

Minimalny podatek, maksymalne sprawowanie rządów

Allison Christians*

Celem filaru II OECD było ustanowienie globalnego minimalnego podatku dla dużych międzynarodowych korporacji, ale najbardziej trwały skutek prawdopodobnie wywołała rola, jaką odegrał on w zapoczątkowaniu niekończącego się okresu sprawowania maksymalnych rządów, którym towarzyszy coraz bardziej złożony i fragmentaryczny ponadnarodowy porządek podatkowy, a którego wymienione cechy tylko się nasilają w wyniku niedawnych zmian politycznych w Stanach Zjednoczonych. Ponieważ kraje spoza OECD starają się rozszerzyć zakres swoich wpływów na globalne stosunki podatkowe za pośrednictwem ONZ, kontynuując przy tym współpracę z OECD, namnażanie się komitetów, zgromadzeń oraz forów negocjacyjnych i współpracy pomiędzy organizacjami rządowymi i pozarządowymi dodatkowo komplikuje i tak już złożony proces kształtowania globalnej polityki podatkowej. Polityka handlowa „America First” [Ameryka na pierwszym miejscu] administracji Trumpa i przyjęte w ramach tej polityki stanowisko w sprawie współpracy międzynarodowej jeszcze bardziej skomplikowały tę dynamikę, uwypuklając wyzwania związane z osiągnięciem spójnych globalnych ram podatkowych. Nie sposób przewidzieć, czy ten kolejny okres globalnych stosunków podatkowych doprowadzi ostatecznie do wypracowania lepszej, bardziej sprawiedliwej polityki. Jasne jest, że poza wszelkimi istotnymi reformami polityki, jakie filar II może przynieść, stanowi on część cyklu tworzenia instytucji, który zrodził się z powszechnego niezadowolenia z poprzednich modeli sprawowania rządów, co skłania do stawiania ważnych pytań dotyczących przyszłości międzynarodowych stosunków podatkowych i wartości decentralizacji zależnej od większych nakładów zasobów.

Słowa kluczowe: międzynarodowe opodatkowanie, instytucje, ład korporacyjny, zarządzanie, polityka, prawo międzynarodowe, sieci transnarodowe, uczestnictwo, tworzenie polityki

Kody klasyfikacji JEL: E63, H2, F02, H87, K33, K34, N40, P45, H11, H21, H87, F50, F53, F59, Z13

* Profesor zwyczajna • H. Stikeman, Katedra Prawa Podatkowego, Uniwersytet McGilla • ✉ allison.christians@mcgill.ca • ORCID: 0000-0001-5331-2575

Wprowadzenie

Jako jedna z powiązanych ze sobą inicjatyw przeciwdziałających unikaniu opodatkowania, projekt II filaru Organizacji Współpracy Gospodarczej

i Rozwoju (OECD) miał na celu zlikwidowanie konkurencji podatkowej, jaką znamy, poprzez wprowadzenie gwarantowanego minimalnego podatku dla dużych przedsiębiorstw międzynarodowych (OECD, 2021). Zamiast tego największą zmianą, do

jakiej do tej pory doprowadził filar II, jest odsunięcie OECD od sprawowania globalnych rządów nad podatkami. Niedawno wprowadzona przez administrację Trumpa polityka handlowa „America First”, która potępia kooperatywny multilateralizm na rzecz skoncentrowanego na własnych interesach unilateralizmu, w jeszcze większym stopniu zaburza krajobraz regulacyjny. W miarę postępowania reorganizacji ponadnarodowego porządku podatkowego dziedzictwem filaru II w dającej się przewidzieć przyszłości będzie maksymalne sprawowanie rządów zamiast minimalnych podatków.

Posługuję się terminem „maksymalne sprawowanie rządów” w odniesieniu do szybkiej ekspansji i tak już złożonego ponadnarodowego porządku podatkowego, wynikającej z faktu, że kraje spoza OECD starają się wywierać większy wpływ na kształt przyszłej polityki podatkowej za pośrednictwem Organizacji Narodów Zjednoczonych (ONZ), kontynuując jednocześnie współpracę z OECD przy wdrażaniu polityki podatkowej przeciwdziałającej erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków (BEPS) (Peters, 2025; Dourado, 2025). Odrębne dwustronne negocjacje ze Stanami Zjednoczonymi nadają całej sytuacji trzeci wymiar, który prawdopodobnie będzie niekompatybilny z obydwojema tymi strukturami instytucjonalnymi. Nadciągająca ekspansja sprawowania rządów doprowadzi do zwiększenia nakładów na godziny pracy personelu administracyjnego oraz do wzrostu liczby komitetów i spotkań, a także liczby spisywanych słów na temat międzynarodowego opodatkowania w porównaniu do poprzedniego porządku ponadnarodowego. Będzie to prawdopodobnie oznaczać więcej przedłużających się dyskusji między blokami państw, które mają rozbieżne preferencje polityczne i których zdolność do uzyskiwania preferowanych efektów różni się także zależnie od tego, czy negocjacje prowadzone są przez OECD czy ONZ. Prawdopodobnie więcej czasu zajmie krajom wypracowanie wspólnego stanowiska w sprawie tego, jaką politykę podatkową realizować w pierwszej kolejności i czy w ogóle. Będzie to także oznaczać więcej interakcji pomiędzy OECD, ONZ i być może innymi

powiązаныmi organami, takimi jak Międzynarodowy Fundusz Walutowy (MFW) i stowarzyszone organizacje pozarządowe (Peters, 2025). Należy się spodziewać, że obecny żargon OECD (ten szczególnie sposób wypowiadania się jako organizacja międzyrządowa, która filtruje i zbiera nie-spójne poglądy swoich członków w ramach jednego głosu na temat złożonych tematów), który już jest niezrozumiały, stanie się jeszcze bardziej niejasny, podobnie jak oświadczenia ONZ.

Maksymalne sprawowanie rządów oznacza zatem gwałtowny przyrost tysięcy codziennych działań, interakcji i decyzji, które obecnie kształtują ponadnarodowy porządek podatkowy i napędzają każdy iteracyjny lub powtarzalny cykl tworzenia międzynarodowego prawa podatkowego oraz międzynarodowej polityki podatkowej. Ten okres maksymalnego sprawowania rządów będzie trwał do czasu, aż pojedynczy organ lub proces decyzyjny osiągnie wystarczającą dominację, aby powstrzymać wykorzystywanie zdwojonych zasobów. Równowagę może przynieść umocnienie pozycji przywódczej jednego państwa członkowskiego OECD lub grupy takich państw w nowy (prawdopodobnie mniej widoczny) sposób albo odwrotnie – nowy *status quo*, który sensownie przydzieli przywództwo szerszemu gronu podmiotów. Możliwe jest, że wycofanie się USA z porozumienia OECD utrudni innym członkom OECD usytuowanie tej organizacji na pozycji, jaką zajmie w przyszłości, jednakże nawet przed obecną administracją Stany Zjednoczone nie poparły żadnego ruchu politycznego w obszarze opodatkowania w kierunku ONZ.

Nie jest zatem jasne, jakim rodzajem przywództwa będzie się charakteryzował przyszły ponadnarodowy porządek podatkowy ani ile lat zajmie wypracowanie nowej równowagi sił. Jasne jest natomiast, że obecny przewrót stanowi kulminację lat, jeśli nie dziesięcioleci, poparcia i agitacji ze strony tych, którzy postrzegali *status quo* z OECD na czele jako niewłaściwy na długo przed projektem dwufilarowym (Eurodad, 2016; Dourado, 2025).

Filar II (i szerzej projekt BEPS) jest częścią iteracyjnego cyklu prac nad materialnym prawem

podatkowym i tworzeniem polityki podatkowej, ale także – częścią drugiego i odrębnego iteracyjnego cyklu kształtowania instytucji, który stanowi odpowiedź na niezadowolenie prawodawców z przeszłego instytucjonalnego *status quo*. Ten odrębny proces iteracyjnego kształtowania polityki naświetla kwestie sporne, które w przeciwnym razie mogłyby pozostać ukryte w wyniku skupienia uwagi na merytorycznych przepisach technicznych. Rozpoczęcie nowego cyklu tworzenia instytucji sugeruje, że możliwa jest przyszłość międzynarodowych stosunków podatkowych, która pod istotnymi względami będzie „lepszą” od przeszłości. Pytanie brzmi, jak można w tym kontekście zdefiniować pojęcie „lepszą”.

Jeśli chodzi o czas i pieniądze, jakie pochłania kształtowanie polityki podatkowej, maksymalne sprawowanie rządów może wydawać się ciężarem, a niektórzy z pewnością uznają to za marnotrawne wykorzystanie zasobów ze zdwojoną siłą. Być może więcej komitetów, spotkań i słów w dłuższej perspektywie doprowadzi do powstania lepszej polityki, jeśli rezultatem uwzględnienia większej liczby perspektyw przy ustalaniu porządku obrad i podejmowaniu decyzji będą kreatywniejsze, skuteczniejsze lub sprawiedliwsze programy i decyzje. Jednakże istnieje również możliwość, że więcej komitetów, spotkań i słów wcale nie przyniesie takich skutków, a Stany Zjednoczone i inni kluczowi członkowie OECD, którzy zdecydowanie nie chcą przekazać polityki podatkowej w ręce ONZ, będą stawać na drodze jakiegokolwiek znaczącej zmiany przywództwa. To ryzyko skłania do przemyśleń, czy dzisiejsza inwestycja w ekspansję ponadnarodowego porządku podatkowego jest warta swojej ceny, nawet jeśli nie sposób zerwać globalnych stosunków władzy.

W tej publikacji argumentuje się, że najprawdopodobniej warto zainwestować w maksymalne sprawowanie rządów, nawet jeśli *status quo* dystrybucji władzy gospodarczej i geopolitycznej okaże się niepodatny na zmiany. Taka inwestycja będzie opłacalna w szczególności, jeśli będzie oznaczać, że decydenci, którzy w dużej mierze zmonopolizowali kształtowanie polityki poprzez

OECD, będą zmuszeni do wykorzystania zasobów w celu poszukania odpowiedzi na trudne pytania dotyczące sprawowania rządów, które od dawna starali się zepchnąć na boczny tor. Te pytania – w istocie odnoszące się do tego, kto powinien decydować, nad którą globalną polityką podatkową pracować, oraz kto powinien decydować, kto decyduje – są pytaniami o wybór instytucjonalny (Komesar, 1994). Odpowiedzi, jakie decydenci na nie udzielają, koniec końców wpływają na podział władzy oraz zasobów gospodarczych pomiędzy krajami. Nieprzerwane prace OECD nad wdrażaniem swojego programu przeciwdziałania BEPS pokazują przynajmniej tyle, że marginalizacja kwestii instytucjonalnych nie jest zrównoważonym sposobem rządzenia. Instytucje i procedury mają kluczowe znaczenie dla sprawowania rządów, a ich kształt powinien być wysokim priorytetem dla decydentów zarówno w strukturach OECD, jak i ONZ.

W części pierwszej artykułu znajduje się krótkie przypomnienie złożonych, instytucjonalnych aspektów pluralistycznego, połączonego w sieć, ponadnarodowego porządku prawnego, który tworzy to, co badacze w ogólnym ujęciu nazywają „międzynarodowym prawem podatkowym”. Natomiast w części drugiej wyjaśniono, w jaki sposób i dlaczego filar II przyczynił się do uruchomienia powtarzalnego cyklu reform zarządzania instytucjonalnego. Część trzecia zawiera analizę nadciągającego ledwie potwierdzenia istotnego znaczenia sprawowania rządów, jakie Konwencja Ramowa ONZ wyraża w postaci zbioru różnorodnych potrzeb instytucjonalnych upchniętych w jeden akapit „innych” punktów. W artykule stwierdza się, że spychanie tych ważnych kwestii związanych ze sprawowaniem rządów na boczne tory to pewny sposób na to, by wybory dotychczasowo dokonywane przez OECD w zakresie sprawowania rządów wkładały się w teraźniejszość. Z kolei centralizacja sprawowania rządów potencjalnie miałaby większą szansę zmusić kraje członkowskie OECD – nawet Stany Zjednoczone – do zaakceptowania w przyszłości bardziej inkluzywnego i elastycznego modelu rządzenia.

Nasz pluralistyczny, połączony w sieć, ponadnarodowy porządek prawa podatkowego

Kształt sprawowania rządów nad opodatkowaniem międzynarodowym jest na przestrzeni historii niewytłumaczalny. Nie istnieje kompleksowa, wielostronna umowa podatkowa (choć są różne wielostronne umowy dotyczące opodatkowania międzynarodowego). Nie istnieje także żaden światowy organ podatkowy, który sprawowałby pieczę nad opracowywaniem wielostronnych warunków lub nadzorował spory w razie ich wystąpienia. Zamiast tego mamy bezładnie rozsiane, wieloaspektowe, oparte na sieci powiązań, pluralistyczny, ponadnarodowy porządek prawa podatkowego (Christians, 2010; Christians, 2017). Obejmuje on prawo formalne: kraje posiadają zbiory głównie dwustronnych traktatów, które regulują wiele kwestii dotyczących koordynacji. Jest również warstwa wspólnych praktyk lub norm – niekiedy określana mianem prawa miękkiego – wynikających z umów modelowych i komentarzy. Jednak podpisane traktaty przewidują niespójne warunki i często są niekonsekwentnie stosowane przez sądy oraz administracje w różnych krajach (Brauner, 2025). Ponadto najbardziej wpływowe modele i wytyczne wydawane są głównie przez OECD, a z członkostwa w tej organizacji wykluczona jest większość ludności świata i posiada ona nieprzejrzysty i nieprzystępny model rządów instytucjonalnych.

Od ostatnich sześciu dekad OECD zajmuje dominującą pozycję w sferze globalnej polityki podatkowej – praktycznie nie ma konkurencji (Cockfield, 2006; Christians, 2010). Dominacja OECD wynika z faktu, że pierwsi prawodawcy krajowi, którzy stanęli w obliczu złożonych wyzwań związanych z koordynacją podatkową, jakie wynikły z globalizacji gospodarczej, nie byli w stanie uzgodnić jednego zbioru zasad w ramach porozumienia wielostronnego. Zamiast tego postanowili dochodzić do konsensusu stopniowo za pomocą traktatów modelowych (Jogarajan, 2018). Czołowi myśliciele tamtych czasów mówili o nadziei na finalne wypracowanie zbieżnego stanowi-

ska w sprawie rozwiązania wielostronnego, lecz zamiast tego wysłali opodatkowanie międzynarodowe na stuletnią przeprawę przez sprawowane rządy, którą od zawsze trudno było zarówno obserwować, jak i zrozumieć przez tych, co przyglądali się sytuacji z zewnątrz (Christians, 2010).

Kraje wspierające tę ścieżkę konsekwentnie i celowo kierowały inicjatywami w zakresie polityki podatkowej za pośrednictwem OECD, zamiast bardziej inkluzywnych organów kształtujących politykę, zwłaszcza ONZ (Teo, 2023). ONZ, a także Bank Światowy i MFW przez lata wiele wносиły do polityki podatkowej, często kładąc szczególny nacisk na rozwiązania oddziałujące na mniej zamożne kraje. Wysiłki zmierzające ku koordynacji polityki różnych instytucji podejmowane w 2016 r., w ramach platformy współpracy w dziedzinie podatków, wskazują na pewien stopień akceptacji idei wspólnego kształtowania polityki podatkowej, co może służyć jako podstawa do ściślejszej współpracy w przyszłości (MFW i in., 2016). Jednak OECD nadal stanowi rdzeń międzynarodowego prawa podatkowego głównie ze względu na rolę, jaką odgrywa przy opracowywaniu traktatów modelowych i związanych z nimi wytycznych, z fachowym wsparciem prężnego i złożonego Sekretariatu oraz konsekwentnym wsparciem państw członkowskich.

Głównym uzasadnieniem OECD dla objęcia przywództwa nad globalnymi stosunkami podatkowymi, pomimo ograniczeń w zakresie członkostwa, jest względna skuteczność tej organizacji w tworzeniu norm ponadnarodowych. Jest to zasługą zbiorowego wypracowywania konsensusu w ramach współpracy w wewnętrznych komitetach z organami administracyjnymi, w których zasiadają urzędnicy państwowi z krajów członkowskich, a także nawiązywania dialogu z krajami niebędącymi członkami poprzez kanały formalne i nieformalne oraz mobilizowania wysiłków na zewnątrz poprzez współpracę w celu opracowania polityki szerzonej za pośrednictwem zarówno organizacji rządowych, takich jak G-20, jak i sieci organizacji pozarządowych, takich jak Izby Handlowe, Międzynarodowe Stowarzyszenie Podatkowe (IFA) i inne organizacje zawodowe.

Taka powiązana w sieć współpraca kształtuje globalne standardy podatkowe poprzez wykorzystanie wiedzy oraz wpływów dyplomatów, ekspertów technicznych i innych zainteresowanych stron. Jako główny ośrodek takiej współpracy ponadnarodowej OECD jest raczej podmiotem wyznaczającym standardy niż tworzącym reguły. Zamiast zawrzeć wielostronne porozumienie podobne do tego, jakie spotyka się w handlu międzynarodowym i w przypadku inwestycji, OECD iteracyjnie konstruuje normy – które niektórzy określiliby mianem prawa miękkiego – przeznaczone do powszechnego stosowania (Christians, 2010).

Jednakże granica między prawem miękkim a twardym jest nieubłagana trudna do nakreślenia. W obszarze opodatkowania międzynarodowego uległa ona zatarciu, gdy OECD zaczęła tworzyć nieformalne organy i stowarzyszone grupy krajów, które miały „uczestniczyć” w różnych inicjatywach podatkowych, czasami pod groźbą sankcji (Christians, van Apeldoorn, 2018). Począwszy od 2000 r., wraz z powołaniem Forum ds. Szkodliwych Praktyk Podatkowych (łącznie z powiązanymi grupami roboczymi, których zadaniem było weryfikowanie takich szkodliwych praktyk), OECD starała się współpracować z członkami spoza OECD przy realizacji rzekomo wspólnych celów politycznych (Weiner, Ault, 1998). Forum to, a także inne fora i grupy zawiązane po nim, w tym Otwarte ramy w zakresie BEPS, zajmowały się wzajemną oceną i monitorowaniem kwestii o kluczowym znaczeniu dla krajów członkowskich OECD. Te wybory instytucjonalne zbliżyły procesy tworzenia standardów OECD do procesów tworzenia reguł, przy czym wprowadzono kraje niebędące członkami do zawilej struktury instytucjonalnej, jednocześnie włączając je do działań zmierzających do tworzenia polityki podatkowej oraz wykluczając je z nich w trudny do wyjaśnienia sposób.

Ta coraz bardziej złożona architektura instytucjonalna sprawia, że trudno dostrzec, kto inicjuje pomysły i kto zapewnia, które kwestie ewoluują do postaci wspólnych inicjatyw politycznych. Dzięki zapraszaniu krajów niebędących członkami OECD do przyłączenia się do forów i podobnych grup, organizacja ta przypuszczalnie

na własne potrzeby ustaliła techniczne szczegóły dotyczące tego, w jaki sposób kraje będą uczestniczyć w podejmowaniu decyzji oraz kto powinien wybierać liderów, opracowywać programy, decydować, które problemy będą rozwiązywane, a także szczegóły dotyczące podobnych kwestii związanych z architekturą instytucjonalną. Jednak żadne z tych wewnętrznych ustaleń nie są rejestrowane w ramach publicznej dokumentacji, która byłaby łatwo dostępna dla zewnętrznych obserwatorów. Zamiast tego spójne przesłanie publiczne OECD od dawna przyjmuje formę metafory: kraje niebędące członkami, które podpisały się pod inicjatywami OECD, współpracują na „równych zasadach”. Znaczenie tej metafory nigdy nie było jasne w kategoriach praktycznych, a mianowicie w obrębie stosunków instytucjonalnych między członkami OECD, jej różnymi organami i stowarzyszeniami nieformalnymi. Wydaje się, że nawet bezpośrednio zaangażowany personel nie zawsze miał pełną świadomość tego, w jaki sposób dokonano wyborów instytucjonalnych lub czy takie wybory podlegały dyskusji (Hearson et al., 2023). Ten rodzaj braku jasności jest charakterystyczny dla sprawowania rządów opartego na sieci powiązań (Susan, Halliday, 2017).

I tak oto przez cały okres realizacji inicjatyw OECD, aż do projektu BEPS włącznie, organizacja ta skutecznie dyktowała normy, które przede wszystkim służyły interesom państw członkowskich i tworzyła niejasną sieć instytucji oraz procesów uwzględniających preferencje państw członkowskich. Nie powinno dziwić, że jedna z tych inicjatyw w końcu stała się przyczynkiem do wstrząsów instytucjonalnych, które możemy obserwować dzisiaj.

Filar II jako katalizator zmian instytucjonalnych

Na tle trwającej dziesięciolecia ciągłej kontroli OECD nad polityką podatkową, która nie słabła mimo rosnącego zewnętrznego niepokoju związanego z legitymizacją i stosownością tej organizacji jako organu zarządzającego, być może nie

powinno być zaskoczeniem, że pod koniec 2023 r. blok państw nienależących do OECD starał się dokonać przewrotu w jej przywództwie w ramach formalnych działań w ONZ. Grupa ta zrobiła pierwszy krok w kierunku zmiany struktury władzy, doprowadzając ONZ do powołania komitetu, który miał opracować warunki nowej konwencji ramowej w sprawie międzynarodowej współpracy podatkowej. Ale dążenia do uchwalenia tej rezolucji z 2023 r. zasadniczo miały swój początek w 2015 r. w kontekście prac OECD nad BEPS, a następnie nabrały rozpędu, gdy stało się jasne, że BEPS, a później dwa filary (często określane mianem BEPS 2.0), będą w przeważającej mierze faworyzować raczej kraje bogate niż te mniej zamożne.

Działania, które doprowadziły do uchwalenia rezolucji z 2023 r., są zatem kluczem do zrozumienia, że to właśnie członkowie OECD przyczynili się do uruchomienia obecnego powtarzalnego cyklu reform instytucjonalnych, który ma na celu zmianę w strukturach ich władzy. Członkowie OECD spowodowali taki bieg wypadków, gdy ich przywódcy dokonali szeregu wyborów w zakresie sprawowania rządów, które wytrwale stawiały na kształtowanie polityki podatkowej za pośrednictwem OECD, i odrzucili wszelkie reformy mające na celu podważenie tego *status quo* poprzez przesunięcie kompetencji do instytucji zrzeszającej znacznie większą liczbę członków, a także gdy stale stawiali na techniczne przepisy przynoszące korzyści im samym nawet wtedy, gdy wydawało się to niekorzystne dla państw nienależących do OECD.

Pierwszego z takich wyborów dokonano podczas Trzeciej Międzynarodowej Konferencji Narodów Zjednoczonych w sprawie Finansowania Rozwoju w Addis Abebie w dniu 27 lipca 2015 r., kiedy to grupa ponad 100 krajów rozwijających się wezwwała do zmiany miejsca, w którym kształtowano międzynarodową politykę podatkową. Kraje te postulowały utworzenie niezależnej światowej organizacji podatkowej, która zrzeszałaby szerokie grono członków, lub alternatywnie, aby ONZ przejęła funkcję tworzenia międzynarodowej polityki podatkowej (Eurodad, 2016). Taki negatywny

odzew był krytycznym momentem, który naświetlał granice zdolności OECD do narzucania globalnych standardów przy braku szerszej współpracy międzynarodowej. Pokazał, że wyłączność OECD była już nie do obronienia, ponieważ państwa trzecie stwierdziły, że ich interesy nie są odpowiednio reprezentowane w istniejących strukturach. Ta konfrontacja oznaczała zmianę w globalnej dystrybucji rządów, a OECD musiała uznać konieczność dopuszczenia do uczestnictwa szerszego grona podmiotów. Jednak członkowie OECD odpowiedzieli na te postulaty kategoryczną odmową (ATAF, 2022).

Wbrew tym apelom w ciągu kilku miesięcy OECD stworzyła „Otwarte ramy w zakresie BEPS” i zaczęła rozrzucać po całej dokumentacji termin „na równych zasadach”, próbując w sposób pośredni zapewnić kraje trzecie, że OECD to właśnie te ramy instytucjonalne, o jakie wnioskowali w Addis Abebie. OECD uzasadniła powołanie „Otwartych ram w zakresie BEPS” chęcią umożliwienia wszystkim zainteresowanym krajom i jurysdykcjom „uczestnictwa na równych zasadach” w opracowywaniu norm dotyczących kwestii związanych z BEPS, a także weryfikacji i monitorowania wdrażania minimalnych standardów BEPS oraz zapewnienia wsparcia w budowaniu zdolności do ich wdrażania (OECD, 2016). Jednakże moment częstszego odwoływania się w oficjalnej dokumentacji do retoryki inkluzywności i partycypacji sugeruje, że OECD starała się również odnieść do wcześniejszej krytyki swojego podejścia do kształtowania polityki, polegającego na wyłączności i braku otwartości na udział innych, oraz zdusić w zarodku wszelkie dyskusje na temat przejścia do innej instytucji. Podejście OECD początkowo przyniosło pożądany skutek, jako że „Otwarte ramy w zakresie BEPS” zapobiegły natychmiastowemu przyjęciu przez ONZ roli rywalu OECD jako międzynarodowej instytucji zajmującej się kształtowaniem polityki podatkowej – przynajmniej tymczasowo.

Niemniej odroczenie takiego biegu wydarzeń raczej nie potrwało długo. W 2022 roku – zaledwie sześć lat po utworzeniu „Otwartych ram w zakresie BEPS” – Zgromadzenie Ogólne ONZ przyjęło

rezolucję inicjującą międzyrządowe dyskusje na temat kształtu przyszłych międzynarodowych stosunków podatkowych (ONZ, 2022). Ruch ten był wyraźnie podyktowany panującym przekonaniem większości członków ONZ, że międzynarodowa struktura zarządzania podatkami z OECD na czele nadal faworyzuje kraje uprzemysłowione i zaniedbuje potrzeby oraz głosy krajów rozwijających się (Parada, 2023). Choć Otwarte ramy miały sprzyjać inkluzywności, wiele państw trzecich uznało je za pozorny gest, który nie przyniósł znaczących zmian (Christians, van Apeldoorn, 2018). Ta pozornieść tylko zaostrzyła sprzeciw wobec OECD oraz pogorszyła nastawienie krajów trzecich do tej organizacji, które to kraje wraz z grupami społeczeństwa obywatelskiego nadal popierały alternatywne podejście do globalnego zarządzania podatkami (ATAF, 2022). To umocnienie nieprzychylnego stanowiska odzwierciedla rosnącą frustrację z powodu faktu, że OECD odmawia zrzeczenia się kontroli oraz stworzenia przestrzeni dla bardziej sprawiedliwego udziału podmiotów w kształtowaniu międzynarodowej polityki podatkowej.

Kraje niekoniecznie wyraziły swoje obawy dotyczące sprawowania rządów w formie wyraźnego odrzucenia OECD jako instytucji, ale skupiły się na treści złożonych przepisów technicznych OECD, spośród których liczne wydają się znacznie wykraczać poza możliwości wielu krajów nienależących do OECD (ATAF, 2022). Zachodzi ryzyko, że późniejsza propozycja OECD dotycząca budowania zdolności zostanie uznana za niejawne dążenie do uzyskania ogólnej akceptacji polityki OECD. Ponadto w trakcie opracowywania modelowych zasad w ramach filaru II powstające reguły – w części później zmienione – realizowały trendy w polityce, które wydają się sprzeczne z ogólnymi zasadami, a także z celami i potrzebami państw o niższych dochodach.

Na przykład początkowo OECD priorytetowo traktowała pobieranie podatków od kontrolowanych spółek zagranicznych (które trafiają do kraju eksportującego kapitał), a nie kwalifikowane minimalne podatki wyrównawcze (które trafiają do kraju importującego kapitał) (OECD, 2023, par.

118.30). Te zasady odpowiadały preferencjom Stanów Zjednoczonych, co mogło znaleźć ostateczne potwierdzenie w odmowie uwzględniania zagranicznych ulg podatkowych w przypadku podatków u źródła w odniesieniu do kwalifikowanych krajowych minimalnych podatków, które nie wykluczały podatków od kontrolowanych spółek zagranicznych. Jednak odmowa uwzględnienia ulgi podatkowej w przypadku podatków dochodowych u źródła stanowiłaby zaprzeczenie podstawowego założenia koordynacji transgranicznej, a mianowicie, że kraj rezydencji akcjonariusza spółki ceduje pierwotne prawo do opodatkowania na kraj źródła jej dochodu i nakłada jedynie podatki rezydualne. OECD ostatecznie dała za wygraną w tym względzie (Englisch, 2023), ale ewidentne lekceważenie przez kluczowych liderów OECD obowiązujących od lat zasad podważyło zaufanie krajów do projektu filaru II i do międzynarodowego prawa podatkowego jako całości.

Tak więc, za finalnym kształtem jakiegokolwiek konkretnej reguły lub normy, które miały zostać przyjęte, i sprawowaniem władzy przez bogate kraje w ramach projektu BEPS, którego kulminacją są przepisy techniczne filaru II, kryła się nieślabnąca obojętność wobec dzielenia się władzą. Opracowania na temat międzynarodowego prawa podatkowego od dawna zawierały uwagi odnoszące się do tych wyzwań w kształtowaniu polityki międzynarodowej i pokazywały, że krajowe decyzje polityczne mogą nadawać nieproporcjonalny priorytet nagłym interesom strategicznym, zaniedbując przy tym długoterminową spójność i zrównoważony rozwój ponadnarodowych mechanizmów prawa podatkowego (Graetz, 1997). Administracja Trumpa jedynie skryształizowała te wrażenia, posługując się bezpośrednimi sformułowaniami językowymi (Biały Dom, 2025a, Biały Dom, 2025b). I tak oto, chociaż przepisy techniczne filaru II są prawdopodobnie w pełni zrozumiałe nadal jedynie dla stosunkowo niewielkiej liczby ekspertów na całym świecie, powszechnie uważa się, że USA i inne wpływowe kraje członkowskie OECD odnoszą korzyści z kontroli nad rozwojem międzynarodowych przepisów prawa podatkowego.

Przejście do ONZ (lub innego światowego formatu organu podatkowego) jest spójną i racjonalną odpowiedzią na istniejący *status quo* (Facio, 2024). Ostatecznie niewiele jest alternatywnych opcji dla tych, którym stale odmawia się prawa do sprawowania rządów, gdy kraje OECD nieustannie kształtują politykę, nawet jeśli ich wybory szkodzą perspektywom generowania dochodów przez kraje trzecie.

Zmiana administracyjna oraz wprowadzenie polityki handlowej „America First”, która rozciąga się także na środki fiskalne, prawdopodobnie staną się pomocne w odchodzeniu od OECD. W chwili pisania tego tekstu prezydent Trump sprawował urząd od trzech tygodni. W każdym z tych trzech tygodni albo publikował on notatki, albo osobiście wypowiadał uwagi, które sygnalizowały upadek multilateralizmu podatkowego na rzecz coraz bardziej imperialistycznej agendy gospodarczej.

W pierwszym tygodniu sprawowania rządów prezydent Trump opublikował serię notatek zapowiadających poważne zmiany w polityce handlowej. W ramach tych zmian jego gabinet ma zbadać „przyczyny poważnego i utrzymującego się rocznego deficytu handlowego w naszym kraju” oraz „możliwość wypracowania i zalecenia najlepszych metod utworzenia i wprowadzenia Służby ds. dochodów zewnętrznych (External Revenue Service, ERS) w celu pobierania taryf, ceł i innych dochodów pochodzących z handlu zagranicznego” (Biały Dom, 2025a).

W drugim tygodniu urzędowania prezydent Trump opublikował notatkę, w której stwierdza, że USA odzyska suwerenność oraz konkurencyjność gospodarczą poprzez potępienie globalnej inicjatywy dotyczącej podatku minimalnego (zwanej w notatce „Global Tax Deal” [globalny układ podatkowy]) (Biały Dom, 2025b). Notatka opisuje Global Tax Deal jako „odwetowy międzynarodowy system podatkowy”, który zacznie obowiązywać, „jeśli Stany Zjednoczone nie będą realizować celów zagranicznej polityki podatkowej”, a także odrzuca wszelkie wcześniejsze zobowiązania USA oraz ogłasza, że będzie prowadzone dochodzenie w sprawie „dyskryminujących i eks-

terytorialnych środków fiskalnych”. W notatce stwierdzono, że układ ten „zezwała na jurysdykcję eksterytorialną nad amerykańskim dochodem” i utrudnia USA „realizowanie polityki podatkowej, która służy interesom amerykańskich firm i pracowników” bez podania definicji tych terminów czy też wyjaśniania, w jaki sposób polityka USA jest hamowana. Notatka kończy się wytłumaczeniem, że „globalny układ podatkowy nie obowiązuje i nie ma mocy prawnej w Stanach Zjednoczonych”, choć nie istnieją wcześniej wdrożone przepisy prawa, z których wynikałoby, że taki układ obowiązuje lub ma taką moc.

W trzecim tygodniu swojego urzędowania prezydent Trump wezwał zagraniczne firmy do inwestowania na terenie USA, stwierdzając, że „będziemy mieli najniższą – właściwie najniższą stawkę” (Światowe Forum Ekonomiczne). Trump zgłosił również pretensje Stanów Zjednoczonych wobec UE, opisując sprawy sądowe UE przeciwko amerykańskim firmom jako „formę opodatkowania”, wyraził także dezaprobatę dla regulacji UE i bardziej ogólnie stwierdził, że „z punktu widzenia Ameryki UE traktuje nas bardzo, bardzo niesprawiedliwie, bardzo źle” (Światowe Forum Ekonomiczne). W związku z tym Trump wezwał firmy do działania: „przenieście swoją produkcję do Ameryki, a my damy wam jeden z najniższych podatków, jaki obowiązuje w dowolnym kraju na Ziemi”. Trump oświadczył, że stawka podatkowa USA spadnie do 15%, co oczywiście jest stawką uzgodnioną w ramach globalnego układu podatkowego.

Jednostronne działania administracji Trumpa – i towarzysząca temu utrata spójności w ramach OECD – sprawiają, że dla większości państw wybór OECD na podmiot odpowiedzialny za opracowywanie międzynarodowej polityki podatkowej wzbudza jeszcze większe wątpliwości. Wcześniej jednym z najmocniejszych argumentów przemawiających za kształtowaniem międzynarodowej polityki podatkowej za pośrednictwem instytucji takiej jak OECD było to, że proces ten miał doprowadzić do wypracowania jakiejś formy porozumienia, nawet jeśli faworyzowałoby ono najpotężniejsze państwa świata. Mądrość tego argumentu jest wątpliwa, skoro USA odmawia uznania inte-

resów innych bogatych państw i wyraźnie stwierdza, że zamierza działać tylko w swoim własnym interesie wedle uznania.

Abstrahując nawet od faktu odsunięcia się administracji Trumpa od OECD, może dziwić fakt, że świat tak długo akceptował model sprawowania rządów pod kierownictwem OECD. Każde z państw członkowskich OECD realizuje politykę wewnętrzną ukształtowaną w drodze z trudem zdobywanych doświadczeń, pośród których nie brakuje ani dobrych, ani złych decyzji w kwestii sprawowania rządów. Przywódcy krajów członkowskich OECD są świadomi, że ci, którzy nieustannie czują się pozbawieni prawa do sprawowania rządów, będą dążyć do osłabienia i zniszczenia takich struktur. Jednak kolejni liderzy polityczni z krajów członkowskich OECD nie próbowali nawet stworzyć instytucji ani procesów zarządzania, które byłyby inkluzywne, a zamiast tego wykorzystały swoją władzę, by rozwijać się ekonomicznie. Wydaje się prawdopodobne, że w kontekście kroków poczynionych w Addis Abebie jawne sprzeciwianie się jakimkolwiek zmianom w zarządzaniu instytucjonalnym tylko podsycało niechęć i wzmogło opór, a ostatecznie doprowadziło do uruchomienia formalnych procedur zdezonizowania OECD i przeniesienia międzynarodowych stosunków podatkowych pod skrzydła ONZ.

W związku z tym rezolucja z 2023 r. skłoniła Sekretarza Generalnego ONZ do napisania raportu opisującego istniejące ustalenia, dodatkowe opcje oraz potencjalne dalsze kroki. Sekretarz Generalny ONZ opublikował ten raport w sierpniu 2023 r., a do listopada 2023 r. Komitet Ekonomiczno-Finansowy ONZ przyjął rezolucję w sprawie „promowania inkluzywnej i skutecznej międzynarodowej współpracy podatkowej w ramach Organizacji Narodów Zjednoczonych”, którą poparło 125 krajów, a 48 (w tym większość państw członkowskich OECD) – odrzuciło, przy czym dziewięć krajów (Armenia, Kostaryka, Salwador, Islandia, Meksyk, Norwegia, Peru, Turcja i Zjednoczone Emiraty Arabskie) wstrzymało się od głosu (ONZ, 2023a). W grudniu 2023 r. Zgromadzenie Ogólne ONZ przyjęło rezolucję 78/230

powołującą komitet w trybie *ad hoc* do opracowania ogólnych warunków Ramowej konwencji ONZ w sprawie międzynarodowej współpracy podatkowej. Za rezolucją opowiedziało się 111 krajów, 46 było przeciw i 10 wstrzymało się od głosu, podobnie jak w przypadku wcześniejszej rezolucji (ONZ, 2023b). Komisja *ad hoc* zebrała się i od lipca do sierpnia 2024 r. prowadziła negocjacje, co doprowadziło do zatwierdzenia ostatecznego projektu Warunków funkcjonowania dla celów konwencji ramowej w dniu 16 sierpnia 2024 r.

Warunki sprzyjające inkluzywnemu i responsywnemu sprawowaniu rządów

Uderzające jest to, że starania o zawarcie nowej konwencji ramowej ONZ wynikają z wyraźnego poparcia dużej liczby członków ONZ dla „w pełni inkluzywnego” systemu międzynarodowej współpracy podatkowej, jednak elementy konstrukcyjne służące osiągnięciu takiej inkluzywności zostały przedstawione w projekcie *Warunków funkcjonowania* jedynie z nazwy. Sam projekt warunków funkcjonowania wyraźnie stwierdza istotne znaczenie sprawowania rządów, ale w ramach wyliczenia różnorodnych potrzeb instytucjonalnych upchniętych w pojedynczy akapit. Akapit ten poprzedza tytuł „Inne elementy” i ma następujące brzmienie:

13. Konwencja ramowa powinna między innymi obejmować również następujące dodatkowe elementy merytoryczne i proceduralne: definicje; powiązania z innymi umowami, instrumentami i przepisami prawa krajowego; procesy inspekcji i weryfikacji; wymianę informacji (w celu wdrożenia konwencji ramowej); gromadzenie i analizę danych; zasoby finansowe; Konferencję Stron; Sekretariat; organy pomocnicze; mechanizmy rozstrzygania sporów; procedury zmian konwencji ramowej i przyjmowania protokołów, a także postanowienia końcowe.

Jest to istotna lista zadań, jednak ich umieszczenie w kategorii „różne” stwarza ryzyko, że

ich znaczenie zostanie zbagatelizowane. Każde z tych wymienionych zadań wymaga ogromnych nakładów czasu i zasobów, a ponadto znacząco wpływa na przyszły kształt polityki merytorycznej oraz tworzenie dalszych norm. Kategorie takie jak „instrumenty i przepisy prawa krajowego”, „zasoby finansowe”, „Sekretariat”, „organy pomocnicze” i „procedury zmian w konwencji ramowej oraz przyjmowania protokołów, a także postanowienia końcowe” wiążą się z koniecznością podjęcia licznych decyzji i zobowiązań, które będą wymagać od państw członkowskich ONZ poważnych nakładów czasu i zasobów. Ponadto przedstawiona lista jest niekompletna. Na przykład w *Warunkach funkcjonowania* pomija się kluczowe elementy związane z podejmowaniem decyzji w sprawie wyboru pomiędzy rządami większości a dążeniem do konsensusu (Parada, 2024). To pominięcie niewątpliwie będzie źródłem konfliktów w przyszłości.

Problemem tych, którzy oczekują zmian w strukturach władzy, jest to, że „nie ma drogi na skróty w kwestii wyboru instytucjonalnego” (Komesar, 1994). Tak jak każdy wybór instytucjonalny, jakiego OECD dokonała w ciągu sześciu dekad – w tym decyzja o utworzeniu *Otwartych ram w zakresie BEPS* w momencie i w sposób, w jaki się to odbyło – miał bezpośredni wpływ na zdolność tej organizacji do realizacji polityki podatkowej, tak i każdy wybór instytucjonalny, jakiego dokona ONZ, wpłynie na jej zdolność w tym samym zakresie. Zapadanie decyzji o charakterze instytucjonalnym jest nieuniknione. Pozostaje jedynie pytanie, czy „te wybory instytucjonalne są dokonywane w sposób dorozumiany czy jawny, czy są przemyślane czy przypadkowe” (Komesar, 1994). Nie ma łatwego sposobu na to, aby zewnątrzni obserwatorzy mogli stwierdzić, czy OECD zasadniczo dokonywała wyborów instytucjonalnych w sposób przemyślany czy przypadkowy – taka jest cena braku transparentności w kwestii sprawowania rządów. Ci, którzy doprowadzą prace nad *Warunkami funkcjonowania w ramach konwencji ONZ* do końca, znajdują się w innej sytuacji, ponieważ posiadają władzę społeczno-polityczną, która różni się od tej, którą dzierżyli człon-

kowie OECD (Hearson et al., 2024). Wykorzystując swoją pozycję, kraje te nie tylko stworzyły możliwość decydowania w przyszłości o różnych istotnych wyborach w zakresie polityki podatkowej, ale także możliwość dokonywania wyborów instytucjonalnych w sposób wyraźnie zamierzony.

Ulokowanie takich zagadnień na liście „Innych elementów” nie oddaje w odpowiedni sposób tego, jakie każdy z tych istotnych komponentów instytucjonalnych będzie miał skutki polityczne i koniec końców ekonomiczne. Aby stworzyć bardzo inkluzywne środowisko instytucjonalne, ONZ będzie zmuszona pod kilkoma istotnymi względami zrezygnować z dotychczasowej struktury oraz dotychczasowych praktyk stosowanych przez OECD.

ONZ będzie musiała w szczególności określić, jak zachować równowagę w procesie decyzyjnym przy licznej reprezentacji krajów. Wypracowanie takiej równowagi może wymagać odpowiedniej organizacji kierownictwa oraz procedur ustalania agendy w taki sposób, aby zapobiec koncentracji władzy, na przykład poprzez rotację ról przywódczych pomiędzy blokami regionalnymi lub ustanowienie zasad współprzewodniczenia (Christians, 2023). Wprowadzenie tego typu ustaleń w ramach współpracy z innymi organami – być może poprzez zmianę warunków funkcjonowania platformy współpracy ds. podatków – może zwiększyć legitymizację oraz zdolność reagowania modelu sprawowania rządów, eliminując jednocześnie niedociągnięcia istniejących struktur.

Aby osiągnąć równowagę należy się także zmierzyć z tym, jak będzie się dochodzić do merytorycznych decyzji politycznych w drodze konsensusu. Na przykład jeżeli postawi się na jednomyślność przy tworzeniu norm politycznych, może to zapewnić, że wszystkie głosy zostaną wysłuchane i będą miały taką samą wagę, lecz grozi paraliżem w przypadku braku pełnego konsensusu i dopuszcza rządy mniejszości nad polityką (czyli coś, co Komesar (1994) nazywa efektem wpływu mniejszości). Zapewne tym, którzy chcą przenieść się do ONZ, nie zależy na odtworzeniu rządów mniejszości charakterystycznych dla OECD ani zamiany ich na rządy mniejszości sprawowane przez inną grupę krajów. Zarazem praktyczną alternatywę

stanowi zasada większościowa (lub inny proces decyzyjny oparty na dążeniu do konsensusu), być może polegająca na ważeniu głosów lub reprezentacji regionalnej w celu uwzględnienia różnic między państwami członkowskimi w zakresie zasobów i wpływów. Ponieważ zasada większościowa (z głosami ważonymi lub nie) daje pewność, że decyzje odzwierciedlają wolę zbiorowości, a jednocześnie zmniejszają ryzyko dominacji bogatszych lub bardziej wpływowych narodów, postawienie na zasadę większościową może być lepsze niż dalsze dopuszczanie rządów mniejszości w międzynarodowych stosunkach podatkowych.

Niemniej jednak zasada większościowa ma również słabe strony, w tym sprawowanie rządów przez większość, czego efekty mogą pozwolić tej większości podejmować decyzje, które będą szkodzić mniejszości (Komesar, 1994). Ponadto znalezienie właściwej równowagi w obszarze ustalania agendy i podejmowania decyzji jest utrudnione ze względu na mieszany, twardy i miękki charakter międzynarodowego systemu podatkowego. Nie jest jasne, jakie rodzaje instytucji i procesów są idealne dla naszego obecnego systemu opartego częściowo na regułach, a częściowo na zasadach. Nie jest też jasne, czy międzynarodowy system podatkowy powinien dążyć do odejścia od norm prawa miękkiego na rzecz instrumentów bardziej twardego prawa, czy odwrotnie. Budowanie akceptowalnych systemów sprawowania rządów w każdej instytucji, która prowadzi politykę podatkową, stanowi pierwszy krok do udzielenia odpowiedzi na tego rodzaju pytania.

A zatem złożoność procesu podejmowania decyzji w kwestii sprawowania rządów pokazuje, że pierwszym ruchem każdej instytucji, która zamierza realizować politykę podatkową, powinno być utworzenie komitetu lub grupy roboczej, która koncentrowałaby się wyłącznie na sprawowaniu rządów w zakresie opodatkowania międzynarodowego. Zadaniem takiego komitetu lub takiej grupy roboczej byłoby zbadanie alternatyw instytucjonalnych i dokonanie uzasadnionych wyborów instytucjonalnych dotyczących tego, w jaki sposób wybrane instytucje i procesy przyczynią się do rozwoju polityki współpracy w celu dokona-

nia uzasadnionych wyborów politycznych. Oczwistym jest, że sprawowanie rządów jest istotnym zagadnieniem, które warto zgłębiać, oraz wymaga podejmowania prób rozwiązywania problemów z taką samą intensywnością, jak każdy inny obszar kształtowania norm podatkowych. Decyzje dotyczące sprawowania rządów wpływają na akceptację zasad, norm i standardów zarówno dotyczących tych, którzy są bezpośrednio zaangażowani w podejmowanie takich decyzji, jak i innych. Z tych właśnie powodów już wcześniej opowiadałam się za tym, aby przywódcy międzynarodowi powołali komitet lub grupę roboczą, wspomniane już wyżej (Christians, 2023).

Niewątpliwie struktura instytucjonalna powinna priorytetowo traktować transparentność i dostępność. W przeciwieństwie do modelu OECD, w którym od dawna struktury władzy były nieprzejrzyste, a odpowiedzialność publiczna ograniczona, ONZ powinna rozważyć, w jaki sposób stworzyć mechanizmy otwartego ustalania porządku obrad oraz wprowadzić jasne zasady proceduralne dotyczące uczestnictwa. Mogłoby to obejmować wymogi dotyczące sprawozdawczości publicznej dla organów decyzyjnych oraz formalne możliwości udziału w dyskusjach dla podmiotów niepaństwowych, takich jak organizacje społeczeństwa obywatelskiego. Jednakże odpowiedzialność generuje koszty administracyjne, więc tego rodzaju decyzje powinny również podlegać weryfikacji oraz dyskusji członków, co po raz kolejny wskazuje na potrzebę powołania komisji do spraw sprawowania rządów.

Finansowanie sekretariatu umożliwiającego negocjacje w ramach sieci powiązań jest skomplikowane i kosztowne. Wiąże się to z koniecznością podjęcia niezliczonych decyzji zarządczych i dotyczących zasobów ludzkich. Należy wziąć przy tym pod uwagę setki szczegółów, które będą miały wpływ na kształt i jakość przyszłych decyzji politycznych. To samo dotyczy budowania instytucjonalnej struktury organów oraz mniejszych jednostek administracyjnych, które będą współpracować oraz będą wzajemnie powiązane i zorganizowane hierarchicznie w kwestii ustalania agendy i podejmowania decyzji. Dokonywanie takich instytucjo-

nalnych wyborów wymaga podjęcia setek decyzji politycznych i dyplomatycznych, które będą miały wpływ na przedmiot przyszłych negocjacji dotyczących polityki, jaka ma zostać obrana.

Historia międzynarodowej koordynacji podatkowej obfituje w lekcje o charakterze instytucjonalnym, które pokazują, jakiego rodzaju błąd popełniają decydenci, gdy postrzegają czynniki instytucjonalne i proceduralne jako coś integralnego, co nie wymaga uwagi na poziomie tworzenia polityki. Pierwsi twórcy międzynarodowego systemu podatkowego, działający pod auspicjami Ligi Narodów, wyobrażali sobie, że budują „miarodajne kanały wykorzystania wiedzy naukowej i eksperckiej nie w interesie jednego mocarstwa, ale w imię rozwiązania samych problemów” (Shottwell, 1920). Jeden z twórców tej inicjatywy opisał Ligę jako wyjście dla świata, w którym dyplomacja i biurokracja powodują frustrację, zamiast sprzyjać współpracy międzynarodowej. Podejście oparte na sieci powiązań było postrzegane jako realny sposób na realizację światowych celów związanych z dobrostanem publicznym poprzez „wypracowanie polityki na technicznych lub ograniczonych polach działania” bez „naruszania zasady suwerenności narodowej”.

Z perspektywy czasu widać, że ci decydenci nie docenili znaczenia procedury, a przecenili treść merytoryczną. Międzynarodowe stosunki podatkowe są kształtowane przez decyzje instytucjonalne niezależnie od tego, czy liderzy polityczni są skłonni przyznać, że tak jest. To właśnie wybory o charakterze instytucjonalnym doprowadziły świat spoza OECD do chęci zniszczenia struktury, którą organizacja ta budowała i utrzymywała przez dziesięciolecia. I to właśnie decyzje instytucjonalne przesądzą o tym, czy przyszłość międzynarodowych stosunków podatkowych będzie wyglądała inaczej niż ich przeszłość.

Wnioski

Globalny projekt dotyczący podatku minimalnego, choć miał na celu ograniczenie konkurencji podatkowej, zamiast tego uruchomił proces

zmiany kształtu międzynarodowych stosunków podatkowych. Przez dziesięciolecia dominacja OECD w zakresie tworzenia międzynarodowej polityki podatkowej sprzyjała interesom krajów o silnej pozycji gospodarczej, a jednocześnie marginalizowała inne, zwłaszcza interesy krajów rozwijających się. Naciski zmierzające do oddania polityki podatkowej w ręce Organizacji Narodów Zjednoczonych odzwierciedlają rosnącą frustrację z powodu tej nierównowagi i zapotrzebowanie szerokiego grona podmiotów na bardziej inkluzywnie i sprawiedliwie sprawowanie rządów. Jednakże wyzwania instytucjonalne związane z dokonaniem takiej transformacji są ogromne, a wiele kluczowych pytań dotyczących struktury organizacyjnej, podejmowania decyzji oraz sprawowania władzy wciąż nie doczekało się odpowiedzi.

Koncentracja uwagi na sprawowaniu rządów samym w sobie jest kluczem do osiągnięcia tych celów. Historia działań OECD w sferze globalnej polityki podatkowej wskazuje na częste przyznawanie priorytetu ustanawianiu przepisów technicznych, a nie rozwiązywaniu fundamentalnych problemów związanych ze sprawowaniem rządów. Wysiłki podejmowane przez OECD w postaci *Otwartych ram w zakresie BEPS* sygnalizowały, że organizacja ta ma świadomość potrzeby uczestnictwa w tych procesach szerszego grona podmiotów, ale dzielenie się władzą w ramach sprawowania rządów wymaga czegoś więcej niż retoryki działania na równych zasadach. Zachodzi ryzyko, że obecny pęd ku reformom doprowadzi do powtórki błędów z przeszłości, a kwestie instytucjonalne zostaną pominięte na rzecz zaspokajania oportunistycznych potrzeb. Bez wyraźnej i świadomej koncentracji uwagi na sprawowaniu rządów przejście do ONZ grozi przywróceniem lub odtworzeniem tej samej nierównowagi sił, jaką zamierza się zlikwidować.

Obecny przewrót instytucjonalny stwarza zatem wyjątkową okazję do wprowadzenia zmian w procesie globalnego sprawowania rządów w sferze podatkowej poprzez zaproponowanie uczestnictwa w nim szerszego i bardziej zróżnicowanego grona. ONZ ma ustalone ramy współpracy międzynarodowej i osiągnięcia w zakresie opracowy-

wania globalnych standardów w innych dziedzinach. Inkluzywne procedury, jakich się trzyma, mogą lepiej odzwierciedlać interesy krajów rozwijających się, które z historycznego punktu widzenia były wykluczane z udziału w globalnych dyskusjach podatkowych na liczącym się poziomie. Dzięki wykorzystaniu mocnych stron ONZ istnieje szansa na stworzenie zasad i norm, które będą nie tylko solidne pod względem technicznym, ale także społecznie i ekonomicznie sprawiedliwe. Może to również oznaczać, że będą podejmowane działania na rzecz zagwarantowania, że zasady i normy globalnego zarządzania podatkowego nie będą czynnie przeciwdziałać globalnemu postępowi w zakresie osiągnięcia celów zrównoważonego rozwoju.

Priorytetowe traktowanie sprawowania rządów jest kluczem do wykorzystania tego potencjału. Wymaga to udzielenia odpowiedzi na pytania dotyczące struktury instytucjonalnej, procesów decyzyjnych i mechanizmów gwarantowania odpowiedzialności. Należy się skupić na budowaniu systemów sprzyjających współpracy pomiędzy narodami o bardzo różnych zasobach i możliwościach. Dobrze zorganizowane sprawowanie rządów mogłoby zapewnić legitymizację oraz stabilność niezbędne do wspierania skutecznej międzynarodowej polityki podatkowej w perspektywie długoterminowej.

W szerszym ujęciu spuścizna filaru II i inicjatywy OECD przeciwdziałającej BEPS zależeć będzie od tego, czy społeczność międzynarodowa

wykorzysta okazję do rekonstrukcji fundamentów sprawowania rządów w sferze podatkowej. Przyznając priorytet sprawiedliwości, legitymizacji i inkluzywności w modelu sprawowania rządów, decydenci polityczni mogliby stworzyć system, który nie tylko stanowiłby odpowiedź na bieżące wyzwania, ale także położyłby podwaliny pod zrównoważoną współpracę w przyszłości. Jednakże zadanie to niemal z całkowitą pewnością stało się znacznie trudniejsze w kontekście „America First”, która to polityka stawia na jednostronne podejmowanie decyzji z korzyścią dla Stanów Zjednoczonych, prawdopodobnie bez zważania na to, czego wymagałby sprawiedliwy podział zysków ponadnarodowych. Polityka ta uwidoczniła potrzebę stworzenia ram sprawowania rządów, które uwzględniałyby różne interesy krajowe przy jednoczesnym dążeniu do globalnej współpracy. Mamy obecnie do czynienia z czymś więcej niż tylko z reformą techniczną, lecz z szansą na zmianę międzynarodowych stosunków podatkowych jako całości.

Podziękowania przekazuję Błażejowi Kuźniakowskiemu oraz Robinowi Morganowi, uczestnikom warsztatów z zakresu polityki podatkowej Jamesa Hausmana na Uniwersytecie w Toronto, a także dwóm anonimowym recenzentom za pomocne komentarze i sugestie, jak również Hannah Flake i Jonahowi Kidowi za nieocenione wsparcie badawcze.

Bibliografia

- Afrykańskie Forum Administracji Podatkowej (2019). *The Place of Africa in the Shift Towards Global Tax Governance: Can the Taxation of the Digitalised Economy Be an Opportunity for More Inclusiveness?* [Miejsce Afryki względem zwrotu w kierunku globalnego sprawowania rządów w zakresie podatków: czy opodatkowanie gospodarki cyfrowej może być szansą na większą inkluzywność?]. Republika Południowej Afryki: Afrykańskie Forum Administracji Podatkowej.
- Biały Dom (2025a). *Memorandum dla Sekretarza Skarbu Państwa: polityka handlowa „America First”* [Ameryka na pierwszym miejscu] (20 stycznia 2025 r.).
- Biały Dom (2025b). *Memorandum dla Sekretarza Skarbu Państwa: Global Tax Deal (Globalne porozumienie w sprawie podatków)* Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) (20 stycznia 2025 r.).
- Biały Dom (2025c). *Wystąpienie prezydenta Trumpa na Światowym Forum Ekonomicznym. Telekonferencja* (23 stycznia 2025 r.).
- Brauner, Y. (2025) What Can the UN Do That the OECD Can't or Won't? [Co może zrobić ONZ, czego OECD nie chce lub nie może?]. *INTERTAX*, 53(1), s. 44–55.
- Christians, A. (2010). Networks, Norms and National Tax Policy [Sieci, normy i krajowa polityka podatkowa]. *Washington University Global Studies Law Review*.
- Christians, A. (2017). BEPS and the New International Tax Order [BEPS i nowy międzynarodowy porządek podatkowy]. *Brigham Young University Law Review*.
- Christians, A., van Apeldoorn, L. (2018). The OECD Inclusive Framework [Otwarte ramy OECD]. *Bulletin for International Taxation*, kwiecień/maj.

- Coase, R.H. (1937). The Nature of the Firm [Charakter firmy]. *Economica*, 4(1), s. 386–405.
- Coase, R.H. (1960). The Problem of Social Cost [Problem kosztów społecznych]. *Journal of Law & Econ*, 3(1).
- Cockfield, A.J. (2006). The Rise of the OECD as Informal 'World Tax Organization' Through National Responses to E-commerce Tax Challenges [Przyjęcie przez OECD roli nieformalnej „Światowej Organizacji Podatkowej” w wyniku krajowych reakcji na wyzwania podatkowe w handlu elektronicznym]. *Yale Journal of Law & Technology*, 8, e138.
- Dourado, A. (2025). United Nations, International Tax Justice and Mutual Recognition of Interests [Organizacja Narodów Zjednoczonych, Międzynarodowa sprawiedliwość podatkowa i wzajemne uznawanie interesów]. *INTERTAX*, 53(1), s. 3–8.
- Englisch, J. (2023). Pillar 2: QDMTT or Safe Harbour Domestic Minimum Top-Up Tax (SHDMTT)? [Filar II: QDMTT czy krajowy minimalny podatek wyrównawczy Safe Harbour (SHDMTT)?]. Kluwer International Tax Blog, 2 listopada 2023, https://kluwertaxblog.com/2023/11/02/pillar-2-qdmtt-or-safe-harbour-domestic-minimum-top-up-tax-shdmtt/#_ftn6 (dostęp: DD.MM.RRRR).
- Eurodad (2016). An Intergovernmental UN Tax Body – why we need it and how we can get it [Międzyrządowy organ podatkowy ONZ – dlaczego go potrzebujemy i jak możemy go stworzyć], https://www.eurodad.org/an_intergovernmental_un_tax_body_why_we_need_it_and_how_we_can_get_it (dostęp: DD.MM.RRRR).
- Faccio, T., Ghosh, J. (2024). Why Should EU Countries Support a UN Framework Convention on International Tax Cooperation [Dlaczego kraje UE powinny wspierać Ramową konwencję ONZ o międzynarodowej współpracy podatkowej]. *Intertax*, 52, 358.
- Graetz, M.J.. (1997). The "Original Intent" of U.S. International Taxation [„Pierwotna intencja” kryjąca się za amerykańskim opodatkowaniem międzynarodowym]. *Duke Law Journal*, 46(1), s. 1021–1109.
- Hearson, M., Christensen, R.C., Randriamanalina, T. (2023). Developing Influence: The Power of "the Rest" in Global Tax Governance [Wpływ rozwijający się: potęga „pozostałych” w globalnym sprawowaniu rządów w zakresie opodatkowania]. *Review of International Political Economy*, 30(3), s. 841–864.
- Jogarajan, S. (2018). *Double Taxation and the League of Nations* [Podwójne opodatkowanie i Liga Narodów]. Cambridge, MA: Cambridge University Press.
- Komesar, N. (1994). *Imperfect Alternatives: Choosing Institutions in Law, Economics, and Public Policy* [Niedoskonałe alternatywy: wybór instytucji prawnych, ekonomicznych i w polityce publicznej]. Chicago: University of Chicago Press.
- MFW, OECD, ONZ i GBŚ (2016). *Platforma współpracy w dziedzinie podatków: uwagi koncepcyjne*.
- OECD (2000). *Towards Global Tax Cooperation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices* [W kierunku globalnej współpracy podatkowej: postępy w identyfikacji i eliminacji szkodliwych praktyk podatkowych]. Paryż: OECD Publishing.
- OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* [Plan działania w sprawie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków]. Paryż: OECD Publishing.
- OECD (2021). *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS* [Wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji gospodarki – globalne modelowe zasady przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (filar II): Otwarte ramy w zakresie BEPS]. Projekt OECD/G20 w sprawie przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków. Paryż: OECD Publishing.
- OECD (2023). *Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)* [Wytyczne administracyjne w sprawie globalnych modelowych zasad przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (filar II)], luty 2023 r.
- Olson, M. (1965). *The Logic of Collective Action: Public Goods and the Theory of Groups* [Logika działań zbiorowych: dobra publiczne i teoria grup]. Boston: Harvard University Press.
- ONZ (2023a). Głosowanie jawne nad projektem rezolucji Rady Gospodarczej i Społecznej nr A/C.2/78/L.18/Rev.1 (22.11.2023 r.).
- ONZ (2023b). Promocja otwartej i skutecznej międzynarodowej współpracy podatkowej w Organizacji Narodów Zjednoczonych: Rezolucja – przyjęta przez Walne Zgromadzenie A/RES/78/230 (22.12.2023 r.).
- ONZ (2024). Propozycja Przewodniczącego w sprawie warunków funkcjonowania Ramowej konwencji Organizacji Narodów Zjednoczonych o międzynarodowej współpracy podatkowej. A/AC.295/2024/L.4. Nowy Jork: ONZ.
- Parada, L. (2023). *Response to the UN Resolution on A/RES/77/244 on Promotion of Inclusive and Effective International Tax Cooperation at the United Nations* [Odpowiedź na rezolucję ONZ A/RES/77/244 w sprawie promowania otwartej i skutecznej międzynarodowej współpracy podatkowej w ramach Organizacji Narodów Zjednoczonych].
- Peters, C. (2025). International Tax Cooperation at the United Nations: Clearing the Way for Everlasting Deliberation [Międzynarodowa współpraca podatkowa w ramach Organizacji Narodów Zjednoczonych: torowanie drogi do wiecznych narad]. *INTERTAX*, 53(1), s. 9–13.
- Shaxson, N. (2016). Ecuador's president calls for global tax body [Prezydent Ekwadoru wzywa do utworzenia globalnego organu podatkowego]. *Tax Justice Network*.
- Shotwell, J.T. (1920). *The League of Nations Starts: An Outline by its Organisers* [Liga Narodów zaczyna działać: zarys jej inicjatorów]. Londyn: MacMillan and Co.
- Stewart, M., Nidumolu, P. (2023). 'International Tax Law and Development' [Międzynarodowe prawo podatkowe i rozwój]. W: *The Oxford Handbook of International Law and Development* [Oksfordzki podręcznik do międzynarodowego prawa podatkowego i rozwoju], Buchanan R. i in. (eds.). Oxford: Oxford University Press.
- Susan, B.-L., Halliday, T.C. (2017). *Global lawmakers: International organizations in the crafting of world markets* [Światowi prawodawcy: organizacje międzynarodowe tworzące rynki światowe]. Cambridge: Cambridge University Press.

Teo, N.J. (2023). *The United Nations in Global Tax Coordination: Hidden History and Politics* [Organizacja Narodów Zjednoczonych i globalna koordynacja podatkowa: ukryta historia i polityka]. Cambridge: Cambridge University Press.

Weiner, J.M., Ault, H.J. (1998). The OECD's report on harmful tax competition [Raport OECD na temat szkodliwej konkurencji podatkowej]. *Nat'l Tax J.*, s. 601–608.

Abstract

Minimum Tax, Maximum Governance

The OECD's Pillar Two project aimed to establish a global minimum tax for large multinationals, but its most enduring impact will likely be its role in ushering in an indefinite period of maximum governance with an increasingly complex and fragmented transnational tax order that is only exacerbated by the recent political shift in the United States. As non-OECD member countries seek to expand their influence on global tax relations through the UN while continuing to engage with the OECD, a proliferation of committees, meetings, negotiations, and collaboration among governmental and nongovernmental organizations will amplify the already intricate politics of global tax policymaking. The Trump administration's 'America First' trade policy and its stance on international cooperation have further complicated these dynamics, highlighting the challenges of achieving a cohesive global tax framework. Whether this next period of global tax relations will eventually result in better, more equitable policies cannot be foretold. What is clear is that, beyond any substantive policy reforms it may bring, Pillar Two is part of a cycle of institution-building arising from widespread dissatisfaction with past governance models, raising critical questions about the future of international tax relations and the value of a decentralized, if more resource-intensive, process.

Keywords: international tax, institutions, governance, policy, international law, transnational networks, participation, policymaking

JEL Classification: E63, H2, F02, H87, K33, K34, N40, P45, H11, H21, H87, F50, F53, F59, Z13

Otrzymany: 5 marca 2025 r.
Zaakceptowany: 19 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