

Krzysztof Lipka

Akademia Leona Koźmińskiego w Warszawie

ORCID: 0000-0002-1680-9635

lipkak@kozminski.edu.pl

Kilka uwag o roli NGO w tworzeniu globalnego ładu podatkowego

Wstęp

Organizacje NGO (tzw. trzeci sektor) odgrywają ważną rolę w kształtowaniu globalnych norm w wielu dziedzinach. Wzorcowe przykłady to prawa człowieka i ekologia. Są jednak sfery, w których aktywność NGO jest mała, a ich wpływ na powstające rozwiązania ograniczony. Jedną z nich jest globalny ład podatkowy. Jego ewolucja rozpoczęła się sto lat temu, a przyspieszyła wraz z falą globalizacji w drugiej połowie XX w. Procesy te zdominowały organizacje państw (takie jak OECD) oraz kraje zainteresowane korzystnymi rozwiązaniami. Od pewnego czasu rosną wpływy wielkich ponadnarodowych korporacji. Ograniczona jest jednak rola NGO. Brak ich wyraźnego głosu powoduje, że w debacie pomijany bywa szereg istotnych aspektów, ostateczne rozwiązania nie zawsze są sprawiedliwe, a wprowadzanie przełomowych zmian jest opóźniane. Autor stawia tezę, że zwiększenie roli NGO w kształtowaniu światowego ładu podatkowego jest możliwe i pożądane. Wzorcami działania mogą być doświadczenia organizacji z dziedziny ekologii i praw człowieka. W niniejszym artykule przeanalizowano funkcje, które powinny w tym zakresie pełnić NGO i postulaty dotyczące ich celów. W badaniach zastosowano metodę teoretyczno-prawną służącą do analizy poglądów doktryny i zbadania głównych nurtów polemicznych oraz pomocniczo metody dogmatyczno-prawną oraz logiczno-językową.

NGO w czasach globalizacji

Istnieje ogólna zgoda uznająca aktywność obywatelską za bardzo ważny obszar życia społecznego. Podkreśla się konieczność istnienia trzech współzależnych sektorów: instytucje państwowe, komercyjne organizacje prywatne

oraz trzeci sektor – organizacje, które nie są częścią instytucji państwa, a ich celem nie jest uzyskiwanie komercyjnych dochodów¹. Obok określenia „trzeci sektor” używa się nazw „organizacje pozarządowe” oraz NGO (z ang. *Non-Governmental Organization*), choć brak jest jednolitej definicji. Według Rady Europy są to organizacje społeczne założone w celu realizacji niezarobkowych celów swoich założycieli lub członków². Zbigniew Zawadzki uznaje za trzeci sektor organizacje społeczne lub grupy charytatywne zrzeszone wspólną wolą, działające formalnie lub nieformalnie³. Lester M. Salamon i Helmut K. Anheier wskazują na ich wspólne cechy – formę instytucjonalną, niezależność od państw, samorządność, dobrowolność i działanie *non-profit*⁴. Sam trzeci sektor za kluczowy uznaje następujący cel: angażowanie się w kwestie praw człowieka, działania humanitarne lub rozwojowe⁵.

Spektrum działalności NGO jest szerokie. Do ich podstawowych celów zalicza się:

- monitorowanie przestrzegania norm w danej dziedzinie;
- dostarczanie informacji rządów i agendum państwowym;
- współtworzenie norm postępowania;
- organizowanie pomocy⁶.

NGO są obecnie bardzo ważnym elementem samoorganizującego się społeczeństwa, ułatwiając aktywność obywateli poza komercyjnym obszarem rynku i bez upoważnienia państwa. W krajach demokratycznych trudno wyobrazić sobie funkcjonowanie społeczeństw bez ich udziału. W państwach z deficytem demokracji dostrzec można negatywne skutki braku takich organizacji lub ograniczenia ich roli.

Procesy globalizacyjne zmieniają tradycyjne formuły legitymizacji i demokratycznej kontroli. Zdaniem Włodzimierza Anioła „pod wpływem globalizacji i aktywności nowych podmiotów na scenie światowej państwo narodowe, główne do tej pory źródło społecznej legitymizacji, przeżywa widoczny kryzys i znaczącą transformację. Centra decyzyjne przesuwają się do innych miejsc i ośrodków, których oddolna kontrola jest ograniczona”⁷. Jednocześnie globalizacja prowadzi do „poszerzania skali organizowania i wykonywania

¹ K. Rogaczewska, *Organizacje pozarządowe w polityce międzynarodowej*, Projekt „Kształcenie wysoko wykwalifikowanych specjalistów dla sfery publicznej w wymiarze transeuropejskim”, Wrocław 2015, s. 5.

² <https://ec.europa.eu/social/main.jsp?langId=en&catId=330> (data dostępu: 11.07.2023).

³ Z. Zawadzki, *Organizacje pozarządowe formą aktywności społecznej*, „Edukacja Ustawiczna Dorosłych” 2021, nr 3, s. 22.

⁴ L.M. Salamon, H.K. Anheier, *In search of the non-profit sector. The question of definitions*, „Voluntas” 1992, nr 2, s. 125–151.

⁵ <https://humanrightscareers.com/issues/what-is-ngo/> (data dostępu: 11.07.2023).

⁶ B.-S. Baek, *RHRIs, NHRIs and human rights NGOs*, „Florida Journal of International Law” 2012, nr 24, s. 241–242.

⁷ W. Anioł, *Deficyt demokratyczny w systemie globalnym*, „Studia Europejskie” 2002, nr 4, s. 10.

władzy”⁸. To oznacza możliwość oddziaływania NGO na kształt norm i ich stosowanie. W konsekwencji nauki polityczne i prawne stawiają pytania o istnienie i rolę globalnego społeczeństwa obywatelskiego oraz jego wpływ na tworzenia norm będących nośnikiem „pozytywnych wartości i działań”⁹.

NGO są aktywne także w sferze gospodarki¹⁰. Celem tej aktywności jest zwiększenie „równowazącego wpływu instytucji przedstawicielskich możliwie wszystkich środowisk społecznych (...) na sposób rozwiązywania problemów i spraw decydujących w ostatecznym efekcie o dalszych losach świata”¹¹. Ma to prowadzić do „demokratyzacji globalnej gospodarki”, w której pierwszorzędne znaczenie ma mieć aktywność i rola samych obywateli. Wzrasta zarówno liczba, jak i jakość organizacji społecznych zaangażowanych w kształtowanie otoczenia gospodarki¹². Coraz częściej działania globalne inicjują lub koordynują podmioty o charakterze ponadnarodowym. Przewiduje się, że ich rola powinna systematycznie wzrastać.

Ewolucja światowego ładu podatkowego

Globalne zasady podatkowe zaczęły powstawać sto lat temu. Ich rozwój początkowo przebiegał wolno, a przyspieszenie nastąpiło w drugiej połowie XX w. Wyróżnić można kilka etapów tego procesu, począwszy od stworzenia systemu bilateralnych traktatów o unikaniu podwójnego opodatkowania, poprzez tworzenie systemowych, uniwersalnych i globalnych rozwiązań określonych problemów (niektórych skutecznie – standardy cen transferowych, innych tylko z ograniczonym sukcesem – zwalczanie zjawiska rajów podatkowych), aż po inicjatywy globalne, takie jak projekty Base Erosion Profit Shifting (BEPS), Pillar I i II oraz GloBE. Dziś można już mówić o wyłanianiu się zrębów światowego ładu podatkowego (*global tax order*), czyli systemu ogólnie uznawanych reguł i mechanizmów ich tworzenia¹³.

Działania dotyczące światowych rozwiązań podatkowych inicjowane są głównie przez państwowe organizacje międzynarodowe. Zasady cen transfe-

⁸ J. Szambelańczyk, *Kapitał społeczny a globalny kryzys finansowy na początku XXI wieku*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu” 2009, nr 23, s. 84.

⁹ E. Pietrzak, *Globalne prawo – lokalne prawo*, [w:] M. Haliżak, M. Pietraś (red.), *Poziomy analizy stosunków międzynarodowych*, Lublin 2012, s. 209.

¹⁰ R. Lambell, G. Ramia, Ch. Nyland, M. Michelotti, *NGOs and international business research: progress, prospects and problems*, „International Journal of Management Reviews” 2008, nr 1, s. 75–92.

¹¹ J. Gołębiowski, *Zarządzanie globalne w gospodarce światowej (dotychczasowe formy i ich ewolucja)*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu” 2009, nr 23, s. 60.

¹² Ch. Ku, *Strengthening international law's capacity to govern through multilayered strategic partnerships*, „South African Yearbook of International Law” 2007, nr 1, s. 114.

¹³ T.C. Halliday, G. Shaffer, *Transnational legal orders*, seria: Cambridge Studies in Law and Society, nr 56, Cambridge 2015, s. 7.

rowych oraz unikania podwójnego opodatkowania wypracowała Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (ang. Organisation for Economic Co-operation and Development; dalej jako OECD). Projekt BEPS zainicjowany został przez grupę G20, ale jego realizację powierzono także OECD. Próby wpływania na światowe reguły podatkowe podejmuje Organizacja Narodów Zjednoczonych¹⁴ (dalej jako ONZ). Unia Europejska skutecznie wspiera globalną recepcję własnych idei podatkowych¹⁵.

Istotny wpływ na kształtowanie światowego ładu podatkowego mogą mieć także pojedyncze państwa (tzw. państwa-hegemony), które aktywnie kreują korzystny dla siebie ład międzynarodowy¹⁶. Obecnie tylko USA dysponują odpowiednią siłą ekonomiczną, polityczną, a także mogą mobilizować inne kraje w stopniu pozwalającym na uznanie ich za państwo o takim statusie¹⁷. Wzrasta także wpływ wielkich korporacji zainteresowanych korzystnymi rozwiązaniami fiskalnymi. Zjawisko to oceniane jest jako jednoznacznie negatywne¹⁸.

Oderwane od siebie zasady globalnego porządku podatkowego nie tworzą jeszcze systemu. Bardzo istotne zagadnienia nie zostały uregulowane (opodatkowanie dochodów z działalności *e-commerce*), lub regulacje są nieskuteczne (zjawisko rajów podatkowych). Obowiązujące rozwiązania nie są uznawane za efektywne i sprawiedliwe. Zarzuca się im, że nie nadążają za zmianami mechanizmów prowadzenia międzynarodowej działalności gospodarczej (takich jak rola wartości niematerialnych i prawnych i poziom mobilności kapitału), faworyzują kraje rozwinięte kosztem państw o niższym poziomie rozwoju i promują nieuczciwą konkurencję¹⁹. Mimo tych słabości należy się spodziewać przyspieszenia w omawianej dziedzinie, wynikającego z dalszej globalizacji gospodarki. Co więcej, coraz odważniej postuluje się wprowadzenie danin o charakterze globalnym (podatki od bogactwa, ekologiczne, pandemiczne)²⁰. Dotychczasowe inicjatywy w tym zakresie nie kończyły się sukcesami i wykazały, że procesy te nie będą proste²¹.

¹⁴ K. Lipka, *Organizacja Narodów Zjednoczonych a przyszłość światowych norm podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 2, s. 21–40.

¹⁵ E.O. Eriksen, *The EU: a cosmopolitan vanguard?*, Paper to the ECPR Fourth Pan-European Conference on EU Politics, University of Latvia, Riga, 25 September 2008.

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

¹⁷ M. Koenig-Archibugi, *Mapping global governance*, [w:] D. Held, A. McGrew (red.), *Governing globalization: power, authority and global governance*, Cambridge 2003, s. 7–11.

¹⁸ S. Hager, J. Baines, *The tax advantage of big business: how the structure of corporate taxation fuels concentration and inequality*, „Politics & Society” 2020, nr 2, s. 275–305.

¹⁹ A. Harpaz, *International tax reform: who gets a seat at the table?*, „University of Pennsylvania Journal of International Law” 2023, s. 1007.

²⁰ G. Malinowski, J. Tomkiewicz, *Koncepcja globalnego podatku majątkowego*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2015, nr 43, s. 92–101.

²¹ S. Schulmeister, *The struggle over the financial transactions tax. A politico-economic farce*, „Revue de l'OFCE” 2015, nr 5, s. 15–55.

Powolne tempo wyłaniania się światowego ładu podatkowego spowodowane jest nie tylko konfliktami między interesariuszami, postawą państw i wielkich korporacji, ale też brakiem jasnych zasad procedowania, a przede wszystkim brakiem silnego lidera o odpowiednim umocowaniu. Obecnie trudno wskazać, kto i w jaki sposób mógłby przyjąć taką rolę. Często sugeruje się, że powinny to być OECD lub ONZ albo zupełnie nowy podmiot. W efekcie rozwiązania powstają pod wpływem nacisków różnych interesariuszy i zależą od ich siły wpływu, procesy nie są transparentne, a zainteresowane strony mogą je skutecznie blokować. Społeczna świadomość znaczenia problemu podatków globalnych, wielkości potencjalnych dochodów budżetowych, stopnia niesprawiedliwości w dystrybucji danin i jej wpływu na zachwianie zasad uczciwej konkurencji jest niska²². Doświadczenia z innych dziedzin sugerują, że zwiększenie aktywności obywatelskiej mogłoby mieć pozytywny wpływ na ewolucję analizowanego zjawiska²³.

Znaczenie NGO dla światowych rozwiązań podatkowych

Skala działalności NGO jest olbrzymia. Szacunki dotyczące ilości takich organizacji na świecie sugerują istnienie nawet 10 mln podmiotów²⁴. NGO pozostają aktywne zarówno lokalnie, jak i transgranicznie oraz globalnie. Niektóre są obecne w ponad 100 krajach (np. Amnesty International).

Znaczenie NGO jest różne w poszczególnych dziedzinach, można jednak zaryzykować twierdzenie, że bez nich współczesne rozwiązania dotyczące praw człowieka, ekologii lub społecznej odpowiedzialności biznesu przyjęłyby zupełnie inny kształt²⁵. Są też obszary, w których aktywność obywatelska jest mniejsza. Jednym z nich są daniny publiczne, a w szczególności globalne rozwiązania podatkowe. Istnieje wprawdzie grupa ponadnarodowych NGO zajmujących się tymi zagadnieniami, nie są to jednak podmioty o wysokim poziomie rozpoznawalności, faktycznym wpływie na debatę publiczną i mogące realnie oddziaływać na kształt ostatecznych rozwiązań podatkowych.

Dwie najważniejsze organizacje to Global Tax Justice oraz Tax Justice Network. Wymienić należy też Tax Foundation, Action for Economic Reforms,

²² R.W. McGee M.V. Achim, *How serious is tax evasion? A survey of Polish opinion*, www.researchgate.net/profile/Robert-Mcgee-5/publication/371966940_How_Serious_is_Tax_Evasion_A_Survey_of_Polish_Opinion/links/649f92f595bbbe0c6e0506a3.pdf (data dostępu: 11.07.2023).

²³ T. Kafel, *Rola organizacji pozarządowych a współczesne wyzwania społeczno-gospodarcze*, „Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2009, nr 4, s. 513–522.

²⁴ <https://www.standardizations.org/bulletin/?p=841> (data dostępu: 11.07.2023).

²⁵ Por. B. Ziemblicki, *Rola organizacji pozarządowych w ochronie praw człowieka*, [w:] J. Jaskiernia, K. Spryszak (red.), *Ochrona praw człowieka w wymiarze uniwersalnym. Aksjologia – instytucje – nowe wyzwania – praktyka*, Toruń 2017, s. 359–373.

GATJ Tax and Gender Working Group, Financing for Development Forum (FFD), ICTD, Platform for the Collaboration on Tax (PCT), High Level Political Forum (HLPF), CEDAW Review process, Christian Aid, SOMO, Addis Tax Initiative, Network of Tax Organisations, International Tax, czy wzbudzająca liczne kontrowersje ze względu na formy działań OXFAM. Organizacją przygotowującą materiały dla innych NGO (np. Guide to Tax Work for NGOs) jest International Budget Partnership.

Podmioty te zajmują się monitorowaniem sytuacji związanej z kształtem światowego ładu podatkowego, próbując wpływać nań poprzez krytyczne komentowanie proponowanych rozwiązań i przedstawianie własnych idei, podnoszą kwestie znaczenia globalnych rozwiązań dla poszczególnych grup państw (np. krajów rozwijających się) lub potencjalnych skutków propozycji dla konkretnych zagadnień (ekologii, praw kobiet, itp.). Aktywność NGO w zakresie podatków jest często osadzona w szerszych nurtach społecznych. Ważną obserwacją było dostrzeżenie, że świat mierzy się obecnie z coraz większą liczbą problemów o charakterze globalnym, a takie wyzwania łatwiej jest rozwiązywać używając globalnych narzędzi (np. globalnych danin). NGO podnoszą, że wprowadzanie zmian społecznych (zarówno przez państwa jak i przez inne podmioty) wymaga zabezpieczenia wpływów finansowych. Niewłaściwy lub niesprawiedliwy rozkład obciążeń podatkowych prowadzi do negatywnych zjawisk i uniemożliwia podejmowanie pożądanych działań. Jednym z celów aktywności jest zwiększenie globalnej świadomości wagi zagadnień związanych z podatkami i ich bardziej sprawiedliwą alokacją. Dostrzegając, że kwoty danin publicznych traconych przez państwa w wyniku istniejących reguł są znaczne, podkreśla się, że środki te mogłyby pokryć dużą część postulowanych wydatków, dla których obecnie brak finansowania.

Same NGO oceniają, że mają realny wpływ na debatę o podatkach światowych²⁶. Jest tak jednak tylko w pewnym stopniu. Należy zaznaczyć, że ilość organizacji aktywnie zajmujących się podatkami na skalę globalną jest ograniczona, a ich głos słabo słyszalny. Trudno o precyzyjną diagnozę takiego stanu rzeczy. Wydaje się, że wpływ na to ma niskie zainteresowanie społeczne omawianą tematyką, co wynika także z obojętnej postawy środków przekazu uznających problemy sprawiedliwego opodatkowania za mało atrakcyjne medialnie. Kwestie podatkowe są skomplikowane i trudne do prezentacji, co jest skutkiem dominacji w debacie podatkowej profesjonalnego języka wykluczającego osoby niezajmujące się zawodowo tym zagadnieniem²⁷. Ograniczeniem roli NGO zainteresowany jest też biznes. Wielkie korporacje są beneficjentami

²⁶ J. White, *How NGOs changed the global tax debate*, www.internationaltaxreview.com/article/2a6a3wdiumi40dufkq8zk/how-ngos-changed-the-global-tax-debate (data dostępu: 11.07.2023).

²⁷ J. Kangave, M. Katusiimeh, *Tax bargains: understanding the role played by public and private actors in influencing tax policy reform in Uganda*, „UN Research Institute for Social Development” 2015, s. 19.

istniejących, ułomnych rozwiązań, a zmiany szczególnie te inicjowane przez aktywistów społecznych mogłyby oznaczać zwiększenie obciążeń fiskalnych.

Organizacjom pozarządowym udało się wprowadzić niektóre kwestie podatkowe do debaty publicznej. Jednak ze względu na opór innych interesariuszy wpływ NGO na konkretne rozwiązania ciągle pozostaje ograniczony. Część winy za taki stan rzeczy leży po stronie samych organizacji. Analiza jakości pracy NGO zajmujących się podatkami wykazuje, że są one skoncentrowane głównie na krytyce obowiązujących zasad. Kampanie NGO mają na celu „podkreślenie niesprawiedliwości obecnej światowej polityki”²⁸, brak przy tym wyraźnego pozytywnego programu i realnych sugestii jakie rozwiązania powinny być wprowadzone. Dużym problemem jest ograniczona współpraca między ponadnarodowymi NGO. Badacze podkreślają, że „na arenie międzynarodowej instytucje, by mogły osiągnąć własne wartości i cele, muszą wchodzić w relacje z innymi podmiotami”²⁹. Ten stan w dziedzinie globalnych rozwiązań podatkowych nie został jeszcze osiągnięty.

Dla porządku należy zaznaczyć, że istnieją NGO mające w swoim programie spowolnienie tworzenia rozwiązań globalnych. Przykładem organizacji osiągającej na tym polu wymierne sukcesy jest CF&P, która skutecznie wspierała blokowanie inicjatyw w zakresie wymiany informacji podatkowej³⁰.

Funkcje NGO w kształtowaniu globalnego ładu podatkowego

Z różnorodności instytucjonalnej oraz funkcjonalnej NGO wynika wielość funkcji, które są przez nie realizowane. Samuel Sharp, Stephanie Sweet i Alina R. Menocal wskazują na potrójną rolę NGO w kształtowaniu podatków światowych: analizowanie informacji, wyrażanie sprzeciwu lub poparcia dla konkretnych rozwiązań i zwiększanie społecznej świadomości tematyki³¹.

Można jednak pokusić się o bardziej szczegółową analizę funkcji realizowanych przez NGO w badanym zakresie³². Są to:

❖ funkcja poznawcza – funkcja ta ma dwa wymiary: po pierwsze, zbieranie i opracowywanie danych i informacji na temat zjawisk, które są następnie

²⁸ T. Rixen, *Politicization and institutional (non-)change in international taxation*, „Discussion Paper SP IV 2008-306, Wissenschaftszentrum für Sozialforschung” 2008, s. 10.

²⁹ M. Domiter, A. Marciszewska, *Trzeci sektor w Europie wobec deficytu demokratycznego w dobie integracji i globalizacji*, „Ekonomia XXI Wieku” 2018, nr 1, s. 70.

³⁰ D.M. Ring, *Who is making international tax policy? International organizations as power players in a high stakes world*, „Fordham International Law Journal” 2010, nr 3, s. 649–722.

³¹ S. Sharp, S. Sweet, A.R. Menocal, *Civil society engagement in tax reform*, „Accountability & Transparency Initiative Report” 2019, s. 8.

³² K. Rogaczewska, op. cit., s. 41.

prezentowane szerokim grupom odbiorców, pozwalając im zapoznać się z różnymi aspektami problemu. Często materiały opracowywane przez organizacje ukazują zjawiska w nowym świetle, mogą też być to informacje skrywane przez władze państwowe lub pomijane przez media. Drugi wymiar funkcji poznawczej realizowany jest poprzez sprzężenia zwrotne i dostarczanie organom władzy opinii i uwag dotyczących planowanych i podejmowanych działań. Organizacje monitorują daną tematykę i reagują na propozycje zmian. Dzięki temu decydenci uzyskują informację o szerszej akceptacji (lub jej braku) dla poszczególnych propozycji. W zakresie światowego ładu podatkowego funkcja ta jest istotna, ponieważ poziom świadomości społecznej dotyczącej zagadnienia jest niski, a podejmowane działania państw i organizacji międzynarodowych są słabo monitorowane przez niezależne podmioty. Istnieje konieczność promowania wiedzy o potencjalnym znaczeniu podatków globalnych i ich wpływie na światową społeczność. Bardzo ważne jest publikowanie danych o negatywnych stronach istniejącego stanu spraw (wielkości i rozkładu zjawisk ucieczki od opodatkowania, postawy międzynarodowych korporacji i niektórych rządów);

- ❖ funkcja organizatorska – również ta funkcja ma kilka przejawów. W jej ramach ludzie dzielący określone wartości i cele mogą jednoczyć się dla wspólnego działania. NGO uczestnicząc w formalnym życiu politycznym, artykułują swój punkt widzenia i docierając do nowych zwolenników. Mogą przy tym korzystać z dostępnych źródeł finansowania i nadanych im uprawnień (udział w pracach agend państwowych, dostęp do informacji itp.). W zakresie analizowanego zjawiska także ta funkcja jest niezwykle istotna. NGO powinny stać się platformami, które zintegrują osoby chcące uczestniczyć w procesach kształtowania światowego ładu podatkowego oraz udostępnić im narzędzia organizacyjne (w tym finansowanie). Powinny pełnić rolę interesariuszy procesów zmian na podobieństwo roli Amnesty International w kwestii praw człowieka lub Greenpeace w ekologii. To aktywność organizacji pozarządowych jest najlepszym sposobem na zapewnienie, aby głos społeczeństwa obywatelskiego był słyszalny w procesach globalnego zarządzania³³;
- ❖ funkcja inspirująca – organizacje NGO mogą oddziaływać na społeczności pobudzając ich zainteresowanie problemami i konsolidując aktywność. Może to być realizowane poprzez promowanie wzorców zachowań lub bezpośrednie wsparcie lokalnych struktur (organizacyjne, finansowe, merytoryczne i materiałowe). W tym zakresie istotne jest przyciągnięcie uwagi interesariuszy reprezentujących różne środowiska i zapewnienie, że lokalne społeczności będą aktywnie włączać się do wspólnych działań. Koordynacja

³³ B. Ziemblicki, op. cit., s. 359.

międzynarodowa może nadać promowanym postulatom uniwersalny charakter;

- ❖ funkcja lobbingowa – dobrze skoordynowane działania lobbingowe mogą prowadzić do zmian zachowań zarówno państw, jak i podatników. NGO uznawane są za podmioty stosunków międzynarodowych, mogą więc być aktywne na tej płaszczyźnie i stanowić instrument nacisku. Realizacja tej funkcji wpłynie na kształt konkretnych rozwiązań podatkowych, a przede wszystkim na ich recepcję i stosowanie w praktyce.

Dla realizacji swoich funkcji NGO stosują przemyślane strategie działania, właściwe dla danej tematyki i jej społecznej percepcji. Wyróżnia się cztery podstawowe strategie (nazywane też politykami)³⁴:

- strategia informacji – NGO zbierają obiektywne dane o charakterze naukowym i dokonują ich transkrypcji na język zrozumiały dla otoczenia. Działanie to jest ukierunkowane przede wszystkim na opinię publiczną. NGO mogą też dostarczać decydentom, zarówno informacje o nastrojach społecznych jak i poddane odpowiedniej prezentacji wyniki badań naukowych. Rola tej strategii wzrasta wraz z ekspansją mediów społecznościowych. W zakresie podatków globalnych NGO mogą pełnić rolę obiektywnego źródła informacji, zdolnego do prezentacji również tzw. niewygodnych danych;
- strategia symboliczna – organizacje pozarządowe kreują stronę symboliczną zagadnienia, operując pewnymi uogólnionymi modelami. Wprowadzają do technicznej debaty element emocji odwołując się do uczuć, idei i wartości. W sytuacji zdominowania dyskursu o globalnym ładzie podatkowym przez środowiska eksperckie, rola ta może okazać się kluczowa dla stworzenia szeroko zrozumiałego przekazu symbolicznego i umożliwienie identyfikacji społeczności obywatelskich z problematyką i postulatami;
- strategia nacisku – NGO aktywne globalnie muszą podejmować działania o mocy adekwatnej do siły podmiotów, na które chcą wywrzeć wpływ. Może to wymagać oddziaływania na rządy i organizacje międzynarodowe, które tworzą normy. NGO dysponują licznymi narzędziami nacisku, od udziału w publicznej debacie, aż do akcji bezpośrednich takich jak protesty, bojkoty itp. Ponieważ światowe regulacje podatkowe powstają w wyniku tarć potężnych sił (państw, globalnych firm, organizacji takich jak OECD), niezbędne jest, by także NGO dysponowały (i mogły używać) siłą pozwalającą im odgrywać odpowiednią rolę;
- strategia odpowiedzialności – ma na celu podniesienie świadomości interesariuszy (często podmiotów gospodarczych) i wymuszenie na nich odpowiednich zachowań. Pod naciskiem NGO korporacje kreując swój wizerunek zobowiązują się do pewnych działań lub zaniechań. Podobna polityka może

³⁴ K. Rogaczewska, op. cit., s. 78.

być też prowadzona z wykorzystaniem skoordynowanych wysiłków społeczności lokalnych i globalnych w stosunku do rządów i organizacji państw³⁵.

Tezy debaty o standardach podatkowych są uzależniane od interesów państw i firm dążących do narzucenia rozwiązań dla siebie korzystnych oraz uznania ich za uniwersalne i globalne. Dlatego należy wzmocnić w niej głos instytucji niezależnych, stawiających pytania dotyczące sprawiedliwości podatkowej i zasad współpracy koniecznych do jej efektywnego osiągnięcia³⁶. Rola NGO powinno być wprowadzenie do dyskursu brakujących elementów. Należałoby oczekiwać w szczególności:

- ❖ zrównoważenia narracji narzuconej przez obecnych liderów (OECD, ONZ), koncentrującej się na aspektach technicznych rozwiązań, a często zdominowanej przez państwa rozwinięte;
- ❖ artykułowania głosu sprzeciwu wobec postawy państw-hegemonów (w praktyce USA);
- ❖ wpływania na przyspieszenie działań w najbardziej drażliwych sferach, w których brak uregulowań skutkuje utratą dochodów i zjawiskami nieuczciwej konkurencji (np. w kwestii *e-commerce*);
- ❖ zwiększenia stopnia transparentności procedur tworzenia standardów. Obecnie rozwiązania powstają bez demokratycznego nadzoru. Opinia publiczna nie ma dostępu do informacji jak przebiegają prace i podejmowane są decyzje (np. w OECD). Nie są jasne mechanizmy wyboru rozwiązań, stosowanych kryteriach i skali nacisków lobbingsowych determinujących ostateczny kształt propozycji;
- ❖ wsparcia pozycji krajów rozwijających się (często) odmiennych od interesów tzw. państw północy. Obecnie kraje rozwijające się nie są dostatecznie reprezentowane w organizacjach mających wpływ na powstawanie regulacji (tzw. *inclusion deficit*), co wpływa negatywnie na kształt proponowanych norm³⁷. W efekcie to „potężne państwa dyktują globalny porządek działań, a głos słabszych jest marginalizowany”³⁸. Zwiększony udział NGO mógłby zrównoważyć skutki tych zjawisk;
- ❖ piętnowania postaw wypaczających sens ładu globalnego i zrażających do tej idei kraje dostrzegające w niej przejawy hipokryzji (np. zwalczanie przez kraje rozwinięte zjawiska *tax havens* w krajach karaibskich przy jednoczesnym tolerowaniu go w Irlandii i Luksemburgu³⁹);

³⁵ Ch. Ku, op. cit., s. 116.

³⁶ G. Carlo, *Cosmopolitan rights, global tax justice, and the morality of cooperation*, „Bocconi Legal Studies Research Paper” 2021, s. 1–13.

³⁷ R.D. Germain, *Global financial governance and the problem of inclusion*, „Global Governance” 2001, nr 7, s. 411–426.

³⁸ S. Fung, *The questionable legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project*, „Erasmus Law Review” 2017, nr 2, s. 76–88.

³⁹ M. Pawlak, *Raje podatkowe i ich wykorzystanie przez zagraniczne korporacje działające na terenie Polski*, „Nowe Tendencje w Zarządzaniu” 2022, nr 2, s. 21–49.

- ❖ wsparcia organizacji międzynarodowych zrzeszających znaczącą liczbę państw (np. ONZ), tak aby w debacie stanowiły przeciwagę dla organizacji elitarnych (OECD) reprezentujących tylko wybrane grupy państw.

Na koniec należy wymienić dwa postulaty mające w ocenie autora znaczenie fundamentalne:

- ❖ dopuszczenie krytycznego spojrzenia na obecne od stu lat rozwiązania fiskalne i przełamanie obowiązujących dogmatów (np. oparcia rozwiązań cen transferowych na zasadach *separate entity* oraz *ALP* zamiast użycia formuł alokacji);
- ❖ ujęcie problemu podatków światowych od strony człowieka, a nie tylko przez pryzmat liczb, a nade wszystko nadanie debacie „ludzkiej twarzy”. W obecnie narzuconym podejściu zapomina się, że podatki nie są celem samym w sobie, a sposobem na rozwiązywanie problemów z którymi zmagają się ludzkość.

Ryzyka i zagrożenia

Działalność NGO, w szczególności w przestrzeni międzynarodowej nie jest wolna od zagrożeń. Unia Europejska zwraca uwagę na trzy podstawowe grupy problemów – przede wszystkim na kwestie związane z regulacjami ograniczającymi funkcjonowanie (swoboda działania, wolność słowa, itp.). Te problemy wydają się mniej istotne dla organizacji zajmujących się podatkami. Druga grupa ograniczeń dotyczy finansowania umożliwiającego ciągłość funkcjonowania i jest bardzo istotna dla wszystkich NGO. Ostatnia grupa wyzwań odnosi się do działalności operacyjnej i kwestii, takich jak dostęp do informacji, uznania NGO za partnerów dialogu i szanowanie ich postulatów⁴⁰. Te wyzwania wydają się kluczowe dla działalności NGO w zakresie podatków światowych.

Obok ryzyka „zewnętrznego” NGO narażone są na liczne zagrożenia wynikające z ich własnej specyfiki. Jednym z nich jest ryzyko uzależnienia organizacji od rządów lub korporacji. Można dostrzec sieć powiązań między państwami, a niektórymi NGO, rodzącymi pytania o stopień ich niezależności⁴¹. Również korporacje mogą chcieć wykorzystywać organizacje trzeciego sektora do wpływania na zakres i dynamikę debaty podatkowej. Firmy dysponują znacznymi zasobami finansowymi, które mogą być jeszcze większe, gdy wy-

⁴⁰ <http://fra.europa.eu/en/publication/2018/challenges-facing-civil-society-organisations-working-human-rights-eu> (data dostępu: 11.07.2023).

⁴¹ Przykładowo International Tax Compact (ITC) świadczy usługi wsparcia (*secretariats, networks, incubator*) dla trzech NGO: Addis Tax Initiative, Network of Tax Organisations i DRM. Tymczasem ITC zostało założone przez Niemieckie Ministerstwo Współpracy Gospodarczej, a od roku 2022 inicjatywa jest współfinansowana przez UE – <https://www.taxcompact.net/mission-and-functions> (data dostępu: 11.07.2023).

siłki – aby promować rozwiązania dla siebie korzystne – podejmuje grupa podmiotów (działania firm tzw. *big tech*). Podatnicy będący beneficjentami obecnego *status quo* mogą próbować użyć organizacji NGO do blokowania decyzji (np. poprzez narzucanie rozwiązań ekstremalnych, trudnych do zaakceptowania przez rządy), tak by jak najdłużej utrzymywać impas.

Istnieje też ryzyko radykalizacji debaty. Doświadczenia z działań w zakresie ekologii lub praw człowieka pokazują, że istnieje wiele środowisk akceptujących tylko bardzo skrajne rozwiązania. Grupy te są obecne w mediach (ze względu na stosowane przez nie metody działania) i mogą narzucać sposób postrzegania problemu. Debata zredukowana do takiego poziomu mogłaby prowadzić do braku możliwości osiągnięcia kompromisów i wypaczenia idei światowego ładu podatkowego. Postawy skrajne często powodują wykluczenie niektórych środowisk z dialogu, a także akceptację języka i zachowań z pogranicza hejtu i agresji. Coraz częstszy problem to przekształcanie się NGO w podmioty realizujące komercyjne cele kierownictwa. Badania potwierdzają istnienie zjawiska wykorzystywania NGO jako „lukratywnych miejsc pracy dla cynicznych karierowiczów”⁴².

Remedium na powyższe zagrożenia może być tylko rygorystyczne respektowanie zasad zarówno w zakresie odpowiedzialności zewnętrznej (przestrzeganie prawa, tzw. *compliance*, upublicznianie informacji o organizacji), jak i wewnętrznej (transparentność i respektowanie procedur, poddawania się kontrolom i audytom)⁴³. Dzięki temu opinia publiczna i interesariusze mogą weryfikować, czy NGO postępuje zgodnie z prawem, w jakim stopniu działania są inspirowane siłami zewnętrznymi oraz jak wydawane są środki.

Podsumowanie

W ciągu najbliższych kilku dekad kształtować się będą ramy światowego porządku podatkowego. Proces ten już się rozpoczął i nie można go powstrzymać, choć nie musi przebiegać szybko. Obecnie w jego kształtowaniu tylko ograniczoną rolę odgrywają NGO. Rozwój globalnych norm w sferach typu prawa człowieka i ekologia udowodniły, że organizacje takie mogą mieć w tych procesach konkretne i ważne zadania do wypełnienia. Bez zwiększenia ich roli powstawać będą rozwiązania trudne do zaakceptowania dla międzynarodowej społeczności, choć korzystne dla globalnych korporacji i niektórych państw. Dlatego ważne jest, by NGO zwiększały aktywność w omawianej tematyce i śmieiej artykułowały swoje postulaty.

⁴² J. Petras, *NGOs: in the service of imperialism*, „Journal of Contemporary Asia” 1999, nr 4, s. 430.

⁴³ E. Panas, *Problem odpowiedzialności transnarodowych organizacji społeczeństwa obywatelskiego*, [w:] M. Halizak, M. Pietraś (red.), op. cit., s. 757.

Rola NGO to przede wszystkim uświadomienie znaczenia rozwiązań globalnych w podatkach szerokiej opinii publicznej, uproszczenie języka debaty, promowanie bardziej sprawiedliwych modeli, a także wpływanie na przyspieszenie procesów, które obecnie w przypadku braku konsensusu potrafią być latami blokowane. NGO powinny tworzyć „skuteczny pod względem siły oddziaływania punkt odniesienia w dyskusjach i działaniach mających na celu usprawniać, korygować, zmieniać funkcjonowanie mechanizmów” światowego systemu podatkowego⁴⁴.

Wykaz literatury

- Aniol W., *Deficyt demokratyczny w systemie globalnym*, „Studia Europejskie” 2002, nr 4.
- Baek B-S., *RHRIs, NHRIs and human rights NGOs*, „Florida Journal of International Law” 2012, nr 24.
- Carlo G., *Cosmopolitan rights, global tax justice, and the morality of cooperation*, „Bocconi Legal Studies Research Paper” 2021.
- Domiter M., Marciszewska A., *Trzeci sektor w Europie wobec deficytu demokratycznego w dobie integracji i globalizacji*, „Ekonomia XXI Wieku” 2018, nr 1.
- Eriksen E.O., *The EU: a cosmopolitan vanguard?* Paper to the ECPR Fourth Pan-European Conference on EU Politics, University of Latvia, Riga, 25 September 2008.
- Fung S., *The questionable legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project*, „Erasmus Law Review” 2017, nr 2.
- Germain R.D., *Global financial governance and the problem of inclusion*, „Global Governance” 2001, nr 7.
- Gołębiowski J., *Zarządzanie globalne w gospodarce światowej (dotychczasowe formy i ich ewolucja)*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu” 2009, nr 23.
- Hager S., Baines J., *The tax advantage of big business: how the structure of corporate taxation fuels concentration and inequality*, „Politics & Society” 2020, nr 2.
- Hakelberg L., *The hypocritical hegemon. How the United States shapes global rules against tax evasion and avoidance*, Cornell University Press, Nowy Jork 2020.
- Harpaz A., *International tax reform: who gets a seat at the table?*, „University of Pennsylvania Journal of International Law” 2023.
- Halliday T.C., Shaffer G., *Transnational legal orders*, seria: Cambridge Studies in Law and Society, nr 56, Cambridge University Press, Cambridge 2015.
- Kafel T., *Rola organizacji pozarządowych a współczesne wyzwania społeczno-gospodarcze*, „Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2009, nr 4.
- Kangave J., Katusiimeh M., *Tax bargains: understanding the role played by public and private actors in influencing tax policy reform in Uganda*, „UN Research Institute for Social Development” 2015.
- Ku Ch., *Strengthening international law's capacity to govern through multilayered strategic partnerships*, „South African Yearbook of International Law” 2007, nr 1.
- Koenig-Archibugi M., *Mapping global governance*, [w:] D. Held, A. McGrew (red.), *Governing globalization: power, authority and global governance*, Polity Press, Cambridge 2003.

⁴⁴ J. Gołębiowski, op. cit., s. 60.

- Lambell R., Ramia G., Nyland Ch., Michelotti M., *NGOs and international business research: progress, prospects and problems*, „International Journal of Management Reviews” 2008, nr 1.
- Lipka K., *Organizacja Narodów Zjednoczonych a przyszłość światowych norm podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 2.
- McGee R.W., Achim M.V., *How serious is tax evasion? A survey of Polish opinion*, https://www.researchgate.net/profile/Robert-Mcgee-5/publication/371966940_How_Serious_is_Tax_Evasion_A_Survey_of_Polish_Opinion/links/649f92f595bbbe0c6e0506a3/How-Serious-is-Tax-Evasion-A-Survey-of-Polish-Opinion.pdf.
- Malinowski G., Tomkiewicz J., *Koncepcja globalnego podatku majątkowego*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2015, nr 43.
- Panas E., *Problem odpowiedzialności transnarodowych organizacji społeczeństwa obywatelskiego*, [w:] M. Haliżak, M. Pietraś (red.), *Poziomy analizy stosunków międzynarodowych*, Polskie Tow. Studiów Międzynarodowych, Lublin 2012.
- Pawlak M., *Raje podatkowe i ich wykorzystanie przez zagraniczne korporacje działające na terenie Polski*, „Nowe Tendencje w Zarządzaniu” 2022, nr 2.
- Petras J., *NGOs: in the service of imperialism*, „Journal of Contemporary Asia” 1999, nr 4.
- Pietrzak E., *Globalne prawo – lokalne prawo*, [w:] M. Haliżak, M. Pietraś (red.), *Poziomy analizy stosunków międzynarodowych*, Polskie Tow. Studiów Międzynarodowych, Lublin 2012.
- Ring D.M., *Who is making international tax policy? International organizations as power players in a high stakes world*, „Fordham International Law Journal” 2010, nr 3.
- Rixen T., *Politicization and institutional (non-)change in international taxation*, „Discussion Paper SP IV 2008-306, Wissenschaftszentrum für Sozialforschung” 2008.
- Rogaczewska K., *Organizacje pozarządowe w polityce międzynarodowej*, Projekt „Kształcenie wysoko wykwalifikowanych specjalistów dla sfery publicznej w wymiarze transeuropejskim”, Wrocław 2015.
- Salamon L.M., Anheier H.K., *In search of the non-profit sector. The question of definitions*, „Voluntas” 1992, nr 2.
- Schulmeister S., *The struggle over the financial transactions tax. A politico-economic farce*, „Revue de l'OFCE” 2015, nr 5.
- Sharp S., Sweet S., Menocal A.R., *Civil society engagement in tax reform*, „Accountability & Transparency Initiative Report” 2019.
- Szambelańczyk J., *Kapitał społeczny a globalny kryzys finansowy na początku XXI wieku*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu” 2009, nr 23.
- White J., *How NGOs changed the global tax debate*, <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a3,wdiumi40dufkq8zk/how-ngos-changed-the-global-tax-debate>.
- Zawadzki Z., *Organizacje pozarządowe formą aktywności społecznej*, „Edukacja Ustawiczna Dorosłych” 2021, nr 3.
- Ziemblicki B., *Rola organizacji pozarządowych w ochronie praw człowieka*, [w:] J. Jaskiernia, K. Spryszak (red.), *Ochrona praw człowieka w wymiarze uniwersalnym. Akcjologia – instytucje – nowe wyzwania – praktyka*, Wyd. Adam Marszałek, Toruń 2017.

Summary

A few remarks on the role of NGOs in creating a global tax order

Keywords: international law, international taxation, global tax order, NGOs.

NGOs play an important role in shaping global norms in many areas – particularly human rights and ecology. Not so when it comes to the evolving global tax order, however. This area is dominated by international organizations such as the OECD. Individual countries and large, multinational corporations are promoting their own ideas, as well. The aim of the article is to analyse the role of NGOs in reshaping the global tax order and to examine their potential contributions (functions) to the process. The conclusions confirm that if NGOs remain largely excluded, the global tax structure that does emerge will lack an important component and implementation will certainly be delayed.

