porządków krajowych), różnorodność krajowych wytycznych odnośnie stosowania OECD TP Guidelines bądź rozszerzenie wytycznych krajowych o sytuacje, które wychodzą poza modelowe regulacji OECD TP Guidelines, czy też brak koordynacji w stosowaniu mechanizmu Kwoty B w poszczególnych krajach funkcjonowania MNE.

Inclusive Framework wskazuje, że jednym z celów wprowadzenia Kwoty B jest zmniejszenie liczby sporów w zakresie cel transferowych

---

<sup>49</sup> Tamże, s. 6.

<sup>50</sup> Tamże, s. 34.

w obszarze tzw. rutynowej działalności marketingowej i dystrybucyjnej<sup>51</sup>. W ramach zaproponowanych rozwiązań w obszarze Kwoty B nie wprowadzono ani nie zmodyfikowano znanych obecnie DRM.

## **8. Podsumowanie**

W ocenie autorki nowe rozwiązania Filaru I będą stanowiły istotne wyzwanie dla systemu rozwiązywania międzynarodowych sporów podatkowych. Implementacja nowych zasad opodatkowania będzie prowadziła do powstawania nowych obszarów sporów na tle zarówno samego sposobu ich stosowania, jak również wynikających ze współlistnienia i stosowania innych obowiązujących przepisów.

W odniesieniu nowo wprowadzanych regulacji opodatkowania Kwoty A przewidziano wiele mechanizmów prewencyjnych, które mogą przyczynić się do zmniejszenia niepewności oraz dawać określone gwarancje podatnikom, a tym samym przyczynić się do zmniejszenia liczby tych potencjalnych nowych sporów podatkowych bądź skrócenia czasu ich rozstrzygnięcia (co w chwili obecnej stanowi jeden z podstawowych problemów w stosowaniu DRM). Z drugiej strony, istnieje wiele czynników, potencjalnie wpływających na zwiększenie niepewności, takich jak nowatorski charakter proponowanych rozwiązań, a tym samym potencjalnie długi okres kształtowania się praktyki ich stosowania, czy ich multilateralne oddziaływanie, sprawiające, że ewentualne nieprawidłowości będą rzutowały na potrzebę korekty w wielu jurysdykcjach, tworząc ryzyko mnogości sporów.

W przypadku sporów na tle tzw. kwestii powiązanych proponowane rozwiązania czerpią ze znanych dotychczas rozwiązań MAP i arbitrażu podatkowego, wprowadzając istotne modyfikacje, które mają je usprawnić, co w ocenie autorki należy ocenić pozytywnie. Z drugiej jednak strony wprowadzenie odrębnej od obowiązujących dotychczas procedury rozwiązywania sporów może negatywnie wpłynąć na poziom skomplikowania i praktycznego stosowania przepisów, mając na uwadze współlistnienie regulacji Konwencji MLC z innymi, opisanymi w artykule regulacjami w zakresie DRM, a tym samym wielość procedur.

---

<sup>51</sup> Raport *Tax Challenges Arising from Digitalisation...*, s. 169.

Autorka przewiduje również, że dochodzić będzie do sporów na tle mechanizmu opodatkowania Kwoty B, wynikających z jednej strony z braku jednolitej implementacji tych zasad w poszczególnych krajach, z drugiej na tle stosowania nowych zasad. W odniesieniu do tych sporów Inclusive Framework nie proponuje nowych (samoistnych) mechanizmów rozwiązywania sporów. W ocenie autorki jest to podejście prawidłowe, biorąc pod uwagę charakter potencjalnych sporów. Pomijając praktyczne niedoskonałości dostępnych obecnie DRM, powinny one, w ocenie autorki, sprostać ewentualnym sporom zaistniałym na gruncie stosowania uproszczonego i usprawnionego podejścia w odniesieniu do Kwoty B, ponieważ charakter tych sporów nie będzie różnił się od znanych dotychczas innych sporów na tle cen transferowych.

#### **Bibliografia:**

- Biegalski A., *Wprowadzenie do problematyki międzynarodowego podwójnego opodatkowania – zagadnienia teoretyczne* [w:] B. Brzeziński (red.), *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2010.
- Fiszer J., Panek M., *Komentarz do artykułu 23A i 23B* [w:] B. Brzeziński (red.), *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2010.
- Laskowska M., *Nowe międzynarodowe reguły podziału dochodu w gospodarce cyfrowej według OECD*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 12, s. 29–42.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369464442/27?keyword=litwi%C5%84czuk&tocHit=1&cm=STOP> (dostęp: 16.03.2024 r.).
- Loranc-Borkowska J., *Część IV Zasada pewności prawa w świetle regulacji międzynarodowego prawa podatkowego i prawa Unii Europejskiej* [w:] A. Franczak, A. Kaźmierczyk (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369448163/129?tocHit=1> (dostęp: 16.03.2024 r.).
- Malamis S.E., Cai Q., *International Tax Dispute Resolution in Light of Pillar One: New Challenges and Opportunities*, „Bulletin for International Taxation” 2021, nr 2, s. 94–107 (dostęp: 9.06.2024 r.).
- Mączyński D., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.