

KRZYSZTOF LIPKA

Akademia Leona Koźmińskiego

lipkak@kozminski.edu.pl

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1680-9635>

ZJAWISKO ETAPOWOŚCI W EWOLUCJI ŚWIATOWEGO ŁADU PODATKOWEGO

THE PHENOMENON OF STAGES IN THE EVOLUTION OF THE GLOBAL TAX ORDER

Abstract. The thesis of this paper regards the global tax order evolves in distinct stages. In its early phase the order was established through a series of Double Taxation Treaties. Later, it evolved into multilateral tax cooperation stage whereby tax solutions are formulated by specialised delegations and adopted, more or less uniformly, by countries. In the 21st Century, we are seeing the emergence of the third stage of tax evolution: the “global stage”, the main feature of which will be universal standards of taxation to be established centrally and therefore imposed at the national level. It is important, that the development and implementation of a truly global tax regime occurs as the result of the conscious and unified decisions within the international community as well as individual nations, states and other stakeholders, and that it will be free of the defects and weaknesses that have hampered the evolvement of two early stages

Keywords: Tax law; international tax law; global tax order; global taxes; evolution of law

WPROWADZENIE

Zmiany, jakie nastąpiły na przestrzeni minionych stu lat w zakresie podatków międzynarodowych i światowej współpracy podatkowej, są bardzo znaczące¹. Obecnie dostrzec można kolejne istotne wyzwania w tym zakresie.

¹ Artykuł dotyczy wyłącznie ewolucji w zakresie podatków bezpośrednich. Odmienne kształtuje się ład podatkowy odnoszący się do podatków pośrednich.

Postępująca globalizacja, liberalizacja zasad handlu i procesy umiędzynarodowienia firm przenoszą powstające w związku z nimi problemy podatkowe na szczebel globalny i wymuszają zmiany w sposobach ich rozwiązywania.

W artykule postawiono tezę, że rozwój współczesnego światowego ładu podatkowego, który rozpoczął się na przełomie XIX i XX wieku przebiega etapowo. Pierwszy etap zdominowany był przez procesy tworzenia sieci bilateralnych traktatów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Traktaty te, od pewnego momentu, w zdecydowanej większości oparte są na uniwersalnych modelach stworzonych przez OECD, ONZ lub (rzadziej) inne organizacje. Etap drugi charakteryzuje się tworzeniem rozwiązań podatkowych z użyciem narzędzi multilateralnych. Jego korzenie sięgają współpracy międzynarodowej inicjowanej i koordynowanej przez specjalistyczne organizacje, a do wzorcowych działań zaliczyć można inicjatywy takie jak BEPS i Filary I i II. Sukces rozwiązań multilateralnych w powiązaniu z ich oczywistymi ograniczeniami prowadzić musi do rozpoczęcia trzeciego etapu ewolucji światowego ładu podatkowego – etapu rozwiązań globalnych. Etap ten charakteryzować się będzie centralizacją procesów tworzenia obligatoryjnych norm podatkowych. Już dziś pojawiają się postulaty wprowadzania danin globalnych i uniwersalnych standardów podatkowych, do których przestrzegania zobowiązane miałyby być wszystkie państwa.

Badania nad zagadnieniem prowadzono z zastosowaniem metody formalno-prawnej (której celem było zebranie, analiza i interpretacja dostępnych materiałów źródłowych) oraz metody historycznej pozwalającej na analizę przebiegu ewolucji badanych zjawisk.

1. POWSTANIE ŚWIATOWEGO ŁADU PODATKOWEGO I ETAP UMÓW BILATERALNYCH

Początki współczesnego, międzynarodowego porządku podatkowego sięgają drugiej połowy XIX wieku². W tym okresie wzrost skali wymiany handlowej między niektórymi państwami europejskimi i amerykańskimi prowadził do występowania niekorzystnych dla podmiotów gospodarczych zjawisk fiskalnych, takich jak podwójne opodatkowanie dochodów z działalności prowadzonej na terenie drugiego państwa. W celu eliminacji takich zjawisk

² Choć niektórzy badacze uznają za pełniące funkcje umów podatkowych traktaty handlowe zawierane jeszcze w wieku XVIII. Por. A. SAVITSKIY, *Tax in History: The First Tax Treaties: In Search of Origins*, „Intertax” (2021), nr 6-7, s. 569-585.

zaczęto zawierać umowy międzypaństwowe dotyczące uregulowania zasad podziału praw do opodatkowania. Za pierwszy całościowy traktat o unikaniu podwójnego opodatkowania uważa się umowę zawartą 21 czerwca 1899 r. między Cesarstwem Austro-Węgierskim i Prusami³. Początkowo umowy takie podpisywały kraje o silnych więziach gospodarczych i pozostające w bliskich stosunkach politycznych. W związku z intensyfikacją procesów industrializacyjnych i poszerzaniem międzynarodowych kontaktów gospodarczych po I wojnie światowej coraz więcej państw zaczęło wyrażać zainteresowanie uregulowaniem kwestii podwójnego opodatkowania. W tym okresie dostrzeżono też potencjalne korzyści mogące płynąć z zastosowania rozwiązań uniwersalnych i użycia jednolitego wzorca traktatu.

Zadania opracowania modelu umowy podjęła się Liga Narodów, która w latach dwudziestych XX wieku zleciła kilka projektów mających na celu wybór najlepszych sposobów unikania podwójnego opodatkowania. W efekcie tych prac doszło w roku 1928 do powstania zbioru rekomendacji pt. *Report on Double Taxation and Tax Evasion*. Niestety sytuacja polityczna w tym okresie nie sprzyjała dalszej współpracy międzynarodowej w zakresie podatków. W konsekwencji ustalenia Ligi Narodów nigdy nie uzyskały mocy wiążącej. Postęp odnotowano dopiero na konferencjach w Mexico City w 1943 r. oraz Londynie w 1946 r. Udało się wtedy uzgodnić podstawowe zasady, na których powinny opierać się umowy podatkowe zawierane bezpośrednio przez zainteresowane państwa.

Inwestycje międzynarodowe po II wojnie światowej, a także globalizacja działalności korporacji wymuszały konieczność zawierania kolejnych traktatów przez coraz więcej państw. Dlatego też OECD – organizacja zrzeszająca niedużą grupę wysoko rozwiniętych krajów – uznała potrzebę opracowania modelu traktatu podatkowego. W roku 1963 staraniem tej organizacji powstał dokument bardzo istotny dla rozwoju światowego ładu fiskalnego zatytułowany *Draft Double Taxation Convention* prezentujący wzorzec umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania⁴. Wielokrotnie modyfikowany projekt (obecna wersja nosi nazwę *Model Tax Convention on Income and on Capital*) stanowił przez dekady (i ciągle stanowi) podstawowy model stosowany przez państwa przy zawieraniu umów podatkowych. Dodatkowo OECD opracowało także komentarz do konwencji zawierający szczegółowe wyjaśnienia dotyczące poszczególnych artykułów zatytułowany *Commentaries on the Articles*

³ R. Avi-YONAH, E. LEMPERT, *The Historical Origins and Current Prospects of the Multilateral Tax Convention*, „World Tax Journal” (2023), nr 3, s. 379-414.

⁴ www.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en, [dostęp 7.06.2024].

*of the Model Tax Convention*⁵. Jest on powszechnie stosowany przez praktyków (zarówno podatników, jak i aparat skarbowy), a także przez sądy, które traktują go jako „dodatkowe źródło pomocnicze przy interpretacji traktatów”⁶. Jego znaczenie potwierdzają przykłady głośnych orzeczeń (np. wyrok w sprawie Reynolds Tobacco Holdings z 2001 r.), w których sądy korzystały bezpośrednio z tekstu Komentarza⁷. W Polsce NSA skłania się do uznawania Komentarza OECD za istotne źródło wskazówek interpretacyjnych. W wyroku NSA z 2016 r. stwierdza się, że „Modelowa Konwencja, jak i Komentarz do niej nie są źródłem powszechnie obowiązującego prawa, natomiast stanowią wskazówkę, jak należy interpretować zapisy umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania”⁸.

Ponieważ OECD reprezentowało (i ciągle reprezentuje) tylko ograniczoną grupę wysoko rozwiniętych państw przygotowane przez nią opracowania spotykały się z zarzutami promowania rozwiązań dyskryminujących kraje przyjmujące inwestycje (czyli w praktyce kraje rozwijające się). Dlatego w roku 1980 ONZ opublikowała własny model konwencji (w okresie późniejszym również podlegający modyfikacjom), który za cel wziął sobie zaprezentowanie rozwiązań chroniących interesy państw o niższym poziomie rozwoju gospodarczego⁹. Należy też wspomnieć o istnieniu modeli stworzonych przez organizacje o zasięgu regionalnym, choć mają one zdecydowanie mniejsze znaczenie praktyczne¹⁰.

Istnieją też wzorce opracowywane przez poszczególne kraje jako szablony zalecane do stosowania w trakcie negocjacji nowych umów. Interesującym przykładem są Niderlandy przez wiele lat konsekwentnie tworzące sieć traktatów z zerową stawką tzw. podatku u źródła z tytułu wypłaty dywidend¹¹. W efekcie kraj ten stał się preferowaną lokalizacją dla podmiotów prowadzących

⁵ www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf [dostęp 7.06.2024].

⁶ A.J. COCKFIELD, *The rise of the OECD as informal world tax organization through national responses to e-commerce tax challenges*, „Yale Journal of Law and Technology” (2006), nr 1, s. 142.

⁷ <https://openjurist.org/268/f3d/103/the-attorney-general-of-canada-v-rj-reynolds-tobacco-holdings-inc.> [dostęp 7.05.2024].

⁸ Wyrok NSA z 14.10. 2016, II FSK 2554/14, CBOSA.

⁹ Z. KUKULSKI, *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015, s. 15.

¹⁰ Przykładowo: The East Africa Community (EAC) Model oraz The Common Market for Eastern and Southern Africa (COMESA) Model.

¹¹ *The 2011 Memorandum on Dutch Tax Treaty Policy Theory and practice of the Dutch tax treaties with developing countries*, Somo Paper 2020, www.somo.nl/wp-content/uploads/2020/08/Paper-NFV-UK.pdf.

inwestycje w krajach rozwijających się, osiągając z tego tytułu znaczne korzyści¹².

Obecnie na świecie obowiązuje ponad 3000 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Choć między poszczególnymi dokumentami występują różnice, to jednak w większości zawierają one rozwiązania uniwersalne¹³. Podejście, w którym to dobrze znany obydwu stronom model stanowi punkt wyjścia dla dalszych prac i ewentualnych zmian, jest wygodne tak dla negocjujących, jak i stosujących traktat państw. Na etapie negocjacji możliwość użycia wzorca powszechnie akceptowanego daje poczucie bezpieczeństwa i gwarantuje, że konkretne regulacje nie są dyskryminujące. Pozwala to słabszym podmiotom ograniczyć ewentualne próby narzucania przez silniejsze państwa rozwiązań niekorzystnych, przyspiesza proces przygotowania projektu umowy, a także eliminuje większość wątpliwości organów odpowiedzialnych za ratyfikację.

W przypadku konieczności rozwiązywania sporów odnoszenie się do uniwersalnego wzorca pozwala na skorzystanie z licznych narzędzi pomagających właściwie zrozumieć treść norm. Dotyczy to zarówno komentarzy opracowywanych bezpośrednio przez twórców modelu, jak i możliwości sięgania (oczywiście z uwzględnieniem specyfiki prawodawstwa krajowego) do precedensów praktyki orzecznictwa różnych państw jako możliwego źródła wskazówek interpretacyjnych¹⁴.

Ujednolicenie umów przynosi bardzo wymierne korzyści podatnikom. Sam fakt istnienia umowy jest ważny dla prowadzących działalność na terytorium dwóch państw, ponieważ pozwala na uniknięcie podwójnego opodatkowania. Istnienie modelu wpłynęło zaś na ilość (i zapewne jakość) zawartych traktatów, dzięki którym dotyczące ich prawo w państwach, w których planują lub prowadzą działalność, staje się dla podatników bardziej przewidywalne i umożliwia organizowanie działalności w różnych systemach podatkowych opartej na centralnie stworzonych, uniwersalnych zasadach. Zagraniczny podatnik, w przypadku konieczności interpretacji traktatu, w dużym stopniu może

¹² Przykładowo tylko w roku 2011 Niderlandy uzyskały, kosztem innych państw 770 mln Euro zysków z tego tytułu. Por. K. MCGAURAN, *Should the Netherlands sign tax treaties with developing countries?*, Stichting Onderzoek Multinationale Ondernemingen Centre for Research on Multinational Corporations 17.06.2013, s. 37.

¹³ H. LITWIŃCZUK, *Międzynarodowe Prawo Podatkowe*, Warszawa 2020, s. 396.

¹⁴ M. MALICKA, A. ZALASIŃSKI, *Rola oficjalnego Komentarza do Modelu Konwencji OECD w interpretacji umów dotyczących unikania podwójnego opodatkowania opartych na tym Modelu*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” (2005), nr 1, s. 98.

korzystać z doświadczenia i argumentacji stosowanej w analogicznych sytuacjach w innych reżimach podatkowych.

Choć podkreśla się oczywiste korzyści płynące ze stosowania na szeroką skalę podatkowych rozwiązań bilateralnych, to jednak pojawiają się także głosy krytyczne. Jak już wspomniano, część badaczy dostrzega brak symetrii rozwiązań faworyzujących, ich zdaniem, inwestorów. Bardzo poważnym problemem jest petryfikacja rozwiązań wykorzystanych w traktatach uniemożliwiających ich szybką adaptację do nowych wyzwań (fenomen określany jako *lock-in effect* lub imposybilizm prawny). Zjawisko to ilustruje historia prób nałożenia danin na dochody z działalności *e-commerce* wymykające się normom traktatowym, a dla skutecznego opodatkowania wymagających wprowadzenia zmian w setkach umów¹⁵. Ponieważ brak jest mechanizmu globalnej i całościowej korekty wszystkich już zawartych umów podatkowych, dochody takie pozostają wolne od sprawiedliwego obciążenia daninami.

Mimo pewnych słabości okres tworzenia i rozwoju systemu bilateralnego był niezwykle ważny dla kształtowania się światowego ładu podatkowego. Wykazał on możliwość międzynarodowej współpracy podatkowej, gotowość do wypracowywania kompromisów, a przede wszystkim stworzył trwałe i stabilne podwaliny pod kolejny etap ewolucji ładu – system multilateralny.

2. ETAP INSTRUMENTÓW MULTILATERALNYCH

Udział w systemie traktatowym właściwie wszystkich państw świata przy jednoczesnym braku mechanizmu globalnej renegocjacji rozwiązań powoduje, że szybkie i odnoszące się do wszystkich uczestników systemu zmiany poszczególnych norm są praktycznie niemożliwe. Jednak przemiany wynikające z globalizacji, powstawania nowych form prowadzenia biznesu (jak właśnie działalność *e-commerce*), liberalizacji handlu i rozwój międzynarodowych firm wymuszają stworzenie narzędzi umożliwiających sprawną adaptację istniejących rozwiązań fiskalnych do nowych wyzwań.

Ponieważ brak jest organizacji międzynarodowej posiadającej mandat w zakresie nadzoru nad globalnymi zagadnieniami podatkowymi (choć istnieją podmioty aspirujące do przejęcia roli lidera), a przeprowadzenie skutecznych negocjacji z udziałem wszystkich państw i terytoriów w celu wypracowania konkretnych rozwiązań jest w praktyce niemożliwe, podjęto działania

¹⁵ E. BAISTROCCHI, *The Use and Interpretation of Tax Treaties in the Emerging World: Theory and Implications*, „British Tax Review” (2008), nr 4, s. 352-353.

ukierunkowane na wprowadzanie zmian z zastosowaniem narzędzi multilateralnych¹⁶.

Narzędzia takie wykorzystują mechanizm polegający na scentralizowaniu procesów zdiagnozowania problemu i opracowania rozwiązania przez specjalistyczną organizację (niereprezentującą wszystkich interesariuszy) posiadającą kompetencje merytoryczne i odpowiedni autorytet, a następnie zaproponowanie państwu jego recepcji do systemów prawa krajowego¹⁷. Zaletami takiego podejścia są sprawność działania i potencjalna powszechność przyjęcia nowego rozwiązania. Narzędzie multilateralne pozwala uniknąć konieczności prowadzenia długotrwałych negocjacji, a w przypadku krajów wahających się wykorzystuje efekt mimikry i eliminuje wątpliwości związane z ryzykiem przyjęcia norm o trudnych do przewidzenia skutkach. Dla jego sukcesu konieczne jest istnienie sprawnej organizacji mogącej przyjąć na siebie odpowiedzialność za stronę techniczną i opracować możliwy do szerokiego zaakceptowania projekt rozwiązania. Rolę taką obecnie pełni OECD¹⁸. Kolejnym warunkiem sukcesu jest uzyskanie poparcia dla proponowanych zmian przez grupę państw o silnej pozycji politycznej i gospodarczej. Dla promocji rozwiązań i zachęcenia innych interesariuszy do przystąpienia do projektu stosowane mogą być narzędzia miękkiego prawa (*soft law*).

Korzeniami podejście multilateralne sięga zarówno podatkowych traktatów wielostronnych, jak i zjawiska tworzenia standardów fiskalnych przez organizacje międzynarodowe. Za pierwszą wielostronną umowę podatkową uważa się Traktat Rzymski dotyczący unikania podwójnego opodatkowania w krajach powstałych po rozpadzie Austro-Węgier¹⁹. Sukces tego porozumienia (choć nie przystąpiła do niego Czechosłowacja) sugerował, że traktaty wielostronne będą szeroko używanym narzędziem rozwiązywania międzynarodowych problemów podatkowych. Liga Narodów podjęła prace nad projektem wzorcowej wielostronnej umowy podatkowej, które jednak po pewnym czasie wstrzymano. Nieudane próby związane z traktatami wielostronnymi podejmowały także Międzynarodowa Izba Gospodarcza (ICC) w latach pięćdziesiątych XX wieku oraz Europejska Wspólnota Gospodarcza w końcu lat

¹⁶ J. MOHS, M. GOLDBERG, D. BUITRAGO, *Base Erosion and Profit Shifting: Options, Opportunities and Alternatives*, „International Journal of Accounting and Taxation” 5(1) (2017), s. 11-19.

¹⁷ M. JAMROŹY, *Metody unikania podwójnego opodatkowania w świetle wielostronnej konwencji implementującej środki traktatowego prawa podatkowego*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” (2018), nr 1, s. 11-32.

¹⁸ Zaś inicjatorem działań jest także grupa G20.

¹⁹ D. POPOVIĆ, S.V. KOSTIĆ, *Rome Double Tax Convention: The First Multilateral Treaty for the Purpose of Avoiding Double Taxation*, „Intertax” (2022), nr 8-9, s. 635-648.

sześćdziesiątych. Do podpisania umów wielostronnych doszło jednak w Ameryce Południowej (między tzw. krajami andyjskimi) w roku 1971 oraz w Europie, między państwami skandynawskimi (*Nordic Multilateral Tax Treaty* podpisana w roku 1983, następnie modyfikowana w latach 1987, 1989 oraz 1996)²⁰. W konsekwencji pojawiły się postulaty tworzenia innych podatkowych porozumień multilateralnych (np. w ramach UE)²¹.

Większe znaczenie dla tworzenia przyjaznego klimatu dla rozwiązań multilateralnych miały działania organizacji międzynarodowych ukierunkowane na tworzenie uniwersalnych standardów w konkretnych specjalistycznych działach (podatków czy też finansów). Chyba najdoskonalszy przykład mechanizmu opracowania takich standardów zaobserwować możemy w zakresie cen transferowych. W tym przypadku twórcą norm jest OECD opracowująca od kilku dekad globalnie akceptowane rozwiązania. Jej propozycje cieszą się tak wysoką renomą, że są niemal bezkrytycznie inkorporowane do systemów podatkowych poszczególnych państw, właściwie na całym świecie. Nieliczne próby stosowania rozwiązań alternatywnych spotykają się z negatywną oceną OECD, a także narażają kraj próbujący je wprowadzić na krytyczną reakcję międzynarodowych korporacji oczekujących, że we wszystkich państwach, w których inwestują, stosowane będą przewidywalne normy uniwersalne²².

Tworzone przez OECD rozwiązania dotyczące cen transferowych są co do zasady uznawane za bardzo wysokiej jakości. Organizacja sprawnie i szybko reaguje na nowe wyzwania, tworząc kolejne standardy lub aktualizując już istniejące. Powszechność stosowania jednolitego modelu pozwala mówić o istnieniu kompletnego i spójnego globalnego systemu normatywnego w omawianym zakresie. Krytyka tego systemu jest ograniczona i koncentruje się na stronie merytorycznej poszczególnych rozwiązań, a nie na ogólnym mechanizmie, który przyznaje znaczące władztwo, w zakresie kształtowania istotnego elementu globalnego porządku podatkowego, jednej organizacji niereprezentującej całej światowej społeczności podatkowej.

Sukces recepcji standardów cen transferowych wpłynął na powstanie właściwego klimatu dla wykorzystania instrumentów multilateralnych i może być uznany za precedens potwierdzający, że możliwe jest opracowywanie centralnie rozwiązań, które są następnie inkorporowane do systemów krajowych przez poszczególne państwa.

²⁰ R. AVI-YONAH, E. LEMPERT, *The Historical*, s. 400.

²¹ M. HELMINEN, *The Nordic Multilateral Tax Treaty as a Model for a Multilateral EU Tax Treaty*, Aachen 2014, s. 287.

²² M. VALADAO, R. LOPES, *Transfer Pricing in Brazil and Traditional OECD Approach*, „International Taxation” (2013), nr. 8, s. 31-37.

Dla rozpoczęcia się etapu multilateralnej ewolucji światowego ładu podatkowego przełomowa okazała się inicjatywa BEPS (*Base Erosion, Profit Shifting*), czyli zespół działań mających na celu eliminację zjawiska ucieczki od opodatkowania. Projekt ten to zespół różnorodnych instrumentów ustanawiających minimalne standardy, wspólne działania i najlepsze praktyki, które poszczególne państwa powinny wdrożyć do swoich porządków prawnych, których wspólną intencją jest „wprowadzenie rozwiązań światowych”²³. Ze względu na skalę już w momencie rozpoczęcia, projekt uznawany był za „największą reformę międzynarodowej architektury podatkowej od dziesięcioleci”²⁴.

Na wczesnym etapie BEPS uzyskał poparcie 44 państw, w tym wszystkich krajów OECD, krajów kandydujących do OECD i członków grupy G20²⁵. W celu zachęcenia kolejnych państw do przyłączania się do inicjatywy stworzono *BEPS Inclusive Framework* – platformę współpracy mającą na celu przekonanie do projektu państw rozwijających się. Pomysł okazał się sukcesem i na dzień 1 stycznia 2025 r. BEPS poparło już 147 państw²⁶. Dla skutecznego wdrożenia inicjatywy użyto także nowatorskiego narzędzia *Multilateral Instrument* (MLI) umożliwiającego poszczególnym państwom akceptację zaproponowanych zmian poprzez prosty akces do projektu²⁷.

Sukces implementacji BEPS pomógł także w przygotowaniu strategii wdrożenia kolejnego niezwykle istotnego projektu multilateralnego tzw. Filarów (Pillars I i II)²⁸. Inicjatywa opracowania globalnych rozwiązań w zakresie minimalnej stawki podatkowej i nowego sposobu alokacji dochodów wyszła ze strony rządu Stanów Zjednoczonych jako odpowiedź na próby wprowadzania indywidualnych rozwiązań przez poszczególne kraje. Za stronę techniczną projektu znów odpowiedzialna została OECD. Propozycje wprowadzano przy pomocy narzędzia multilateralnego – *Inclusive Framework*. Mimo pewnych oporów projekt uzyskał dość szybko znaczące poparcie i do 2024 r. wstępnie zaakceptowało go 140 państw (a podatek minimalny 55)²⁹. Wycofanie poparcia

²³ L. van APELDOORN, *BEPS, tax sovereignty and global justice*, „Critical Review of International Social and Political Philosophy” (2018), nr 4, s. 478-499.

²⁴ I. J. MOSQUERA, D. LESAGE, W. LIPS, *Tax and Development: The Link between International Taxation, The Base Erosion Profit Shifting Project and The 2030 Sustainable Development Agenda*, „Working Paper Series (2018), nr 4 United Nations University”, Bruges 2018, s. 3.

²⁵ Tamże, s. 4.

²⁶ www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf [dostęp 9.01.2025].

²⁷ www.oecd.org/tax/treaties/MLI-frequently-asked-questions.pdf [dostęp 2.01.2025].

²⁸ G. S. COOPER, *Building on the Rubble of Pillar One*, „Bulletin for International Taxation” November/December 2021, s. 533-542.

²⁹ *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors G20 South Africa, February 2025*, www.oecd.org/en/publications/oecd-secretary-general-tax-report

Waszyngtonu może negatywnie wpłynąć na skuteczność Filarów, a nawet doprowadzić do ich znaczących modyfikacji. Jednak nawet gdyby doszło do całkowitego zaniechania wdrożenia projektu, to szybkość, z jaką uzyskano zgodę tak znacznej ilości państw, pokazuje, że sukces działań multilateralnych jest możliwy, choć uwarunkowany od woli politycznej podatkowych państw-hegemonów.

Historia obydwu tych inicjatyw potwierdza gotowość większości państw do zaakceptowania światowych rozwiązań multilateralnych (choć za wcześnie jeszcze, by stwierdzić, czy projekty te okażą się merytorycznym sukcesem). Ujawniły się też istotne wady takiego podejścia. Podstawowym problemem jest brak jednoznacznego rozdzielenia funkcji i ról między poszczególnymi podmiotami. Organizacje i państwa, które odegrały kluczową rolę w omawianych procesach, nie posiadają formalnych umocowań do realizacji podejmowanych przez siebie zadań. Wpływa to na osłabienie transparentności procesów i faktyczny brak mechanizmów międzynarodowej kontroli nad przebiegiem prac. W efekcie kształt ostatecznych rozwiązań bywa krytykowany jako faworyzujący niektóre grupy państw i niewprowadzający optymalnych i skutecznych rozwiązań konkretnych problemów. Zarówno w BEPS, jak i w Filarach w szerokim zakresie wykorzystywano narzędzia *soft law*, stosując różnorakie formy presji na państwa sceptyczne³⁰. Krytycznie ocenia się ich nadużywanie, a w szczególności stosowanie nacisków określanych jako *naming and shaming*³¹.

3. ETAP GLOBALNY

Naturalnym zwieńczeniem etapu multilateralnego będzie etap globalny ewolucji światowego porządku podatkowego. Jak zauważają R. Avi-Yonah i E. Lempert, analizując nieudane próby podejmowania inicjatyw z użyciem instrumentów multilateralnych (np. projekty wielostronnych umów podatkowych), każdy kolejny etap ewolucji światowego systemu podatkowego może rozpocząć się tylko w sytuacji, gdy występują odpowiednie warunki polityczne i gospodarcze, na nowy sposób współpracy gotowe są państwa, podatnicy i inni interesariusze, a systemy fiskalne państw przystępujących do

-to-g20-finance-ministers-and-central-bank-governors-g20-south-africa-february-2025_97afc9f7-en.html [dostęp 1.03.2025], s. 8.

³⁰ J. ENGLISH, A. YEVGENYEVA, *The "Upgraded" Strategy against Harmful Tax Practices under the BEPS Action Plan*, „British Tax Review” (2013), nr 5, s. 620-637.

³¹ S. FUNG, *The Questionable Legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project*, „Erasmus Law Review” (2017), nr. 1, s. 78-88.

instrumentów multilateralnych wykazują wysoki stopień podobieństwa³². Trwający od kilku dekad konsekwentny proces konwergencji systemów podatkowych, który prowadzi do znacznego zbliżenia systemów większości państw, nie jest kwestionowany. Katalizatorem konwergencji jest recepcja rozwiązań bazujących na uniwersalnych standardach. Reakcja na multilateralne inicjatywy BEPS i Filary potwierdzają gotowość społeczności międzynarodowej do akceptacji rozwiązań podatkowych opracowywanych centralnie. Regularnie zgłaszane są kolejne zagadnienia podatkowe, odnośnie do których istnieje pilna konieczność wdrożenia wspólnych globalnych rozwiązań.

Coraz częściej pojawiają się postulaty wprowadzenia podatków globalnych jako źródła finansowania działań na szczeblu światowym (takich jak ograniczanie zmian klimatycznych, reakcje na pandemii itp.). Podatki tego rodzaju, dla swojej skuteczności, z oczywistych powodów wymagać będą szeroko zakreślonej koordynacji na szczeblu światowym.

Już od kilku lat widoczna jest silna presja niektórych interesariuszy na stosowanie narzędzi właściwych dla następnego etapu ewolucji ładu podatkowego – etapu globalnego³³.

Podstawową jego cechą będzie umiejscowienie procesu tworzenia rozwiązań podatkowych na szczeblu ponadpaństwowym. Taki sposób działania jest charakterystyczny dla niepaństwowych systemów normatywnych w innych dziedzinach, które powstają w efekcie działań, umów lub decyzji organizacji niepaństwowych dążących do przyjmowania roli ośrodków tworzenia norm globalnych³⁴.

Dlatego też istotnym elementem etapu globalnego będzie istnienie organizacji formalnie umocowanej do tworzenia rozwiązań podatkowych i nadzoru nad ich implementacją, a także instytucji pełniącej funkcje arbitrażowe i rozstrzygającej spory w zakresie stosowania globalnych rozwiązań (może być to realizowane w ramach jednego podmiotu).

Postulaty powołania takiej organizacji przedstawiane są przez naukowców już od dłuższego czasu. Rozważa się przy tym bądź powołanie zupełnie nowego podmiotu (w literaturze często nazywanego *International Tax Organization* – ITO) lub przyznanie takiej roli organizacji już istniejącej (najczęściej ONZ lub OECD)³⁵.

³² R. AVI-YONAH, E. LEMPERT, *The Historical*, s. 394.

³³ L. SEABROOKE, D. WIGAN, *Powering ideas through expertise: professionals in global tax battles*, „Journal of European Public Policy” (2016), nr 3, s. 357-374.

³⁴ J. JABŁOŃSKA-BOŃCA, *Prywatna ochrona bezpieczeństwa*, Warszawa 2017, s. 765.

³⁵ Koncepcja ITO szczegółowo omówiona została w: T.C. HALLIDAY, G. SHAFFER, *Transnational Legal Orders* [w:] *Transnational Legal Orders*, red. T.C. Halliday, G. Shaffer, Cambridge 2015, s. 12 i n.

Etap globalny wymusi radykalną zmianę roli państwa w zakresie kontroli nad własnym systemem podatkowym, prowadząc do konieczności oddania części suwerenności fiskalnej na rzecz podmiotów zewnętrznych. Dlatego należy dążyć do zrównania znaczenia głosu państw na forum międzynarodowym i ograniczać oddziaływania państw-hegemonów narzucających lub blokujących rozwiązania podatkowe na szczeblu światowym.

W finansach międzynarodowych istnieją już systemy o cechach systemów globalnych. Za wzorcowy przykład uznaje się mechanizmy opracowywania światowych standardów rachunkowości. Ich twórcą jest Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (*International Accounting Standards Board* – IASB) skupiająca 122 organizacje zawodowe z 91 państw³⁶. Działając w formie prywatnej fundacji z siedzibą w Londynie, samodzielnie tworzy globalnie akceptowalne normy w zakresie rachunkowości, opracowując ich projekty, które są następnie inkorporowane do systemów prawnych poszczególnych państw³⁷. IASB faktycznie zdominowała proces tworzenia zasad rachunkowości, jej rola lidera nie jest podważana, a nowe propozycje są przyjmowane sprawnie i ze zrozumieniem³⁸. Podobna sytuacja wytworzyła się w zakresie rozwiązań dotyczących cen transferowych, co zostało omówione powyżej. Zdaniem części badaczy, w tym kierunku zmierza też międzynarodowe prawo handlowe, w którym (choć z dostrzegalnymi oporami) wzrasta dominująca rola rozwiązań opracowywanych w ramach GATT³⁹.

Przejście od etapu multilateralnego do etapu globalnego to proces, który może rozciągnąć się na okres wielu lat. Istotne przy tym jest, że sukces działań w etapie globalnym musi wiązać się ze spełnieniem wymogów formalno-organizacyjnych niezbędnych do prawidłowego funkcjonowania światowego ładu podatkowego. Przede wszystkim chodzi o powołanie i właściwe umocowanie ITO oraz instytucji zajmującej się arbitrażem. Powinny one cieszyć się autorytetem, ale muszą też dysponować odpowiednim władztwem. Następnym warunkiem jest zgoda polityczna państw na przekazanie części suwerenności fiskalnej na rzecz takich organizacji. Wymagać to będzie woli politycznej i może wiązać się z licznymi zagrożeniami. Do najważniejszych zaliczyć

³⁶ www.ifrs.org [dostęp 05.06.2024].

³⁷ Drugim istotnym twórcą rozwiązań w dziedzinie standardów rachunkowości jest Financial Accounting Standards Board (Rada Standardów Rachunkowości Finansowej) z USA. Jej wpływ poza tym krajem jest ograniczony i maleje.

³⁸ Ch. BRUMMER, *How International Financial Law Works (And How It Doesn't)*, „The Georgetown Law Journal” (2010), nr 2, s. 282.

³⁹ M. ŻAK, *Corporate governance w XXI wieku – w stronę instytucjonalizacji nowego paradygmatu prawa handlowego?*, „Przegląd Prawa Handlowego” (2019), nr 5, s. 20-26.

należy brak przejrzystości i kontroli, dominację państw-hegemonów (w praktyce Stany Zjednoczone), marginalizację potrzeb państw rozwijających się oraz nadmierny fiskalizm rozwiązań i ich ukierunkowanie na eliminację konkurencji.

ZAKOŃCZENIE

Dotychczasowy rozwój światowego ładu podatkowego przebiegał etapowo. Po okresie współpracy opartej na umowach bilateralnych rozpoczął się, trwający obecnie, etap multilateralny, w którym wykorzystywane są narzędzia wielostronne. Już dziś dostrzegalne są próby podejmowania działań o znamionach charakterystycznych dla etapu globalnego – etapu, w którym tworzenie norm podatkowych będzie formalnie scentralizowane. Analogiczne procesy dostrzec można w innych dziedzinach pokrewnych podatkom.

Przebieg ewolucji światowego porządku podatkowego wymyka się jednoznacznej ocenie. O ile rozwiązania stosowane na etapie bilateralnym oceniane są pozytywnie (choć zdarzają się też negatywne oceny niektórych aspektów, np. braku symetrii umów), to już mechanizmy etapu multilateralnego poddawane są daleko idącej krytyce. Podstawowe zarzuty związane są z brakiem przejrzystych zasad tworzenia rozwiązań, nadmierną presją wywieraną na państwa sceptyczne wobec proponowanych projektów, a także samymi rozwiązaniami, które zdaniem części badaczy służą ich twórcom kosztem państw rozwijających się.

Należy dostrzec, że proces przechodzenia z etapu multilateralnego do globalnego już się rozpoczął. Jest on też uznawany przez wielu interesariuszy za naturalną konsekwencję globalizacji, usuwania barier dla współpracy gospodarczej i inwestycji międzynarodowych, postępującej konwergencji systemów podatkowych i analogicznych przemian w innych sferach prawa (np. prawie handlowym). W konsekwencji uznać można, że zmiany będą następować i pożądana jest ich świadoma kontrola przez społeczność międzynarodową. Jej brak oznacza ryzyko, że etap globalny będzie wypadkową nacisków państw o silnej pozycji politycznej i gospodarczej oraz wielkich międzynarodowych korporacji.

Ewolucja jest nieunikniona, ale w procesie tym należy zapewnić wszystkie podmioty, że przebiegać będzie z zachowaniem zasad sprawiedliwości i współpracy międzynarodowej, z dopuszczeniem głosu wszystkich zainteresowanych państw i innych interesariuszy, a przyjmowane rozwiązania będą

odzwierciedlać potrzeby zarówno krajów wysoko rozwiniętych, jak i rozwijających się.

Należy też podkreślić konieczność analizowania zachodzących procesów, a w miarę możliwości także wpływania na nie przez Polskę. Nasz kraj nie bierze aktywnego udziału w formowaniu światowego porządku podatkowego, choć znajduje się w grupie 25 największych gospodarek świata, jest członkiem OECD i UE (zatem organizacji wpływających na kształt podatków), a nasze interesy gospodarcze poza granicami kraju zaczynają być istotne dla gospodarki państwa. Stworzyliśmy całościowy system bilateralnych umów podatkowych, wdrażamy rozwiązania multilateralne (choć często bez pełnej świadomości ich konsekwencji), jednak brak jest wizji roli Polski w kształtowaniu kolejnego etapu rozwoju ładu podatkowego, a nawet określenia preferencji naszego kraju w tym zakresie.

BIBLOGRAFIA

PIŚMIENNICTWO

- APELDOORN van Laurens, *BEPS, tax sovereignty and global justice*, „Critical Review of International Social and Political Philosophy” (2018), nr 4, s. 478-499.
- AVI-YONAH Reuven, LEMPERT Eran, *The Historical Origins and Current Prospects of the Multilateral Tax Convention*, „World Tax Journal” (2023), nr 3, s. 379-414.
- BAISTROCCHI Eduardo, *The Use and Interpretation of Tax Treaties in the Emerging World: Theory and Implications*, „British Tax Review” (2008) nr 4, s. 352-391.
- BRUMMER Chris, *How International Financial Law Works (And How It Doesn't)*, „The Georgetown Law Journal” (2010) nr 2, s. 282.
- COCKFIELD Arthur J., *The rise of the OECD as informal world tax organization through national responses to e-commerce tax challenges*, „Yale Journal of Law and Technology” (2006), nr 1, s. 138-187.
- COOPER Graeme S., *Building on the Rubble of Pillar One*, „Bulletin for International Taxation” November/December 2021, s. 533-542.
- ENGLISH Joachim, YEVGENYEV Anzhela, *The “Upgraded” Strategy against Harmful Tax Practices under the BEPS Action Plan*, „British Tax Review” (2013), nr 5, s. 620-637.
- FUNG Sissie, *The Questionable Legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project*, „Erasmus Law Review” (2017), nr 1, s. 78-88.
- HELMINEN Marjaana, *The Nordic Multilateral Tax Treaty as a Model for a Multilateral EU Tax Treaty*, Aachen 2014.
- HALLIDAY Terence C., SHAFFER Gregory, *Transnational Legal Orders*, [w:] *Transnational Legal Orders*, red. T. C. Halliday, G. Shaffer, Cambridge 2015, s. 12.
- JABŁOŃSKA-BOŃCA Jolanta, *Prywatna ochrona bezpieczeństwa*, Warszawa 2017.

- JAMROŻY Marcin, *Metody unikania podwójnego opodatkowania w świetle wielostronnej konwencji implementującej środki traktatowego prawa podatkowego*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” (2018), nr 1, s. 11-32.
- KUKULSKI Ziemowit, *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015.
- LITWIŃCZUK Hanna, *Międzynarodowe Prawo Podatkowe*, Warszawa 2020.
- MALICKA Marta, ZALASIŃSKI Adam, *Rola oficjalnego Komentarza do Modelu Konwencji OECD w interpretacji umów dotyczących unikania podwójnego opodatkowania opartych na tym Modelu*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” (2005), nr 1.
- MCGAURAN Katrin, *Should the Netherlands sign tax treaties with developing countries?*, Stichting Onderzoek Multinationale Ondernemingen Centre for Research on Multinational Corporations 17.06.2013.
- MOHS James, GOLDBERG Martin, BUITRAGO David, *Base Erosion and Profit Shifting: Options, Opportunities and Alternatives*, „International Journal of Accounting and Taxation” 5(1) (2017), s. 10-21.
- MOSQUERA Irma J., LESAGE Dries, LIPS Wouter, *Tax and Development: The Link between International Taxation, The Base Erosion Profit Shifting Project and The 2030 Sustainable Development Agenda*, Working Paper Series 2018/4 United Nations University, Bruges 2018.
- POPOVIĆ Dejan, KOSTIĆ Svetislav, *Rome Double Tax Convention: The First Multilateral Treaty for the Purpose of Avoiding Double Taxation*, „Intertax” (2022), nr 8-9, s. 635-648.
- SAVITSKIY Andrey, *Tax in History: The First Tax Treaties: In Search of Origins*, „Intertax” (2021), nr 6-7, s. 569-585.
- SEABROOKE Leonard, WIGAN Duncan, *Powering ideas through expertise: professionals in global tax battles*, „Journal of European Public Policy” (2016), nr 3, s. 357-374.
- VALADAO Marcos, LOPES Rodrigo, *Transfer Pricing in Brazil and Traditional OECD Approach*, „International Taxation” (2013), nr 8, s. 31-37.
- ŻAK MARIOLA, *Corporate governance w XXI wieku – w stronę instytucjonalizacji nowego paradygmatu prawa handlowego?* „Przegląd Prawa Handlowego” (2019), nr 5, s. 20-26.

ŹRÓDŁA INTERNETOWE

- www.ifrs.org.
- www.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en.
- www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf.
- www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf.
- www.oecd.org/tax/treaties/MLI-frequently-asked-questions.pdf.
- The 2011 Memorandum on Dutch Tax Treaty Policy Theory and practice of the Dutch tax treaties with developing countries Somo Paper 2020, www.somo.nl/wp-content/uploads/2020/08/Paper-NFV-UK.pdf.
- OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors G20 South Africa, February 2025, www.oecd.org/en/publications/oecd-secretary-general-tax-report-to-g20-finance-ministers-and-central-bank-governors-g20-south-africa-february-2025_97afc9f7-en.html.

ORZECZNICTWO

Wyrok NSA z 14.10. 2016, II FSK 2554/14, CBOSA.

The attorney general of Canada v. RJ Reynolds Tobacco holdings inc, <https://openjurist.org/268/f3d/103/the-attorney-general-of-canada-v-rj-reynolds-tobacco-holdings-inc>.

ZJAWISKO ETAPOWOŚCI W EWOLUCJI ŚWIATOWEGO ŁADU PODATKOWEGO

STRESZCZENIE

W artykule postawiono tezę, że ewolucja światowego ładu podatkowego przebiega etapowo. Wyróżnić można etap podatkowej współpracy bilateralnej, w którym podstawowym narzędziem współpracy międzynarodowej są umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, oraz etap współpracy wielostronnej (multilateralny), w którym tworzone są rozwiązania wielostronne, dotyczące całych grup państw. Dostrzegalne są już także pierwsze oznaki wyłaniania się kolejnego etapu – etapu globalnego. Jego cechą charakterystyczną będzie tworzenie uniwersalnych norm w sposób zcentralizowany, a następnie ich recepcja do systemów krajowych. Proces przejścia z etapu multilateralnego do globalnego nie będzie prosty, może okazać się długotrwały i prowadzić do konfliktów. Jednak w związku z postępującą globalizacją, wzrostem ilości kwestii o charakterze ponadnarodowym dotyczących podatników i konwergencją systemów podatkowych jest on naturalną konsekwencją ewolucji światowego ładu podatkowego.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe; międzynarodowe prawo podatkowe; światowy ład podatkowy; podatki globalne; ewolucja prawa