

## ORGANIZACJA NARODÓW ZJEDNOCZONYCH A PRZYSZŁOŚĆ ŚWIATOWYCH NORM PODATKOWYCH

**Streszczenie.** Badając źródła globalnych rozwiązań dotyczących podatków, dostrzec można zjawiska prowadzące do powstawania pozapaństwowego systemu normatywnego. Rodzi to pytania o potrzebę sterowania (*governance*) tymi procesami, a w konsekwencji o cechy podmiotu władnego sprawować funkcję zarządczą. Dotychczas do roli takiej aspirowała przede wszystkim OECD. Jednak ewolucja rozwiązań związanych z projektami opodatkowania dochodów *e-commerce* wykazała, że organizacja ta napotyka problemy w skutecznym wywiązywaniu się z tego zadania. Jednocześnie pojawiły się pewne inicjatywy ONZ wskazujące, że może być ona zainteresowana zwiększeniem swojego zaangażowania w sferze globalnych podatków. Artykuł poszukuje odpowiedzi na pytanie, czy możliwe byłoby przyjęcie roli lidera procesów tworzenia światowego porządku podatkowego przez ONZ, a jeżeli tak, to na jakich warunkach. Konkluzją artykułu jest sugestia współpracy ONZ i OECD, opartej na podziale ról, w której ta pierwsza organizacja wyznacza kierunki światowej polityki podatkowej i kształt stanowiących ją standardów, a druga odpowiada za opracowanie strony merytorycznej rozwiązań.

**Słowa kluczowe:** OECD, ONZ, globalny ład podatkowy, podatki międzynarodowe

---

\* Doktor nauk prawnych, sekretarz Prawniczego Interdyscyplinarnego Centrum Badawczego przy Akademii Leona Koźmińskiego, e-mail: [lipkak@kozminski.edu.pl](mailto:lipkak@kozminski.edu.pl), <https://orcid.org/0000-0002-1680-9635>

## 1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Wzrost znaczenia pozapaństwowych ośrodków w tworzeniu norm i standardów globalnych wpływa na kształt regulacji w zakresie prawa finansowego. Badacze próbują zrozumieć mechanizmy powstawania takich systemów i wzajemne przenikanie się prawa państwowego i prawa pozapaństwowego oraz określać rolę poszczególnych podmiotów w procesie ewolucji systemów<sup>1</sup>. Wyniki badań potwierdzają, że istnieją różne rodzaje dominacji regulacyjnej, czyli statusu organizacji tworzących dany system. W zakresie prawa finansowego wydaje się, że za powstaniem niepaństwowego systemu normatywnego powinien stać konkretny podmiot lub grupa podmiotów.

Wśród organizacji o istotnym znaczeniu przywołać należy przede wszystkim Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organisation for Economic Cooperation and Development – OECD). Na przełomie XX i XXI wieku inicjowała ona wiele działań związanych z poszukiwaniem uniwersalnych rozwiązań w zakresie światowego porządku podatkowego (głównie opodatkowania dochodów) i można było odnieść wrażenie, że przejmie rolę twórcy światowego ładu fiskalnego. Jednak mimo znacznych wysiłków organizacja ta nie była władna wypracować kompromisu w jednej z najistotniejszych kwestii – w opracowaniu i wdrożeniu akceptowalnych metod opodatkowania dochodów z działalności *e-commerce*. Propozycja takich zasad, zgłoszona przez USA w 2021 r., spotkała się z pozytywnym odzewem znacznej liczby państw i ma szansę stać się obowiązującym światowym standardem<sup>2</sup>. Precedens ten ukazuje słabość OECD jako potencjalnego lidera w zakresie podatków. Jednocześnie dostrzec można wzrastające zainteresowanie Organizacji Narodów Zjednoczonych (ONZ) tematyką podatkową. Organizacja ta, choć w ciągu kilku dekad swojego istnienia nie uznawała problematyki danin publicznych za priorytet, zdaje się mieć cechy predysponujące ją do nadania nowego wymiaru dyskusji o światowych rozwiązaniach fiskalnych.

<sup>1</sup> K. Dobrzeniecki, *Przyszłość prawa globalnego: antropearchia czy nowy imperializm*, [w:] *Prawo i polityka w sferze publicznej. Perspektywa zewnętrzna*, red. P. Jabłoński, J. Kaczor, M. Pichlak, Wrocław 2018, s. 41.

<sup>2</sup> OECD, *Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Frequently Asked Questions*, b.d., <http://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-GloBE-rules-faqs.pdf> (dostęp: 20.12.2022).

## 2. NIEPAŃSTWOWE SYSTEMY NORMATYWNE W PRAWIE FINANSOWYM

Zjawisko powstawania niepaństwowych systemów normatywnych wyjątkowo efektywnie rozwija się w dziedzinie prawa finansowego i gospodarczego. Jest to zrozumiałe, firmy potrzebują i poszukują bowiem nowych sposobów prowadzenia działalności, a to pociąga za sobą konieczność szybkiego tworzenia odpowiednich regulacji. W dziedzinach, w których państwa nie nadążają z tworzeniem i inkorporacją adekwatnych norm prawnych, pojawiają się substytuty – normy tworzone przez inne podmioty. Ważnym powodem popularności norm opracowywanych przez inne niż państwa ośrodki jest poziom ich umiędzynarodowienia. Są one tworzone z intencją funkcjonowania w środowisku ponadnarodowym przez podmioty postrzegane jako kierujące się obiektywizmem i wolne od ideologii – przeważnie technicznych ekspertów, niezwiązanych ściśle z państwami, ale otwartych na postulaty interesariuszy i chętnych do poszukiwania pragmatycznych rozwiązań. Dzięki temu prawo niepaństwowe w dziedzinie finansów często postrzegane jest przez użytkowników jako lepiej odpowiadające ich potrzebom, szybciej reagujące na nowe wyzwania i bardziej uniwersalne niż normy tworzone w prawie krajowym<sup>3</sup>.

Przykładami pozapaństwowych systemów normatywnych w zakresie finansów, często przywoływanymi w literaturze tematu, są zasady rachunkowości tworzone przez Radę ds. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board – IASB) lub standardy w dziedzinie nadzoru bankowego opracowywane przez Komitet Bazylejski<sup>4</sup>. Rządziej zwraca się uwagę na fakt istnienia takich zjawisk również w podatkach.

Historycznie daniny publiczne były tą dziedziną władztwa, w której suwerenność państwa była chroniona wszelkimi środkami. Jednym z atrybutów suwerennej władzy było prawo nakładania i poboru podatków. Wraz z ewolucją zjawiska globalizacji zmienia się rozumienie problematyki suwerenności podatkowej. Coraz częściej postuluje się rozgraniczenie pojęcia

<sup>3</sup> Ch. Brummer, *How international financial law works (and how it doesn't)*, „The Georgetown Law Journal” 2010, no. 2, s. 282.

<sup>4</sup> R. Ignatowski, *Standaryzacja sprawozdawczości finansowej w Unii Europejskiej i w Polsce na tle tendencji ogólnoświatowej – krytyczna ocena*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 299, s. 129; E. Lee, *The Soft Law Nature of Basel III and International Financial Regulations*, „Journal of International Banking Law and Regulation” 2015, no. 10, s. 603–612.

suwerenności *de iure* i suwerenności *de facto*<sup>5</sup>. Dzieje się tak ze względu na pojawiające się podatkowe rozwiązania globalne tworzone poza państwami, które państwa muszą akceptować. Przykładem sfery, w której państwa faktycznie straciły już znaczną część swojej suwerenności podatkowej, są regulacje cen transferowych.

Rozwiązania w zakresie tego ważnego zagadnienia fiskalnego przygotowywane są prawie wyłącznie przez jedną organizację – OECD. Od drugiej połowy XX wieku praktycznie zmonopolizowała ona dyskurs na temat kwestii cen transferowych, regularnie opracowując projekty rekomendacji odpowiednich rozwiązań. Proponowane standardy są wysokiej jakości i cieszą się międzynarodową renomą zarówno wśród podatników, jak i administracji podatkowych. Zwykle po pewnym czasie od publikacji nowych standardów ma miejsce ich globalna recepcja<sup>6</sup>. Oczywiście sam proces wprowadzenia standardu OECD do systemu prawnego danego państwa następuje z zachowaniem odpowiedniej procedury legislacyjnej (przeważnie w formie ustawy lub innego aktu o odpowiedniej randze). Formalnie można zatem uznać, że są to niezależne decyzje samych państw. Tak jednak nie jest. Wiele państw przyjmuje rozwiązania OECD często bezkrytycznie, a proces legislacyjny jest tylko formalnością<sup>7</sup>. Zjawisko takie ma miejsce, choć OECD nie dysponuje żadnymi sankcjami *hard law*, których może użyć wobec adresatów swoich norm. Istnieją pewne mechanizmy możliwe do zastosowania w stosunku do państw członkowskich (jednak nawet te państwa mogą odmówić inkorporacji decyzji OECD poprzez wstrzymanie się od jej głosowania), ale w odniesieniu do wszystkich innych krajów organizacja ta dysponuje wyłącznie zespołem różnorodnych narzędzi *soft law*<sup>8</sup>. Ryzyko utraty zainteresowania inwestorów

<sup>5</sup> P. Dietsch, T. Rixen, *Global Tax Governance. What's Wrong with it and How to Fix it*, Colchester 2015, s. 329.

<sup>6</sup> Stopień globalnej recepcji może być odmienny w różnych państwach. Jednak odstępstwa od modelu OECD są rzadkie.

<sup>7</sup> J. Calderón, *The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law?*, „Intertax” 2007, no. 35(1), s. 4–29, <https://doi.org/10.54648/TAXI2007002>

<sup>8</sup> Zgodnie z art. 5 konwencji założycielskiej OECD „aby osiągnąć swoje cele”, organizacja może wydawać różne akty normatywne. Najwyższą rangę mają decyzje wiążące dla krajów członkowskich, które nie wstrzymały się od głosu podczas ich przyjmowania. Uważa się, że nakładają one takie same zobowiązania prawne na członków OECD, jak międzynarodowe umowy. Por. S. Robinson, *International Obligations, State Responsibility and Judicial Review Under OECD Guidelines for Multinational Enterprises Regime*,

zagranicznych, dla których kraj niestosujący globalnie akceptowanych zasad cen transferowych (a za takie uznawane są normy OECD) nie będzie uważany za bezpieczny i przewidywalny, może być wystarczającą motywacją szybkiej recepcji standardu<sup>9</sup>.

Doprowadziło to do prawie całkowitej dominacji regulacji cen transferowych przez rozwiązania opracowywane przez jedną organizację, a następnie inkorporowane przez poszczególne kraje (również te niebędące członkami OECD) do ich systemów prawnych<sup>10</sup>. Dziś praktycznie nikt nie tworzy własnych rozwiązań, a nieudane próby tylko potwierdzają potężną siłę modelu OECD<sup>11</sup>.

Ceny transferowe, dzięki swoim aspektom transgranicznym, stały się pierwszą dziedziną w zakresie podatków, w której wyewoluował pozapaństwowy system normatywny. Odnośnie do innych zagadnień podatkowych procesy takie są dostrzegalne, jednak nie postępują równie sprawnie. Nie znaczy to, że brakuje problemów wymagających szybkiej i międzynarodowej koordynacji. Do często wymienianych przykładów zalicza się uregulowanie zasad podatkowych działalności *e-commerce*, wprowadzenie minimalnej światowej stawki podatkowej (GLOBE), stworzenie światowych podatków ekologicznych (wspierających powstrzymywanie zmian klimatycznych) czy też podatki wspomagające walkę z pandemiemi o charakterze globalnym<sup>12</sup>.

---

„Utrecht Journal of International and European Law” 2014, vol. 30(78), s. 68–81, <https://utrechtjournal.org/articles/68/> (dostęp: 20.12.2022).

<sup>9</sup> S. Barrios, H. Gorg, E. Strobl, *Foreign direct investment, competition and industrial development in the host country*, [w:] *Multinational enterprises and host country development*, red. H. Gorg, Singapore 2016, [https://doi.org/10.1142/9789814749237\\_0018](https://doi.org/10.1142/9789814749237_0018)

<sup>10</sup> K. Lasiński-Sulecki, *OECD Guidelines. Between Soft-Law and Hard-Law in Transfer Pricing Matters*, „Corporate Law Review” 2014, no. 17, s. 63–79, <https://doi.org/10.12775/CLR.2014.003>

<sup>11</sup> Ilustruje to przykład Brazylii, zmuszonej do dostosowania swoich regulacji do modelu globalnego w trakcie aplikowania tego kraju o członkostwo w OECD. Delegatom Brazylii zakomunikowano, że warunkiem przyjęcia jest usunięcie różnic między jej prawodawstwem w zakresie cen transferowych a standardami OECD – F.L. Moreira, *Brazil's effort to align its transfer pricing rules with OECD standards*, 2019, <https://mnetax.com/brazils-effort-to-align-its-transfer-pricing-rules-with-oecd-standards-34940> (dostęp: 2.10.2022).

<sup>12</sup> R.M. Bird, *Global Taxes and International Taxation: Mirage and Reality*, „ICTD Working Paper” 2015, no. 28, s. 9–10, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2587842>

3. OGRANICZENIA OECD – OPODATKOWANIE *E-COMMERCE*

Za jedno z najważniejszych światowych wyzwań podatkowych uznaje się konieczność opodatkowania dochodów z działalności określanej jako *e-commerce*<sup>13</sup>. Po krótkim okresie wiary, że „sieć” może pozostać sferą wolną od danin państwowych, zauważono, że osiągnięte zyski mogą być znaczne i nie ma powodu, by wyłączać je spod opodatkowania. Państwa skutecznie opodatkowują dochody uzyskiwane przez podatników mających rezydencję na danym terytorium<sup>14</sup>. Jednak specyfika działalności *e-commerce*, prowadzonej w przestrzeni wirtualnej, z kluczową rolą wartości intelektualnych i prawnych, pozwala firmom na łatwe, wolne od opodatkowania przeniesienie swoich aktywów i rezydencji podatkowej do dowolnego kraju – również do państw uznawanych za raje podatkowe. W efekcie dochody pozostają nieopodatkowane ze szkodą dla budżetów państw i konkurencyjnych podmiotów prowadzących działalność w sposób tradycyjny<sup>15</sup>. Istniejące rozwiązania międzynarodowego prawa podatkowego tworzą zespół spetryfikowanych zasad, faktycznie zwalniających podmioty *e-commerce* z podatków dochodowych. Mechanizm ten oparty jest na sieci ponad 3000 międzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i stosowany w nich tzw. *nexus*, czyli zespół kryteriów, które muszą być spełnione, aby podmiot zagraniczny podlegał opodatkowaniu w państwie – stronie umowy<sup>16</sup>.

Ponad dwadzieścia lat wysiłków ukierunkowanych na wypracowanie efektywnych zasad opodatkowania działalności *e-commerce* nie doprowadziło do stworzenia skutecznego rozwiązania. Odpowiedzialne za to są między innymi potężne wysiłki lobbingowe samych firm oraz państw, z których pochodzą najwięksi podatnicy (głównie USA, ale też Szwecja)

<sup>13</sup> Za *e-commerce* uznaje się: „sprzedaż usług i towarów w internecie lub za pomocą innych środków komunikacji w sieci” – definicja European Court of Auditors, *Special Report no 12/2019: E-commerce: many of the challenges of collecting VAT and customs duties remain to be resolved*, 2009, s. 4, <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/DocItem.aspx?did=50415> (dostęp: 20.12.2022).

<sup>14</sup> Odrębnym zagadnieniem jest opodatkowanie omawianej działalności podatkami pośrednimi.

<sup>15</sup> Fair Tax Mark, *The Silicon Six and their 100 billion Global Tax Gap dollars*, 2019, s. 14–19, <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/2019/12/Silicon-Six-Report-5-12-19.pdf> (dostęp: 4.09.2022).

<sup>16</sup> K. Lipka, *E-commerce Taxation as an Example of Legal Deadlock*, „Krytyka Prawa” 2022, nr 2, s. 64, <https://doi.org/10.7206/kp.2080-1084.523>



lub które (kosztem innych krajów) były beneficjentami istniejącego *status quo* (np. Irlandia i Luksemburg)<sup>17</sup>.

Działania mające na celu opracowanie uniwersalnych zasad opodatkowania branży *e-commerce* próbowała koordynować OECD<sup>18</sup>. Tym razem organizacja ta nie była skuteczna. Dopiero przedstawiona wiosną 2021 r. przez USA propozycja radykalnie zmieniająca projekty opracowywane przez OECD przełamała impas. W ciągu zaledwie kilkunastu miesięcy uzyskała poparcie prawie 140 państw<sup>19</sup>. Kompromis osiągnięto, choć w ocenie niektórych interesariuszy nie rozwiązuje on rzeczywistego problemu<sup>20</sup>.

#### 4. DOMINACJA REGULACYJNA W ŚWIATOWYCH ROZWIĄZANIACH PODATKOWYCH

Powyższe obserwacje rodzą dwa pytania. Po pierwsze, czy tworzenie światowego ładu podatkowego w sposób efektywny wymaga istnienia jednego, sprawnego ośrodka zajmującego się opracowywaniem projektów standardów i ich recepcją? Po drugie, kto może taką rolę przejąć?

Odpowiedź na pierwsze pytanie dają wyniki obserwacji innych systemów normatywnych w prawie finansowym. Zarówno system międzynarodowych standardów rachunkowości, zasady nadzoru bankowego, jak i regulacje cen transferowych powstały w wyniku działalności jednej organizacji dominującej. Odpowiednio są to: IASB, Komitet Bazylejski oraz OECD. Przykłady z tych i innych systemów, które powstały w ciągu ostatnich dekad, pokazują, że rola silnej organizacji opracowującej standardy

<sup>17</sup> Big 5 – Wielka Piątka firm z tej branży to tzw. GAFAM – Google, Apple, Facebook, Amazon, Microsoft. Wszystkie wywodzą się z USA.

<sup>18</sup> Podczas konferencji w styczniu 2021 r. OECD z zadowoleniem podsumowała przebieg konsultacji publicznych nad projektem Pillar 1. Uwagi do dokumentu zgłosiło ponad dwieście podmiotów. Komentatorzy ogólnie popierali wypracowanie jednolitego standardu, choć zgłaszali wiele często sprzecznych uwag technicznych. W kwietniu 2021 r. do Steering Group OECD władze Stanów Zjednoczonych złożyły zupełnie nową propozycję. Stwierdzono w niej, że USA nie zaakceptują systemu opodatkowania, który będzie – jak to określono – „dyskryminował przedsiębiorstwa amerykańskie”.

<sup>19</sup> R. Avi-Yonah, M. Salaimi, *Minimum Taxation in the United States in the Context of GloBE*, „University of Michigan Public Law Research Paper” 2022, no. 22-041, <https://doi.org/10.2139/ssrn.4085875>

<sup>20</sup> Tax Justice Network, *OECD tax deal fails to deliver*, 2021, <https://taxjustice.net/press/oecd-tax-deal-fails-to-deliver/> (dostęp: 2.10.2022).

i mającej autorytet oraz chęć ich skutecznej promocji jest kluczowa<sup>21</sup>. Można założyć, że pozapaństwowy system normatywny w zakresie podatków globalnych nie zostanie stworzony bez skutecznego przywództwa.

Spektakularny sukces działań USA w związku z opodatkowaniem *e-commerce* i światową minimalną stawką podatkową (GLOBE) może sugerować, że właśnie to państwo posiada mandat do inspirowania omawianych procesów. Niewątpliwie kraj ten ma techniczne kompetencje i polityczną siłę, by taką rolę odgrywać. Nie można wykluczyć, że po wdrożeniu rozwiązań GLOBE USA będą próbowały forsować kolejne propozycje dotyczące podatków światowych i przejąć rolę faktycznego lidera dalszych procesów<sup>22</sup>. Jeżeli tak by się stało, nie byłoby to rozwiązanie właściwe, a w dłuższej perspektywie doprowadzić mogłoby do poważnych konfliktów. Tworzenie systemu globalnego nie może opierać się na jednym, choćby najsilniejszym państwie. Musi to być efekt działań organizacji reprezentujących interesy oraz wolę państw i społeczności międzynarodowej. W szczególności zasada ta dotyczyć powinna zagadnień tak newralgicznych jak daniny publiczne. Sprawiedliwy rozkład ciężarów danin jest i pozostanie podstawowym wyzwaniem<sup>23</sup>. Jednak istnieje realna obawa, że każde pojedyncze państwo będzie podejmowało próby przedkładania propozycji korzystnych dla własnych podatników, co zresztą widoczne jest w rozwiązaniach proponowanych przez USA przy projektach światowej minimalnej stawki podatkowej<sup>24</sup>.

Powyższe zagadnienia skłaniają do wniosku, że rolę lidera w kształtowaniu niepaństwowego systemu normatywnego w omawianym zakresie (identycznie do przykładów niepaństwowych systemów w innych dziedzinach) odgrywać może tylko organizacja międzynarodowa lub grupa organizacji międzynarodowych. Do niedawna wydawało się, że pozycję taką

---

<sup>21</sup> Warto zaznaczyć, istnieje organizacja o światowym znaczeniu, konkurencyjna dla IASB. Jest nią amerykańska Financial Accounting Standards Board (FASB). Jednak to IASB systematycznie staje się światowym liderem, właśnie ze względu na swoje umiędzynarodowienie.

<sup>22</sup> Mam na myśli podejmowanie działań w sposób bardziej transparentny. Stany Zjednoczone od zawsze realnie wpływały na kształt globalnych rozwiązań fiskalnych, choć często zakulisowo.

<sup>23</sup> A. Christians, T.D. Magalhaes, *A New Global Tax Deal for the Digital Age*, „Canadian Tax Journal” 2019, no. 4, s. 1153–1178, <https://doi.org/10.2139/ssrn.3480539>

<sup>24</sup> R.S. Avi-Yonah, *The Ingenious Biden Tax Plan*, „TaxNotes International” 2021, no. 102, s. 205–208.



systematycznie zajmuje OECD<sup>25</sup>. Jednak wydarzenia związane z GLOBE rodzą pytanie, czy rzeczywiście jest ona właściwie umocowana do podjęcia się tego zadania.

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju powstała w latach 1960–1961 jako organizacja państw wysoko rozwiniętych. Obecnie liczy 38 członków i są to kraje o wysokim lub bardzo wysokim poziomie rozwoju. Ponieważ ani jedno państwo rozwijające się nie jest jej członkiem, nazywana bywa „klubem bogaczy”<sup>26</sup>. Ten elitarny charakter staje się obciążeniem, a wielu badaczy podkreśla, że reprezentuje ona „tylko swoich członków, choć agresywnie próbuje promować rozwiązania rzekomo dobre dla całego świata”<sup>27</sup>.

Dysponuje ona bardzo sprawnym aparatem technicznym (nazywana bywa największą firmą konsultingową świata). Opracowywane przez nią wytyczne, rekomendacje, analizy i raporty są powszechnie uznawane za ważne i wzorcowe. Materiały OECD często stanowią punkt odniesienia lub wpływają na decyzje podejmowane przez państwa lub innych interesariuszy (w tym sądy)<sup>28</sup>.

Organizacja ta może poszczycić się wybitnymi osiągnięciami w zakresie światowych rozwiązań podatkowych. Poza stworzeniem omówionych powyżej zasad cen transferowych należy zwrócić uwagę na opracowanie i wypromowanie modelowej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, stworzenie licznych narzędzi wsparcia dla władz podatkowych czy też inicjatyw związanych ze zwalczaniem erozji opodatkowania. Znaczący był w szczególności projekt *Base Erosion Profit Shifting* (BEPS)<sup>29</sup>. Ze względu na skalę i zastosowanie narzędzi *soft law* stanowił on inicjatywę będącą w ocenie badaczy „prawdziwym przełomem w kwestii podatków światowych”<sup>30</sup>.

<sup>25</sup> A.J. Cockfield, *The rise of the OECD as informal world tax organization through national responses to e-commerce tax challenges*, „Yale Journal of Law and Technology” 2006, no. 1.

<sup>26</sup> J. Salzman, *Labor Rights, Globalization and Institutions: The Role and Influence of the Organization for Economic Cooperation and Development*, „Michigan Journal of International Law” 2000, no. 4, s. 776, <https://doi.org/10.2139/ssrn.259911>

<sup>27</sup> A.J. Cockfield, *The rise...*

<sup>28</sup> Do wytycznych OECD odwołuje się także orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego – D. Gajewski, *Problematyka cen transferowych w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, [w:] *Ceny transferowe. Wybrane zagadnienia*, red. idem, Warszawa 2019, s. 186.

<sup>29</sup> OECD, *BEPS*, b.d., <http://www.oecd.org/tax/beps/> (dostęp: 2.10.2022).

<sup>30</sup> L. van Apeldoorn, *BEPS, tax sovereignty and global justice*, „Critical Review of International Social and Political Philosophy” 2018, no. 4, s. 478–499.

Choć rola OECD we współczesnym świecie jest istotna i może się zwiększać, to jednak elitarność tej organizacji, a także pewna doza arogancji widoczna w jej działaniach mogą uniemożliwić skuteczne przywództwo w procesach wymagających „miękkich umiejętności” negocjacyjnych. Sukcesy OECD oparte bywały często na sile i znaczeniu jej członków<sup>31</sup>.

##### 5. ROLA ONZ W POWSTAWANIU NIEPAŃSTWOWEGO SYSTEMU NORMATYWNEGO W PODATKACH

Jeżeli nie OECD, to czy są inne organizacje mogące realnie przejąć rolę lidera w procesie tworzenia światowego ładu podatkowego? Wśród potencjalnych kandydatów wymienia się Międzynarodowy Fundusz Walutowy (International Monetary Fund – IMF), Grupę Banku Światowego (World Bank Group – WBG) lub Światową Organizacją Handlu (World Trade Organization – WTO). Wszystkie trzy mają zaplecze techniczne i pewne doświadczenie w zakresie tworzenia rozwiązań globalnych w dziedzinie finansów. Zaznaczyć trzeba, że formuła działania WTO wymaga konsensusu osiąganego zwykle w wyniku wielostronnych negocjacji. Oznacza to, że rozwiązania opracowywane w tej organizacji musiałyby uzyskać poparcie wszystkich członków, by mogły być uznane za standard. To mogłoby skutecznie osłabiać sprawność działania<sup>32</sup>.

Międzynarodowy Fundusz Walutowy i Grupa Banku Światowego, mając odmienne cele, są organizacjami zbliżonymi do OECD (choć np. IMF liczy aż 189 członków) i podobnie jak ona mierzą się z zarzutem reprezentowania przede wszystkim interesów krajów najbogatszych<sup>33</sup>. Przy tym infrastruktura techniczna, którą dysponują (szczególnie w zakresie wiedzy podatkowej), nie wydaje się tak rozbudowana i sprawna jak zasoby OECD. Choć organizacje te pomogły wielu rozwijającym się krajom, to twarde wymogi dotyczące reform, warunki spłat udzielanych przez nie kredytów czy też praktyka narzucania konkretnych rozwiązań zdążyły zrazić do nich wielu potencjalnych interesariuszy.

<sup>31</sup> J. Chaisse, X. Ji, „Soft law” in international Law making: How soft international taxation law is reshaping international economic governance, „Asian Journal of WTO Law and Health Policy” 2018, no. 13, s. 462–509.

<sup>32</sup> A. Christians, *Sovereignty, Taxation, and Social Contract*, „Legal Studies Research Paper Series” 2008, no. 1063, s. 2–50.

<sup>33</sup> O.-H. Fjeldstad, M. Moore, *Taxation and State-Building: Poor Countries in a Globalised World*, „Chr. Michelsen Institute WP” 2007, no. 11, s. 3.

Dla tworzenia światowego ładu podatkowego kluczowe są współpraca i umiejętność wypracowywania konsensusu większości państw (a co najmniej wszystkich grup państw, tzn. państw rozwiniętych i rozwijających się, biorców i dawców inwestycji, biednego południa i bogatej północy itd.). Platformą, która przynajmniej formalnie stanowi forum łączące wszystkie kraje świata, jest Organizacja Narodów Zjednoczonych.

Nazwa ta rzadko pojawia się w związku z zagadnieniami podatkowymi. Jednak nie znaczy to, że ONZ nie ma żadnych doświadczeń w tym zakresie. Już w latach sześćdziesiątych XX wieku okazało się, że w Modelowej Konwencji OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania pozycja państw rozwijających się nie jest wystarczająco chroniona. W rezultacie ONZ zdecydowała o konieczności przygotowania własnego modelu. Pierwszym efektem był opublikowany w 1979 r. *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries*<sup>34</sup>. Następnie opracowano własny wzorzec konwencji *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*<sup>35</sup>.

Modele ONZ i OECD są zbliżone. Sama ONZ podkreśla, że jej intencją było uwypuklenie aspektów istotnych dla rozwijających się państw, a OECD, przygotowując swoją konwencję, reprezentowała kraje rozwinięte<sup>36</sup>.

W 1980 r. ONZ przygotowała też własny dokument poświęcony cenom transferowym (*United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*)<sup>37</sup>. W 2003 r. opublikowano jego odnowioną wersję<sup>38</sup>. Dwa lata później powstał stały komitet podatkowy złożony z 25 członków (UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters)<sup>39</sup>.

<sup>34</sup> United Nations, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017*, 2017 Update, Wstęp, pkt 7, [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf) (dostęp: 4.08.2022).

<sup>35</sup> Ibidem.

<sup>36</sup> D.R. Whittaker, *An Examination of the O.E.C.D. and U.N. Model Tax Treaties: History, Provisions and Application to U.S. Foreign Policy*, „North Carolina Journal of International Law and Commercial Regulation” 1982, no. 1, s. 40.

<sup>37</sup> United Nations, *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017)*, New York 2017, <https://mnetax.com/wp-content/uploads/2017/04/UN-2017-Manual-TP.pdf> (dostęp: 4.08.2022).

<sup>38</sup> We wstępie do dokumentu podkreśla się, że jego celem jest dostosowanie zasad cen transferowych do „rzeczywistości krajów rozwijających się” – ibidem.

<sup>39</sup> United Nations, *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, b.d., <https://www.un.org/esa/ffd/tax-committee/about-committee-tax-experts.html> (dostęp: 4.08.2022).

Komitet ten przygotował uaktualnioną wersję *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries* w latach 2013 i 2017<sup>40</sup>.

Elementy związane z podatkami pojawiają się również dość regularnie w innych opracowaniach ONZ. Przykładowo: w raporcie pod tytułem *Globalization with a human face*, przygotowanym przez UN Development Programme w 1999 r., organizacja postuluje wiele zmian pośrednio wpływających na opodatkowanie. Jedną z nich jest idea stworzenia uniwersalnego kodeksu postępowania korporacji międzynarodowych. Dokument ten miałby zawierać zbiór zasad dotyczących przestrzegania przez korporacje norm podatkowych<sup>41</sup>.

Od pewnego czasu dostrzega się podejmowane przez ONZ próby konkurowania z OECD w wybranych kwestiach podatkowych. Za taką można uznać opracowanie w tym samym czasie (w latach 2019–2020), choć niezależnie, wytycznych dotyczących stosowania cen transferowych przez instytucje finansowe<sup>42</sup>. Organizacja Narodów Zjednoczonych wystąpiła też z (ograniczoną) krytyką BEPS – sztandarowego projektu OECD<sup>43</sup>.

Jednak w zakresie podatków ONZ nigdy nie podejmowała tak kompleksowych i merytorycznie zaawansowanych działań jak OECD. W konsekwencji o jej inicjatywach fiskalnych wie stosunkowo niewielka grupa profesjonalistów, a w praktyce gospodarczej stosowany jest prawie wyłącznie materiał merytoryczny opracowany przez OECD. Ponadto ukierunkowanie opracowań na problemy krajów rozwijających się i dość ograniczona promocja skutkują niskim zainteresowaniem, a w efekcie wytworzeniem się przeświadczenia, że mają one charakter co najwyżej wspomagający.

Wydaje się jednak, że taka percepcja może się zmienić za sprawą idei opracowania Konwencji Podatkowej ONZ (UN Tax Convention).

<sup>40</sup> United Nations, *United Nations Practical Manual...*

<sup>41</sup> United Nations, *Globalization with a human face*, 1999, s. 12, <https://digitallibrary.un.org/record/479445> (dostęp: 4.08.2022).

<sup>42</sup> J. Martin, *Agreement reached on OECD transfer pricing guidelines for financial transactions, official says*, 2019, <https://mnetax.com/final-financial-transaction-transfer-pricing-guidelines-expected-by-year-end-oecd-official-says-34225> (dostęp: 4.08.2022); P. Barriguete, E. Graci, *The UN transfer pricing manual's new chapter on financial transactions: the details*, 2019, <https://mnetax.com/the-un-transfer-pricing-manuals-new-chapter-on-financial-transactions-the-details-33438> (dostęp: 4.08.2022).

<sup>43</sup> United Nations, *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Report on the twenty-four session (virtual session, 4–7 and 11–12 April 2022)*, 2022, s. 10, <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-06/2208552E.pdf> (dostęp: 4.08.2022).

Przygotowanie dokumentu normującego podstawowe światowe zasady podatkowe od lat postulowały organizacje pozarządowe (*non-government organization* – NGO) i reprezentanci rozwijających się krajów. W 2020 r. propozycja taka znalazła się w tzw. Menu of Options – zbiorze sugerowanych działań, rekomendowanych jako odpowiedź na globalne skutki pandemii COVID-19<sup>44</sup>.

Pomysł spotkał się z poparciem grupy Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda, która wezwała do jak najszybszego opracowania projektu Konwencji<sup>45</sup>. W 2021 r. Światowe Forum Ekonomiczne uznało propozycję za jedną z kluczowych inicjatyw mogących wspomóc procesy odnowy gospodarczej po pandemii<sup>46</sup>. Pierwsze szkice Konwencji, opracowane przez niezależnych od ONZ ekspertów społecznych, ogłoszono w marcu 2022 r.<sup>47</sup> W tym samym roku opublikowano też raport sekretarza generalnego przygotowany dla Zgromadzenia Ogólnego ONZ, w którym rekomenduje się podjęcie prac nad Konwencją<sup>48</sup>. W listopadzie 2022 r. Zgromadzenie Ogólne przyjęło rezolucję wyrażającą zgodę na rozpoczęcie procesu właściwych ustaleń międzyrządowych<sup>49</sup>.

Jeżeli faktycznie dojdzie do opracowania i przyjęcia takiego dokumentu, może on mieć fundamentalne znaczenie dla ewolucji globalnego ładu podatkowego. Organizacja Narodów Zjednoczonych reprezentuje niemalże wszystkie państwa świata i mimo wielu nieudanych inicjatyw cieszy się szacunkiem i jest zdecydowanie wspierana przez (stanowiące ilościowo

<sup>44</sup> United Nations, *Financing for the Development in the Era of COVID-19 and Beyond Initiative (FFDI)*, b.d., <https://www.un.org/en/coronavirus/financing-development> (dostęp: 2.10.2022).

<sup>45</sup> Financial Accountability Transparency & Integrity, *FACTI Panel Report*, b.d., <https://factipanel.org/explore-the-report> (dostęp: 2.10.2022).

<sup>46</sup> World Economic Forum, *Building Back Broader: Policy Pathways for an Economic Transformation*, 2021, [https://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GFC\\_NES\\_Policy\\_Pathways\\_for\\_an\\_Economic\\_Transformation\\_2021.pdf](https://www3.weforum.org/docs/WEF_GFC_NES_Policy_Pathways_for_an_Economic_Transformation_2021.pdf) (dostęp: 2.10.2022).

<sup>47</sup> Tax Justice Network, *World's first UN Tax Convention draft is antidote to sanctions-busting financial secrecy, campaigners announce*, 2022, <https://taxjustice.net/press/worlds-first-un-tax-convention-draft-is-antidote-to-sanctions-busting-financial-secrecy-campaigners-announce/> (dostęp: 2.10.2022).

<sup>48</sup> Tax Justice Network, *UN Secretary General signals support for UN tax convention*, 2022, <https://taxjustice.net/press/un-secretary-general-signals-support-for-un-tax-convention/> (dostęp: 2.10.2022).

<sup>49</sup> United Nations, *Concluding Its Session, Second Committee Approves 11 Draft Resolutions, Including Texts on Women's Development, Global Tax Cooperation, Entrepreneurship*, 2022, <https://press.un.org/en/2022/gaef3579.doc.htm> (dostęp: 2.10.2022).

znaczną siłę) rozwijające się kraje<sup>50</sup>. Można też oczekiwać, że organizacje NGO, bardzo krytyczne wobec rozwiązań opracowywanych przez OECD i jeszcze bardziej wobec propozycji amerykańskich, będą chętniej popierać działania ONZ<sup>51</sup>.

Aby ONZ mogła stać się liderem procesu, musi zostać spełnionych wiele warunków oraz usuniętych kilka przeszkód. Sama organizacja powinna wyrazić chęć podjęcia się takiej roli. Konwencja (jeśli zostanie przyjęta) może pozostać ważną, ale tylko pojedynczą inicjatywą, jeżeli nie pociągnie za sobą kolejnych działań, w szczególności związanych z jej praktyczną implementacją. Na stosunkowo wczesnym etapie organizacja musi zdecydować, czy do promocji swoich rozwiązań chce stosować narzędzia *soft law* (w sposób zbliżony do OECD, choć bez reputacji w zakresie podatków, posiadanej przez tę organizację), czy też opracowywać materiały wiążące państwa członkowskie (co wymaga wypracowywania skomplikowanego konsensusu)<sup>52</sup>. Z tym wyzwaniem wiąże się konieczność stworzenia formuły współpracy z ośrodkami, które obecnie aspirują do wpływania na globalne zasady podatkowe – w szczególności z OECD, ale także z Unią Europejską i takimi państwami jak USA, Chiny itp. W ramach formuły kooperacji ONZ musi wprowadzić mechanizm kontroli, zapewniający, że eksperci i lobbyści związani z państwami rozwiniętymi i OECD nie zdominują kształtu finalnych rekomendacji i że nie będą one odpowiadać tylko interesom tych państw z pominięciem potrzeb rozwijających się krajów.

## 6. WSPÓŁPRACA OECD I ONZ

Obecnie ONZ nie dysponuje odpowiednim zapleczem technicznym w zakresie finansów publicznych, porównywalnym do tego, które posiada OECD. Możliwe jest stworzenie własnej infrastruktury lub wykorzystanie zasobów innych organizacji. Wydaje się, że bardziej efektywnym rozwiązaniem byłoby zastosowanie mechanizmu wykorzystującego siłę

---

<sup>50</sup> Działania ONZ cieszą się międzynarodową akceptacją na poziomie powyżej 60% – M. Fagan, C. Huang, *United Nations gets mostly positive marks from people around the world*, 2019, <http://www.pewresearch.org/fact-tank/2019/09/23/united-nations-gets-mostly-positive-marks-from-people-around-the-world/> (dostęp: 4.09.2022).

<sup>51</sup> Pozarządowa organizacja Tax Justice Network, zajmująca się tematyką podatkową, określiła propozycję światowej minimalnej stawki podatkowej jako „porażkę” – Tax Justice Network, *UN Secretary General...*

<sup>52</sup> J. Chaisse, X. Ji, „*Soft law*”..., s. 462–509.



i zasoby, które są już teraz dostępne. Współpraca z OECD w zakresie opracowywania merytorycznej strony rekomendacji mogłaby skutkować najwyższą jakością rozwiązań. Precedensy miały już miejsce. Członkami grupy roboczej ONZ opracowującej materiały dotyczące cen transferowych (w tym nawet na stanowisku przewodniczącego grupy) byli wszak eksperci z Working Group 6 OECD<sup>53</sup>.

Wydaje się, że mimo możliwych oporów związanych z utratą wpływu państw członkowskich na ostateczny kształt rozwiązań, formuła kooperacji, w ramach której ONZ zleca OECD merytoryczne opracowanie poszczególnych tematów, mogłaby być zaakceptowana także przez samą OECD. I w tym przypadku istnieje już precedens. Inicjatywa podjęcia prac nad projektem BEPS powstała w łonie grupy G-20. Państwa wchodzące w jej skład zleciły jednak techniczne opracowanie rozwiązań właśnie OECD<sup>54</sup>. Wydaje się, że taki schemat współdziałania byłby właściwy do opracowywania standardów światowych w zakresie podatków. Rolę lidera i promotora rozwiązań (oficjalnego autora) pełniłaby w nim ONZ, a za stronę techniczną odpowiadałaby OECD, działając na zlecenie i według jednoznacznych wskazówek swojego mocodawcy. To rozwiązanie eliminuje ryzyko rywalizacji i podejmowania przez OECD prób tworzenia konkurencyjnych standardów.

Model ten, jak każdy inny, wymaga akceptacji USA. Wydaje się, że jej uzyskanie jest możliwe, gdyż kraj ten dysponuje narzędziami skutecznego wpływu na agendę działań ONZ (a w szczególności blokowania niepożądanych inicjatyw). Można założyć, że Stany Zjednoczone zdają sobie sprawę, że mimo spektakularnego sukcesu projektu minimalnej światowej stawki podatkowej (GLoBE) zarządzanie globalnym ładem podatkowym z Waszyngtonu nie jest możliwe. Nie zgodzi się na to wiele liczących się państw i grup państw (np. Unia Europejska).

Zalety zaproponowanego powyżej modelu współdziałania są oczywiste. Fakt, że rozwiązania wprowadzane przez ONZ byłyby technicznie opracowywane przez OECD, miałyby istotne znaczenie dla ich prezentacji jako merytorycznie poprawnych. Z drugiej strony można oczekiwać, że standardy firmowane przez ONZ będą uznawane przez większość państw za bardziej sprawiedliwe i obiektywne, a w szczególności za bardziej „przyjazne” dla

<sup>53</sup> M. Hearson, *The United Nations Practical Manual on Transfer Pricing: a bluffer's guide*, 2013, <https://martinhearsen.net/2013/06/06/the-united-nations-practical-manual-on-transfer-pricing-a-bluffers-guide/> (dostęp: 2.10.2022).

<sup>54</sup> G. Janowski, *Wpływ BEPS na polski system podatkowy*, „Zeszyty Naukowe Wydziału Nauk Ekonomicznych” 2017, nr 20, s. 129–140.

rozwijających się krajów. Na ONZ spoczywałby też ciężar prowadzenia polityki promocji norm, a w przypadku konieczności utworzenia międzynarodowego organu zajmującego się monitorowaniem – ich recepcji i przestrzegania. Organ taki mógłby być agendą ONZ ze wszystkimi jej atrybutami. Jeżeli na określonym etapie powstałaby możliwość lub konieczność centralnego poboru podatków światowych, a następnie ich dalszej dystrybucji do poszczególnych państw lub organizacji, to również taką rolę mogłaby odgrywać właściwa agenda ONZ<sup>55</sup>.

## 7. KONKLUZJE

Procesu powstawania pozapaństwowych systemów normatywnych w zakresie prawa podatkowego nie da się powstrzymać. Osiągnięcie konsensusu w zakresie implementacji projektu BEPS, a także porozumienie w kwestii minimalnej światowej stawki podatkowej pokazują, że istnieje potrzeba wypracowywania globalnych kompromisów i tworzenia uniwersalnych rozwiązań podatkowych. Rozwiązania takie, jeżeli zostaną odpowiednio zaprojektowane, będą stopniowo implementowane do krajowych systemów fiskalnych. Na procesy te można wpływać tak, by odzwierciedlały one wolę społeczności międzynarodowej, a nie tylko kilku silnych państw lub reprezentujących je organizacji. Można zapewnić, by ich jakość była wysoka, a koszty wdrożenia niskie. Można też zagwarantować, że będą uwzględniały postulat sprawiedliwości podatkowej. Do osiągnięcia tych celów niezbędny jest kompetentny i sprawny ośrodek cieszący się szacunkiem interesariuszy: państw, podatników i organizacji międzynarodowych (w tym pozarządowych). Osłabienie znaczenia OECD jako potencjalnego lidera omawianych procesów zbiega się w czasie z wykazywanym przez ONZ wzrostem zainteresowania podatkami. Organizacja ta wydaje się lepiej umocowana do sprawowania roli lidera, nawet jeżeli jej zaplecze merytoryczne jest skromniejsze niż to, którym dysponuje OECD. Skłania to do konkluzji, że optymalnym rozwiązaniem mogłaby być współpraca tych organizacji, tak by to ONZ opracowywała koncepcję i generalne zasady tworzenia światowego ładu podatkowego, a OECD była jej technicznym zapleczem, odpowiedzialnym za przygotowanie projektów konkretnych

---

<sup>55</sup> Zakres zadań takiej organizacji omówiono w: A. Christians, *Taxation in a Time of Crisis: Policy Leadership from the OECD to the G20*, „Northwestern Journal of Law & Social Policy” 2010, vol. 5, s. 29 i nast., <https://doi.org/10.2139/ssrn.1555799>

rozwiązań. Taki model kooperacji, sprawdzony (w układzie G-20–OECD) przy przygotowaniu i implementacji projektu BEPS, wydaje się rozwiązaniem możliwym do wdrożenia i właściwym zarówno z perspektywy tych organizacji, jak i innych interesariuszy.

## BIBLIOGRAFIA

- Apeldoorn L. van, *BEPS, tax sovereignty and global justice*, „Critical Review of International Social and Political Philosophy” 2018, no. 4.
- Avi-Yonah R.S., *The Ingenious Biden Tax Plan*, „TaxNotes International” 2021, no. 102.
- Avi-Yonah R.S., Salaimi M., *Minimum Taxation in the United States in the Context of GloBE*, „University of Michigan Public Law Research Paper” 2022, no. 22-041, <https://doi.org/10.2139/ssrn.4085875>
- Barriguete P., Graci E., *The UN transfer pricing manual's new chapter on financial transactions: the details*, 2019, <https://mnetax.com/the-un-transfer-pricing-manuals-new-chapter-on-financial-transactions-the-details-33438> (dostęp: 4.08.2022).
- Barrios S., Gorg H., Strobl E., *Foreign direct investment, competition and industrial development in the host country*, [w:] *Multinational enterprises and host country development*, red. H. Gorg, Singapore 2016, [https://doi.org/10.1142/9789814749237\\_0018](https://doi.org/10.1142/9789814749237_0018)
- Bird R.M., *Global Taxes and International Taxation: Mirage and Reality*, „ICTD Working Paper” 2015, no. 28, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2587842>
- Brummer Ch., *How international financial law works (and how it doesn't)*, „The Georgetown Law Journal” 2010, no. 2.
- Calderón J., *The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law?*, „Intertax” 2007, no. 35(1), <https://doi.org/10.54648/TAXI2007002>
- Chaisse J., Ji X., “Soft law” in international Law making: How soft international taxation law is reshaping international economic governance, „Asian Journal of WTO Law and Health Policy” 2018, no. 13.
- Christians A., *Sovereignty, Taxation, and Social Contract*, „Legal Studies Research Paper Series” 2008, no. 1063.
- Christians A., *Taxation in a Time of Crisis: Policy Leadership from the OECD to the G20*, „Northwestern Journal of Law & Social Policy” 2010, vol. 5, <https://doi.org/10.2139/ssrn.1555799>
- Christians A., Magalhaes T.D., *A New Global Tax Deal for the Digital Age*, „Canadian Tax Journal” 2019, no. 4.
- Cockfield A.J., *The rise of the OECD as informal world tax organization through national responses to e-commerce tax challenges*, „Yale Journal of Law and Technology” 2006, no. 1.
- Dietsch P., Rixen T., *Global Tax Governance. What's Wrong with it and How to Fix it*, Colchester 2015.
- Dobrzeńiecki K., *Przyszłość prawa globalnego: antrooparchia czy nowy imperializm*, [w:] *Prawo i polityka w sferze publicznej. Perspektywa zewnętrzna*, red. P. Jabłoński, J. Kaczor, M. Pichlak, Wrocław 2018.

- Fagan M., Huang C., *United Nations gets mostly positive marks from people around the world*, 2019, <http://www.pewresearch.org/fact-tank/2019/09/23/united-nations-gets-mostly-positive-marks-from-people-around-the-world/> (dostęp: 4.09.2022).
- Fair Tax Mark, *The Silicon Six and their 100 billion Global Tax Gap dollars Report*, 2019, <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/2019/12/Silicon-Six-Report-5-12-19.pdf> (dostęp: 4.09.2022).
- Financial Accountability Transparency & Integrity, *FACTI Panel Report*, b.d., <https://factipanel.org/explore-the-report> (dostęp: 2.10.2022).
- Fjeldstad O.-H., Moore M., *Taxation and State-Building: Poor Countries in a Globalised World*, „Chr. Michelsen Institute WP” 2007, no. 11.
- Gajewski D., *Problematyka cen transferowych w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, [w:] *Ceny transferowe. Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2019.
- Hearson M., *The United Nations Practical Manual on Transfer Pricing: a bluffer's guide*, 2013, <https://martinhearsen.net/2013/06/06/the-united-nations-practical-manual-on-transfer-pricing-a-bluffers-guide/> (dostęp: 2.10.2022).
- Ignatowski R., *Standaryzacja sprawozdawczości finansowej w Unii Europejskiej i w Polsce na tle tendencji ogólnoświatowej – krytyczna ocena*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 299.
- Janowski G., *Wpływ BEPS na Polski system podatkowy*, „Zeszyty Naukowe Wydziału Nauk Ekonomicznych” 2017, nr 20.
- Lasiński-Sulecki K., *OECD Guidelines. Between Soft-Law and Hard-Law in Transfer Pricing Matters*, „Corporative Law Review” 2014, no. 17, <https://doi.org/10.12775/CLR.2014.003>
- Lee E., *The Soft Law Nature of Basel III and International Financial Regulations*, „Journal of International Banking Law and Regulation” 2015, no. 10.
- Lipka K., *E-commerce Taxation as an Example of Legal Deadlock*, „Krytyka Prawa” 2022, nr 2, <https://doi.org/10.7206/kp.2080-1084.523>
- Martin J., *Agreement reached on OECD transfer pricing guidelines for financial transactions, official says*, 2019, <https://mnetax.com/final-financial-transaction-transfer-pricing-guidelines-expected-by-year-end-oecd-official-says-34225> (dostęp: 4.08.2022).
- Moreira F.L., *Brazil's effort to align its transfer pricing rules with OECD standards*, 2019, <https://mnetax.com/brazils-effort-to-align-its-transfer-pricing-rules-with-oecd-standards-34940> (dostęp: 2.10.2022).
- OECD, *BEPS*, b.d., [www.oecd.org/tax/beps/](http://www.oecd.org/tax/beps/) (dostęp: 2.10.2022).
- OECD, *Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Frequently Asked Questions*, b.d., <http://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-GloBE-rules-faqs.pdf> (dostęp: 20.12.2022).
- Report European Court of Auditors, *Special Report no 12/2019: E-commerce: many of the challenges of collecting VAT and customs duties remain to be resolved*, 2009, <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/DocItem.aspx?did=50415> (dostęp: 20.12.2022).
- Robinson S., *International Obligations, State Responsibility and Judicial Review Under OECD Guidelines for Multinational Enterprises Regime*, „Utrecht Journal of International and European Law” 2014, vol. 30(78), <https://utrechtjournal.org/articles/68/> (dostęp: 20.12.2022).

- Salzman J., *Labor Rights, Globalization and Institutions: The Role and Influence of the Organization for Economic Cooperation and Development*, „Michigan Journal of International Law” 2000, no. 4, <https://doi.org/10.2139/ssrn.259911>
- Tax Justice Network, *OECD tax deal fails to deliver*, 2021, <https://taxjustice.net/press/oecd-tax-deal-fails-to-deliver/> (dostęp: 2.10.2022).
- Tax Justice Network, *UN Secretary General signals support for UN tax convention*, 2022, <https://taxjustice.net/press/un-secretary-general-signals-support-for-un-tax-convention/> (dostęp: 2.10.2022).
- Tax Justice Network, *World's first UN Tax Convention draft is antidote to sanctions-busting financial secrecy, campaigners announce*, 2022, <https://taxjustice.net/press/worlds-first-un-tax-convention-draft-is-antidote-to-sanctions-busting-financial-secrecy-campaigners-announce/> (dostęp: 2.10.2022).
- United Nations, *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, b.d., <https://www.un.org/esa/ffd/tax-committee/about-committee-tax-experts.html> (dostęp: 4.08.2022).
- United Nations, *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Report on the twenty-four session (virtual session, 4–7 and 11–12 April 2022)*, 2022, <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-06/2208552E.pdf> (dostęp: 4.08.2022).
- United Nations, *Concluding Its Session, Second Committee Approves 11 Draft Resolutions, Including Texts on Women's Development, Global Tax Cooperation, Entrepreneurship*, 2022, <https://press.un.org/en/2022/gaef3579.doc.htm> (dostęp: 2.10.2022).
- United Nations, *Financing for the Development in the Era of COVID-19 and Beyond Initiative (FFDI)*, b.d., <https://www.un.org/en/coronavirus/financing-development> (dostęp: 2.10.2022).
- United Nations, *Globalization with a human face*, 1999, <https://digitallibrary.un.org/record/479445> (dostęp: 4.08.2022).
- United Nations, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017*, 2017, [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf) (dostęp: 4.08.2022).
- United Nations, *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017)*, New York 2017, <https://mnetax.com/wp-content/uploads/2017/04/UN-2017-Manual-TP.pdf> (dostęp: 4.08.2022).
- Whittaker D.R., *An Examination of the O.E.C.D. and U.N. Model Tax Treaties: History, Provisions and Application to U.S. Foreign Policy*, „North Carolina Journal of International Law and Commercial Regulation” 1982, no. 1.
- World Economic Forum, *Building Back Broader: Policy Pathways for an Economic Transformation*, 2021, [https://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GFC\\_NES\\_Policy\\_Pathways\\_for\\_an\\_Economic\\_Transformation\\_2021.pdf](https://www3.weforum.org/docs/WEF_GFC_NES_Policy_Pathways_for_an_Economic_Transformation_2021.pdf) (dostęp: 2.10.2022).

## UN AND THE FUTURE OF THE GLOBAL TAX ORDER

**Summary.** While examining the sources of global solutions regarding taxation, we can observe processes leading to the emergence of a non-state normative system in such area. This raises questions about the need to manage this phenomenon and about the features of the organization in charge of such a function. Until now, it has been primarily the OECD aspiring to this role. However, recent developments regarding attempts to tax e-commerce income has shown that this organization may face challenges in successfully lead discussed processes of tax globalization. At the same time, some UN initiatives were undertaken indicating that this organization may be interested in increasing its involvement in the area of taxation. This article seeks an answer to the question whether it would be possible to assume the role of a leader in process of setting up the global tax order by the United Nations and on what terms. The conclusion is a suggestion of possible cooperation between the UN and OECD based on the division of roles. In such division, the UN sets the directions of the global policy and the OECD would be responsible for developing technical side of the proposed solutions.

**Keywords:** OECD, UN, international taxation, global tax order