

Filar II i organizacje pozarządowe zajmujące się Sprawiedliwością podatkową: 10 krytycznych uwag o globalnym podatku minimalnym

Anna F. Gunn*

W ostatnich latach ruch na rzecz Sprawiedliwości podatkowej odgrywa coraz ważniejszą rolę w obszarze międzynarodowego opodatkowania, w tym w projekcie OECD dotyczącym filaru II. Grupy takie jak Tax Justice Network (TJN) były bardzo krytyczne wobec globalnego minimalnego podatku. Skąd się to bierze? Niniejszy artykuł przedstawia dziesięć (technicznych i politycznych) zarzutów wobec filaru II z perspektywy Sprawiedliwości podatkowej. Artykuł omawia również samą koncepcję Sprawiedliwości podatkowej, strukturę ruchu na rzecz Sprawiedliwości podatkowej w odniesieniu do filaru II, powiązania z prawami człowieka oraz relacje z pracami Organizacji Narodów Zjednoczonych w tym obszarze.

Słowa kluczowe: filar II, erozja bazy podatkowej i transfer zysków, Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, sprawiedliwość podatkowa, ruch społeczny, organizacja pozarządowa, społeczeństwo obywatelskie, sprawiedliwa część, Sieć na rzecz Sprawiedliwości Podatkowej, prawa człowieka, dziennikarstwo, Organizacja Narodów Zjednoczonych
Kody klasyfikacji JEL: K34

* LL.M, MA (Cantab) • Uniwersytet w Maastricht, Gunn Tax Communication, HHP Chambers • ✉ anna.gunn@maastrichtuniversity.nl •
ORCID: 0009-0004-7499-6864

Wprowadzenie

Kontekst

Od samego początku realizacji projektu OECD (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju) dotyczącego erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków (BEPS) organizacje społeczeństwa obywatelskiego (CSO)¹ biorą czynny

udział w dyskusjach na temat globalnej reformy podatkowej. Pośród zainteresowanych stron znajdują się organizacje pozarządowe (NGO) działające w obszarze „sprawiedliwości podatkowej”². Od lat organizacje te postulują dążenie do bardziej sprawiedliwego globalnego systemu podatkowego, zwłaszcza dla krajów rozwijających się, który zapobiegałby unikaniu opodatkowania, istnieniu rajów podatkowych, a także wywieraniu

¹ Pojęcie „społeczeństwo obywatelskie” jest powszechnie rozumiane jako przestrzeń istniejąca pomiędzy rodziną, rynkiem i państwem (Bank Światowy, b.d.).

² Termin „sprawiedliwość podatkowa” omówiono w części trzeciej. Określenia „NGO”, „organizacje”, „społeczność” i „grupy” zajmujące się sprawiedliwością podatkową są w tym artykule stosowane jako synonimy.

nadmiernego wpływu politycznego przez duże firmy i możliwych tego świata.

W ostatnich latach jednym z najważniejszych tematów w obszarze podatków był globalny podatek minimalny („Filar II” lub „Globalne zasady przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania” – Zasady GloBE), który zrodził się pod auspicjami OECD. W skrócie można powiedzieć, że jest to minimalny podatek w wysokości 15% pobierany od dużych przedsiębiorstw międzynarodowych (MNE). Na pierwszy rzut oka podatek ten wydaje się odpowiadać kluczowym celom sprawiedliwości podatkowej, takim jak zapobieganie unikaniu opodatkowania oraz gwarantowanie, że wszystkie firmy uczciwie płacą swoją część. Nieco paradoksalne wydaje się zatem, że największe organizacje zajmujące się Sprawiedliwością podatkową, takie jak Tax Justice Network (TJN) czy Global Alliance for Tax Justice (GATJ), (w najlepszym razie) chłodno przyjęły globalny podatek minimalny. Organizacja Oxfam uznała filar II za „kpinę z uczciwości” (Oxfam International, 2021) i zaliczyła go w poczet litanii porażek OECD spisanych przez TJN (TJN, 2024). Inne grupy zajmujące się sprawiedliwością podatkową zareagowały podobnie.

Oczywiście organizacje działające w tym obszarze nie są etycznymi sędziami w kwestii opodatkowania międzynarodowego. Stanowią jednak istotną część społeczeństwa obywatelskiego i już z tego chociażby względu warto niżej się pochylić nad ich krytycznymi głosami³.

Cel, zakres i ograniczenia

Cel

Artykuł ten posługuje się globalnym ruchem na rzecz sprawiedliwości podatkowej w zakresie

³ OECD najwyraźniej zgadza się z tym stanowiskiem, skoro w 2019 r. powołała mówczynię ds. sprawiedliwości podatkowej (Joy Ndubai) na otwartym posiedzeniu dotyczącym planów działania w zakresie rozwiązania dwufilarowego. Nawet jeśli zaproszenie do tego przemówienia było wystosowane wyłącznie na pokaz (pseudoekologiczny marketing), sugeruje to, że takich organizacji nie można zwyczajnie ignorować (Mansour, 2020).

filaru II jako punktem wyjścia do szerszej dyskusji, na przykład, na temat niektórych krytycznych uwag wygłoszonych przez organizacje działające w obszarze sprawiedliwości podatkowej. Treść tej publikacji przeznaczona jest dla społeczności podatkowej, w tym specjalistów ds. podatków oraz organów podatkowych, decydentów, badaczy i studentów.

Zakres i ograniczenia

Chociaż termin „sprawiedliwość podatkowa” jest trudny do zdefiniowania (zob. punkt „Znaczenie pojęcia...”), w praktyce zdaje się to nie sprawiać grupom działającym w tym obszarze żadnych zauważalnych trudności. Na stronie internetowej GATJ można znaleźć dosłownie setki przykładów organizacji zajmujących się sprawiedliwością podatkową (GATJ, b.d. a). Artykuł skupia się również na TJN oraz Europejskiej Sieci ds. Zadłużenia i Rozwoju (Eurodad); obie te organizacje wniosły swój wkład w publiczne konsultacje dotyczące filaru II (TJN, 2019; Eurodad, 2020)⁴.

Jednakże analiz, na których opiera się niniejsza publikacja, z całą pewnością nie należy uznać za kompleksowe zarówno w odniesieniu do wspomnianych organizacji, jak i poruszonych zagadnień. Wynika to z faktu, że celem niniejszego artykułu jest zaproponowanie punktu wyjścia do dyskusji, a nie wyczerpujące opisanie ruchu na rzecz sprawiedliwości podatkowej.

Na koniec podkreśla się, że bieżąca publikacja przedstawia krytykę, ale nie stara się jej poprzeć ani obalić. Podobnie nie stwierdza się, czy jest ona istotna, czy nie (Dally, 2016). Niektórych czytelników

⁴ Eurodad złożył swoje przedłożenie wraz z 11.11.11; Alliance Sud; APIT Portugal, Asia Initiatives; Church Action for Tax Justice; Centre national de coopération au développement (CNCD-11.11.11); Comité Catholique Contre la Faim et pour le Développement – Terre Solidaire (CCFD-Terre Solidaire); Finnwatch; Global Alliance for Tax Justice; Global Policy Forum; Oxfam; Plateforme Paradis Fiscaux et Judiciaires; Society for International Development (SID); Sisters of Charity Federation; Tax Justice Europe; Tax Justice Netherlands; Tax Justice Network; Tax Justice Network – Norway; and Vienna Institute for International Dialogue and Cooperation (VIDC).

ków może rozczerować takie podejście; autorka zgadza się, że dalsze badania w tym obszarze byłyby interesujące.

Struktura

Po powyższym wprowadzeniu część druga artykułu rozpoczyna się od zarysu kontekstu prawnego filaru II w zakresie, w jakim jest to pomocne dla celów bieżącej analizy. Część trzecia zawiera rozważania dotyczące pytania o to, czym jest sprawiedliwość podatkowa, oraz przykłady organizacji pozarządowych zajmujących się sprawiedliwością podatkową. Część czwarta koncentruje się na pytaniu leżącym u podstaw tej publikacji, a mianowicie: dlaczego organizacje działające w obszarze sprawiedliwości podatkowej odrzucają filar II? W części piątej zaprezentowano wnioski.

Kontekst prawny

Tło

Zasady filaru II stanowią owoce przełomowego projektu OECD przeciwdziałającego BEPS, który został zapoczątkowany w 2013 r. (OECD, 2015). Od samego początku w zakres projektu wchodziło opodatkowanie gospodarki cyfrowej, ale okazało się to bardzo trudnym zadaniem. W 2020 r. OECD przedstawiła rozwiązanie oparte na dwóch „filarach”. Filar I odnosi się do przenoszenia zysków przez duże korporacje międzynarodowe do jurysdykcji rynkowych, a filar II ustanawia globalny minimalny podatek od zysków w wysokości 15% (OECD, 2020). To rozwiązanie dwufilarowe powstało w ramach *Otwartych ram OECD* i obejmowało szereg konsultacji społecznych. W październiku 2021 r. 139 państw zgodziło się wprowadzić ten globalny podatek minimalny do 2023 r. (OECD, 2021). Jednak od momentu powstania tego artykułu w wielu państwach wdrażanie tego podatku do prawa krajowego nadal jest w toku. W styczniu 2025 r. prezydent USA Trump ogłosił, że Stany Zjednoczone wycofają się z filaru II. Skutki tego pozostają niepewne, ale definitywnie

odbija się to na globalnym podatku minimalnym (Biały Dom, 2025).

Powiązane zasady GloBE

Filar II przewiduje: a) system powiązanych zasad GloBE, które państwa sygnatariusze muszą wdrożyć do swoich krajowych systemów podatkowych, oraz b) traktatową zasadę podlegania opodatkowaniu (STTR) umożliwiającą państwom nakładanie dodatkowego podatku na niektóre konkretne płatności transgraniczne, jeśli są one opodatkowane na poziomie poniżej 9% (OECD, 2023; Grilli, Weber, 2024). Odnosząc się wyłącznie do punktu pierwszego, te powiązane zasady mają na celu zapewnienie, że zyski przedsiębiorstw międzynarodowych o rocznym obrocie przekraczającym 750 mln EUR podlegają opodatkowaniu minimalną efektywną stawką wynoszącą 15%, niezależnie od kraju, w jakim MNE prowadzi działalność. Punktem wyjścia jest założenie, że zyski powinny być opodatkowane przez państwo, w którym zostały wygenerowane (państwo źródła). Jeśli państwo źródła nie pobierze podatku na wymaganym poziomie 15%, państwo rezydencji jednostki dominującej najwyższego szczebla musi nałożyć podatek wyrównawczy w myśl tak zwanej zasady włączenia dochodu do opodatkowania (IIR). A jeśli efektywna stawka 15% nadal nie zostanie osiągnięta, zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków (UTPR) może zobowiązać inne państwa do wyrównania do odpowiedniego poziomu opodatkowania. W związku z tym UTPR można uznać za zasadę o charakterze awaryjnym w stosunku do IIR. W filarze II występuje ponadto kwalifikowany krajowy minimalny podatek wyrównawczy (QDMTT) stanowiący podatek lokalny, jaki państwo źródła może pobierać od podmiotu wchodzącego w skład grupy i który przedsiębiorstwo międzynarodowe może zaliczyć na poczet podatku wyrównawczego w innym kraju w myśl zasady IIR lub UTPR (Englisch, 2023).

Filar II ma również zastosowanie do podstawy opodatkowania. Zasady GloBE obejmują wyłącznie dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy, czyli „wyodrębnienie działalno-

ści” na podstawie kwalifikujących się kosztów płacowych i rzeczowych aktywów trwałych. Nie wdając się zbyt w szczegóły, wyłączenie dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy może zmniejszyć kwotę podatku wyrównawczego należnego w ramach reżimu GloBE w przypadku prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej. Zasady te są złożone i wymagają międzynarodowej koordynacji pomiędzy wieloma jurysdykcjami, co stwarza potrzebę automatycznej wymiany informacji, stosowania standardowych metod oraz, być może, rozstrzygania sporów na poziomie międzynarodowym.

Powyższy uproszczony opis może być mylący, ponieważ pomija wiele kwestii poruszanych w związku z technicznym stosowaniem przepisów. Wobec tego nie oddaje on sprawiedliwości faktycznemu poziomowi skomplikowania tego podatku, który to poziom stał się powodem do niepokoju (zob. części pt. *Legitymizacja* i „*Filar II jest o wiele zbyt skomplikowany*”).

Otwarte ramy

Jak wspomniano w części poświęconej tłu, filar II utworzono w ramach Otwartych ram OECD w zakresie BEPS. Jest to globalna struktura sprawowania rządów nad opodatkowaniem, którą utworzono w 2016 r. w celu ułatwienia realizacji projektu BEPS (Christians, Van Apeldoorn, 2018; Oei, Ring, 2024, część 1 i 2). Do tej pory Otwarte ramy zajmowały się kwestiami takimi jak ceny transferowe, transparentność, rozstrzyganie sporów oraz instrumenty wielostronne (MLI). Według stanu ze stycznia 2025 r. Otwarte ramy zrzeszały mniej więcej 145 członków, co stanowi około 75% wszystkich krajów na całym świecie (w odniesieniu do 193 członków Organizacji Narodów Zjednoczonych – ONZ).

Zasadniczo wszystkie kraje i jurysdykcje mogą współpracować przy Otwartych ramach pod warunkiem, że są skłonne stać się ich częścią na równych zasadach z innymi podmiotami stowarzyszonymi oraz zamierzają wdrażać reformy opracowane w ramach projektu BEPS. Ten ostatni punkt może wymagać od członków spoza OECD dostosowania w pewnym stopniu swoich przepi-

sów krajowych do standardów OECD, takich jak wytyczne w sprawie cen transferowych i raportowania Country-by-Country (CBCR).

Na papierze Otwarte ramy mogą się prezentować atrakcyjnie dla krajów rozwijających się, zwłaszcza dlatego, że formalnie działają na zasadzie konsensusu (OECD, 2021). W ujęciu historycznym polityka OECD mocno oddziaływała na kraje Globalnego Południa, choć nie uczestniczyły one w procesie jej projektowania i wdrażania. W tym sensie Otwarte ramy prawdopodobnie zwiększają inkluzywność prac OECD nad opodatkowaniem. Należy jednak zauważyć, że ten pozytywny obraz Otwartych ram na wielu polach rozmywa się w oczach organizacji zajmujących się Sprawiedliwością podatkową (Krebs et al., 2021) (zob. część pt. „*W rzeczywistości filar II nie jest inkluzywny*”).

Legitymizacja

Choć legitymizacja filaru II wykracza poza zakres niniejszego artykułu, warto wspomnieć, że jest ona stanowczo kwestionowana. Zachodzą w szczególności obawy, że OECD „przeforsowała” filar II dlatego, że przepisy te mają być skuteczne, a nie z uwagi na ich polityczną legitymizację (Peters, 2023, s. 570; Haslehner, 2023; Fung, 2017; Mosquera Valderrama, 2023). Bezspoornie wszelkie wątpliwości co do legitymizacji filaru II mogą podważyć zaufanie zainteresowanych stron, które już odnoszą się do niego krytycznie, tak jak organizacje pozarządowe zajmujące się sprawiedliwością podatkową.

Organizacje pozarządowe zajmujące się Sprawiedliwością podatkową

Znaczenie pojęcia „Sprawiedliwość podatkowa”

Brak jednej definicji

W tym artykule rozróżnia się „sprawiedliwość podatkową” jako termin ogólny od „Sprawiedliwości podatkowej” (pisanej wielką literą) ozna-

czającej organizacji zajmujące się Sprawiedliwością podatkową. Żaden z tych terminów nie ma jednej, powszechnie uznanej definicji. Jednak wiele opracowań naukowych omawia pierwszy z nich (czyli sprawiedliwość podatkową) w kontekście filozofii, ekonomii, polityki, nauk społecznych, religii i tak dalej (De Cogan, Harris, 2020). Sprawa to, że próba zdefiniowania „Sprawiedliwości podatkowej” przez pryzmat tych opracowań jawi się jako kusząca perspektywa, jednakże nie jest to szczególnie przydatne dla celów tego artykułu. Zamiast tego autorka podchodzi do Sprawiedliwości podatkowej niejako jak do „marki”, mając na myśli zbiór pomysłów i celów odnoszących się do sprawiedliwości i opodatkowania.

Poniżej przedstawiono to na przykładzie TJN i GATJ.

Przykład 1: organizacja Tax Justice Network (TJN)

Według TJN (wyróżnienie dodane):

Sprawiedliwość podatkowa odnosi się do **idei, polityki oraz rzecznictwa**, które zmierzają ku osiągnięciu równości i sprawiedliwości społecznej poprzez sprawiedliwe opodatkowanie bogatszych członków społeczeństwa, a także międzynarodowych korporacji. W tym celu Sprawiedliwość podatkowa często koncentruje się na walce z rajami podatkowymi oraz ograniczaniu korupcji i nadużyć podatkowych, jakich dopuszczają się korporacje międzynarodowe, a także moźni tego świata. Sprawiedliwość podatkowa obejmuje walkę z rajami podatkowymi, ale wykracza również poza opodatkowanie. [Poddaje pod dyskusję również] obszary tajemnicy finansowej, regulacji finansowych, prawa karnego, rachunkowości, ekonomii i wiele innych. Sprawiedliwość podatkowa **to też rosnący w siłę globalny ruch** – społeczność działająca na rzecz Sprawiedliwości podatkowej – który organizacja Tax Justice Network pomogła zapoczątkować. Od początku 2000 r. napłynęło wiele badań oraz dowodów z całego świata, które doprowadziły do ukształtowania nowego, potężnego i wewnętrznie spójnego światopoglądu, zwanego »kon-

sensusem w sprawie Sprawiedliwości podatkowej«, podważającego i zastępującego »konsensus waszyngtoński«⁵, który dominował myśl ekonomiczną od lat 80. XX w. (TJN, 2020a).

Ponadto TJN koncentruje się na kilku innych dziedzinach, w tym na prawach człowieka, sprawiedliwości rasowej i klimatycznej, w zakresie, w jakim wiążą się one z podatkami (TJN, 2021). Nie jest jasne dla autorki, co się rozumie pod pojęciem „konsensus dotyczący Sprawiedliwości podatkowej”. Jest to jednak intrygujące, ponieważ ma potencjał do tego, by umożliwić lepsze zrozumienie nadrzędnego celu ruchu na rzecz Sprawiedliwości podatkowej.

Przykład 2: stowarzyszenie Global Alliance for Tax Justice (GATJ)

Drugi przykład można znaleźć w stowarzyszeniu GATJ, które podchodzi do „Sprawiedliwości podatkowej” w następujący sposób (wyróżnienie dodane):

Czas na sprawiedliwość podatkową! Redystrybucyjna oraz progresywna polityka podatkowa i fiskalna mogą **przeciwdziałać pogłębiającym się nierównościom oraz zwiększyć środki publiczne na inwestowanie w usługi publiczne, które są niezbędne do przestrzegania praw człowieka i wspierania zrównoważonego rozwoju**. Współpracując bez zważania na granice ani na organizacyjne afiliacje, możemy stworzyć silny ruch społeczny, który zrodzi polityczną wolę dokonania reformy przestarzałej i wadliwej globalnej architektury podatkowej oraz finansowej. Naszą wizją jest świat, w którym sprawiedliwa i progresywna polityka podatkowa sprzyja każdemu. Pragniemy polityki podatkowej i fiskalnej, która umożliwi ludziom dzielenie się lokalnym i globalnym dobrobytem, zapewnia im dostęp do usług

⁵ Konsensus waszyngtoński odnosi się do zbioru podejść w obrębie neoliberalnej polityki gospodarczej w krajach rozwijających się, które sięgają lat 80. XX w. Jest to konsensus między Międzynarodowym Funduszem Walutowym (MFW), Bankiem Światowym i Departamentem Skarbu Stanów Zjednoczonych (*Britannica money*, brak daty).

publicznych oraz ochrony socjalnej, które są niezbędne dla przestrzegania praw człowieka, a także pozwala im czerpać korzyści z inkluzywnych i zrównoważonych gospodarek działających na rzecz wyeliminowania nierówności (GATJ, b.d. b).

GATJ (w podpunktach) wymienia swoje konkretne cele, czyli:

„Nadużycia podatkowe są ujawniane i ograniczane; progresywne, redystrybucyjne i sprawiedliwe pod względem płci systemy podatkowe działają w każdym kraju; globalne zasady podatkowe obowiązują wszystkie kraje, wszystkich ludzi i całą planetę; praktyki w zakresie transparentności są wdrażane w różnych jurysdykcjach; [a] posiadający moc sprawczą obywatele rozliczają rządy krajowe i światowe instytucje ze Sprawiedliwości podatkowej” (Global Alliance for Tax Justice, b.d. b).

Takie podejście do Sprawiedliwości podatkowej wydaje się zasadniczo spójne z podejściem prezentowanym przez TJN.

Szeroko zakrojony ruch społeczny

Ruch społeczny na rzecz Sprawiedliwości podatkowej zatacza bardzo szerokie kręgi. W ostatnich dziesięcioleciach zarówno organizacje pozarządowe, jak i wszelkiego rodzaju indywidualni działacze, dziennikarze, politycy, uczeni, podmioty zbierające fundusze oraz sponsorzy wspierali działania na rzecz Sprawiedliwości podatkowej (Forstater, Christensen, 2017). Sprawiedliwość podatkowa stała się motywem przewodnim dla niektórych organizacji zajmujących się rozwojem, takich jak Christian Aid czy Oxfam, które dostrzegają bezpośredni związek między zwiększaniem dochodów podatkowych a zwalczaniem ubóstwa (On Think Tanks, 2023; Christian Aid i Tax Justice Network Africa, 2014; Titus, 2022). Ponadto w ramach ruchu na rzecz Sprawiedliwości podatkowej działają także różne organizacje prowadzące badania, a także związki zawodowe (PSI, brak daty) i grupy religijne (ICRICT, 2025). W trakcie ponad dwóch dekad ogół organizacji działających na rzecz Sprawiedliwości podatkowej wyprodukował dużą liczbę badań i propozy-

cji politycznych oraz wielokrotnie zajmował się rzecznictwem⁶.

Ruch na rzecz Sprawiedliwości podatkowej nie stoi w miejscu. Donosi się na przykład, że TJN zainspirowała nie mniej niż 29 organizacji zajmujących się Sprawiedliwością podatkową na całym świecie (On Think Tanks, 2023). Nie są to „franczyzy”, lecz niezależne organizacje, a niektóre z nich zrzeszają jeszcze większe grupy organizacji aktywistycznych (Christians, 2013; Elbra, 2018; Seabrooke, Wigan, 2018). Przykładem tego jest stowarzyszenie GATJ utworzone w 2013 r. jako sojusz organizacji działających na rzecz Sprawiedliwości podatkowej z pięciu kontynentów, funkcjonujący pod przewodnictwem Globalnego Południa. Aby zobrazować w pewnym stopniu skalę tego stowarzyszenia, warto wspomnieć, że GATJ składa się z kilku sieci regionalnych: Tax and Fiscal Justice Asia, TJN Africa, Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe, Tax Justice-Europe oraz Canadians for Tax Fairness & FACT Coalition. Łącznie sojusz ten zrzesza setki organizacji, a około 280 z nich wymieniono na stronie internetowej GATJ. Niektóre z nich zrzeszają z kolei wiele innych organizacji. Przykładem jest holenderska organizacja Tax Justice-NL (TJ-NL). W skład TJ-NL wchodzi osiem organizacji krajowych, w tym Federacja Holenderskich Związków Zawodowych (FNV)⁷. Ten „efekt matrioszki” oznacza, że rzeczywista liczba organizacji powiązanych ze stowarzyszeniem globalnym z pewnością przekracza 280, i to być może znacząco.

Wpływ organizacji pozarządowych zajmujących się Sprawiedliwością podatkową

Trudno nakreślić dokładny zakres wpływów ruchu na rzecz Sprawiedliwości podatkowej. Autorka jest zdania, że ruch działa skutecznie, jeśli chodzi

⁶ Koncepcja CBCR pierwotnie była ideą Richarda Murphy’ego (jednego z założycieli TJN).

⁷ Są to następujące organizacje: Oxfam Novib, ActionAid, Both Ends, FNV, Foundation Max van de Stoel, SOMO (Stichting Onderzoek Multinationale Ondernemingen; the Centre for Research on Multinational Corporations), TNI oraz Open State.

o nagłaśnianie spraw, ukierunkowywanie debaty dotyczącej opodatkowania oraz ustalanie agendy. Ponadto niektóre organizacje (w szczególności TJN) tworzą przestrzeń dla liderów myślowych (np. poprzez organizowanie konferencji, pozyskiwanie funduszy lub zlecanie badań). Niezależni badacze w 2023 r. poddali ocenie TJN oraz wpływy tej organizacji. Między innymi całą sekcję poświęcono „zastosowaniom politycznym” wskaźnika tajemnicy finansowej (FSI) opracowanego przez TJN. FSI to ranking krajów, które według TJN są współwinne unikania opodatkowania przez osoby fizyczne (TJN, b.d. b), i wzbudza kontrowersje (Cayman Finance, 2021; TJN, 2021b). Według badaczy FSI jest obecnie wykorzystywany w przeróżnych kontekstach, w tym przy ustalaniu rankingów w zakresie zrównoważonego rozwoju, sprawowania rządów i rozwoju w ujęciu ogólnym, do szacowania nielegalnych przepływów finansowych oraz monitorowania Celów Zrównoważonego Rozwoju ONZ (SDG) (On Think Tanks, 2023, s. 36).

SDG17 („Wzmoczenie wysiłków zmierzających do wdrażania i rewitalizacji globalnego partnerstwa na rzecz realizacji SDG”, które obejmują zagadnienia podatkowe) stanowi przykład ostatniego wymienionego kontekstu. Wskaźniki oceny tego SDG obejmują dwa indeksy TJN. Są to FSI oraz wykaz rajów podatkowych w zakresie podatku od osób prawnych (CTHI) (TJN, brak daty). Oznacza to, że jeśli któryś z tych indeksów jest niski, odbija się to negatywnie na tym, czy dany kraj spełnia ten SDG. Przykładem tego jest Holandia, która kiepsko wypadła w zakresie obu tych indeksów (Raport w sprawie Zrównoważonego Rozwoju, b.d.). Niniejszy artykuł nie zagłębia się w bardziej szczegółowe omówienie zagadnienia metodologii oceny dokonywanej na potrzeby SDG. Jednakże posługiwanie się wskaźnikami pokazuje, że raporty te wypełniają istotną lukę w wiedzy w tym kontekście.

Krytyka badań nad Sprawiedliwością podatkową

Organizacje pozarządowe zajmujące się Sprawiedliwością podatkową oraz prowadzone przez nie badania wzbudzały w przeszłości kontrowersje

(Essers, 2014). Z doświadczenia autorki wynika, że niekiedy eksperci podatkowi podchodzą do twierdzeń organizacji działających w obszarze Sprawiedliwości podatkowej z pewną dozą sceptycyzmu. Do pytań dotyczących kompetencji badaczy dochodzi także kwestia (domniemanej) stronniczości, jeśli chodzi o badania prowadzone przez grupy zajmujące się rzecznictwem. Nawet jeśli badania nad Sprawiedliwością podatkową spełniają standardy akademickie (a nie na przykład dziennikarskie), dwójakość pełnionych ról potencjalnie może być źródłem napięć. Sytuację pogarsza fakt, że badania w obszarze Sprawiedliwości podatkowej bywają niekonwencjonalne z punktu widzenia tradycyjnych ekspertów podatkowych. CTHI odpowiednio ilustruje tę kwestię. W tym przypadku widać, że TJN modyfikuje dyskusję na temat „rajów podatkowych”, rozszerzając koncepcję „raju podatkowego” w taki sposób, aby obejmowała nie tylko jurysdykcje zwykle uważane za raje podatkowe (np. Bermudy czy Kajmany), ale także jurysdykcje, które nakładają wysokie podatki i tym samym przyczyniają się do globalnych nadużyć podatkowych (zgodnie z definicją TJN). Wyniki są zaskakujące: według tego wskaźnika na przykład Holandia okazuje się siódmym co do wielkości rajem podatkowym na świecie, wyprzedzającym m.in. Jersey, Bahamy i Wyspę Man.

Być może nie powinien zatem dziwić fakt, że niektóre badania TJN są kontrowersyjne. Tak jest w przypadku chociażby raportu z 2023 r. o stanie sprawiedliwości podatkowej (TJN, 2023a), w którym TJN stwierdza, że w ciągu 10 lat państwa mogą stracić „prawie 5 bilionów USD” z powodu unikania opodatkowania. Tę ewidentnie dużą liczbę szybko zakwestionowali m.in. Richard Murphy (2023) i znany ekspert podatkowy z Wielkiej Brytanii, Dan Neidle (2023), którzy na swoich blogach opublikowali własne analizy. Autorzy raportu odpowiedzieli na te analizy (TJN, 2023b).

W zasadzie nie wydarzyło się nic alarmującego: opracowania akademickie zawsze mogą się stać przyczynkiem do debaty – w rzeczy samej dyskusje o charakterze naukowym są niezbędne w działaniach akademickich. Jednak twierdzenia wysuwane w obszarze Sprawiedliwości podatkowej

różnią się od większości prac akademickich w tym sensie, że raporty i wskaźniki często przenikają do sfery publicznej i politycznej, zanim możliwe jest wystosowanie jakiegokolwiek krytyki akademickiej (poza wzajemną weryfikacją). Dziennikarze i politycy na ogół nie są w stanie pojąć skrajnie skomplikowanych i specjalistycznych analiz podatkowych – albo z powodu braku wiedzy, albo ograniczeń czasowych – a zatem ich wnioski przedrukowywane są bezkrytycznie w gazetach na całym świecie. Gdy to się stanie, każda późniejsza krytyka takich twierdzeń ma w zasadzie nikły wydźwięk – kiedy „duże liczby” wybrzmiały w sferze publicznej, naprawienie ewentualnych błędów okazuje się trudne albo wręcz niemożliwe.

Jedno pytanie pozostaje bez odpowiedzi, a mianowicie, czy taka dynamika jest problematyczna, a jeśli tak, to co można i należy z tym zrobić⁸.

Krytyka filaru II ze strony Sprawiedliwości podatkowej

Wprowadzenie

W tej części prezentowane jest główne zagadnienie tego artykułu, a mianowicie negatywna reakcja społeczności działającej w obszarze Sprawiedliwości podatkowej na filar II. Autorka zidentyfikowała i krótko podsumowała dziesięć kluczowych obszarów krytyki – każdy został przedstawiony osobno. Nie poświęcono uwagi pozytywnym reakcjom na filar II grup zajmujących się Sprawiedliwością podatkową, ponieważ, mówiąc wprost, niewiele jest głosów poparcia. Niektóre organizacje, raczej z życzliwości, wspomniały o „kroku we właściwym kierunku”, ale podkreślają jednocześnie wiele nierozstrzygniętych kwestii związanych z globalnym podatkiem minimalnym (ICRICT, 2024; PSI, 2021; Grupa monitorująca BEPS, 2020).

⁸ Gwoli jasności: nie jest to nawoływanie o „mniejszą skuteczność” organizacji zajmujących się Sprawiedliwością podatkową, kiedy korzystają ze swojego prawa do wolności słowa. Potrzeba lepszej jakości dyskusji pomiędzy takimi organizacjami a społecznością podatkową.

Wybrane obszary krytyki ze strony organizacji pozarządowych zajmujących się Sprawiedliwością podatkową

„OECD jest klubem dla bogatych krajów”

Przede wszystkim nie sposób pominąć argumentu, że organizacja OECD jest z punktu widzenia Sprawiedliwości podatkowej niezwykle problematyczna. Członkami OECD są głównie kraje rozwinięte i dlatego organizacja ta może być postrzegana jako „klub dla bogatych krajów” (Ryding, 2021; TJN, 2023b). Globalne Południe zostało wykluczone. Nawet jeśli kraje rozwijające się naprawdę miały głos w sprawie filaru II na równych zasadach, to te zasady gry zostały już wcześniej ustalone (Latindadd, 2021; Hearson, 2021). Jak napisał jeden z komentatorów, międzynarodowy system podatkowy „został zbudowany na praktykach podatkowych stosowanych w imperialnych blokach handlowych z lat 20. XX w. [i] w ujęciu historycznym pozostaje sprzeczny z interesami krajów rozwijających się. Kierunek obecnych reform w ramach Otwartych ram OECD w zakresie BEPS jedynie umocni ten *status quo*” (Mosioma et al., 2020).

Można dyskutować, czy ten sceptycyzm jest całkowicie usprawiedliwiony. Jednak zdaniem autorki to, że organizacje zajmujące się Sprawiedliwością podatkową z góry nastawiają się nieprzychylnie do OECD, jest całkiem zrozumiałe. Wbrew powszechnemu przekonaniu stare drzewa można przesadzać. Jednak nie uda się to z dnia na dzień.

„Minimalna 15% stawka jest zbyt niska”

Następna w kolejce jest minimalna 15% stawka, jaką zakłada filar II. Wzbudza ona kontrowersje, ponieważ jest niższa niż stawki podatkowe wielu krajów rozwijających się (GATJ, b.d. c). Niezależna Komisja ds. Reformy Międzynarodowego Systemu Opodatkowania Osób Prawnych (ICRICT) przyjmuje podobne stanowisko, stwier-

dzając, że: „Filar II wprowadza globalną minimalną efektywną stawkę podatkową w wysokości 15%. Ta stawka podatkowa jest stosunkowo niska z perspektywy historycznej i międzynarodowej. Większość krajów podejmuje próby opodatkowywania zysków stawkami wyższymi niż 15% – w rzeczywistości szacuje się, że mediana stawki podatku od osób prawnych nakładanych we wszystkich krajach wynosi 25%. Nie ma wyraźnego powodu, dla którego przedsiębiorstwa międzynarodowe powinny mieć możliwość płacenia niższego podatku niż przedsiębiorstwa krajowe” (ICRICT, 2024).

Ponadto (stosunkowo niska) 15% stawka rodzi obawy, że „wyścig do dna” w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych zastąpi po prostu „wyścig do minimum” (GATJ, b.d. c). Teoretycznie może to wywołać odwrotny skutek i ostatecznie zmusi kraje rozwijające się do obniżenia stawek podatku od osób prawnych w wyniku wprowadzenia globalnego podatku minimalnego. Autorka przyznaje, że taki scenariusz byłby problematyczny, ale zauważa, że nie ma pewności, że rzeczywiście mogłoby się ziścić. Ostatecznie zależy to od kilku (wciąż nieznanych) czynników, w tym od przebiegu wdrażania filaru II w poszczególnych krajach.

„Wyłączenie odnoszące się do ekonomicznej istoty transakcji stwarza lukę”

Poza krytykowaną stawką podatkową powodów do niepokoju dostarcza także podstawa opodatkowania przewidziana w ramach filaru II. Filar II umożliwia ustanawianie pewnych wyłączeń odnoszących się do ekonomicznej istoty transakcji (zob. część „Powiązane zasady GloBE”). ICRICT argumentuje, że „proponowany podatek minimalny wprowadza też poważną lukę: wyłączenie odnoszące się do ekonomicznej istoty transakcji. Konkretnie pewna kwota zysku (tj. zwrot z wartości rzeczowych aktywów trwałych i kosztów płacowych) może zostać wyłączona z podstawy opodatkowania podatkiem minimalnym. Nie ma ekonomicznego uzasadnienia dla takich wyłączeń.

Pozwalają one firmom, które prowadzą jakąkolwiek rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju nakładającym niskie podatki, płacić w tym kraju mniej niż 15%, a nawet efektywną stawkę podatkową wynoszącą 0%. W rezultacie stanowi to zachętę dla firm do przenoszenia produkcji do krajów o stawkach podatkowych niższych niż 15%” (ICRICT, 2024). Takie obawy względem tych wyłączeń wybrzmiewają na przykład w opiniach TJN: „Szereg wyodrębnień działalności, na które należały raje podatkowe w zakresie podatku od osób prawnych w UE, oznaczają, że prawdopodobnie nadal będą możliwe efektywne stawki niższe nawet niż 10%” (TJN, 2024). W tym artykule nie dokonuje się oceny twierdzeń na temat „luk prawnych”, wystarczy jednak wspomnieć, że nie jest to prosta kwestia. Jeśli chodzi o odniesienie do „rajów podatkowych w zakresie podatku od osób prawnych w UE”, autor ma na myśli CTHI – Holandia jako przykład „raju podatkowego UE” w rozumieniu TJN (zob. część „Krytyka badań...”).

„Filar II jest o wiele zbyt skomplikowany”

Zarówno wdrażanie filaru II, jak i administrowanie nim uznano za nierealistycznie skomplikowane, zwłaszcza w przypadku krajów rozwijających się, które mogą nie mieć koniecznych zasobów w tym zakresie, na przykład z powodu niewystarczającej liczby pracowników organów podatkowych (Eurodad, 2020; Brown, 2023). Co najważniejsze, zdaniem grup działających w obszarze Sprawiedliwości podatkowej, jeśli zasady GloBE nie będą działać spójnie po wdrożeniu ich w różnych krajach, zachodzi ryzyko powstania „luk”, które mogłyby zostać wykorzystane przez przedsiębiorstwa międzynarodowe. Można argumentować, że zbyt skomplikowane przepisy odbijają się najbardziej na krajach rozwijających się. To z kolei można uznać za przykład tego, jak brak inkluzywności przy ustanawianiu zasad w OECD prowadzi do powstawania przepisów, które zasadniczo nie sprawdzają się w krajach rozwijających się.

Niemniej poziom skomplikowania filaru II jest nie tylko problemem krajów rozwijających się.

Inne zainteresowane strony – politycy, dziennikarze, badacze i wykładowcy akademicki oraz, co najważniejsze, decydenci – również mogą napotkać trudności w wyjaśnianiu niuansów zasad GloBE i rozumieniu ich otoczenia politycznego. W jakim momencie ustawodawstwo podatkowe staje się na tyle skomplikowane, że demokratycznie wybrani ustawodawcy nie są w stanie podejmować świadomych decyzji dotyczących takich norm? Oraz czy filar II osiągnął już taki poziom? Jeśli odpowiedź na to pytanie jest twierdząca (a takie jest zdanie autorki), stopień skomplikowania zmienia się w poważny problem, gdy chodzi o kwestię legitymizacji.

„Uprzywilejowanie krajów rozwiniętych”

Nawet jeśli filar II wdrożono by i stosowano by perfekcyjnie, efekty mimo wszystko mogłyby być niesprawiedliwe, co według niektórych organizacji pozarządowych zajmujących się Sprawiedliwością podatkową mogłoby mieć nieproporcjonalny wpływ na kraje rozwijające się. Można to zilustrować na przykładzie podanym przez sieć Eurodad, która zgłaszała obawy co do podatków wyrównawczych, ponieważ zasada IIR (opierająca się na państwach rezydencji podatkowej) byłaby niekorzystnym rozwiązaniem dla krajów Globalnego Południa, ponieważ często są to kraje źródła. Sieć Eurodad stwierdziła wobec tego, że „wszelka hierarchia między różnymi systemami norm (...) powinna nadać priorytet zasadom dotyczącym kraju źródła”, ponieważ „kraje rozwijające się są przede wszystkim krajami źródła” (Eurodad, 2020, s. 6).

Eurodad wspominała o tym samym problemie w 2024 r.⁹: „Pojawiły się poważne obawy dotyczące niesprawiedliwości podziału praw do opodatkowania zysków korporacji międzynarodowych

między krajami. Dotyczą one w szczególności stroniczości na rzecz bogatszych krajów (głównie członków OECD) kosztem krajów rozwijających się”. Jak zauważa ONZ w raporcie *World Economic Situation and Prospects* [Sytuacja gospodarcza i perspektywy na świecie] z 2022 r., „głównymi beneficjentami prawdopodobnie będzie niewielka liczba krajów rozwiniętych, które posiadają międzynarodowe siedziby główne, co podważa zasadę sprawiedliwości przyjętą jako podstawę porozumienia”. Obawy te zapoczątkowały kampanię społeczeństwa obywatelskiego pod przewodnictwem Globalnego Południa wzywającą do „odrzucenia układu bogaczy”. W miarę jak zasady filaru II były dopracowywane pod koniec 2022 r., wzbudzały dodatkowo niepokój, że głównymi beneficjentami porozumienia będą w rzeczywistości kraje, które są powszechnie określane mianem „centrów finansowych” lub po prostu „rajów podatkowych” (Eurodad, 2024).

„Uprzywilejowanie działalności gospodarczej”

Kolejnym problemem jest rzekome faworyzowanie działalności gospodarczej przez OECD. W przeciwieństwie do BIAC (Business at OECD¹⁰) oraz TUAC (Trade Union Advisory Committee [Komitet Doradczy ds. Związków Zawodowych] przy OECD Watch) (OECD Watch, b.d. b) organizacje zajmujące się Sprawiedliwością podatkową nie mają specjalnego statusu doradczego w OECD¹¹. Konsekwencje tego dla filaru II i innych globalnych

¹⁰ Do 2020 r. jednostka Business in Europe działała pod nazwą Business and Industry Advisory Committee [Komitet Doradczy ds. Działalności Gospodarczej i Przemysłu] przy OECD.

¹¹ Co ciekawe, grupa o nazwie OECD Watch jest „formalnie uznawana za przedstawiciela społeczeństwa obywatelskiego w Komitecie OECD, który promuje wytyczne OECD dla przedsiębiorstw międzynarodowych w kwestii odpowiedzialnego prowadzenia działalności gospodarczej (Wytyczne)” (OECD Watch, b.d., b.d. b). Jednakże organizacja OECD Watch nie została (wyraźnie) wymieniona na stronach internetowych OECD dotyczących filaru II. W prywatnej korespondencji z autorką OECD Watch potwierdziła, że nie jest zaangażowana w prace

⁹ Wraz z ActionAid Bangladesh, Asian Peoples' Movement on Debt and Development (APMDD), Centro de Derechos Económicos y Sociales (CDES) (Ekwador), Jubilee Caribbean, Jesuit Center for Theological Reflection (JCTR) (Zambia), Oxfam Morocco, Red Latinoamericana por Justicia Económica y Social (LATINDADD), Tax Justice Network Africa (TJN-A).

reform podatkowych nie wynikają jasno z treści zamieszczonych na stronie internetowej OECD. Nie jest wiadome autorce, jaki wpływ należy w tym zakresie przypisać różnym zainteresowanym stronom, w tym grupom zajmującym się Sprawiedliwością podatkową oraz biznesem.

Kwestia ta przypomina problem pracowników przechodzących przez „drzwi obrotowe” między OECD a sektorem prywatnym (Corporate Europe Observatory, 2018) bez żadnego okresu przejściowego (TJN, 2024a)¹², co wzbudza obawy w kwestii ich uczciwości (Christians, 2017). Trudno powiedzieć, czy te zastrzeżenia natury etycznej są uzasadnione. Jednakże samo podejrzenie nieetycznego zachowania stanowi problem dla OECD, ponieważ podważa zaufanie pokładane w organizacji przez zainteresowane strony.

„Filar II nie sprzyja przyciąganiu inwestycji zagranicznych”

Kolejnym powodem do niepokoju jest wpływ filaru II na suwerenność podatkową krajów rozwijających się, na przykład jeśli chodzi o oferowanie zachęt podatkowych dla dużych projektów inwestycyjnych („wakacje podatkowe”) (Brown, 2023; Tandon, 2022). Filar II ma na celu zapobiec „wyściłowaniu do dna”, który potencjalnie mógłby zagrozić zdolności krajów rozwijających się do przyciągania inwestycji zagranicznych za pomocą ich własnych systemów podatkowych. Co więcej, jak zauważyli Shu-Yu Oei i Diane Ring: „argumentowanie, że filar II wyeliminuje konkurencję podatkową **między krajami rozwijającymi się**, pomija sedno problemu, który polega na tym, że filar II nie zwiększy zdolności krajów rozwijających się do utrzymania konkurencyjnej pozycji pod względem podatkowym w stosunku do krajów rozwiniętych, a *de facto* może ją obniżyć” (Oei, Ring,

2024). Podobnie jak w przypadku kwestii „luk” i 15% stawki podatkowej (części „Minimalna 15% stawka...” i „Wyłączenie odnoszące się do...” merytoryczna ocena kwestii inwestycji zagranicznych nie jest analizowana.

„W rzeczywistości filar II nie jest inkluzywny”

Tradycyjnie OECD jest organizacją zrzeszającą wybraną grupę krajów rozwiniętych. Na papierze wprowadzanie Otwartych ram przebiega inkluzywnie. W praktyce istotne pytania dotyczące inkluzywności globalnego podejmowania decyzji w kwestiach podatkowych pozostają bez odpowiedzi. Dotyczy to w szczególności udziału krajów rozwijających się (Christensen, Hearson, Randriamanalina, 2020; Eurodad 2022; APMDD, 2023). Poniższy fragment pochodzący z raportu: *Litany of Failure: the OECD's Stewardship of International Taxation* [Litania porażek: opodatkowanie międzynarodowe pod rządami OECD] (TJN, 2024) podsumowuje wiele kluczowych obaw (dotyczących również filaru II) i dlatego warto go przytoczyć (wyróżnienie dodane):

Z punktu widzenia dekolonizacji prawo do samostanowienia w połączeniu z prawem do rozwoju wymaga, aby globalna koordynacja i współpraca w obszarze opodatkowania przebiegały ze świadomością braku równowagi sił pomiędzy krajami Globalnej Północy i Globalnego Południa, które wynikają ze spuścizny niewolnictwa i kolonializmu. Zamiast zapewnić tym najbardziej poszkodowanym przez nielegalne przepływy finansowe i inne agresywne praktyki unikania opodatkowania możliwość udziału w tym procesie w trybie, który ma znaczenie, **OECD uciekła się do podstępów, aby mogli oni uczestniczyć jedynie na papierze, ale nie w rzeczywistości**. Ponadto OECD traktuje »jurysdykcje« takie jak Brytyjskie Wyspy Dziewicze (które nie są suwerennym państwem) na równych zasadach tak samo jak suwerenne państwa *bona fide*. W efekcie wiele byłych mocarstw kolonialnych, takich jak Francja, Wielka Brytania i Holandia, miało nieproporcjonalnie więcej głosów, gdy postanowiono zawrzeć globalny układ podatkowy.

nad filarem II. Być może ułatwi to dostęp organizacjom zajmującym się Sprawiedliwością podatkową.

¹² TJN podaje przykład przejścia w 2022 r. Pascala Saint-Amansa (wieloletniego szefa Centre for Tax Policy and Administration [Centrum Polityki i Administracji Podatkowej] w OECD) do firmy lobbingowej z sektora prywatnego Brunswick Group.

Co więcej, OECD nie jest usankcjonowanym prawnie forum dla negocjacji tego rodzaju, ponieważ jej kluczowymi członkami są jedne z najbogatszych i najpotężniejszych narodów świata (w tym wiele byłych mocarstw kolonialnych). Organizacja ta nie przestrzegała podstawowych standardów dotyczących uczestnictwa, ponoszenia odpowiedzialności i transparentności, a tym samym urzeczywistniła, podtrzymywała i prawdopodobnie wzmocniła międzynarodowe struktury wyzysku i zniewolenia zakorzenione w rasiistowskiej kolonialnej architekturze wykorzystywania gospodarczego. **Dającym się przewidzieć efektem takiego nieprzejrzystego i wykluczającego podejścia do sprawowania rządów nad krytycznym dobrem publicznym, czyli dochodami podatkowymi, jest porozumienie, które poważnie naruszy prawa człowieka narodów Globalnego Południa, które są w przeważającej mierze rasy innej niż biała** (TJN, 2024a, s. 10).

Cytowane powyżej fragmenty pokazują, w jaki sposób w opinii TJN inkluzywność stanowi część znacznie szerszej historycznej rzeczywistości ludności kolonialnej i konsekwencji tej rzeczywistości. Z tej perspektywy prawdziwa inkluzywność wymaga znacznie bardziej fundamentalnego liczenia się z nierównowagą sił światowych. Ustanowienie Otwartych ram, w których kraje rozwijające się w teorii mogą działać na równych zasadach, to po prostu za mało. Jest to jeden z powodów, dla których organizacje zajmujące się Sprawiedliwością podatkową opowiadają się obecnie za konwencją podatkową ONZ, w której upatrują sposobu na stworzenie sprawiedliwego systemu, jaki działałby również na rzecz krajów rozwijających się.

„Filar II narusza prawa człowieka”

Kolejnym problemem jest zależność między filarem II a prawami człowieka (TJN, 2021). Ta kwestia wymaga pewnych wyjaśnień. Fundamentalny fakt, że zachodzą interakcje między podatkami a prawami człowieka rozumiany jest intuicyjnie, jeśli chodzi o kwestie związane z podstawowymi jednostkowymi prawami człowieka (np. prawa

własności, do prywatności i równego traktowania poszczególnych podatników). Ponadto podatki mogą być powiązane ze zbiorowymi prawami człowieka (np. prawem do edukacji, ochrony i przebywania w bezpiecznym środowisku) (Kokott, Pistone, 2022, s. 71 i nast.; Initiative for Human Rights Principles in Fiscal Policy, 2021). Oddziaływanie drugiego rodzaju praw człowieka jest prawdopodobnie mniej ewidentne niż oddziaływanie pierwszego typu.

Z punktu widzenia Sprawiedliwości podatkowej unikanie opodatkowania przez przedsiębiorstwa międzynarodowe krzyżuje się z prawami człowieka, ponieważ „opodatkowanie i polityka fiskalna odgrywają kluczową rolę w redystrybucji bogactwa i zasobów, zwalczaniu ubóstwa i nierówności oraz przewyżczeniu historycznej spuścizny opresji zakorzenionej w niewolnictwie, kolonializmie i apartheidzie” (TJN, 2024a, s. 4). Kraje potrzebują dochodów, aby wypełnić swoje zobowiązania wynikające np. z traktatów dotyczących praw człowieka. Niewystarczająca ilość środków może skutkować zniknięciem usług publicznych, z jakich korzystają bardziej marginalizowani członkowie społeczeństwa, którzy są niedostatecznie reprezentowani w procesie kształtowania polityki i prawdopodobnie bardziej uzależnieni od wydatków publicznych. Unikanie opodatkowania może być zatem uznawane za działanie dyskryminacyjne (Warris et al., 2022 i 2023). W tym sensie uchylanie się od opodatkowania oraz podejmowanie środków, które nie są w stanie ograniczyć tego procederu, można uznać za kwestie związane z prawami człowieka (Holland, 2024; GATJ, 2023).

W latach 2022 i 2023 grupa czołowych referentów ONZ ds. praw człowieka z Attiyą Waris na czele przyjęła podobną linię rozumowania w dwóch listach skierowanych do OECD, wyrażając zaniepokojenie rozwiązaniem dwufilarowym. Eksperti ds. praw człowieka argumentowali przede wszystkim, że: a) 15% stawka podatku jest zbyt niska i „spowoduje, że państwa o niskich i średnich dochodach, zwłaszcza w Afryce, stracą znaczną część swoich dochodów, ponieważ ich średnia efektywna stawka podatku od osób praw-

nych jest często znacznie wyższa i waha się w przedziale 20–30%” (Warris et al., 2022, s. 5), oraz że b) zachodzi ryzyko „potencjalnego wyścigu do dna i schodzenia poniżej 15% minimum (...) w przypadku innych części dochodu przedsiębiorstw”, jako że „nie wszystkie zadeklarowane dochody przedsiębiorstw międzynarodowych (...) będą uwzględniane przy wyliczaniu 15%” (Warris et al., 2022). Zdaniem ekspertów ds. praw człowieka doprowadzi to do „pobierania niższych dochodów w krajach rozwijających się, [co] osłabi zdolność państw do wypełniania swoich zobowiązań w zakresie praw człowieka z powodu niezdolności do odpowiedniego finansowania polityki społecznej i usług publicznych niezbędnych dla realizacji praw człowieka, (...) nieproporcjonalnie oddziałując na najbardziej wrażliwe segmenty populacji” (Warris et al., 2022)¹³.

Listy ekspertów ds. praw człowieka stawiają co najmniej dwa pytania. Pierwsze z nich ma fundamentalne znaczenie: Czy wprowadzenie środka, który powoduje uszczuplenie dochodów podatkowych, stanowi naruszenie praw człowieka, jeżeli zuboża to sektor publiczny? Byłoby to daleko idące i kontrowersyjne stwierdzenie oraz wymagałoby dalszych badań. Po drugie, zakładając, że na pierwsze pytanie udzielono odpowiedzi twierdzącej, czy filar II faktycznie w ogólnym

rozrachunku doprowadzi do obniżenia poziomu podatku w danym kraju? Punktu tego nie wyjaśniono konkretnie w listach, co sprawia, że zarzut, jakoby filar II pomniejszał dochody, jest trudny do zweryfikowania, a tym samym mniej przekonujący (Kuźniacki, 2024).

„Organizacja Narodów Zjednoczonych oferuje lepszą alternatywę”

Ostatni punkt stanowi nie tyle krytykę filaru II, co argument przemawiający za alternatywą: nową globalną konwencją podatkową w ONZ. W momencie pisania tego artykułu toczy się dyskusja polityczna na temat tego, czy ONZ powinna odgrywać jakąś rolę w obszarze opodatkowania międzynarodowego (Rita, Mataba, 2025). Określa się to również mianem zawierania „Ramowej konwencji Narodów Zjednoczonych w sprawie międzynarodowej współpracy podatkowej”, czyli jest to coś, za czym organizacje zajmujące się Sprawiedliwością podatkową opowiadają się od dawna. TJN pisze, że „zawarcie konwencji podatkowej ONZ umożliwiłoby ustanawianie międzynarodowych przepisów podatkowych w prawdziwie reprezentatywnym trybie w ONZ, który odzwierciedlałby potrzeby krajów z całego świata zamiast pragnień nielicznych potężnych i bogatych” (TJN, 2020b).

Pytanie brzmi, czy powyższy pogląd nie jest nazbyt optymistyczny. Zawarcie Konwencji podatkowej ONZ jest skomplikowanym procesem z różnych powodów, których omówienie wykracza poza zakres niniejszego artykułu. Obecnie trwają dyskusje polityczne na szczęblu ONZ, a konwencja, choć ambitna, nie wydaje się niemożliwa. Jednak, jak już wcześniej wspomniano, nastanie ery trumpizmu oznacza, że globalny krajobraz podatkowy obecnie się zmienia. W niedawnym wpisie na blogu organizacja TJN donosiła o incydencie, który zdarzył się 3 lutego 2025 r. na początku spotkania negocjacyjnego w sprawie Konwencji podatkowej ONZ, kiedy to delegaci USA wzywali innych delegatów do opuszczenia sali (Chaparro-Hernandez, 2025; Ryding, 2025; UN Web TV, 2025). Jednakże „ten gambit na starcie odniósł odwrotny skutek. Żaden kraj nie poszedł w ślady

¹³ W 2024 r. grupa dziewięciu organizacji społeczeństwa obywatelskiego, w tym TJN i Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe (Center for Economic and Social Rights et al., 2024), wysłała własny list do OECD w sprawie jej (domniemanego) braku odpowiedzi na pytania ekspertów ONZ. Organizacje te wezwały OECD do rzeczywistego udzielenia odpowiedzi ekspertom i upublicznienia wszelkiej korespondencji. OECD odpowiedziała kilka tygodni później (OECD, 2024), ale zdaniem organizacji społeczeństwa obywatelskiego (CSO) nie zajęła się poruszonymi istotnymi kwestiami dotyczącymi praw człowieka (Holland, 2024). Wkrótce potem 46 CSO (tym razem m.in. wraz z Amnesty International, SOMO i OECD Watch) wysłało drugi, bardziej szczegółowy list (Amnesty International et al., 2024). Reakcje społeczeństwa obywatelskiego demonstrują współpracę pomiędzy organizacjami działającymi w obszarze Sprawiedliwości podatkowej i CSO zajmującymi się innymi kwestiami (dotyczącymi praw człowieka). Autorce nic nie wiadomo o odpowiedzi od OECD.

delegata USA, [a delegat] wyszedł sam, skazując USA na izolację” (Chaparro-Hernandez, 2025). Skutki wycofania się Stanów Zjednoczonych na razie pozostają niejasne.

Czy będzie ono oznaczało koniec Konwencji podatkowej ONZ? Czy też nieobecność kraju, który teraz negatywnie ocenia tego typu globalne sprawowanie rządów nad opodatkowaniem, będzie miała dokładnie odwrotny skutek? Według TJN „nieporadne wyjście Trumpa” jest okazją do tego, by pchnąć prace nad konwencją podatkową ONZ do przodu (Medina, 2025). Ma to również znaczenie dla filaru II: dopóki możliwe jest wybranie alternatywy w postaci ONZ, reformy globalnego podatku minimalnego zaproponowanego przez OECD będą prawdopodobnie mniej pilne dla grup zajmujących się Sprawiedliwością podatkową.

Wnioski

W ostatnich latach organizacje pozarządowe zajmujące się Sprawiedliwością podatkową bardzo krytycznie odnosiły się zarówno do globalnego podatku minimalnego, jak i do OECD. Na pierwszy rzut oka jest to zaskakujące – 15% podatek minimalny nakładany na przedsiębiorstwa międzynarodowe wydaje się idealnie odpowiadać kluczowym celom dotyczącym Sprawiedliwości podatkowej, takim jak zapobieganie unikaniu opodatkowania oraz gwarantowanie, że wszystkie firmy uczciwie płacą swoją część. Można by racjonalnie zakładać, że filar II będzie atrakcyjnym rozwiązaniem dla organizacji takich jak Tax Justice Network czy Global Alliance for Tax Justice. W rzeczywistości jednak filar II wydaje się być w przeważającej mierze negatywnie odbierany przez społeczność zajmującą się Sprawiedliwością podatkową. Dlaczego?

Po zwięzłym nakreśleniu kontekstu prawnego i koncepcji Sprawiedliwości podatkowej wskazano dziesięć powodów – po części się pokrywających – które mogą służyć za podstawę do przyszłej refleksji. Te dziesięć punktów to:

1. OECD jest klubem dla bogatych krajów.
2. Minimalna 15% stawka jest zbyt niska.
3. Wyłączenie odnoszące się do ekonomicznej istoty transakcji stwarza lukę.
4. Filar II jest o wiele zbyt skomplikowany.
5. Uprzywilejowanie krajów rozwiniętych.
6. Uprzywilejowanie działalności gospodarczej.
7. Filar II nie sprzyja przyciąganiu inwestycji zagranicznych.
8. W rzeczywistości filar II nie jest inkluzywny.
9. Filar II narusza prawa człowieka.
10. Organizacja Narodów Zjednoczonych oferuje lepszą alternatywę.

Każde z powyższych zagadnień wymaga dalszego omówienia. Wyrażają one krytykę wobec istniejących pomysłów w obszarze globalnego opodatkowania i zachęcają do refleksji nad szeroką gamą tematów, takich jak sprawowanie rządów nad opodatkowaniem czy też prawa człowieka, klimat i równość. Organizacje zajmujące się Sprawiedliwością podatkową są ważnymi interesariuszami z obszaru społeczeństwa obywatelskiego. Nie trzeba się zgadzać z TJN czy GATJ, aby pochylić się nad ich pomysłami – choćby po to, by udowodnić, że są one niesłuszne. Lepsze zrozumienie dziesięciu obszarów krytyki filaru II w dłuższej perspektywie mogłoby się przyczynić do poprawy funkcjonowania opodatkowania międzynarodowego.

A.F. Gunn, LL.M, MA (Cambridge) jest holenderską ekspertką w dziedzinie podatków. Wykłada etykę podatkową oraz państwowe wsparcie fiskalne na uniwersytetach w Maastricht, Rotterdamie i Curaçao. Jest partnerką-założycielką Gunn Tax Communication, a także części HHP Chambers. Autorka pragnie podziękować za pomoc Aleksowi Cobhamowi oraz dwóm anonimowym recenzentom. Autorka ponosi odpowiedzialność za wszelkie popełnione błędy.

Bibliografia

- Amnesty International et al. (2024). *Second CSO letter to OECD re: Human rights experts* [Drugi list organizacji społecznych do OECD re: eksperci ds. praw człowieka], <https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2024/11/19-August-2024-Civil-Society-Letter-to-the-OECD-regarding-adverse-human-rights-impact-of-two-pillar-proposals-1.pdf> (dostęp: 24.02.2025).
- APMDD (2023). *Asia Days of Action for Tax Justice 18-22 September 2023* [Azjatyckie Dni Działania na rzecz Sprawiedliwości Podatkowej, 18-22 września 2023 r.], <https://apmdd.org/?s=asia+days+of+action&submit=Searchhttps://apmdd.org/?s=asia+days+of+action&submit=Search> (dostęp: 24.02.2025).
- Bank Światowy (b.d.). *Civil society* [Społeczeństwo obywatelskie], <https://www.worldbank.org/en/about/partners/civil-society> (dostęp: 23.02.2025).
- Biały Dom (2025). *The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) Global Tax Deal (Global Tax Deal)* [Globalny układ podatkowy Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)], <https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/> (dostęp: 23.02.2025).
- Britannica money (b.d.). <https://www.britannica.com/money/Washington-consensus> (dostęp: 23.02.2025).
- Brown, C. (2023). *A global minimum tax: is Pillar Two fair for developing countries?* [Globalny podatek minimalny: czy filar II jest sprawiedliwy dla krajów rozwijających się?] – ICTD, <https://www.ictd.ac/blog/global-minimum-tax-pillar-two-fair-developing-countries> (dostęp: 24.02.2025).
- Center for Economic and Social Rights et al. (2024). *Letter to OECD on failure to respond to UN human rights experts* [List do OECD w sprawie nieudzielenia odpowiedzi ekspertom ONZ ds. praw człowieka], https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2024/11/CSO_letter_OECD_may2024.pdf (dostęp: 24.02.2025).
- Chaparro-Hernandez, S. (2025). *Trump's walkout fumble is a golden window to push ahead with a UN tax convention* [Nieporadne wyjście Trumpa wspaniałą okazją do pchnięcia do przodu konwencji podatkowej ONZ], <https://taxjustice.net/2025/02/05/trumps-walkout-fumble-is-a-golden-window-to-push-ahead-with-a-un-tax-convention/> (dostęp: 24.02.2025).
- Christensen, R.C., Hearson, M., Randriamanalina, T. (2020). *At the table, off the menu?: Assessing the Participation of Lower-Income Countries in Global Tax Negotiations* [Przy stole, ale nie w menu? Ocena uczestnictwa krajów o niższych dochodach w globalnych negocjacjach podatkowych], International Centre for Tax & Development, <https://www.ictd.ac/publication/at-table-off-menu-assessing-participation-lower-income-countries-global-tax-negotiations/> (dostęp: 24.02.2025).
- Christian Aid and Tax Justice Network Africa (2014). *Africa rising?: Inequalities and the essential role of fair taxation* [Afryka powstaje? Nierówności i zasadnicza rola sprawiedliwego opodatkowania], <https://www.christianaid.org.uk/sites/default/files/2022-09/africa-rising-inequalities-essential-role-fair-taxation-february-2014.pdf> (dostęp: 23.02.2025).
- Christians, A. (2013). *Tax activists and the global movement for development through transparency* [Działacze podatkowi i globalny ruch na rzecz rozwoju poprzez transparentność]. Edward Elgar Publishing eBooks, <https://doi.org/10.4337/9780857930019.00024>.
- Christians, A. (2017). Trust in the tax system: The problem of lobbying [Zaufanie do systemu podatkowego: problem lobbingu]. W: *Building Trust in Taxation* [Budowanie zaufania wobec opodatkowania], Peeters, H. Gribnau, Badisco (eds.). Intersentia, s. 151–172. <https://doi.org/10.1017/9781780684734.009>.
- Christians, A., Van Apeldoorn, L. (2018). The OECD Inclusive framework [Otwarte ramy OECD], SSRN *Electronic Journal* [preprint], <https://doi.org/10.2139/ssrn.3393140>.
- Corporate Europe Observatory (2018). *Accounting for influence: How the Big four are embedded in EU policy-making on tax avoidance* [Wyjaśnienie wpływu: w jaki sposób Wielka czwórka uczestniczy w kształtowaniu polityki UE w zakresie unikania opodatkowania], <https://corporateeurope.org/sites/default/files/tax-avoidance-industry-lobby-low-res.pdf> (dostęp: 24.02.2025).
- Dallyn, S. (2016). An examination of the political salience of corporate tax avoidance: A case study of the Tax Justice Network [Badanie politycznego znaczenia unikania podatku dochodowego od osób prawnych: studium przypadku organizacji Tax Justice Network], *Accounting Forum*, 41(4), s. 336–352, <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.12.002>.
- De Cogan, D., Harris, P. (2020). *Tax justice and tax law: Understanding Unfairness in Tax Systems* [Sprawiedliwość podatkowa i prawo podatkowe: zrozumieć niesprawiedliwość w systemach podatkowych]. Hart Publishing.
- Elbra, A. (2018). *Activism and the 'new' politics of tax justice* [Aktywizm i „nowa” polityka sprawiedliwości podatkowej]. Edward Elgar Publishing eBooks, <https://doi.org/10.4337/9781788114974.00011>.
- Englisch, J. (2023). *Pillar 2: QDMTT or Safe Harbour Domestic Minimum Top-Up Tax (SHDMTT)?* [Filar II: QDMTT czy minimalny podatek wyrównawczy Safe Harbour (SHDMTT)?], <https://kluwertaxblog.com/2023/11/02/pillar-2-qdmtt-or-safe-harbour-domestic-minimum-top-up-tax-shdmtt/> (dostęp: 23.02.2025).
- Essers, P.H.J. (2014). International tax justice between Machiavelli and Habermas (Klaus Vogel Lecture 2013) [Międzynarodowa sprawiedliwość podatkowa między Machiavellim a Habermasem], *Bulletin for International Taxation*, 68, s. 54–66, <https://research.tilburguniversity.edu/en/publications/international-tax-justice-between-machiavelli-and-habermas-klaus->.
- Eurodad (2020). *CSO submission to the public consultation on the reports on the Pillar One and Pillar Two blueprints* [Przekazanie informacji przez organizacje społeczne dla celów konsultacji publicznych sprawie raportów na temat planów dotyczących filaru I i filaru II], https://www.eurodad.org/cso_submission_to_the_public_consultation_on_the_reports_on_

- the_pillar_one_and_pillar_two_blueprints (dostęp: 23.02.2025).
- Eurodad (2024). *Financing Development? An assessment of domestic resource mobilisation, illicit financial flows and debt management* [Finansowanie rozwoju? Ocena mobilizacji zasobów krajowych, niedozwolonych przepływów finansowych i zarządzania długiem], https://www.eurodad.org/financing_development_an_assessment_of_domestic_resource_mobilisation_illicit_financial_flows_and_debt_management (dostęp: 24.02.2025).
- Forstater, M., Christensen, R.C. (2017). New players, new game, The role of the public and political debate in the development of action on international tax issues [Nowi gracze, nowa gra. Rola debaty publicznej i politycznej w rozwoju działań w zakresie międzynarodowych zagadnień podatkowych], *dokument badawczy Europejskiego Forum Polityki Podatkowej* [preprint].
- Fung, S. (2017). The questionable legitimacy of the OECD/G20 BEPS project [Wątpliwa legitymizacja projektu OECD/G20 w zakresie BEPS], *Erasmus Law Review*, 10(2), <https://doi.org/10.5553/elr.000085>.
- GATJ (2023). *Why is tax justice an integral part of the struggle for women's rights? – Global Tax Justice* [Dlaczego sprawiedliwość podatkowa jest integralną częścią walki o prawa kobiet? Globalna sprawiedliwość podatkowa], <https://globaltaxjustice.org/news/why-is-tax-justice-an-integral-part-of-the-struggle-for-womens-rights/> (dostęp: 24.02.2025).
- GATJ (b.d. a). *Our members – Global Tax Justice* [Nasi członkowie – globalna sprawiedliwość podatkowa], <https://globaltaxjustice.org/our-members/> (dostęp: 23.02.2025).
- GATJ (b.d. b). *About GATJ – Global Tax Justice* [O GATJ – globalna sprawiedliwość podatkowa], <https://globaltaxjustice.org/about-gatj/> (dostęp: 23.02.2025).
- GATJ (b.d. c). *The “deal of the rich” will not benefit developing countries, GATJ statement on the forthcoming G7-G20-OECD deal* [„Układ bogaczy” nie przyniesie korzyści krajom rozwijającym się; oświadczenie GATJ w sprawie nadchodzącego porozumienia G7-G20-OECD], <https://globaltaxjustice.org/wp-content/uploads/2022/08/2021-10-08-GATJ-Statement-on-the-G7-G20-OECD-tax-deal-081021-EN-PDF.pdf> (dostęp: 23.02.2025).
- Grilli, S., Weber, D. (eds.) (2024). *Annotations on the OECD Global Anti-Base Erosion Model Rules* [Adnotacje dotyczące globalnych modelowych zasad OECD przeciwdziałających erozji podstawy opodatkowania]. Wolters Kluwer.
- Grupa monitorująca BEPS (2020). *Submission on the Pillar One and Pillar Two blueprints – the BEPS Monitoring Group* [Przekazanie informacji w sprawie planów działania dotyczących filaru I i filaru II – Grupa monitorująca BEPS], <https://www.bepsmonitoringgroup.org/news/2020/12/15/submission-on-the-pillar-one-and-pillar-two-blueprints> (dostęp: 23.02.2025).
- Haslehner, W. (2023). The costs of Pillar 2: Legitimacy, Legality, and lock-in [Koszty filaru II: legitymizacja, legalność i blokada technologiczna], *INTERTAX*, 51(10).
- Hearson, M. (2021). *Imposing Standards: The North-South dimension to global tax politics* [Narzucanie standardów: wymiar Północ-Południe globalnej polityki podatkowej], <https://estadisticas.repositorioinstitucional.buap.mx/handle/20.500.12371/12987>.
- Holland, L. (2024). *Joint statement: It's time for the OECD to walk the talk on human rights* [Wspólne oświadczenie: nadszedł czas, aby OECD przekuła słowa na temat praw człowieka w czyn], <https://taxjustice.net/2024/11/21/joint-statement-its-time-for-the-oecd-to-walk-the-talk-on-human-rights/> (dostęp: 24.02.2025).
- Holland, L. (2024). *OECD tax reforms risk violating human rights law, UN experts warn in special intervention – Tax Justice Network* [Reformy podatkowe OECD stwarzają ryzyko naruszenia praw człowieka – eksperci ONZ ostrzegają w specjalnej interwencji; organizacja Tax Justice Network], <https://taxjustice.net/press/oecd-tax-reforms-risk-violating-human-rights-law-un-experts-warn-in-special-intervention> (dostęp: 24.02.2025).
- ICRICT (2024). *ICRICT evaluation of the OECD/G20 two-pillar solution* [Ocena ICRICT rozwiązania dwufilarowego OECD/G20], <https://www.icrict.com/international-tax-reform/icrict-evaluation-of-the-oecd-g20-two-pillar-solution-2/> (dostęp: 23.02.2025).
- ICRICT (2025). *Talking tax justice at the Vatican* [Rozmowy o sprawiedliwości podatkowej w Watykanie], <https://www.icrict.com/corporate-taxation/talking-tax-justice-at-the-vatican> (dostęp: 07.02.2025).
- Initiative for Human Rights Principles in Fiscal Policy [Inicjatywa na rzecz zasad dotyczących praw człowieka w polityce fiskalnej] (2021). *Principles for Human Rights in Fiscal Policy* [Zasady dotyczące praw człowieka w polityce fiskalnej], <https://derechospolitica.fiscal.org/en/> (dostęp: 24.02.2025).
- Kokott, J., Pistone, P. (2022). *Taxpayers in international law: International minimum standards for the protection of taxpayers' rights* [Podatnicy w prawie międzynarodowym: międzynarodowe minimalne standardy ochrony praw podatników]. Hart Publishing.
- Krebs, J., et al. (2021). *Report in the BEPS Inclusive framework of the OECD* [Sprawozdanie w sprawie Otwartych ram OECD w zakresie BEPS], <https://www.somo.nl/wp-content/uploads/2021/11/Final-Report-IRSP-SOMO-August-2021.pdf>.
- Kurian, A. (2022). The evolution of international tax regime and the OECD Two-Pillar solution: Analysis from a developing country perspective [Ewolucja międzynarodowego reżimu podatkowego i rozwiązanie dwufilarowe OECD: analiza z perspektywy krajów rozwijających się], *Journal of Economic Issues*, 1(1), s. 61–71, <https://doi.org/10.56388/ei220808>.
- Kuźniacki, B. (2024). Post w serwisie LinkedIn na temat listu ekspertów ONZ w dziedzinie praw człowieka do OECD, https://www.linkedin.com/posts/blazejkuzniacki_on-22-december-2023-the-group-of-united-activity-7153362229109604353-yFJS (dostęp: 24.02.2025).
- Latindadd (2021). *OECD-led inclusive framework: behind closed doors and outside the UN – Latindadd* [Otwarte ramy z OECD na czele: za zamkniętymi drzwiami i poza ONZ – Latindadd], <https://latindadd.org/justicia-fiscal/oecd-led-inclusive-framework-behind-closed-doors-and-outside-the-un/> (dostęp: 23.02.2025).

- Mansour, M.B. (2020). *Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy: our submission to OECD consultation* [Mierzenie się z wyzwaniami podatkowymi związanymi z cyfryzacją gospodarki: nasz wkład w konsultacje z OECD], <https://taxjustice.net/2019/03/15/submission-to-oecd-consultation-on-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy%E2%80%8B/>.
- Medina, B. (2025). „Trump pulled the US out of global tax agreements and negotiations. It may backfire. – ICIJ” [Trump odsunął USA od globalnych porozumień i negocjacji podatkowych. To może być strzał w kolano – ICIJ], Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarstwa Śledczego, 19 lutego, <https://www.icij.org/news/2025/02/trump-pulled-the-u-s-out-of-global-tax-agreements-and-negotiations-it-may-backfire/>.
- Mosioma, A., et al. (2020). *Time for developing countries to go beyond the OECD-led tax reform!* [Czas, aby kraje rozwijające się wyszły poza ramy reformy podatkowej pod przewodnictwem OECD!], <https://globaltaxjustice.org/news/time-for-developing-countries-to-go-beyond-the-oecd-led-tax-reform/> (dostęp: 23.02.2025).
- Mosquera Valderrama, I. (2023). *Global Tax Governance: Legitimacy and inclusiveness*: [Globalne sprawowanie rządów w zakresie podatków: legitymizacja i inkluzywność], wykład inauguracyjny, Uniwersytet w Lejdzie.
- Murphy, R. (2023). *The Tax Justice Network's State of Tax Justice Report is hopelessly misleading, yet again. Funding the future* [Raport organizacji Tax Justice Network o stanie sprawiedliwości podatkowej znów jest beznadziejnie mylący. Finansowanie przyszłości], 25 lipca 2023 r., <https://www.taxresearch.org.uk/Blog/2023/07/25/the-tax-justice-networks-state-of-tax-justice-report-is-hopelessly-misleading-yet-again/> (dostęp: 23.02.2025).
- Neidle, D. (2023). Does tax abuse by multinationals and the wealthy cost the world \$5 trillion? [Czy nadużycia podatkowe międzynarodowych koncernów i bogaczy kosztują świat pięć bilionów dolarów?], *Tax Policy Associates*, 25 lipca, <https://taxpolicy.org.uk/2023/07/25/tjn/> (dostęp: 23.02.2025).
- OECD (2015). *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final report, OECD/G20 base erosion and profit shifting project* [Ocena i monitorowanie BEPS, Działanie 11 – Raport końcowy z 2015 r., projekt OECD/G20 dotyczący erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków], <https://doi.org/10.1787/9789264241343-en>.
- OECD (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, OECD/G20 base erosion and profit shifting project* [Wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji – Raport w sprawie planu odnoszącego się do filaru II, projekt OECD/G20 dotyczący erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków], <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>.
- OECD (2021). *Statement on a Two-Pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy* [Oświadczenie w sprawie rozwiązania dwufilarowego mającego na celu zmierzenie się z wyzwaniami podatkowymi wynikającymi z cyfryzacji gospodarki], <https://doi.org/10.21684/2412-2343-2022-9-4-41-63>.
- OECD (2023). *The Pillar Two Rules in a Nutshell* [Zasady filaru II w pigułce], <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf> (dostęp: 23.02.2025).
- OECD (2024). *Letter by M. Corwin responding to CSO letter on UN human rights experts: Ref:MC/MH/lc(2024)39* [List M. Corwina w odpowiedzi na list organizacji społecznych dotyczący ekspertów ONZ ds. praw człowieka: nr: MC/MH/lc(2024)39], https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2024/11/OECD_reply_CSOs_2July2024.pdf (dostęp: 24.02.2025).
- OECD (b.d.). *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)* [Erozja podstawy opodatkowania i przenoszenie zysków (BEPS)], <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html> (dostęp: 23.02.2025).
- OECD Watch (b.d. a). *O nas – Globalna sieć społeczeństwa obywatelskiego – OECD Watch*, <https://www.oecdwatch.org/about-us/> (dostęp: 24.02.2025).
- OECD Watch (b.d. b). *Grupy doradcze – OECD Watch*, <https://www.oecdwatch.org/oecd-ncps/stakeholders/> (dostęp: 24.02.2025).
- Oei, S., Ring, D.M. (2024). The conflictual core of global tax cooperation [Konfliktowy rdzeń globalnej współpracy podatkowej], *World Tax Journal*, 16(4), <https://doi.org/10.59403/1attv49>.
- OnThinkTanks (2023). *Tracing the history of tax justice: An Independent Assessment of 20 Years of the Tax Justice Network* [Śladami historii sprawiedliwości podatkowej: niezależna ocena 20 lat działalności organizacji Tax Justice Network], 2003–2023, <https://onthinktanks.org/project/20-year-evaluation-for-the-tax-justice-network/>.
- Oxfam International (2021). *OECD tax deal is a mockery of fairness* [Układ podatkowy OECD to kpina ze sprawiedliwości], <https://www.oxfam.org/en/press-releases/oecd-tax-deal-mockery-fairness-oxfam> (dostęp: 23.02.2025).
- Peters, C. (2023). The legitimacy of the OECD'S work on Pillar two: An analysis of the overconfidence in a 'Devilish Logic' [Legitymizacja prac OECD nad filarem II: analiza pokładania nadmiernej pewności w diabelską logikę], *Intertax*, 51(Issue 8/9), s. 554–571, <https://doi.org/10.54648/taxi2023057>.
- PSI (2021). *G20 Agreement on international taxation* [Porozumienie G20 w sprawie opodatkowania międzynarodowego], <https://publicservices.international/resources/publications/g20-agreement-on-international-taxation?id=12176&lang=en> (dostęp: 23.02.2025).
- PSI (b.d.). *Network of Unions for Tax Justice* [Sieć związków na rzecz sprawiedliwości podatkowej], <https://publicservices.international/resources/page/network-of-unions-for-tax-justice?id=14392&lang=en> (dostęp: 23.02.2025).
- Raport w sprawie Zrównoważonego Rozwoju (b.d.). *Holandia*, <https://dashboards.sdindex.org/profiles/netherlands> (dostęp: 23.02.2025).
- Rita, E., Mataba, K. (2025). *UN convention on tax: What happened at recent negotiations, and what's next?* [Konwencja ONZ w sprawie opodatkowania: co się wydarzyło podczas ostatnich negocjacji i co dalej?]

- Międzynarodowy Instytut Zrównoważonego Rozwoju (IISD), <https://www.iisd.org/articles/explainer/United-Nations-International-Tax-Convention-Negotiations> (dostęp: 26.02.2025).
- Ryding, T. (2021). Who is really at the table when global tax rules get decided? [Kto naprawdę ma głos, gdy ustalane są globalne przepisy podatkowe?], *Eurodad*, 18 sierpnia, https://www.eurodad.org/who_is_at_the_table_global_tax_rules_aug_21 (dostęp: 23.02.2025).
- Ryding, T. (2025). „United States walks out of UN tax convention process” [Stany Zjednoczone odcinają się od prac nad konwencją podatkową ONZ], *Eurodad*, 4 lutego, <https://www.eurodad.org/us-walks-out-tax-convention> (dostęp: 24.02.2025).
- Seabrooke, L., Wigan, D. (2018). *Tax justice activists in global wealth chains* [Działacze na rzecz sprawiedliwości podatkowej w globalnych łańcuchach majątkowych], *Edward Elgar Publishing eBooks*, <https://doi.org/10.4337/9781788114974.00013>.
- Seabrooke, L., Wigan, D. (2024). Getting action for global economic justice: the micro-foundations of transnational activism [Działania na rzecz globalnej sprawiedliwości gospodarczej: mikro fundamenty aktywizmu ponadnarodowego], *Socio-Economic Review*, 22(3), s. 1313–1334, <https://doi.org/10.1093/ser/mwado77>.
- Tandon, S. (2022). Policy note: Assessing the impact of Pillar two on developing countries [Uwagi dotyczące polityki: ocena wpływu filaru II na kraje rozwijające się], *Intertax*, 50 (wyd. 12), s. 923–935, <https://doi.org/10.54648/taxi2022094>.
- TaxJusticeNetwork(2020a). *What is tax justice? – Tax Justice Network* [Czym jest sprawiedliwość podatkowa? – Organizacja Tax Justice Network], <https://taxjustice.net/faq/what-is-Tax%20Justice/> (dostęp: 23.02.2025).
- Titus, A. (2022). Global Minimum Corporate Tax: A death knell for African country tax policies? [Globalny minimalny podatek dochodowy od osób prawnych: dzwony pogrzebowe dla polityki podatkowej w krajach afrykańskich?], *Intertax*, 50 (wyd. 5), s. 414–423, <https://doi.org/10.54648/taxi2022038>.
- TJN (2019). *The Tax Justice Network submission to the OECD consultation – Tax Justice Network* [Przedłożenie informacji przez organizację Tax Justice Network w związku z konsultacjami z OECD – organizacja Tax Justice Network], <https://taxjustice.net/reports/the-tax-justice-network-submission-to-the-oecd-consultation/> (dostęp: 23.02.2025).
- TJN (2020b). *UN tax convention – Tax Justice Network* [Konwencja podatkowa ONZ – organizacja Tax Justice Network], <https://taxjustice.net/topics/un-tax-convention> (dostęp: 24.02.2025).
- TJN (2021). *Tax Justice & Human Rights* [Sprawiedliwość podatkowa i prawa człowieka], <https://taxjustice.net/reports/tax-justice-human-rights-the-4-rs-and-the-realisation-of-rights/> (dostęp: 23.02.2025).
- TJN (2023a). *Response to erroneous claims about the State of Tax Justice report* [Odpowiedź na błędne twierdzenia dotyczące raportu o stanie sprawiedliwości podatkowej], <https://taxjustice.net/2023/08/24/response-to-erroneous-claims-about-the-state-of-tax-justice-report/>.
- TJN (2023b). *The State of Tax Justice 2023 – Tax Justice Network* [Stan sprawiedliwości podatkowej 2023 – organizacja Tax Justice Network], 25 lipca 2023 r., <https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2023/> (dostęp: 23.02.2025).
- TJN (2024a). *Litany of failure: the OECD's stewardship of international taxation* [Litania porażek: opodatkowanie międzynarodowe pod rządami OECD], <https://taxjustice.net/reports/litany-of-failure-the-oecd-s-stewardship-of-international-taxation/> (dostęp: 23.02.2025).
- TJN (2024b). Podcasty organizacji Tax Justice Network, *Tax Justice Network podcasts*. <https://podcasts.taxjustice.net/>.
- TJN (b.d. b). *Financial Secrecy Index 2022* [Ranking państw o najbardziej restrykcyjnych zasadach tajemnicy finansowej], <https://fsi.taxjustice.net/> (dostęp: 26.02.2025).
- TJN (b.d.). *Corporate Tax haven Index (CTHI)* [Wykaz rajów podatkowych w zakresie podatku od osób prawnych], <https://cthi.taxjustice.net/full-list> (dostęp: 25.02.2025).
- UN Web TV (2025). (2. posiedzenie) *Międzypaństwowy Komitet negocjacyjny ds. Ramowej konwencji Narodów Zjednoczonych o międzynarodowej współpracy podatkowej*, <https://webtv.un.org/en/asset/k17/k178apsmqg> (dostęp: 24.02.2025).
- Warris, A., et al. (2022). *Letter dated 4 November 2022: Ref.: OL OTH 107/2022* [Pismo z dnia 4 listopada 2022 r. nr. OL OTH 107/2022], <https://spcommreports.ohchr.org/TMResultsBase/DownloadPublicCommunicationFile?gId=27648> (dostęp: 24.02.2025).
- Warris, A., et al. (2023). *Letter dated 22 December 2023, Ref.: OL OTH 145/2023* [Pismo z dnia 22 grudnia 2023 r. nr. OL OTH 145/2023], <https://spcommreports.ohchr.org/TMResultsBase/DownloadPublicCommunicationFile?gId=28676> (dostęp: 24.02.2025).

Abstract

Pillar Two and Tax Justice Movement: 10 Criticisms of the Global Minimum Tax

In recent years, the Tax Justice movement has played an increasingly important role in the area of international taxation, including the OECD's project on Pillar Two. Groups such as the Tax Justice Network (TJN) have been highly critical of the global minimum tax. Why is this? This article identifies ten (technical and policy) criticisms of Pillar Two from a Tax Justice perspective. The article also discusses the concept of Tax Justice, the anatomy of the Tax Justice movement in relation to Pillar Two, the intersection with human rights law, and the relationship with the United Nations' work in this area.

Keywords: Pillar Two, BEPS, OECD, Tax Justice, social movement, non-governmental organization, civil society, fair share, Tax Justice Network, human rights, journalism, United Nations

JEL Classification: K34

Otrzymany: 26 lutego 2025 r.
Zaakceptowany: 4 marca 2025 r.
Opublikowany: 30 czerwca 2025 r.



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

· WYDAWCA ·

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

· KONTAKT ·

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