

Krzysztof Lipka

Akademia Leona Koźmińskiego

ORCID: 0000-0002-1680-9635

Lipkak@Kozminski.edu.pl

Prolegomena do analizy prawnych aspektów międzynarodowej polityki podatkowej

Prolegomena to the Analysis of Legal Aspects of International Tax Policy

Streszczenie

Artykuł poświęcony jest analizie prawnych aspektów międzynarodowej polityki podatkowej. Państwa, przygotowując i prowadząc taką politykę, koncentrują się głównie na jej aspektach wewnętrznych, przykładając mniejsze znaczenie do prowadzenia świadomych działań w sferze międzynarodowej. Jednak w związku z postępującymi procesami globalizacji i kształtowaniem się nowego, światowego porządku fiskalnego znaczenie podatkowej polityki międzynarodowej wzrasta. Choć obecnie tylko nieliczne kraje prowadzą taką politykę w sposób kompleksowy i całkowicie świadomy, to należy spodziewać się, że kolejne państwa będą zainteresowane zwiększaniem skali podejmowanych w tym zakresie działań.

Badając prawne aspekty omawianego zagadnienia, należy uwzględniać możliwość wykorzystywania środków prawa twardego (*hard law*) i prawa miękkiego (*soft law*). W artykule zwrócono szczególną uwagę na wykorzystanie organizacji międzynarodowych (w tym UE) do realizacji celów międzynarodowej polityki podatkowej.

Słowa kluczowe

Międzynarodowe prawo podatkowe, polityka podatkowa, międzynarodowa polityka podatkowa, niepaństwowe systemy normatywne.

Abstract

When conducting fiscal policy, countries place great emphasis on tax policy. Most of them in terms of domestic policy, but they also increasingly recognize the importance of proper tax policy in the international sphere. It is believed that the importance of such policy can be expected to increase due to ongoing globalization processes and new proposals such as global taxes.

It should be noted that most countries are at the early stage of creating the foundations of their policy in discussed area, although there are some that have been able to successfully achieve their goals set many years ago. The article presents the results of the analysis of the legal aspects of international tax policy, with particular emphasis on available hard law and soft law instruments and the possibility of using the power of international organizations.

Keywords

International tax law, tax policy, international tax policy, non-state normative systems.

Uwagi wstępne

W ramach polityki fiskalnej prowadzonej przez państwa wzrasta rola polityki podatkowej. Służy ona zabezpieczeniu środków na pokrycie wydatków, a także realizacji celów społecznych i politycznych. Skuteczna polityka podatkowa może przynosić wymierne korzyści zarówno bieżące, jak i długofalowe. Coraz częściej poza realizacją polityki na szczeblu krajowym dostrzega się też konieczność prowadzenia polityki międzynarodowej. Większość państw dopiero inicjuje właściwe procesy, jednak niektóre osiągają znaczne korzyści z decyzji podejmowanych już od dekad. Wydaje się, że znaczenie takiej polityki będzie wzrastać w związku ze zjawiskami globalizacji, fiskalną współpracą międzynarodową, a także pojawiającymi się postulatami wprowadzania danin globalnych.

Polityka podatkowa na szczeblu międzynarodowym może być analizowana z różnych perspektyw: politycznej, ekonomicznej, prawnej itd. Celem artykułu jest analiza prawnych aspektów zjawiska ze szczególnym uwzględnieniem dycho-
tomii środków: tzw. prawa twardego (*hard law*) i środków określanych jako prawo miękkie (*soft law*). Oddzielnie omówiono możliwości wykorzystania pozycji organizacji międzynarodowych do realizacji celów polityki podatkowej państw członkowskich.

W prowadzonych badaniach wykorzystano metodę teoretyczno-prawną oraz metodę dogmatyczno-prawną.

1. Polityka podatkowa

Polityka podatkowa jest elementem polityki fiskalnej, która z kolei jest częścią polityki społeczno-gospodarczej¹. Na szczeblu centralnym uważa się ją za bardzo istotny obszar oddziaływania polityki ekonomicznej państwa². Obejmuje ona źródła i metody gromadzenia dochodów przez podmioty publiczne³. Czasami, w wąskim ujęciu, ogranicza się jej zakres do dochodów z podatków⁴.

¹ M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna*, Warszawa 1994, s. 10.

² H. Wnorowski, *Polityka podatkowa jako element polityki ekonomicznej rządu*, [w:] J. Sikorski (red.), *Podatki a polityka fiskalna państwa*, Białystok 2002, s. 299.

³ A. Sekuła, *Polityka podatkowa Gdańska*, [w:] J. Pietrucha (red.), *Teoria ekonomii wobec przeobrażeń strukturalnych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2011, nr 80, s. 209–218.

⁴ J. Zarzecki, *Wpływ polityki fiskalnej rządu na gospodarkę kraju*, [w:] J. Sikorski (red.), *Podatki a polityka fiskalna państwa*, Białystok 2002, s. 339.

Polityka podatkowa polega na celowym i świadomym oddziaływaniu prowadzącym do osiągnięcia uprzednio wyznaczonych celów prawnych, ekonomicznych i społecznych⁵. Warunkiem prowadzenia samodzielnej polityki podatkowej jest suwerenne władztwo w ramach danego systemu podatkowego. Pojęcie władztwa podatkowego rozumieć należy jako „normatywnie określony zakres uprawnień do podejmowania rozstrzygnięć w sprawach podatkowych”⁶. Choć polityka podatkowa jest mechanizmem pozaprawnym, to jednak w jej prowadzeniu wykorzystywane są liczne instrumenty o charakterze prawnym.

System podatkowy jest pochodną działań politycznych. Powinien być on tworzony oraz modyfikowany w celu coraz lepszej realizacji zadań zarówno o charakterze fiskalnym (np. gdy chodzi o zapewnienie środków niezbędnych do prowadzenia działalności publicznej), jak i pozafiskalnych (jak np. kształtowanie pożądanej struktury gospodarki czy realizacja programów społecznych)⁷.

Powyższe obserwacje, choć wywodzą się z obszaru polityki wewnątrz krajowej, można zastosować także do podatkowej polityki w obszarze międzynarodowym. Polityka podatkowa państw bywa przedmiotem badań głównie z perspektywy krajowej polityki fiskalnej, rzadziej w ujęciu międzynarodowym. Jednym z powodów takiego stanu rzeczy jest ograniczone zaangażowanie wielu państw na międzynarodowej arenie podatkowej.

Dostrzega się zjawisko konwergencji krajowych polityk podatkowych prowadzonych przez większość krajów w okresie ostatnich kilku dekad⁸. Jest tak, choć omawiana dziedzina jest sferą działań o bardzo dynamicznej naturze⁹. W zakresie podatkowej polityki wewnętrznej poszczególne państwa dysponują analogiczną władzą i wykorzystują ją w zbliżony sposób. W stosunkach międzynarodowych jest jednak inaczej, na co wpływ ma znaczenie i siła państwa na arenie międzynarodowej. Stopień „mocarstwowości” podatkowej jest wyznaczany przez różnorodne czynniki, wśród których podstawowe znaczenie mają: siła (władza) ekonomiczna, siła (władza) polityczna oraz tak zwana miękka siła – *soft power*, czyli szeroko rozumiana możliwość wpływania na debatę publiczną, organizowanie koalicji, wykorzystanie organizacji międzynarodowych itd.¹⁰

⁵ K. Nizioł, *Prawne aspekty polityki podatkowej*, Warszawa 2007, s. 11.

⁶ P. Pomorski, *Komplementarność krajowej i wspólnotowej polityki podatkowej*, „Krytyka Prawa” 2020, nr 1, s. 117.

⁷ M. Weralski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984, s. 246.

⁸ S. Steinmo, *The Evolution of Policy Ideas: Tax Policy in the 20th Century*, „British Journal of Politics and International Relations” 2003, nr 2, s. 207.

⁹ P. Pomorski, *op. cit.*, s. 128.

¹⁰ E. Kośmicki, *Geopolityka a Koncepcja Global Governance. Próba Oceny Zależności*, „Ekonomia i Środowisko” 2016, nr 3, s. 11.

Podstawowe różnice między podatkową polityką krajową a międzynarodową wynikają z ograniczeń suwerenności i sprowadzają się do kwestii dostępnych narzędzi. W zakresie polityki międzynarodowej należy wyróżnić instrumenty prawa twardego (*hard law*) oraz prawa miękkiego (*soft law*)¹¹. Do pierwszej grupy zaliczyć można umowy międzynarodowe (w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania), sankcje (choć w zakresie podatków stosowane rzadko)¹², a także wiążące dokumenty organizacji międzynarodowych. Obszerniejszy jest katalog instrumentów *soft law*. Wymienić należy niewiążące deklaracje, standardy i normy lub tzw. *best practices* opracowywane w celu promowania korzystnych rozwiązań jako uniwersalnego wzorca, użycie NGO, wspieranie i wykorzystywanie wspólnot poznawczych (epistemologicznych), wszelkiego rodzaju naciski i próby oddziaływania poprzez organizacje międzynarodowe, tworzenie aliansów i koalicji nacisku itd.

Prowadzenie polityki podatkowej wymaga głębokiego zrozumienia aktualnej globalnej pozycji państwa, sytuacji finansowej i gospodarczej kraju i jego otoczenia, rozeznania w kwestii ewolucji światowego ładu podatkowego, umiejętności przewidywania trendów, tak krajowych, jak i międzynarodowych w zakresie sytuacji fiskalnej i prawa finansowego, a także świadomości dostępnych narzędzi. Międzynarodowa polityka podatkowa powinna służyć realizacji bieżących i długofalowych celów fiskalnych i politycznych państwa. Dlatego powinna być tworzona jako odpowiedź na wyzwania i zmiany światowego porządku podatkowego.

2. Ewolucja międzynarodowego i globalnego porządku podatkowego

Historycznie polityka podatkowa państw skierowana była na zagadnienia wewnętrzne. W stosunkach międzynarodowych stosowano naciski polityczne dla wymuszenia pożądanых postaw państw trzecich (np. w zakresie cel i opłat nakładanych na podmioty lub obywateli danego państwa) lub wykorzystywano narzędzia prawne takie jak traktaty międzynarodowe w celu osiągnięcia korzyści fiskalnych. Ten stan rzeczy zaczął zmieniać się na początku XX w. wraz z ekspansją międzynarodową korporacji. W drugiej połowie minionego wieku zaczął się rozwój sieci traktatów podatkowych o unikaniu podwójnego opodatkowania (obecnie jest ich ponad 3000).

¹¹ G.C. Shaffer, M.A. Pollack, *Hard vs. Soft Law: Alternatives, Complements, and Antagonists in International Governance*, „Minnesota Law Review” 2010 nr 3, s. 706–800.

¹² Co nie wyklucza możliwości grożenia ich wprowadzeniem. Miało to miejsce w stosunkach USA i Francji w związku z projektem podatku od dochodów z działalności *e-commerce*.

W tym czasie niektóre kraje zaczęły prowadzić bardziej aktywną i świadomą zewnętrzną politykę podatkową. Państwa wspierające ekspansję gospodarczą swoich firm (np. USA) próbowały wywierać naciski na kształt rozwiązań o charakterze uniwersalnych standardów, których tworzenie w sposób widoczny przyspieszyło. Jednocześnie niektóre państwa podejmowały działania mające na celu stworzenie specjalnego klimatu podatkowego mającego za cel przyciągnięcie inwestorów zagranicznych¹³. Działano zarówno w sferze wewnętrznej polityki podatkowej, jak i polityki międzynarodowej (np. poprzez umowy bilateralne). Odnośnie do tej drugiej należy zwrócić uwagę na budowanie podatkowego „wizerunku” kraju lub obronę „dobrego imienia” państwa przed zarzutami prowadzenia nieuczciwej polityki. Za skrajną formę takich „nieuczciwych” działań uznaje się politykę podatkową państw określanych jako „raje podatkowe”, które swoją egzystencję w dużym stopniu oparły na uzyskiwaniu dochodów z „piractwa fiskalnego”¹⁴.

W drugiej połowie XX w. zaczęto na szerszą skalę koordynować inicjatywy mające na celu tworzenie ujednoliconych rozwiązań podatkowych o charakterze modelowym. Można wyróżnić działania polegające na tworzeniu standardów fiskalnych mających służyć jako uniwersalne wzorce (tu wymienić należy modele umów o unikaniu opodatkowania, standardy cen transferowych, a także międzynarodowe standardy rachunkowości) oraz współpracę ukierunkowaną na zwalczanie zjawisk ocenianych (przez podejmujących takie inicjatywy) jako negatywne (np. zwalczanie rajów podatkowych i zjawiska ucieczki od opodatkowania).

Inicjatorami powyższych działań były organizacje międzynarodowe, a podstawową rolę odgrywały OECD i ONZ, a w pewnym stopniu UE. W przygotowywanie standardów zaangażowały się organizacje branżowe (np. zasady rachunkowości opracowuje International Accounting Standards Board, fundacja z siedzibą w Londynie).

W XXI w. pojawiły się pierwsze próby tworzenia rozwiązań o charakterze globalnym. Bezpośrednią tego przyczyną były rosnące koszty fiskalne dwóch zjawisk; tzw. erozji podstawy opodatkowania oraz trudności z opodatkowaniem dochodów z działalności *e-commerce*. W odpowiedzi na to pierwsze wyzwanie powstał projekt Base Erosion Profit Shifting (dalej BEPS) będący zespołem działań zainicjowanych przez G20 we współpracy z OECD¹⁵. Projekt ten jest obecnie w trakcie realizacji, a szybkość jego akceptacji przez kolejne państwa daje podstawy do przypuszczeń, że

¹³ J.P. Morrissett, N. Pirnia, *How Tax Policy and Incentives Affect Foreign Direct Investment: A Review*, <https://ssrn.com/abstract=632579>, [dostęp: 23.07.2024], s. 3–29.

¹⁴ A. Cobham, P. Jansky, *Global distribution of revenue loss from tax avoidance Re-estimation and country results*, „WIDER Working Paper” 2017, nr 55, s. 21.

¹⁵ L. Sydanmanlakkaa, *Power and Expertise in Global Tax Governance*, „Intertax” 2024, nr 3, s. 1–17.

zakończy się co najmniej częściowym sukcesem. Więcej kontrowersji towarzyszyło kwestii opodatkowania dochodów osiąganych (w dużym stopniu przez wielkie, globalne korporacje określane jako *big-tech*) z *e-commerce*. Przez ponad trzy dekady trwały próby wypracowania kompromisu, jednak bez powodzenia. Powodem zwłoki była zarówno petryfikacja istniejącego systemu opartego na sieci traktatów o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak i skuteczna polityka państw zainteresowanych ochroną własnych podatników przed dodatkowymi daninami (w szczególności USA)¹⁶. W tym czasie OECD opracowywało kolejne projekty rozwiązań, jednak żaden z nich nie uzyskał poparcia „głównych zainteresowanych” (rozumiejących, że kolejne miesiące opóźnienia oznaczają dodatkowe kwoty wolne od podatku). Ostatecznie, kiedy poszczególne kraje zniecierpliwione przeciągającym się oczekiwaniem i sfrustrowane z powodu utraty wpływów podatkowych zaczęły podejmować próby wprowadzania własnych rozwiązań, rząd USA zmienił postawę i zaproponował mechanizm polegający na przyjęciu globalnych zasad odnoszących się do wszystkich firm spełniających określone warunki¹⁷. Propozycje te stały się (wraz z postulatem minimalnej stawki podatkowej) podstawą do przygotowania globalnych projektów Filar I i Filar II zaprezentowanych przez OECD w roku 2023¹⁸.

O ile BEPS uznano za przełom w postrzeganiu podatków międzynarodowych, o tyle Filary są już całkowitą rewolucją¹⁹. I nie chodzi tu tylko o same rozwiązania, ale o okoliczności ich powstania. W szczególności należy zwrócić uwagę na siłę propozycji zgłoszonej przez jeden kraj (USA), fakt opracowania aspektów technicznych przez OECD – organizację zrzeszającą tylko 38 członków (w tym przypadku z udziałem grupy państw tzw. *Inclusive Framework*), a także szybko i w większości pozytywną reakcję społeczności międzynarodowej²⁰.

W debacie publicznej coraz częściej pojawiają się też postulaty wprowadzenia podatków globalnych. W szczególności daniny od bogactwa (*wealth tax*), podatków ekologicznych czy też podatków mających finansować walkę z pandemią²¹. Choć

¹⁶ L. Hakelberg, *The hypocritical hegemon. How the United States shapes global rules against tax evasion and avoidance*, Nowy Jork 2020, s. 11.

¹⁷ R. Avi-Yonah, M. Salaimi, *Minimum Taxation in the United States in the Context of GloBE*, „Intertax” 2022, nr 10, s. 673–677.

¹⁸ A.N. Michel, *Bold International Tax Reforms to Counteract the OECD Global Tax*, „Policy Analysis” 2024, nr 968, s. 1–35.

¹⁹ E. Eberhartinger, M. Petutschnig, *Practicing Experts’ Views on BEPS: A Critical Analysis*, „WU International Taxation Research Paper Series” 2015, nr 27, s. 22–24.

²⁰ R. Avi-Yonah, M. Salaimi, *op. cit.*, s. 673–677.

²¹ R.M. Bird, *Global Taxes and International Taxation: Mirage and Reality*, ICTD Working Paper 28, January 2015, s. 24.

obecnie pojawiają się one głównie w mediach, postulatach NGO i w ograniczonym zakresie w dyskursie akademickim, należy spodziewać się, że rosnące potrzeby finansowania przedsięwzięć o charakterze globalnym wymuszą ich wprowadzanie.

Cechą charakterystyczną międzynarodowego prawa podatkowego jest równoległe istnienie norm *ius cogens* oraz norm niepaństwowych systemów normatywnych. Te ostatnie tworzą uniwersalnie akceptowalne zasady (stopień akceptacji jest różny w poszczególnych obszarach) stosowane zarówno przez państwa (poprzez inkorporowanie ich do krajowych systemów podatkowych lub jako wzorce oczekiwanych zachowań), jak i podatników (poprzez uznawanie ich za tzw. *best practices*). Wzorcowym przykładem powyższego zjawiska są przywoływane wyżej standardy cen transferowych opracowywane przez OECD.

W przeciągu ostatnich stu lat międzynarodowe prawo podatkowe przeszło proces ewolucji od porządku opartego na bilateralnych traktatach, poprzez system multilateralnych porozumień (normy akceptowane przez grupy państw), aż do tworzącego się obecnie zarysu systemu globalnego (tworzenie rozwiązań o zasięgu światowym)²². Przykład cen transferowych udowodnił, że możliwe jest stworzenie rozwiązań multilateralnych, które następnie ewoluują w normy globalne. Proces osiągania porozumienia w sprawie minimalnej stawki podatkowej potwierdza, że rozwiązania globalne mogą być opracowane w relatywnie krótkim czasie i zaakceptowane przez znaczącą liczbę państw, co nadaje im cechy swoistych norm globalnych²³.

3. Prawne aspekty międzynarodowej polityki podatkowej

W klasycznym rozumieniu polityka podatkowa to „świadoma i racjonalna działalność prowadząca do osiągnięcia założonych celów prawnych, ekonomicznych i społecznych [która] wiąże się nieodmiennie z władztwem w ramach danego systemu podatkowego”²⁴. Władztwo podatkowe to normatywnie określony zakres uprawnień do podejmowania rozstrzygnięć w sprawach podatkowych. Ponieważ w sferze międzynarodowego prawa podatkowego żadne państwo nie dysponuje tak rozumianym spektrum uprawnień, w omawianym zakresie państwa stosują odmienne narzędzia polityki²⁵.

²² W. Lihua, *Global Tax Justice in the Context of the Digital Economy and China's Response*, „Journal of Shanghai University of Finance and Economics” 2024, nr 1, s. 108–123.

²³ R. Avi-Yonah, M. Salaimi, *op. cit.*, s. 673–677.

²⁴ P. Pomorski, *op. cit.*, s. 117.

²⁵ Trudno bronić tezy, że w sferze międzynarodowej można mówić o systemie podatkowym, choć niewątpliwie występują odrębne systemy w ograniczonych zakresach. Przykładem są ceny transferowe.

Z perspektywy prawa instrumenty polityki podatkowej podzielić można na narzędzia prawa „twardego” i „miękkiego”. Do tych pierwszych zaliczamy traktaty międzynarodowe, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (ang. *Double Taxation Treaty*, DTT). Przykład Niderlandów pokazuje, że traktaty mogą być bardzo skutecznym narzędziem kształtowania polityki podatkowej. Kraj ten przez dekady tworzył sieć umów oferujących zerową stawkę podatku u źródła z tytułu wypłaty dywidend (obecnie część państw wypowiada to postanowienie), co doprowadziło do wypromowania Niderlandów jako centrum międzynarodowych inwestycji, przynosząc budżetowi znaczące korzyści finansowe²⁶.

Innymi narzędziami są sankcje. Stosuje się je wobec niektórych państw uznawanych za raje podatkowe, jednak z ograniczonym skutkiem²⁷. Obecnie, w związku z wojną w Ukrainie, pojawiają się postulaty szerszego stosowania tego instrumentu jako elementu polityki nacisku²⁸. Sankcje mogą być narzędziem międzynarodowej polityki podatkowej, nawet jeżeli są stosowane w ramach prawa krajowego. Przykładowo propozycja ograniczenia prawa do odliczenia podatkowego (*tax credit*) w stosunku do podatków płaconych przez firmy z USA w Rosji ma za cel ograniczenie obecności inwestorów amerykańskich w kraju-agresorze²⁹.

Działania na szczeblu krajowym mogą być także stosowane do prowadzenia polityki międzynarodowej w zakresie konkurencji podatkowej³⁰. Przez lata narzędziem takiej polityki było obniżanie stawek podatkowych w celu przyciągnięcia inwestorów zagranicznych. Dziś konkurencja podatkowa przybiera nowe formy. Przykładowo tworzy się specjalne reżimy podatkowe dla podatników zagranicznych (oferując niższe stawki dla dochodów z zagranicy). Regulacje takie wprowadziły m.in. Szwajcaria, Luksemburg, UK, Hiszpania³¹.

W ostatnich latach, w związku z międzynarodowymi inicjatywami podatkowymi (BEPS, Filar I i Filar II) ukierunkowanymi na koordynację działań i tworzenie uniwersalnych standardów, kraje stają przed wyzwaniami związanymi z koniecznością podejmowania decyzji o dołączeniu do tych instrumentów multilateralnych.

²⁶ *Global Tax Evasion Report 2024*, www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/10/global_tax_evasion_report_24.pdf, s. 41 [dostęp: 23.07.2024].

²⁷ K. Devos, *The Role of Sanctions and other Factors in Tackling International Tax Fraud*, „Common Law World Review” 2013, nr 1, s. 1–22.

²⁸ A. Hayshi, *Tax Sanctions and Law Policy*, „LawFare” 4 maja 2022, www.lawfaremedia.org/article/tax-sanctions-and-foreign-policy [dostęp: 23.07.2024].

²⁹ US Senate Press Release, www.finance.senate.gov/chairmans-news/wyden-outlines-new-tax-policies-to-hold-russia-accountable-for-ukraine-invasion [dostęp: 23.07.2024].

³⁰ T. Dagan, *International Tax and Global Justice*, „Theoretical Inquires in Law” 2017, nr 1, s. 21.

³¹ Global, *op. cit.*, s. 56.

Decyzja taka często nie jest wynikiem kalkulacji ekonomicznej (skutki udziału w projektach są trudne lub niemożliwe do oszacowania), lecz decyzji politycznych, wymuszonych przez świadomość, że odmowa może być uznana za demonstrację polityczną i sprzeciw wobec wysiłków międzynarodowej wspólnoty³².

Coraz częstszą praktyką w sferze międzynarodowej staje się stosowanie miękkiego prawa. Jest to spowodowane rosnącymi potrzebami, ograniczonymi możliwościami użycia prawa twardego oraz wzrastającą skutecznością *soft law*³³. Miękkie prawo wykorzystuje się do kształtowania (narzucania) agendy celów, priorytetów i przebiegu debaty publicznej³⁴. Efektem debaty są nie tylko deklaracje dotyczące kierunku działań, ale też wzory standardów i norm lub tzw. *best practices* opracowywane w celu promowania rekomendowanych rozwiązań. W zakresie podatków dyskurs zdominowany jest przez prowadzące aktywną politykę podatkową rozwinięte kraje „obszaru atlantyckiego”. Spotyka się to ze sprzeciwem reprezentantów krajów rozwijających się, które podnoszą, że narzucane przez „bogatą północ”, wypracowane w ramach debaty, rekomendacje prowadzą do asymetrii korzyści³⁵.

Kluczowe dla kształtu dyskursu podatkowego są wspólnoty poznawcze. Wspólnoty takie złożone z naukowców i ekspertów z danej dziedziny mogą narzucać kierunek debaty, kontrolować jej przebieg, opracowywać rozwiązania i w konsekwencji wpływać na ostateczny kształt norm³⁶. Oddziałując na wspólnoty (na przykład poprzez finansowanie badań), można manipulować debatą publiczną i w konsekwencji opinią publiczną.

Elementem polityki podatkowej z użyciem *soft law* jest też kreowanie wizerunku kraju. Obserwacja stosunku społeczności międzynarodowej do zjawiska rajów podatkowych dostarcza ciekawych wniosków dotyczących skuteczności polityki tworzenia podatkowego wizerunku państwa. Choć według wielu niezależnych badaczy kraje takie jak Holandia, Irlandia, Szwajcaria i Luksemburg przez dekady spełniały przesłanki do uznania ich za raje, to jednak państwom tym udawało się skutecznie unikać publicznego piętnowania³⁷.

³² Por. stanowisko ATAF: www.ataftax.org/oecd-g20-inclusive-framework-releases-outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-what-does-this-mean-for-africa [dostęp: 23.07.2024].

³³ B. Kuźniak, *Ius cogens i soft law a bieżące cele polityczne uczestników relacji międzynarodowych – przykład badań mieszczących się we wspólnej przestrzeni teorii polityki i teorii prawa międzynarodowego*, „Historia i Polityka” 2022, nr 41, s. 41–51.

³⁴ M. Szkarłat, *Dyplomacja naukowa. Koncepcja – Praktyka*, Lublin 2020, s. 43.

³⁵ S. Botzem, *The Politics of Accounting Regulations Organizing Transnational Standard Settings in Financial Reporting*, Cheltenham 2012, s. 3.

³⁶ L. Sydanmanlakkaa, *op. cit.*, s. 1–17.

³⁷ M. Pawlak, *Raje podatkowe i ich wykorzystanie przez zagraniczne korporacje działające na terenie Polski*, „Nowe Tendencje w Zarządzaniu” 2022, nr 2, s. 21–49.

Formą użycia miękkiego prawa może być współpraca państw z NGO. Brak w tym zakresie szczegółowych badań, jednak znane przypadki finansowania z budżetów państw takich organizacji zajmujących się podatkami sugerują, że dostrzega się korzyści z możliwości uzyskania poparcia stanowiska kraju przez „niezależny” podmiot³⁸.

Polityka podatkowa realizowana może być dwutorowo: poprzez „stwarzanie i utrwalanie sytuacji korzystnych” oraz „powstrzymywanie i eliminowanie sytuacji niekorzystnych”³⁹. Dlatego państwa aktywne promują rozwiązania dla siebie wygodne, jednocześnie blokują przyjęcie norm, których nie uznają za korzystne (np. opóźnianie opodatkowania dochodów z *e-commerce* przez USA chroniło firmy z siedzibą w tym kraju).

Tylko nieliczne państwa są władne realizować politykę podatkową samodzielnie. Obecnie taką pozycję posiada USA. Kraj ten udowodnił gotowość do odrzucenia rozwiązań wypracowanych przez wspólnotę międzynarodową i stworzenia własnych, alternatywnych norm, gdy uznaje, że standard międzynarodowy nie jest dla niego korzystny⁴⁰.

Efektywna polityka podatkowa może być prowadzona z wykorzystaniem organizacji międzynarodowych lub aliansów. Aktywne działania w tym zakresie podejmują głównie wysoko rozwinięte państwa „obszaru atlantyckiego”: Niemcy, Francja, Holandia, Kanada itd. Organizacją, która służy do realizacji ich celów polityki podatkowej, jest przede wszystkim OECD.

Rola OECD w oddziaływaniu na międzynarodową politykę podatkową jest wyjątkowa. Organizacja ta stworzyła model umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, zespół standardów dotyczących cen transferowych, rozwiązania projektu BEPS i zasady Filar I i II. Politycy często uznają ją za światową organizację podatkową, choć pamiętać należy, że zrzesza ona zaledwie 38 najbardziej rozwiniętych gospodarczo państw, a przez wielu obserwatorów uznawana jest za „klub bogaczy”⁴¹. Choć prace OECD reprezentują bardzo wysoki poziom merytoryczny, to analiza konkretnych rozwiązań sugeruje, że preferencje i naciski polityczne jej członków mają wpływ na ostateczny kształt propozycji⁴². W konsekwencji pojawia się zarzut, że organizacja służy przede wszystkim krajom członkowskim⁴³.

³⁸ Przykładowo założone przez Niemieckie Ministerstwo Współpracy Gospodarczej International Tax Compact (ITC) świadczy usługi wsparcia (*secretariats, networks, incubator*) dla trzech podatkowych NGO: Addis Tax Initiative, Network of Tax Organisations i DRM. ATI Matchmaking, www.taxcompact.net/mission-and-functions [dostęp: 1.03.2024].

³⁹ B. Kuźniak, *op. cit.*, s. 42.

⁴⁰ W. Lips, *Great powers in global tax governance: a comparison of the US role in the CRS and BEPS*, „Globalizations” 2018, s. 1–16.

⁴¹ K. Mahbubani, *The OECD: A Classic Sunset Organisation*, „Global Policy” 2011, nr 3, s. 117.

⁴² *Ibidem*, s. 117.

⁴³ OECD próbuje poszerzać platformę działań, czego przykładem jest tworzenie grup takich jak Inclusive Framework. Nie zmienia to faktu, że decydenci tej organizacji wywodzą się tylko z kilku krajów.

Odminną rolę w zakresie podatków światowych pełni grupa G20. Grupa ta nie przygotowuje rozwiązań technicznych, a jedynie nadaje kierunek prac, zlecając ich wykonanie merytoryczne OECD. Pozwala to państwom grupy wpływać na strategiczne, światowe decyzje podatkowe.

Ewoluuje rola ONZ w zakresie podatków. Organizacja ta podejmowała już próby wpływania na globalny ład podatkowy, podkreślając konieczność ochrony interesu państw rozwiniętych⁴⁴. ONZ reprezentuje w zasadzie wszystkie państwa i terytoria świata, w konsekwencji wypracowuje rozwiązania bliższe faktycznym kompromisom. Na jej forum politykę podatkową mogą uprawiać wszyscy członkowie, jednak indywidualny głos nie zawsze jest słyszalny, a poszczególne państwa mają ograniczoną możliwość wpływania na ostateczny kształt rozwiązań. Konsekwencją tak daleko idącego pluralizmu jest także niska efektywność i powolność procedowania.

Istnieją także regionalne organizacje będące skuteczną platformą do prowadzenia polityki podatkowej. Przykładem organizacji skutecznie artykułującej potrzeby swoich członków jest zrzeszające państwa afrykańskie stowarzyszenie ATAF, które aktywnie lobbowało w OECD korzystne dla państw tego kontynentu rozwiązania Filar I i II⁴⁵.

Dla osiągnięcia konkretnych celów grupy krajów mogą tworzyć koalicje. Działania takie podejmowane były m.in. w celu zwalczania zjawiska rajów podatkowych⁴⁶.

4. Znaczenie międzynarodowej polityki podatkowej

Historycznie zdolność do prowadzenia polityki podatkowej nieograniczonej wpływami zewnętrznym uznawano za atrybut suwerenności podatkowej (choć dziś definicja taka wydaje się już archaiczna)⁴⁷. Obecnie coraz częściej rozwiązania w zakresie prawa podatkowego powstają poza państwami, a następnie są inkorporowane (mniej lub bardziej bezpośrednio) przez poszczególne kraje. Inkorporacja norm globalnych może następować z własnej inicjatywy państwa (uznającego, że jest to dla niego korzystne) lub pod wpływem presji międzynarodowej. Presja taka może mieć różne formy. Formą nacisku jest uzależnianie zgody na przyznanie przez insty-

⁴⁴ Y. Brauner, *A UN Dawn For The International Tax Regime*, „Intertax” 2024, nr 2, s. 1–4.

⁴⁵ ATAF Communication, www.ataftax.org/oecd-g20-inclusive-framework-releases-outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-what-does-this-mean-for-africa [dostęp: 23.07.2024].

⁴⁶ K. Devos, *op. cit.*, s. 1–22.

⁴⁷ R. Mason, *The Transformation of International Tax*, „American Journal of International Law” 2020, nr 3, s. 353–402.

tucję (IMF, Bank Światowy) pakietu pomocy od wprowadzenia konkretnych reform (w tym podatkowych) lub odmowa przyjęcia do organizacji (OECD)⁴⁸.

Państwa mogą decydować się na recepcję norm ze względu na możliwość uzyskania korzyści (np. fundusze pomocowe na konkretne reformy podatkowe) lub dla uniknięcia strat (np. utraty inwestycji zagranicznych). Konkretnie decyzje są sygnałem dla otoczenia, a w konsekwencji ważnym elementem międzynarodowej polityki podatkowej.

Polityka międzynarodowa polega na oddziaływaniu na pozostałych członków społeczności międzynarodowej (zarówno państwa, jak i organizacje międzynarodowe)⁴⁹. Formy oddziaływania dzieli się na konfrontacyjne (poprzez konflikt), konsensualne lub koercyjne (przez przymus)⁵⁰. Wszystkie trzy są stosowane w międzynarodowej polityce podatkowej. Ilustruje to próby zwalczania zjawiska rajów podatkowych, w których poszczególne kraje (np. USA), organizacje międzynarodowe (np. UE) oraz szeroko rozumiana wspólnota międzynarodowa stosowały wobec państw uznawanych za raje zarówno działania konfrontacyjne (groźby sankcji), jak i propozycje rozwiązań kompromisowych⁵¹. W tym przypadku efektywność działań była niska. Za skuteczne można uznać działania USA związane z podatkiem od dochodów *e-commerce*. Kraj ten zastosował działania koercyjne (groźby retorsji w stosunku do Francji, która próbowała wprowadzić własny podatek), a następnie kompromisowe – własna propozycja podatku, która została szeroko (choć nie powszechnie) zaakceptowana przez pozostałe kraje zmęczone wieloletnim oczekiwaniem na projekt regulacji i świadome, że jej odrzucenie może oznaczać dalsze, wieloletnie odroczenie wprowadzenia regulacji.

Prowadzenie międzynarodowej polityki podatkowej wymaga ustalenia celów i weryfikacji posiadanych narzędzi i środków, w tym narzędzi prawnych⁵². Cele powinny być realne i możliwe do osiągnięcia, a także powinny podlegać hierarchizacji ze względu na wagę i priorytety czasowe. Muszą być też powiązane z celami ogólnymi polityki gospodarczej kraju. Ich uzgodnienie wymaga analizy wielu czynników i ustalenia priorytetów. Do podstawowych wyzwań należy kwestia wyważenia proporcji między celami związanymi z wpływami budżetowymi i ochroną krajo-

⁴⁸ OECD uzależniła członkostwo Brazylii od przyjęcia przez nią standardów cen transferowych tej organizacji.

⁴⁹ B. Kuźniak, *op. cit.*, s. 41–51.

⁵⁰ S. Bieleń, *Polityka w stosunkach międzynarodowych*, [w:] E. Haliżak (red.), *Stosunki międzynarodowe w XXI wieku*, Warszawa 2006, s. 954–983.

⁵¹ M. Pawlak, *op. cit.*, s. 21–49.

⁵² A. Harpaz, *International tax reform: who gets a seat at the table?* „University of Pennsylvania Journal of International Law” 2023, vol. 44, iss. 4, s. 1007.

wych podmiotów aktywnych za granicą. Trzeba przy tym mieć na względzie, że kiedy pojawia się nowa propozycja normy globalnej, należy spodziewać się reakcji własnych podatników, których może ona dotyczyć, podejmowania przez nich działań lobbingsowych i nacisków na zmianę jej kształtu.

Cele należy dostosowywać do dostępnych narzędzi, które mogą być wykorzystane do ich osiągnięcia. Szczególnie istotna jest realna siła negocjacyjna państwa (w omawianym zakresie nie będąca wyłącznie pochodną siły gospodarczej) i możliwość posłużenia się *soft law*. Istotna jest też możliwość wykorzystania innych podmiotów (międzynarodowych organizacji, NGO, wielkich korporacji) i zawierania sojuszy i aliansów ukierunkowanych na osiągnięcie danego celu wspólnie z innymi zainteresowanymi krajami. Bardzo istotne są też możliwości nacisków lub ustępstw w innych niż podatki dziedzinach, dla wymuszenia pożądanых reakcji. Polityka podatkowa jest fraktalem międzynarodowej polityki państwa, a w efekcie może być elementem przetargowym, który można poświęcić dla osiągnięcia innych korzyści⁵³.

5. Międzynarodowa polityka podatkowa a członkostwo w UE

Jak zauważa P. Pomorski, w UE „wszystkie podmioty prawa podatkowego – tak czynne, jak i bierne – pozostają jednocześnie w trójreżimie krajowego, wspólnotowego i międzynarodowego prawa podatkowego”⁵⁴. Zatem „jeśli suwerenność podatkową definiować przez zdolność do prowadzenia przez państwo polityki podatkowej nieograniczonej wpływami zewnętrznym, to dla krajów UE taka suwerenność już nie istnieje”⁵⁵. Pomimo tego niektóre kraje Unii odgrywają istotną rolę w kształtowaniu światowego porządku podatkowego, prowadząc aktywną politykę międzynarodową. Należy podkreślić znaczenie Niemiec, Niderlandów i Irlandii. Państwa te elastycznie wykorzystują zarówno instrumenty prawa twardego (traktaty podatkowe), narzędzia *soft law*, jak i aktywność w organizacjach międzynarodowych (w tym UE).

Na globalny ład podatkowy próbuje też oddziaływać sama UE, choć jej możliwości w tym zakresie są ograniczane przez brak harmonizacji podatków w ramach organizacji⁵⁶. Co więcej, kraje UE konkurują między sobą (np. w zakresie atrakcyj-

⁵³ Przykładem była groźba weta Polski w UE w sprawie minimalnego CIT: P. Skwirowski, *Polskie weto w sprawie minimalnego CIT*, 06.04.2020, www.rp.pl/budzet-i-podatki/art [dostęp: 23.07.2024].

⁵⁴ P. Pomorski, *op. cit.*, s. 117.

⁵⁵ R. Lipniewicz, *Europejskie prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 77.

⁵⁶ E.O. Eriksen, *The EU: a cosmopolitan vanguard?*, Paper to the ECPR Fourth Pan-European Conference on EU Politics, University of Latvia, Riga, 25 September 2008.

ności podatkowej), a to utrudnia uzgadnianie wspólnej polityki podatkowej⁵⁷. Jednak członkostwo w Unii stwarza nawet mniejszym krajom możliwości pośredniego oddziaływania na globalny ład podatkowy, nawet jeżeli rola polityki unijnej jest subsydiarna do krajowej polityki podatkowej⁵⁸.

Międzynarodowa pozycja Unii doprowadziła do powstania zjawiska określanego jako „Efekt Luksemburski”, polegającego na recepcji rozwiązań tej organizacji przez inne państwa. W efekcie państwa aktywnie oddziałujące na kształt norm wewnętrznych wspólnoty pośrednio wpływają na rozwiązania wprowadzane w państwach trzecich.

Wszystkie istotne globalne projekty podatkowe muszą i będą musiały uzyskać akceptację UE, by móc je uznać za globalne. Wydaje się, że Unia chciałaby aktywniej angażować się w światową politykę podatkową. Potwierdza to opublikowany 12 września 2023 r. projekt dyrektywy o cenach transferowych, który może prowadzić do uzyskania przez nią w tym zakresie pozycji równorzędnej z OECD⁵⁹.

Powyższe obserwacje skłaniają do wniosku, że istotnym elementem międzynarodowej polityki podatkowej krajów członkowskich powinno być wywieranie nacisków na organizację, by podejmowała działania w zakresie kreowania światowego ładu podatkowego w formie korzystnej dla swoich członków. Należy przypomnieć, że zarówno sama UE, jak i niektóre państwa członkowskie są aktywne w pracach G20, mogą też oddziaływać na OECD i wpływać na kształt debaty w ONZ, a także ogólny dyskurs podatkowy w przestrzeni publicznej. Z UE wywodzą się także liczni eksperci aktywni we wspólnotach poznawczych kształtujących przebieg dyskusji na temat prawa podatkowego. Wszystko to razem tworzy zespół dopełniających się instrumentów o istotnym potencjale.

Podsumowanie

Rola międzynarodowej polityki podatkowej już dziś jest duża, choć wiele państw nie przykładą do niej należytego znaczenia. Rola ta będzie dalej wzrastać. Nawet częściowy sukces projektów BEPS, Filar I i II powinien działać zachęca-

⁵⁷ D.J. Gajewski, *Polityka podatkowa państw członkowskich Unii Europejskiej w świetle polityki publicznej*, „Studia z Polityki Publicznej” 2014, nr 1, s. 84.

⁵⁸ C. Cojocaru, R. Moisescu, *The Tax Policy Within The European Union: Concepts, Institutions, Trends and Challenges*, „Annals of the Constantin Brancușu University of Targu Jiu, Economy Series” 2016, nr 3, s. 233.

⁵⁹ Proposal for a Council Directive on Transfer Pricing, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-09/COM_2023_529_1_EN_ACT_part1_v7.pdf [dostęp: 1.03.2024].

jąco na państwa i firmy zainteresowane kształtem globalnych rozwiązań. Powoli w dyskursie politycznym zaczyna wybrzmiewać postulat wprowadzania podatków globalnych. Można oczekiwać, że presja na pobór tego rodzaju danin będzie rosła.

Przykład państw rozwiniętych skutecznie narzucających korzystne dla siebie rozwiązania może inspirować inne państwa do ich naśladowania. Nie można wykluczyć, że aktywnie włączą się do tych procesów kolejne kraje (np. Chiny). Pojawia się też pytanie o postawę państw tzw. biednego południa, które prowadzą ograniczoną międzynarodową politykę podatkową. W tym kontekście należy rozpatrywać możliwość powstawania nowych aliansów podatkowych (np. w ramach poszerzonej organizacji BRICS).

Można oczekiwać ewolucji i rozszerzenia katalogu instrumentów prawnych (szczególnie z zakresu prawa miękkiego) wykorzystywanych do prowadzenia omawianej polityki. Dotyczy to w pierwszej kolejności zawierania aliansów i wykorzystywania podmiotów międzynarodowych. Nie istnieje jeszcze odrębna światowa organizacja podatkowa, choć teoretyczne rozważania o konieczności jej powołania są coraz częściej obecne w debacie naukowej (często używa się określenia International Tax Organization – ITO). Wydaje się, że niektóre nowe postulaty (np. wprowadzenie podatków światowych) będą stymulować powstanie takiej organizacji, a jej ewentualne powołanie zmieni architekturę globalnego ładu podatkowego⁶⁰.

Bibliografia

Literatura

- Avi-Yonah R., Salaimi M., *Minimum Taxation in the United States in the Context of GloBE*, „Intertax” 2022, nr 10.
- Bieleń S., *Polityka w stosunkach międzynarodowych*, [w:] E. Haliżak et al. (red.), *Stosunki międzynarodowe w XXI wieku*, Warszawa 2006.
- Bird R.M., *Global Taxes and International Taxation: Mirage and Reality*, ICTD Working Paper 28, January 2015.
- Botzem S., *The Politics of Accounting Regulations Organizing Transnational Standard Settings in Financial Reporting*, Cheltenham 2012.
- Brauner Y., *A UN Dawn For The International Tax Regime*, „Intertax” 2024, nr 2.
- Cobham A., Jansky P., *Global distribution of revenue loss from tax avoidance Re-estimation and country results*, WIDER Working Paper 2017, nr 55.

⁶⁰ A. Tychmanska, *The OECD as the Future International Tax Organization: An Inevitable Course of Events?*, „Intertax” 2021, nr 8, s. 614–635.

- Cojocar C., Moisescu R., *The Tax Policy Within The European Union: Concepts, Institutions, Trends and Challenges*, „Annals of the Constantin Brancușu University of Targu Jiu, Economy Series” 2016, nr 3.
- Dagan T., *International Tax and Global Justice*, „Theoretical Inquires in Law” 2017, nr 1.
- Devos K., *The Role of Sanctions and other Factors in Tackling International Tax Fraud*, „Common Law World Review” 2013, nr 1.
- Eberhartinger E., Petutschnig M., *Practicing Experts’ Views on BEPS: A Critical Analysis*, „WU International Taxation Research Paper Series” 2015, nr 27.
- Eriksen E.O., *The EU: a cosmopolitan vanguard?*, Paper to the ECPR Fourth Pan-European Conference on EU Politics, University of Latvia, Riga, 25 September 2008.
- Gajewski D.J., *Polityka podatkowa państw członkowskich Unii Europejskiej w świetle polityki publicznej*, „Studia z Polityki Publicznej” 2014, nr 1.
- Hakelberg L., *The hypocritical hegemon. How the United States shapes global rules against tax evasion and avoidance*, Nowy Jork 2020.
- Harpaz A., *International tax reform: who gets a seat at the table?*, „University of Pennsylvania Journal of International Law” 2023, vol. 44, iss. 4.
- Hayshi A., *Tax Sanctions and Law Policy*, „LawFare” 4 maja 2022.
- Kośmicki E., *Geopolityka a koncepcja Global Governance. Próba oceny zależności*, „Ekonomia i Środowisko” 2016, nr 3.
- Kuźniak B., *Ius cogens i soft law a bieżące cele polityczne uczestników relacji międzynarodowych – przykład badań mieszczących się we wspólnej przestrzeni teorii polityki i teorii prawa międzynarodowego*, „Historia i Polityka” 2022, nr 41.
- Lihua W., *Global Tax Justice in the Context of the Digital Economy and China’s Response*, „Journal of Shanghai University of Finance and Economics” 2024, nr 1.
- Lipniewicz R., *Europejskie prawo podatkowe*, Warszawa 2011.
- Lips W., *Great powers in global tax governance: a comparison of the US role in the CRS and BEPS*, „Globalizations” 2018, vol. 16.
- Mahbubani K., *The OECD: A Classic Sunset Organisation*, „Global Policy” 2011, nr 3.
- Mason R., *The Transformation of International Tax*, „American Journal of International Law” 2020, nr 3.
- Michel A.N., *Bold International Tax Reforms to Counteract the OECD Global Tax*, „Policy Analysis” 2024, nr 968.
- Morrisett J.P., Pirnia N., *How Tax Policy and Incentives Affect Foreign Direct Investment: A Review*, <https://ssrn.com/abstract=632579>.
- Nizioł K., *Prawne aspekty polityki podatkowej*, Warszawa 2007.
- Pawlak M., *Raje podatkowe i ich wykorzystanie przez zagraniczne korporacje działające na terenie Polski*, „Nowe Tendencje w Zarządzaniu” 2022, nr 2.
- Pietrewicz M., *Polityka fiskalna*, Warszawa 1994.
- Pomorski P., *Komplementarność krajowej i wspólnotowej polityki podatkowej*, „Krytyka Prawa” 2020, nr 1.
- Sekuła A., *Polityka podatkowa Gdańska*, [w:] J. Pietrucha (red.), *Teoria ekonomii wobec przeobrażeń strukturalnych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2011, nr 80.

- Shaffer G.C., Pollack M.A., *Hard vs. Soft Law: Alternatives, Complements, and Antagonists in International Governance*, „Minnesota Law Review” 2010, nr 3.
- Steinmo S., *The Evolution of Policy Ideas: Tax Policy in the 20th Century*, „British Journal of Politics and International Relations” 2003, nr 2.
- Sydanmanlakkaa L., *Power and Expertise in Global Tax Governance*, „Intertax” 2024, nr 3.
- Szkarłat M., *Dyplomacja naukowa. Koncepcja – Praktyka*, Lublin 2020.
- Tychmanska A., *The OECD as the Future International Tax Organization: An Inevitable Course of Events?*, „Intertax” 2021, nr 8.
- Weralski M., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984.
- Wnorowski H., *Polityka podatkowa jako element polityki ekonomicznej rządu*, [w:] J. Sikorski (red.), *Podatki a polityka fiskalna państwa*, Białystok 2002.
- Zarzecki J., *Wpływ polityki fiskalnej rządu na gospodarkę kraju*, [w:] J. Sikorski (red.), *Podatki a polityka fiskalna państwa*, Białystok 2002.

Internet

- ATAF Communication, www.ataftax.org/oecd-g20-inclusive-framework-releases-outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-what-does-this-mean-for-africa.
- ATI Matchmaking, www.taxcompact.net/mission-and-functions.
- Global Tax Evasion Report 2024, www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/10/global_tax_evasion_report_24.pdf.
- Proposal for a Council Directive on Transfer Pricing, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-09/COM_2023_529_1_EN_ACT_part1_v7.pdf.
- Skwirowski P., *Polskie weto w sprawie minimalnego CIT*, 06.04.2020, www.rp.pl/budzet-i-podatki/art.
- US Senate Press Release, www.finance.senate.gov/chairmans-news/wyden-outlines-new-tax-policies-to-hold-russia-accountable-for-ukraine-invasion.