

NAUKI PRAWNE / LEGAL SCIENCES

KRZYSZTOF LIPKA

PROBLEMATYKA SPRAWIEDLIWOŚCI W PODATKACH GLOBALNYCH

1. Wstęp

Wśród idei stanowiących przedmiot odwiecznych kontrowersji sprawiedliwość zajmuje jedno z najważniejszych miejsc¹. I choć trudno o jednoznaczne zdefiniowanie, czym jest, jak do niej dążyć i jak tworzyć prawo, które uznane zostanie za sprawiedliwe, to jednak należy zgodzić się z A. Kokoszkiewiczem, że „sprawiedliwość jako taka ma w sobie pewne uniwersalne cechy i możemy ją powszechnie, przynajmniej w określonym zakresie, obiektywnie zrozumieć i poznać”².

W nauce prawa podatkowego nie było i nie ma zgodności odnośnie do pojęcia sprawiedliwości podatkowej i sposobu jej najpełniejszej realizacji³. W doktrynie podatkowej istnieje zgoda co do tego, że rozłożenie obciążeń podatkowych powinno być „sprawiedliwe”, a w konsekwencji prawo podatkowe należy kształtować tak, jak „nakazuje sprawiedliwość”⁴. W zakresie krajowych systemów podatkowych wypracowano szereg ogólnych zasad fiskalnych służących realizacji postulatów sprawiedliwości. Różnią się one w poszczególnych systemach prawnych, choć są podejmowane także próby wypracowania uniwersalnych norm. Ma to miejsce zarówno w ramach organizacji międzynarodowych (np. UE, OECD), jak i poprzez realizację bilateralnej współpracy między państwami (umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania).

W sferze międzynarodowej coraz bardziej prawdopodobne jest powstanie zupełnie nowego zjawiska podatkowego o charakterze jednoznacznie odmiennym od tych dotychczas nam znanych. Mowa o inkorporacji danin globalnych.

KRZYSZTOF LIPKA – Akademia Leona Koźmińskiego w Warszawie, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1680-9635>, e-mail: lipkak@kozminski.edu.pl

¹ M. Smółka, *Leon Petrażycki o sprawiedliwym prawie*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska” 1981, nr 4, s. 81.

² A. Kokoszkiewicz, *Sprawiedliwość jako wartość we współczesnym państwie i prawie*, „Prawo i Polityka” 2019, nr 9, s. 18.

³ B. Kucia, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w ujęciu historycznym*, „Roczniki Nauk Prawnych” 1998, s. 305.

⁴ A. Gomulowicz, *Postulat sprawiedliwości podatkowej i jego implikacje*, „Studia Prawnicze” 1997, nr 2, s. 5–14.

Zagadnienie staje się istotne ze względu na regularnie pojawiające się postulaty wprowadzenia tego rodzaju podatków. Przykładowo wiosną 2024 r. na spotkaniu grupy G20 przedstawiono propozycję opodatkowania na szczeblu ponadnarodowym grupy najbogatszych osób (ang. *superrich*)⁵. Pomysł spotkał się z zainteresowaniem, a w rezultacie zlecono opracowanie modelu funkcjonowania takiego podatku⁶. Zaznaczyć przy tym należy, że również wiele osób zaliczanych do kategorii najbogatszych artykułuje konieczność dodatkowego opodatkowania, choć bez wskazania, czy ma być to w formie obciążeń krajowych, czy globalnych⁷.

Tezą artykułu jest stwierdzenie celowości poprzedzenia międzynarodowej zgody na tego rodzaju daniny dyskusją dotyczącą ich podstawowych zasad, w tym kwestii sprawiedliwości. Obecnie obowiązujące rozwiązania światowego ładu podatkowego krytykowane są jako dalekie od realizacji postulatów sprawiedliwości. Nie byłoby właściwe, gdyby zostały one automatycznie przejęte przy wdrażaniu podatków globalnych. Jest jeszcze czas na spokojną refleksję i wypracowanie założeń mogących stanowić punkt wyjścia dla tworzenia w przyszłości całościowych uniwersalnych i sprawiedliwych rozwiązań. Należy przy tym zgodzić się z tezą, że kwestię sprawiedliwości podatkowej trzeba badać raczej z perspektywy poszczególnych danin, niż próbować tworzyć ogólne abstrakcyjne teorie⁸.

2. Ewolucja pojęcia sprawiedliwości podatkowej

Sprawiedliwość to jedno z podstawowych pojęć filozofii i prawa. I choć swoje korzenie ma w etyce, to nauka eksponuje także czynniki religijne, moralne, ekonomiczne i społeczne⁹. Jego podatkowe rozumienie ukształtowało się pod wpływem tradycji prawniczej (kładącej nacisk na równe traktowanie w jednakowych sytuacjach) oraz ekonomicznej (definiującej dostępne narzędzia jego realizacji)¹⁰.

W starożytności sprawiedliwość postrzegano w dwojaki sposób. *Iustitia* była definiowana jako opis konkretnych zachowań, które można poddać ocenie. Z kolei *aequitas* odnosiła się do równości, słuszności oraz prawości¹¹. Arystoteles

⁵ <www.theguardian.com/news/2024/feb/29/taxation-worlds-billionaires-super-rich-g20-brazil>, dostęp: 30.11.2024.

⁶ Jednak zaprezentowane rozwiązania nie polegają na wprowadzeniu daniny pobieranej globalnej, a jedynie stworzenie uniwersalnego standardu dla państw. Raport G. Zuckmana na zlecenie G20 (EU Tax Observatory Newsletter 2024, nr 2).

⁷ Por. Przesłanie z Davos „Proud to pay more”, <<https://proudtopaymore.org/>>, dostęp: 30.11.2024.

⁸ D. Halliday, *Justice and Taxation*, „Philosophy Compass” 2013, nr 1, s. 1.

⁹ J. Szolno-Koguc, *Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 294, s. 195.

¹⁰ Szerzej w: R. Szumlakowski, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*. Seria: „Acta Erasmiana”, t. V, pod red. M. Sadowskiego, Wrocław 2013; J. Głuchowski, *Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne*, w: *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy, stanowisko Rady Społeczno-Gospodarczej, raport nr 36*, Warszawa 1999; F.Y. Ye1, *An Economic Philosophy towards the Axiological Good via Taxation*, „Journal of Economics, Trade and Marketing Management” 2019, nr 2, s. 60–69.

¹¹ A. Nowak-Far, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2011, s. 26.

rozdzielił pojęcia sprawiedliwości rozdzielczej i wyrównawczej. Ta pierwsza oznacza równe traktowanie wszystkich podmiotów mieszczących się w tej samej kategorii, natomiast druga wymaga takiej samej odpłaty (dobrem za dobro, złem za zło). Rzymianie uzależniali zajmowanie się prawem od znajomości pojęcia sprawiedliwości, a Cyncero nazywał ją najwspanialszą cnotą (łac. *excellentissima virtus*)¹². Etyka chrześcijańska wprowadziła rozumienie sprawiedliwości jako elementu naturalnego porządku realizowanego przez możliwość korzystania przez każdego człowieka z należnych mu uprawnień¹³.

Dość wcześnie zdano sobie sprawę, że realizacja postulatów sprawiedliwości w prawie jest trudna. Monteskiusz uważał, że „nie wszystko, co jest prawem, jest z tej racji sprawiedliwe”, jednak dodawał, że „to, co sprawiedliwe, powinno stać się prawem”¹⁴. Jeszcze dalej posuwał się G. Radbruch idealistycznie nalegając, że „idea prawa nie może być nic innego niż sprawiedliwość”¹⁵.

K. Kurosz dostrzega, że „z uwagi na ogólnikowość pojęcia sprawiedliwości, poszczególne gałęzie prawa próbują na własny użytek definiować je i analizować”¹⁶. Obserwacja ta odnosi się także do prawa podatkowego. W tym przypadku mamy do czynienia z „przeniesieniem etycznej i prawnej idei w sferę stosunków społeczno-gospodarczych”¹⁷. Mimo trudności z jej definicją „w doktrynie prawa podatkowego sprawiedliwość podatkową określa się jako superzasadę i fundament budowy racjonalnego systemu podatkowego”¹⁸.

Na przestrzeni wieków problem sprawiedliwego, a jednocześnie efektywnego rozłożenia ciężaru podatkowego zajmował wielu badaczy. Do najważniejszych zalicza się m.in. A. Smitha, D. Ricardo, J.B. Saya, J.S. Milla, K. Marksa, A. Wagnera, F. Neumarka, J. Keynesa i R. Nozicka¹⁹.

A. Smith domagał się, by dla realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej system podatkowy posiadał cztery cechy:

- obciążenia podatkowe powinny być adekwatne do dochodów podatników,
- konieczność opłaty danin powinna być nieuchronna i znana z wyprzedzeniem,
- sposób opłaty powinien być możliwie wygodny dla podatnika,
- dla państwa koszty funkcjonowania systemu poboru danin powinny być jak najniższe²⁰.

¹² R.A. Tokarczyk, *Sprawiedliwość jako naczelna wartość prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska” 44(1997), s. 139.

¹³ S.T. Pinckaers, *Źródła moralności chrześcijańskiej*, przekład A. Kuryś, Poznań 1994, s. 57–60.

¹⁴ Monteskiusz, *Mysli*, przekład L. Gluck, Warszawa 1985, s. 56.

¹⁵ G. Radbruch, *Zarys filozofii prawa*, Warszawa 1938, s. 31.

¹⁶ K. Kurosz, *Sprawiedliwość prawnomaterialna a proceduralna. Kilka uwag na temat napięć między różnymi postaciami sprawiedliwości w prawie cywilnym*, „Studia Iuridica” 2017, nr 1, s. 112.

¹⁷ K.A. Lewkowicz, *System podatkowy a sprawiedliwość społeczna*, w: *Polityka podatkowa po wejściu Polski do Unii Europejskiej*, pod red. J. Sikorskiego, Białystok 2024, s. 218.

¹⁸ M. Tchórzewski, *Sprawiedliwość podatkowa w toku stosowania prawa podatkowego z punktu widzenia mikroprzedsiębiorcy*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2024, nr 9, s. 17.

¹⁹ Szerzej: A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001; K. Radzikowski, *Współczesne dylematy równości i sprawiedliwości opodatkowania* (cz. 1), „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 12, s. 20–24.

²⁰ K. Radzikowski, *Współczesne dylematy równości i sprawiedliwości...*, s. 122.

A. Wagner głosił, że postulat sprawiedliwości podatkowej powinien zapewnić powszechność i równość opodatkowania wszystkich obywateli w taki sposób, aby opodatkowanie było proporcjonalne do osiągniętych dochodów²¹. Z kolei J. Rawls postulował, aby wszelkie dobra publiczne były rozdzielane równo, jednak tak, by prowadziło to do polepszenia się sytuacji osób znajdujących się w biedzie²². Zwolennicy teorii egalitarnej postrzegali sprawiedliwość podatkową jako możliwość zapewnienia dostępu do dóbr i usług publicznych dostarczanych przez państwo osobom, które nie mogą ich samodzielnie opłacić²³.

Uważano przy tym, że przy tworzeniu prawa podatkowego (i to nie tylko poszczególnych rozwiązań, ale i całego systemu) należy kierować się zasadą sprawiedliwości prawnej, z której wynika zasada sprawiedliwości podatkowej²⁴.

Dlatego Ch. Perelman uznał sprawiedliwość za zasadę postępowania nakazującą w jednakowy sposób traktować jednostki należące do tej samej kategorii działowej²⁵. A. Gomulowicz wskazuje jednak, że jest to tylko formalne ujęcie sprawiedliwości, gdyż „nie przesądza a) co to znaczy jednakowo traktować, b) jak tworzyć kategorie działowe”²⁶.

Współcześnie uznaje się, że sprawiedliwość podatkowa „powinna być postrzegana przez pryzmat wysokości podatków oraz pojawiających się problemów prawnych przy równomiernym obciążeniu społeczeństwa podatkami”²⁷. Zasada sprawiedliwości musi być realizowana poprzez „wybór sprawiedliwej formuły”, koniecznej, by „stworzyć warunki, które zahamowałyby zawiść ze strony innych jednostek, co ma wpływ na funkcjonowanie społecznego dobrobytu”²⁸.

Rozważania dotyczące sprawiedliwości w podatkach można podzielić na dwa podstawowe zagadnienia: kwestię prawa do nakładania podatków i problematykę sprawiedliwych zasad obciążeń fiskalnych²⁹. To pierwsze (które w przeszłości wcale nie było oczywiste, o czym pisał m.in. T. Jefferson, uznając każde nowe pokolenie za uprawnione do odmowy zgody na płacenie podatków nałożonych na ich rodziców) uznawane jest obecnie za atrybut suwerenności fiskalnej każdego państwa³⁰. Tematyka ta, choć bardzo ważna dla podatków globalnych, nie jest przedmiotem niniejszego artykułu, koncentrującego się wyłącznie na drugim

²¹ A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2011, s. 123.

²² J. Rawls, *Teoria sprawiedliwości*, przekład M. Panufnik, J. Pasek, A. Romaniuk, Warszawa 1994.

²³ A. Nowak-Far, *Finanse publiczne...*, s. 31.

²⁴ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 140.

²⁵ Ch. Perelman, *O sprawiedliwości*, przekład W. Bieńkowska, Warszawa 1959, s. 30.

²⁶ A. Gomulowicz, *Zasada sprawiedliwości w polskim systemie podatkowym*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, nr 3, s. 53.

²⁷ A. Nowak-Far, *Finanse publiczne...*, s. 27.

²⁸ Tamże.

²⁹ R. Shao sugeruje konieczność poszukiwania odpowiedzi na sześć pytań: kto powinien płacić podatki, w jakiej wysokości, na jakie cele, co należy zwolnić z opodatkowania, jakie nierówności można dopuścić oraz czy podatki powinny być progresywne. Zob. R. Shao, *A Natural Case for Taxation*, „Princeton Undergraduate Research Journal” 2017, nr 1, s. 25.

³⁰ R. McGee, *Taxation and Public Finance: A Philosophical and Ethical Approach*, „Commentaries on the Law of Accounting & Finance” 1997, nr 1, s. 161.

zagadnieniu, czyli próbie zdefiniowania sprawiedliwych zasad poboru podatków. W tym zakresie możliwych jest kilka ujęć badanego zagadnienia:

1. Obiektywność i subiektywność sprawiedliwości. Sprawiedliwość obiektywna (rzeczywista) wyraża się w jakości konkretnych rozwiązań systemu podatkowego (np. stosowanych stawek) i bada się ją poprzez porównanie analizowanych rozwiązań z hipotetycznym ideałem. Sprawiedliwość subiektywna (postrzegana, percepcyjna) dotyczy stosunku samych podatników do nakładanych na nich danin (stopnia uznania ich za sprawiedliwe lub nie)³¹.
2. Sprawiedliwość podatkowa (opodatkowania) w ujęciu psychologicznym i w ujęciu ekonomicznym³². Ta pierwsza dotyczy czynników wpływających na decyzje podatników, a ta druga stopnia efektywności podatków i ich wpływu na sytuację podatników i państwa (np. redukcji nierówności społecznych)³³.
3. Sprawiedliwość horyzontalna i wertykalna. Horyzontalna zasada sprawiedliwości (zasada równości lub równomierności) zakłada identyczne traktowanie podatników znajdujących się w identycznych warunkach³⁴. Charakteryzuje ją powszechność i równość opodatkowania³⁵. Sprawiedliwość wertykalna (pionowa, redystrybutywna, wyrównawcza) wymaga nakładania danin w powiązaniu z możliwościami płatcy (większe lub mniejsze obciążenie w zależności od sytuacji podatnika)³⁶. Zakłada się, że „między opodatkowaniem sprawiedliwym a optymalnym nie będzie sprzeczności, jeśli ciężar opodatkowania będzie nawiązywał do pewnych zobiektywizowanych kryteriów zdolności płatniczej podatników”³⁷. Obrazowo można to podsumować stwierdzeniem „równi powinni być traktowani równo, a nierówni nierówno”³⁸.

3. Sprawiedliwość we współczesnym globalnym ładzie podatkowym

Współczesny międzynarodowy ład podatkowy zaczął kształtować się w początku XX w. w odpowiedzi na ekspansję międzynarodową firm i rozpoczynające się procesy globalizacyjne, które powodowały powstawanie międzynarodowych

³¹ T. Famulska, *O sprawiedliwości podatkowej*, w: *Szkice o finansach. Księga jubileuszowa prof. zw. dr hab. Krystyny Znanieckiej*, Katowice 2012.

³² E. Sanecka, *Sprawiedliwość czy równość opodatkowania – czy możliwe jest sprawiedliwe opodatkowanie? Perspektywa psychologiczna i ekonomiczna*, „Rynek – Społeczeństwo – Kultura” 2013, nr 1, s. 5–11.

³³ S. Kołodziej, M. Niesiobędzka, *Sprawiedliwe czy korzystne? Wpływ subiektywnej sprawiedliwości proceduralnej i korzyści własnych na poziom akceptacji decyzji administracji podatkowej*, „Psychologia Ekonomiczna” 2016, nr 10, s. 25–38.

³⁴ R.T. Oktaba, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 3.

³⁵ A. Werner, *Sprawiedliwość w ujęciu prawnym na przykładzie sprawiedliwości podatkowej*, „Edukacja Ekonomistów i Menedżerów” 2018, nr 3, s. 32.

³⁶ P. Król, *Obowiązek podatkowy jako powinność moralna*, Kraków 2018, s. 105.

³⁷ A. Werner, *Sprawiedliwość w ujęciu prawnym...*, s. 33.

³⁸ M. Gorazda, *Sprawiedliwość podatkowa*, w: *Metaekonomia II: zagadnienia z filozofii makroekonomii*, pod red. T. Kwarcińskiego, A. Wincewicz-Price, Kraków 2019, s. 316–348.

problemów podatkowych takich jak podwójne opodatkowanie. Jego ewolucja przebiegała etapowo. Etap pierwszy charakteryzował się współpracą dwustronną zainteresowanych państw prowadzącą do zawierania bilateralnych umów dotyczących podatków. Obecnie obowiązuje ok. 3 tys. tego rodzaju traktatów. Drugi, ciągle trwający etap, ma charakter multilateralny, a jego podstawową cechą jest tworzenie instrumentów wielostronnych (ang. *multilateral instruments*), które mogą być następnie akceptowane przez poszczególne państwa i inkorporowane do ich prawodawstwa. Wiele wskazuje na to, że kolejnym etapem ewolucji światowego ładu podatkowego będzie tworzenie rozwiązań globalnych. Rozwiązania takie mogą powstawać centralnie (postuluje się założenie specjalnej organizacji podatkowej *International Tax Organization* – ITO lub wykorzystanie już istniejącej, przykładowo OECD lub ONZ) i stawałyby się standardami lub nawet prawem międzynarodowym. Jako jedna z inicjatyw etapu globalnego proponowane jest wprowadzenie podatków globalnych.

Analizując rozwój światowego ładu podatkowego z perspektywy źródeł norm, wyróżnić należy działania inicjowane przez organizacje reprezentujące państwa (takie jak G20) i realizowane jako projekty światowe przy wsparciu organizacji międzynarodowych i państw oraz tworzenie standardów przez podmioty prywatne lub organizacje międzynarodowe oderwane od państw. Przykładem działań należących do pierwszej grupy jest projekt BEPS (ang. *Base Erosion Profit Shifting*) oraz projekty określone jako Filary (I i II)³⁹. Przykładem norm odnoszących się do podatków, a tworzonych przez podmioty prywatne, są międzynarodowe standardy rachunkowości (opracowywane przez IASB z Londynu).

Na etapie bilateralnym nie uznawano zagadnień sprawiedliwości podatkowej za ważne, wychodząc z założenia, że umowy międzypaństwowe zawierane przez dwa podmioty o (teoretycznie) równej sile negocjacyjnej prowadzą do rozwiązań akceptowanych przez obydwie strony jako sprawiedliwe. Przekonanie takie umacniało się wraz ze wzrostem znaczenia modelowych wzorców umów podatkowych. W zakresie podziału praw do opodatkowania modele (najpopularniejsze to opracowania OECD i ONZ) przyjęły rozwiązanie oparte na mechanizmie przyznającym każdemu państwu prawo do tej części podatku, która wynika ze związku prowadzonej działalności z tym państwem (tzw. *nexus*)⁴⁰. Uznano, że zasada ta zapewnia „symetrię”, a więc i sprawiedliwość, a ewentualne odstępstwa od niej muszą być zgodne z wolą negocjującego kraju. Jednak w latach siedemdziesiątych XX w., kiedy to nowe państwa postkolonialne zaczęły zawierać traktaty podatkowe na szerszą skalę, zwrócono uwagę, że niektóre rozwiązania *de facto* faworyzują kraje bogatsze (inwestorów) kosztem państw rozwijających się⁴¹.

Słabości etapu bilateralnego w zakresie aksjologicznych założeń „sprawiedliwości” dostrzega się także w etapie multilateralnym. I tu pojawiają się zarzuty, że „formalna” uniwersalność rozwiązań prowadzi do „faktycznej” niesprawie-

³⁹ <<https://oecdpillars.com/>>, dostęp: 30.11.2024.

⁴⁰ R. Lipniewicz, *Podatkowy zakład zagraniczny: Koncepcja i funkcjonowanie*, Warszawa 2017, s. 13.

⁴¹ M. Hearson, *Developing influence: the power of 'the rest' in global tax governance*, „Review of International Political Economy” 2023, nr 3, s. 841–864.

dliwości norm. Co więcej, rozwiązania tego etapu często powstają „poza” inkorporującymi je państwami, co rodzi wątpliwości odnośnie do intencji twórców w zakresie sprawiedliwości.

Choć normy prezentowane są jako uniwersalne, obiektywne i stworzone dla państw na różnym poziomie rozwoju, to w praktyce część badaczy dowodzi, że służą one przeważnie krajom rozwiniętym, jednocześnie ograniczając możliwości podejmowania własnych działań przez państwa rozwijające się⁴². Podnosi się też, że wiele standardów wymaga rozwiniętego aparatu skarbowego, a państwa biedne nie są w stanie sprostać ich kosztom i wymogom administracyjnym. W konsekwencji wiele obowiązujących rozwiązań światowego ładu podatkowego jest odrzucanych jako niesprawiedliwe zarówno przez organizacje NGO, jak i część badaczy⁴³.

Regularnie pojawia się zarzut, że standardy tworzą podmioty nieposiadające do tego właściwego umocowania. W przypadku projektu BEPS już na wczesnym etapie podnoszono, że normy opracowuje OECD, organizacja elitarna, zrzeszająca grupę tylko najbogatszych gospodarek świata, a w konsekwencji rozwiązania BEPS służą w pierwszej kolejności takim państwom⁴⁴.

Krytykuje się także sposób wprowadzania norm przy użyciu narzędzi *soft law* (prawa miękkiego), a w szczególności wywieranie nacisków na państwa niechętne przyjmowaniu rozwiązań dla nich niekorzystnych.

Sprawiedliwość globalnych rozwiązań podatkowych poddawana jest także krytyce z perspektywy tzw. krytycznych teorii prawa (ang. *critical legal theories*), w których zwraca się uwagę na nierówności wynikające z rasy, płci i przynależności do grup społecznych⁴⁵. Krytyka ta, choć często silnie przesiąknięta ideologią, uświadamia wyzwania związane z ustalaniem uniwersalnych norm dotyczących podatków globalnych.

4. Podatki globalne – uwagi ogólne

Brak jest jednolitej i całościowej definicji podatku globalnego. Większość badaczy posługuje się definicjami ogólnymi i mało precyzyjnymi. R. Bird uznaje za globalne „podatki nakładane nie przez jedno państwo, ale grupę państw”⁴⁶. Ta definicja sprawia wrażenie niekompletnej. Z kolei R.P. Mendez jako globalne traktuje podatki pobierane przez organizację międzynarodową o zasięgu światowym, nałożone na podatników bez względu na miejsce ich siedziby, a przychody

⁴² R.O. Badru, *Global Poverty and Global Tax Fairness as Economic Justice: A Southern Take on Transnational Institutionalism*, „Africanus: Journal of Development Studies” 2018, nr 2, s. 1–18.

⁴³ Przykładowo: Tax Justice Network, <https://taxjustice.net/>.

⁴⁴ W odpowiedzi stworzono tzw. *Inclusive Framework* – inicjatywę mającą na celu włączenie do prac nad przygotowaniem rozwiązań BEPS szerszej grupy państw.

⁴⁵ Y. Lind, *Introduction: A Contemporary Guide to Tax Justice and Tax Fairness*, „Nordic Tax Journal” 2021, nr 1, s. 3.

⁴⁶ R.M. Bird, *Global Taxes and International Taxation: Mirage and Reality*, „ICTD Working Paper” 2015, s. 2–55.

z jego tytułu kumulowane są w celu dalszej alokacji”⁴⁷. W tym przypadku wątpliwość budzi wymóg nakładania podatków przez organizację międzynarodową. Możliwe jest wszak wprowadzenie podatku globalnego w wyniku porozumienia państw. Wydaje się, że definicja powinna uwzględniać możliwość nakładania omawianych podatków przez grupę państw (jednak musi być ona na tyle znacząca, by uznać, że oddziałuje globalnie) lub odpowiednio umocowaną międzynarodową organizację, pobór może być prowadzony przez nakładającego daninę (przez organizację lub przez poszczególne państwa), a wpływy przeznaczone są na wspólne cele o charakterze globalnym (co nie wyklucza ich wykorzystania regionalnie lub nawet wyłącznie w kraju dokonującym poboru, jeżeli byłoby to zgodne z wcześniej ustalonymi celami globalnymi).

Propozycje wprowadzenia danin światowych pojawiały się już w początkach XX w.⁴⁸ Za przełomowy uznaje się jednak postulat opodatkowania niektórych transakcji finansowych przedstawiony w latach siedemdziesiątych XX w. przez J. Tobina (np. *Currency Transactions Tax* – CTT) określany często jako *Tobin Tax*⁴⁹. W XXI w. wzrosło poparcie dla idei danin globalnych, a kolejne propozycje wysuwają nie tylko indywidualni badacze i politycy, ale także NGO, a nawet międzynarodowe organizacje takie jak ONZ. W projektach rzadko jednak omawia się szczegóły rozwiązań i mechanizmy inkorporacji podatków, koncentrując się raczej na korzyściach z ich wprowadzenia⁵⁰.

Istnieją różnorakie uzasadnienia konieczności wprowadzenia podatków globalnych. Daniny światowe mają służyć finansowaniu potrzeb światowych (takich jak zmiany klimatyczne) lub wpływać na zmianę niepożądanych globalnych zachowań (np. rezygnację z wydobywania paliw kopalnych). Podkreśla się, że z globalnymi zagrożeniami można mierzyć się tylko przy użyciu globalnych narzędzi. Nałożenie takich podatków bywa też prezentowane jako sposób na wprowadzenie i zagwarantowanie sprawiedliwości podatkowej na szczeblu globalnym⁵¹. Ten cel może być osiągnięty zarówno poprzez tworzenie i wdrażanie wzorców dobrych praktyk (postulat redukcji zasobów majątkowych osób określanych jako „superbogacze”), jak i fizyczny transfer środków z opodatkowanych podmiotów do krajów „w potrzebie”.

⁴⁷ R.P. Mendez, *The Case for Global Taxes: An Overview*, „Paper presented to the United Nations ad hoc Expert Group Meeting on Innovations in Mobilizing Global Resources for Development United Nations Headquarters”, New York 25–26 June 2001, s. 7.

⁴⁸ R. Woodward, *The evolution of the international corporate tax regime, 1920–2008*, w: *Business, civil society and the ‘new’ politics of corporate tax justice: Paying Their Fair Share?*, pod red. R. Ecclestone, A. Elbry, Cheltenham 2018, s. 22–39.

⁴⁹ J. Tobin, *The new economics one decade older*, Nowy Jork 1974, s. 87–92.

⁵⁰ Por. <<https://taxjustice.net/2024/08/19/wiki-how-to-tax-the-superrich-with-pictures/>>, dostęp: 30.11.2024.

⁵¹ J.S. Henry, *Let’s Tax Anonymous Wealth! A Modest Proposal to Reduce Inequality, Attack Organized Crime, Aid Developing Countries, and Raise Badly Needed Revenue from the World’s Wealthiest Tax Dodgers, Kleptocrats, and Felons*, w: *Global Tax Fairness*, pod red. T. Pogge’a, K. Mehty, Oxford 2016, s. 31–95.

Unikanie konkretyzacji rozwiązań skutkuje wielością propozycji omawianych danin. Najczęściej prezentowane postulaty można zebrać w następujące grupy:

- podatki pobierane od wydobycia, sprzedaży lub zużycia kopalin,
- podatki od transportu,
- podatki od bogactwa (opodatkowanie osób bogatych), określane jako *wealth tax*,
- podatki od transakcji finansowych,
- podatki od handlu (np. bronią).

Choć idea podatków globalnych prezentowana jest już od prawie stu lat, to jednak podatki takie nie zostały nigdy wprowadzone. Czy zatem ich inkorporacja jest w ogóle realna? Należy zwrócić uwagę na kilka czynników potwierdzających taką możliwość.

Po pierwsze, rośnie przekonanie, że tego rodzaju daniny będą właściwym źródłem finansowania kosztów dóbr i potrzeb globalnych⁵². Wraz z postępującą globalizacją wzrasta ilość zagadnień, których finansowanie wymaga źródeł ponadpaństwowych. Wiele organizacji międzynarodowych jest zainteresowanych pozyskiwaniem wpływów z podatków globalnych i wykorzystywaniem ich na cele statutowe, o globalnym charakterze, a szacunki potwierdzają, że wpływy takie mogą być znaczące⁵³.

Po drugie, globalizacja i nowe technologie stworzyły możliwości łatwiejszej ucieczki od opodatkowania, które są dostępne szczególnie dla najbogatszych. Jednocześnie wzrosła świadomość istnienia takich procederów, i choć nie jest to jeszcze powszechne, to coraz częściej zwraca się uwagę na konieczność opodatkowania osób uchylających się od danin. To mogą zagwarantować daniny globalne.

Po trzecie, dostrzegalny jest wzrost roli niepaństwowych systemów normatywnych tworzących uniwersalne wzorce pożądanych zachowań i wymuszających ich stosowanie. Procesy takie, które doprowadziły do powstania i utrwalenia globalnych norm w innych dziedzinach (np. prawach człowieka), dostrzec można obecnie także w podatkach, gdzie torują drogę do tworzenia się norm globalnych o charakterze ponadpaństwowym. Należy zaznaczyć, że dostępne są już narzędzia technologiczne umożliwiające wymianę i przetwarzanie znacznych ilości danych, przy pomocy których sprawne zarządzanie tego rodzaju daninami na skalę światową staje się możliwe. Wprowadzenie danin globalnych uzależnione jest zatem w głównej mierze od decyzji politycznych.

⁵² J. Tomkiewicz, R. Malinowski, *Koncepcja globalnego podatku majątkowego*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2015, nr 43, s. 93.

⁵³ *Global Taxes in the Post Covid 19 Era Report by Polski Instytut Ekonomiczny* 2011, <<https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2021/06/PIE-Raport-Global-taxes.pdf>>, s. 4, dostęp: 30.11.2024.

5. Racjonalizacja problemu sprawiedliwości w podatkach globalnych

Choć nie jest jeszcze przesądzone, w jakiej formie zostaną wprowadzone podatki globalne, to można założyć, że będą się one znacząco różniły od dotychczas znanych nam danin. Nie tylko ze względu na konieczność wypracowania uniwersalnych norm, ale też z powodu lokalizacji procesu tworzenia (i wprowadzania) norm na szczeblu ponadpaństwowym. Należy zatem uświadomić sobie różnice między kwestią sprawiedliwości podatkowej z perspektywy poszczególnych krajów, sprawiedliwości podatkowej w ujęciu podatków międzynarodowych (np. zwalczanie zjawisk podatkowych uznawanych za niepożądane) i sprawiedliwości zupełnie nowego zjawiska – danin globalnych.

R. McGee zauważył, że „niektóre metody opodatkowania są skuteczniejsze, a niektóre sprawiedliwsze”⁵⁴. Trzy kwestie determinować będą zagadnienie sprawiedliwości podatków globalnych. Po pierwsze, jakie daniny są sprawiedliwe. Dotyczy to poszukiwania odpowiedzi na pytania o przedmiot opodatkowania, podmioty podatku (kto powinien płacić podatki, a kto pozostanie zwolniony, wysokości danin itd.). Należy przy tym mieć na względzie, że niektóre propozycje (np. podatek od paliw kopalnych) wpływać będą na prawie wszystkich mieszkańców planety (pośrednio lub bezpośrednio cena paliwa zwiększa obciążenia każdego człowieka), wybraną grupę (np. podatek od sprzedaży biletów lotniczych) lub pojedyncze jednostki (np. tzw. *wealth tax*). Po drugie, sposób wprowadzania podatków globalnych musi być uznany za sprawiedliwy. Postulat ten wiąże się z konsensusem w zakresie właściwego procesu opracowania rozwiązań, jego inkluzywnością i demokratycznością. Dotyczy to także autorytetu oraz umocowania podmiotu (lub podmiotów) wprowadzających daniny i odpowiedzialnych za ich pobór. Po trzecie, w odróżnieniu od rozumienia kwestii sprawiedliwości podatkowej, tak jak pojmowana jest w debacie na szczeblu krajowym, elementem sprawiedliwości globalnej musi być także kwestia podziału wpływów podatkowych.

Inkorporacja podatków globalnych wiązać się musi ze zmianą istotnego paradygmatu podatkowego uznawanego za bardzo istotny aspekt suwerenności państwa – suwerenności podatkowej. Już obecnie jej część jest bardziej lub mniej świadomie przekazywana organizacjom międzynarodowym (tak jak w przypadku standardów cen transferowych tworzonych przez OECD). Wprowadzenie podatków globalnych będzie oznaczało konieczność stosowania norm opracowywanych centralnie w oderwaniu od poszczególnych państw (choć z możliwością ich udziału). To oznacza, że przyjmowane zasady będą wypadkową oddziaływania konkurujących ze sobą sił o charakterze politycznym. Jedną z najważniejszych będzie rywalizacja gospodarcza między zainteresowanymi państwami. Można przy tym spodziewać się zdecydowanej postawy tzw. podatkowych państw-hegemonów (obecnie USA, ale w przyszłości być może też Chiny). Oczekiwać można aktywnych działań lobbystycznych zainteresowanych kształtem ostatecznych rozwiązań interesariuszy, obok państw także podatników oraz NGO.

⁵⁴ R. McGee, *Taxation and public finance...*, s. 158.

Pojawiają się także odmienne niż w przypadku danin krajowych wyzwania, związane z pytaniami o prawo do nakładania danin, kwestią sankcji, a także szeroką paletą wyzwań dotyczących podziału uzyskanych dochodów.

6. Refleksja na temat postulatów sprawiedliwości w podatkach globalnych

W przypadku danin globalnych klasyczne postulaty dotyczące sprawiedliwości podatkowej muszą być odczytane na nowo. Pozwoli to na wypracowanie nowego, bardziej uniwersalnego podejścia.

- Postulat sprawiedliwości horyzontalnej

Ujęcie horyzontalne sprawiedliwości w podatkach globalnych wymaga uwzględnienia ich ponadpaństwowego charakteru i poszukiwania odpowiedzi na pytania o rozłożenie ciężarów podatkowych między grupami podatników, a pośrednio między krajami. Konkretnie decyzje mogą jednak naruszać interesy poszczególnych państw⁵⁵. Postulat ten wiąże się z koniecznością podejmowaniem rozstrzygnięć już na etapie wyboru przedmiotu i podmiotu opodatkowania. Ponieważ tylko część podmiotów i tylko wybrane rodzaje działalności zostaną opodatkowane, brak zastosowania na tym etapie kryteriów wyboru uznanych za sprawiedliwe może doprowadzić do kwestionowania przyjętych rozwiązań i odrzucenia całej koncepcji podatku.

- Postulat sprawiedliwości wertykalnej

Skuteczność realizacji postulatu głoszącego, że daniny powinny obciążać w wyższym stopniu tych, którzy mają większe możliwości ich opłacenia, zależeć będzie od wyboru przedmiotu opodatkowania. W przypadku często sugerowanego podatku od najbogatszych danina obciąża tylko wybrane osoby. Istotne zatem będzie zdefiniowanie kryteriów zaliczenia do grupy podatników, przedmiotu opodatkowania (majątek lub dochód) i sposobu poboru. Jeszcze trudniejsze będzie osiągnięcie kompromisui w tym zakresie dla innych rodzajów podatków globalnych. W praktyce sprowadzać się to może do zgody na stosowanie zasady, że ten, kto jest beneficjentem dóbr stanowiących przedmiot opodatkowania, ponosi wyższy koszt podatkowy. Przykładowo, w przypadku globalnego podatku od sprzedaży biletów lotniczych osoby korzystające z przelotów częściej zapłacą (wliczone w cenę biletów) wyższe podatki.

- Postulat sprawiedliwości alokacyjnej

Podatki globalne mają służyć realizacji celów o charakterze ponadnarodowym, w tym (choćby pośrednio) niwelowaniu różnic w poziomie rozwoju między

⁵⁵ M.C. Durst, *Improving Natural Resource Taxation in Developing Countries*, „Tax Notes International” 2017, nr 1, s. 1167–1180.

państwami. Może się to dokonywać poprzez alokację uzyskanych środków do krajów wymagających wsparcia (tak przez skierowanie wpływów do konkretnych państw, jak i poprzez centralne finansowanie programów, odciażając lokalne budżety). Wiąże się z tym konieczność podejmowania decyzji, które działania podejmować, komu przekazywać środki i w jakiej wysokości.

Wymusza to poszukiwanie odpowiedzi na pytanie o sprawiedliwe kryteria podziału wpływów podatkowych, co może wiązać się z koniecznością zmiany podstaw wypracowanej w XX w. aksjologii międzynarodowej sprawiedliwości podatkowej, a w szczególności zasady tzw. *nexus* wiążącej prawo do podatku z miejscem, w którym generowany jest dochód⁵⁶.

Obecne zasady światowego ładu podatkowego coraz powszechniej uznawane są (co najmniej w pewnym stopniu) za niespełniające postulatów dotyczących sprawiedliwości⁵⁷. Przyjęcie ich przy wprowadzaniu podatków globalnych może prowadzić do uznania również takich danin za niesprawiedliwe.

Sugestie alternatywnych rozwiązań pojawiają się w opracowaniach organizacji NGO, a także części badaczy⁵⁸. Niestety autorzy tych propozycji rzadko podejmują próby zaprezentowania szczegółowych rozwiązań, ograniczając się do prezentacji ogólnych dezyderatów. Przykładowo R.O. Badru postuluje, by światowa sprawiedliwość podatkowa oparta była na dwóch wzajemnie powiązanych zasadach. Po pierwsze, na odpowiednim wyborze „przedmiotu lub stylu życia, który będzie podlegał opodatkowaniu na całym świecie, a dochody z jego opodatkowania powinny zostać przeznaczone na polepszenie sytuacji biednych na całym świecie”. Po drugie, zasada ma zapewnić, że wybrana formuła opodatkowania dopuści nierówność ciężaru podatkowego, prowadząc do nałożenia wyższych danin na podmioty mogące ponosić większe ciężary fiskalne, co ma prowadzić do sytuacji, w której bogaci (osoby fizyczne lub korporacje) będą płacić wyższe podatki niż biedni⁵⁹.

- Postulat sprawiedliwości proceduralnej

Badania wykazują, że uznanie rozwiązań podatkowych za sprawiedliwe w dużym stopniu zależy od sposobu ich wprowadzania (sprawiedliwość proceduralna)⁶⁰. W podatkach globalnych ważny będzie sposób dochodzenia do kompromisu. Osiągnięcie konsensusu dotyczącego zrozumienia sprawiedliwości w omawianym zakresie powinno nastąpić przed wprowadzeniem konkretnych rozwiązań fiskalnych. Porozumienie w tej kwestii będzie warunkiem powodzenia inkorporacji danin globalnych jako światowego projektu. Ważne, by konsens był osiągany z udziałem przedstawicieli wszystkich państw zainteresowanych nowymi podatkami (czyli godzącymi się na udział w programie). Proces tworzenia konkretnych norm podatków globalnych musi nosić cechy demokratyczne,

⁵⁶ I. Ozai, *Inter-nation Equity Revisited*, „Columbia Journal of Tax Law” 2020, nr 1, s. 58–88.

⁵⁷ T. Magalhães, I. Ozai, *A Different Unified Approach to Global Tax Policy: Addressing the Challenges of Underdevelopment*, „Nordic Journal on Law and Society” 2021, nr 1, s. 1–31.

⁵⁸ Tamże, s. 18–19.

⁵⁹ R. Badru, *Global Poverty...*, s. 5.

⁶⁰ S. Kołodziej, M. Niesiobędzka, *Sprawiedliwe czy korzystne?...*, s. 25–38.

charakteryzować się transparentnością, przebiegać z zachowaniem zasady równości głosu i poszanowania suwerenności fiskalnej państw⁶¹. Negocjacje dotyczące tzw. Filarów pokazały, że jest to trudne, ale możliwe. Wypracowane normy powinny następnie uzyskać akceptację innych interesariuszy (podatników, organizacji NGO, środowiska naukowego) zgodnie z zasadą, że „aprobata dla obciążeń podatkowych uznawanych za sprawiedliwe sprzyja należytej realizacji obowiązku podatkowego”⁶².

Procesami tymi powinna zarządzać organizacja zrzeszająca zainteresowane strony, ciesząca się autorytetem i mająca doświadczenie w wypracowywaniu kompromisów łączących odmienne oczekiwania. Obecnie trudno wskazać organizację inną niż ONZ jako potencjalnego kandydata⁶³.

7. Konkluzje

Z wysokim stopniem prawdopodobieństwa można założyć, że podatki globalne zostaną wprowadzone. Potwierdza to dotychczasowy przebieg zmian światowego ładu podatkowego, a także ewolucja globalnych systemów normatywnych w innych dziedzinach. Obecnie dyskurs dotyczący tego rodzaju danin koncentruje się na uzasadnianiu potrzeby ich wprowadzenia oraz potencjalnym przedmiocie opodatkowania. Tymczasem słuszny wydaje się postulat Y. Lind, by „zamiast dyskutować o specyficznych regulacjach i o tym, czy są sprawiedliwe, powinniśmy skoncentrować się na sprawiedliwości całościowych rozwiązań”⁶⁴.

Oznacza to konieczność rozszerzenia debaty o podatkach globalnych na kwestie podstawowych zasad ich funkcjonowania. Dotyczyć to powinno w szczególności poszukiwania odpowiedzi na pytania o to, jak realizować postulat sprawiedliwości fiskalnej w sferze tak istotnie odmiennej od podatków krajowych. Podstawowe wątpliwości dotyczą kwestii przedmiotu opodatkowania oraz tego, jakie kryteria wykorzystać do zdefiniowania podlegających opodatkowaniu podmiotów, wysokości obciążeń i sposobu ich poboru. Równie istotnym, choć odrębnym zagadnieniem jest kwestia podziału wpływów. Należy przy tym pamiętać, że samo „nawiązanie do idei sprawiedliwości” nie gwarantuje sprawiedliwego opodatkowania⁶⁵. Należy wypracować zespół uniwersalnych, akceptowanych przez wszystkich

⁶¹ D. Bamford, *Democratic legitimacy, sovereignty, and international taxation*, w: *Taxation, Citizenship and Democracy in the 21st Century*, pod red. Y. Lind, R. Avi-Yonah, Northampton 2024, s. 7–33.

⁶² P. Król, *Obowiązek podatkowy...*, s. 106.

⁶³ Znaczące osiągnięcia ma na tym polu także OECD, ciesząca się szacunkiem środowiska jako twórcza wysokiej jakości rozwiązań merytorycznych. Jednak jest to organizacja kilkudziesięciu wysoko rozwiniętych państw, a jej reputację wielokrotnie nadszarpnęły działania oceniane jako „nieinkluzywne”. Można jednak wyobrazić sobie współpracę kilku organizacji w opracowywaniu odpowiednich regulacji lub powołanie zupełnie nowej organizacji. Por. T. Rixen, *Institutional reform of global tax governance: a tax proposal*, w: *Global tax governance – what is wrong with it and how to fix it*, pod red. P. Dietscha, T. Rixena, Colchester 2016, s. 342.

⁶⁴ Y. Lind, *Introduction...*, s. 5.

⁶⁵ A. Gomułowicz, *Postulat sprawiedliwości podatkowej...*, s. 5–14.

interesariuszy zasad, które będą mogły stanowić fundament nowego porządku w światowych podatkach. Brak refleksji w tym zakresie skutkować będzie wykorzystaniem rozwiązań wygodnych dla najsilniejszych interesariuszy, a nie rozwiązań sprawiedliwych.

BIBLIOGRAFIA

- Badru R.O., *Global Poverty and Global Tax Fairness as Economic Justice: A Southern Take on Transnational Institutionalism*, „Africanus: Journal of Development Studies” 2018, nr 2.
- Bamford D., *Democratic legitimacy, sovereignty, and international taxation*, w: *Taxation, Citizenship and Democracy in the 21st Century*, pod red. Y. Lind, R. Avi-Yonah, Northampton 2024.
- Bird R.M., *Global Taxes and International Taxation: Mirage and Reality*, „ICTD Working Paper” 2015.
- Durst M.C., *Improving Natural Resource Taxation in Developing Countries*, „Tax Notes International” 2017, nr 1.
- Famulska T., *O sprawiedliwości podatkowej*, w: *Szkice o finansach. Księga jubileuszowa prof. zw. dr hab. Krystyny Znanieckiej*, Katowice 2012.
- Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992.
- Gomułowicz A., *Postulat sprawiedliwości podatkowej i jego implikacje*, „Studia Prawnicze” 1997, nr 2.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości w polskim systemie podatkowym*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, nr 3.
- Gorazda M., *Sprawiedliwość podatkowa*, w: *Metaekonomia II: zagadnienia z filozofii makroekonomii*, pod red. T. Kwarciańskiego, A. Wincewicz-Price, Kraków 2019.
- Halliday D., *Justice and Taxation*, „Philosophy Compass” 2013, nr 1.
- Hearson M., *Developing influence: the power of 'the rest' in global tax governance*, „Review of International Political Economy” 2023, nr 3.
- Henry J.S., *Let's Tax Anonymous Wealth! A Modest Proposal to Reduce Inequality, Attack Organized Crime, Aid Developing Countries, and Raise Badly Needed Revenue from the World's Wealthiest Tax Dodgers, Kleptocrats, and Felons*, w: T. Pogge, K. Mehta, *Global Tax Fairness*, Oxford 2016.
- Kokoszkiwicz A., *Sprawiedliwość jako wartość we współczesnym państwie i prawie*, „Prawo i Polityka” 2019, nr 9.
- Kołodziej S., Niesiobędzka M., *Sprawiedliwe czy korzystne? Wpływ subiektywnej sprawiedliwości proceduralnej i korzyści własnych na poziom akceptacji decyzji administracji podatkowej*, „Psychologia Ekonomiczna” 2016, nr 10.
- Król P., *Obowiązek podatkowy jako powinność moralna*, Kraków 2018.
- Kucia B., *Zasada sprawiedliwości podatkowej w ujęciu historycznym*, „Roczniki Nauk Prawnych” 1998.
- Kurosz K., *Sprawiedliwość prawnomaterialna a proceduralna. Kilka uwag na temat napięć między różnymi postaciami sprawiedliwości w prawie cywilnym*, „Studia Iuridica” 2017, nr 1.
- Lewkowicz K.A., *System podatkowy a sprawiedliwość społeczna*, w: *Polityka podatkowa po wejściu Polski do Unii Europejskiej*, pod red. J. Sikorskiego, Białystok 2024.
- Lind Y., *Introduction: A Contemporary Guide to Tax Justice and Tax Fairness*, „Nordic Tax Journal” 2021, nr 1.
- Lipniewicz R., *Podatkowy zakład zagraniczny: Koncepcja i funkcjonowanie*, Warszawa 2017.
- Magalhães T., Ozai I., *A Different Unified Approach to Global Tax Policy: Addressing the Challenges of Underdevelopment*, „Nordic Journal on Law and Society” 2021, nr 1.
- Majchrzycka-Guzowska A., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2011.
- McGee R., *Taxation and public finance: a philosophical and ethical approach*, „Commentaries on the Law of Accounting & Finance” 1997, nr 1.

- Mendez R.P., *The Case for Global Taxes: An Overview*, „Paper presented to the United Nations ad hoc Expert Group Meeting on Innovations in Mobilizing Global Resources for Development United Nations Headquarters”, New York 2001.
- Monteskiusz, *Myśli*, przekład L. Gluck, Warszawa 1985.
- Nowak-Far A., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2011.
- Oktaba R.T., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012.
- Ozai I., *Inter-nation Equity Revisited*, „Columbia Journal of Tax Law” 2020, nr 1.
- Perelman Ch., *O sprawiedliwości*, przekład W. Bieńkowska, Warszawa 1959.
- Pinckaers S.T., *Źródła moralności chrześcijańskiej*, przekład A. Kuryś, Poznań 1994.
- Radzikowski K., *Współczesne dylematy równości i sprawiedliwości opodatkowania* (cz. 1), „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 1.
- Radbruch G., *Zarys filozofii prawa*, Warszawa 1938.
- Rawls J., *Teoria sprawiedliwości*, przekład M. Panufnik, J. Pasek, A. Romaniuk, Warszawa 1994.
- Rixen T., *Institutional reform of global tax governance: a tax proposal*, w: *Global tax governance – what is wrong with it and how to fix it*, pod red. P. Dietscha, T. Rixena, Colchester 2016.
- Sanecka E., *Sprawiedliwość czy równość opodatkowania – czy możliwe jest sprawiedliwe opodatkowanie? Perspektywa psychologiczna i ekonomiczna*, „Rynek – Społeczeństwo – Kultura” 2013, nr 1.
- Shao R., *A Natural Case for Taxation*, „Princeton Undergraduate Research Journal” 2017, nr 1.
- Smółka M., *Leon Petrażycki o sprawiedliwym prawie*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska” 1981, nr 4.
- Szołno-Koguc J., *Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, z. 294.
- Szumlakowski R., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*. Seria: „Acta Erasmiana”, t. V, pod red. M. Sadowskiego, Wrocław 2013.
- Tchórzewski M., *Sprawiedliwość podatkowa w toku stosowania prawa podatkowego z punktu widzenia mikroprzedsiębiorcy*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2024, nr 9.
- Tobin J., *The new economics one decade older*, Nowy Jork 1974.
- Tokarczyk R.A., *Sprawiedliwość jako naczelną wartość prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska” 44(1997).
- Tomkiewicz J., Malinowski R., *Koncepcja globalnego podatku majątkowego*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2015, nr 43.
- Werner A., *Sprawiedliwość w ujęciu prawnym na przykładzie sprawiedliwości podatkowej*, „Edukacja Ekonomistów i Menedżerów” 2018, nr 3.
- Woodward R., *The evolution of the international corporate tax regime, 1920–2008*, w: *Business, civil society and the ‘new’ politics of corporate tax justice: Paying Their Fair Share?*, pod red. R. Ecclestone, A. Elbry, Cheltenham 2018.
- Ye1 F.Y., *An Economic Philosophy towards the Axiological Good via Taxation*, „Journal of Economics, Trade and Marketing Management” 2019, nr 2.

Źródła internetowe:

- EU Tax Observatory Newsletter 2024/2.
- Global Taxes in the Post Covid 19 Era Report* by Polski Instytut Ekonomiczny (2011), <https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2021/06/PIE-Raport-Global-taxes.pdf>.
- <https://oecdpillars.com/>.
- Proud to pay more*, <https://proudtopaymore.org/>.
- www.theguardian.com/news/2024/feb/29/taxation-worlds-billionaires-super-rich-g20-brazil.

ISSUES OF JUSTICE IN GLOBAL TAXES

SUMMARY

Calls for the introduction of global taxes are increasingly common. Unfortunately, the discussion about their fundamental principles is limited. The aim of the article is to introduce the issue of justice in global taxes, as well as to emphasize the importance of this issue. The article seeks answers to the following questions: Can the contemporary understanding of justice in taxes collected by states be applied to global taxes? How to understand the theoretical postulates of tax justice when creating supra-national norms? Can the current standards of international tax law be considered fair and be applied to the incorporation of global levies? Should the issue of justice concern the proper distribution of revenue collected by means of global taxes?

The research analyzes the views of the doctrine and examines the main polemical trends. The author assumed that global taxes could be introduced in accordance with models developed by international organizations (UN, G20) and academics. The results suggest that the currently used norms of the international tax order are not generally recognized as fair and their use for introducing of global taxes does not guarantee a fair outcome. National rules need to be reread. It will also be necessary to develop the principles of fair distribution of the obtained revenue from scratch. The research confirmed the need to work on developing comprehensive and universal principles regarding the fairness of global levies prior to introduction of this type of taxes.

KEYWORDS: global taxes, international taxes, tax justice, global tax justice, global tax order