

Robert Draba

Kontrowersje wokół szkodliwej konkurencji podatkowej

STRESZCZENIE

Artykuł omawia główne kierunki krytyki koncepcji „szkodliwej konkurencji podatkowej”, które pojawiły się od czasu opublikowania Raportu OECD z roku 1989 pod tytułem „Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”. Główną tezą artykułu jest twierdzenie, iż sama koncepcja „szkodliwej konkurencji podatkowej” jest kontrowersyjna poprzez wkraczanie w sferę działania suwerennych państw w dziedzinie stanowienia podatków oraz niejasności w sformułowanych kryteriach „szkodliwości”. Artykuł wskazuje, iż problemy na gruncie prawnym przełożyły się na sukces lobbingowy oponentów i w rezultacie polityczne fiasko inicjatywy. Dokonuje również oceny efektów działań podjętych na forum międzynarodowym w celu ograniczenia „szkodliwej konkurencji podatkowej” odnosząc ją do dzisiejszej skali problemu i obecnych kierunków prac nad ograniczeniem międzynarodowej ucieczki przed podatkami.



Robert Draba

Controversies Regarding Harmful Tax Competition

ABSTRACT

The article discusses the main areas of criticism of “harmful tax competition”, which have emerged since the publication of the OECD Report from 1989 entitled “Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”. The article focuses on the assertion that the very notion of “harmful tax competition” is controversial on the grounds that it pries into the activities of sovereign countries in the matters of establishing their tax policies. In addition it suggests that the proposed criteria of “harmfulness” are unclear. The article points out that problems in the legal field, identifies the lobbying success of opposing parties and the consequent failure of the initiative. It also assesses the effects of activities undertaken on the international level in order to decrease “harmful tax competition” in relation to the current state of the issue and current works on limiting international tax evasion.



1

UWAGI OGÓLNE

Ewolucja światowej gospodarki i dynamiczny postęp globalizacji spowodował, iż liberalizacja międzynarodowego rynku stała się faktem. Jednym z jej przejawów jest zniesienie barier w przepływie kapitału i zwiększenie się swobody podejmowania działalności gospodarczej i przemieszczania się. Zwiększona mobilność kapitału wywołuje efekt konkurencji między państwami o jego pozyskanie. Poprzez systemy rozmaitych zachęt, nie tylko podatkowych (*foreign investment incentives*)¹, państwa starają się tworzyć dogodne warunki dla mobilnego kapitału zagranicznego. Rywalizacja między poszczególnymi krajami o pozyskanie kapitału może przyjmować formę konkurencji podatkowej².

Konkurencji podatkowej i liberalizacji światowego rynku towarzyszą również zjawiska niekorzystne dla wielu państw, w szczególności dla państw rozwiniętych o wysokich stawkach podatkowych. Jednym z takich zjawisk jest nasilenie unikania i uchylania się od opodatkowania³. Z systemów zachęt i sprzyjających inwestorom mechanizmów podatkowych korzystają przedsiębiorstwa i osoby fizyczne dążąc do zmniejszenia obciążeń podatkowych. Chęć powstrzymania ucieczki przed podatkami i zmniejszenia wymiernych strat dla budżetów państw sprzyja powstawaniu różnych inicjatyw na arenie międzynarodowej, które próbują znaleźć skuteczne środki zaradcze.

Jedną z ważniejszych inicjatyw usiłujących stworzyć podwaliny systemu zapobiegania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania była próba wyodrębnienia, opisanie i ograniczenia zjawiska „szkodliwej konkurencji podatkowej”, która stała się jedną z najbardziej krytykowanych w ostatnim ćwierćwieczu, ale też spowodowała, iż pojęcie „szkodliwej konkurencji podatkowej” weszło na stałe do słownika pojęć literatury podatkowej

¹ S.M. Lyons, *Międzynarodowy słownik podatkowy*, Warszawa 1997, s. 209.

² Istnienie konkurencji podatkowej poddawane jest przez niektórych komentatorów w wątpliwość, na przykład: E. Abery, *The OECD and Harmful Tax Practices*, Tax Notes International 2007, Vol. 46, No. 8, s. 826–827; R. Simmons, *Does Recent Empirical Evidence Support the Existence of International Corporate Tax Competition?*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 2006, 15; R. Teather, *The Benefits of Tax Competition*, London 2005.

³ Szerzej na temat unikania i uchylania się od opodatkowania: B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, s. 11 i n.; J. Głuchowski, *Oazy podatkowe*, Warszawa 1996, s. 50 i n.; P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego: natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2001, s. 22 i n.

i uregulowań prawnych. Obecnie termin ten występuje w wielu systemach prawnych państw Unii Europejskiej⁴, jak również Polski⁵.

Celem niniejszego artykułu jest próba uzasadnienia tezy, iż „szkodliwa konkurencja podatkowa” jest pojęciem kontrowersyjnym, będącym próbą rozwiązania problemu ucieczki przed podatkami poprzez powiązanie jej z międzynarodową konkurencją podatkową. Nie przesądzając o tym, czy takie powiązanie istnieje w rzeczywistości, można zdaniem autora z perspektywy czasu stwierdzić, iż właśnie fakt przedstawienia problemu jako „szkodliwej konkurencji podatkowej” zaszkodził skuteczności podjętej inicjatywy na gruncie międzynarodowym.

O nietrafności przyjęcia koncepcji „szkodliwej konkurencji podatkowej” zadecydowały dwa powody. Po pierwsze wkroczyła ona w sferę działania suwerennych państw w dziedzinie stanowienia podatków, których stanowienie jest jednym z istotnych atrybutów suwerenności państwowej. Pod drugie zaś, przyjęte kryteria „szkodliwości” zawierały wiele niejasności, które wywołały szeroką falę krytyki.

W artykule zostały wyłącznie zasygnalizowane wybrane kierunki krytyki ujęcia zjawiska „szkodliwej konkurencji podatkowej”, które pojawiły się w literaturze przedmiotu.

2

POWSTANIE KONCEPCJI „SZKODLIWEJ KONKURENCJI PODATKOWEJ”

Pierwszą kruczkatę przeciwko narastającej ucieczce przed opodatkowaniem podjęły prawie w tym samym czasie OECD oraz Unia Europejska. OECD oparło się w swoim Raporcie: *Harmful Tax Competition: An Emerging Issue*⁶ na pojęciu „szkodliwej konkurencji podatkowej”. W ramach Unii Europejskiej

⁴ R.A. Nawrot, *Szkodliwa konkurencja podatkowa*, Warszawa 2011, s. 64.

⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 2013 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku od osób fizycznych, Dz. U. z 2013 r. Nr 0, poz. 493; Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 2013 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku od osób prawnych, Dz. U. z 2013 r. Nr 0, poz. 494.

⁶ OECD Committee on Fiscal Affairs, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, Paris 1998, nazywany w dalszej części artykułu Raportem OECD.

powstał zaś Kodeks opodatkowania działalności gospodarczej zaakceptowany przez państwa Unii Europejskiej (ECOFIN)⁷, który opisywał zjawisko nieco odmiennie, bo jako „szkodliwe praktyki podatkowe”. Wraz z opublikowaniem obydwu dokumentów rozpoczął się dynamiczny rozwój debaty o zjawisku „szkodliwej konkurencji podatkowej”⁸.

Raport OECD wskazuje cztery podstawowe kryteria pozwalające na zidentyfikowanie „szkodliwej konkurencji podatkowej”:

1. brak lub niskie stawki podatku dochodowego;
2. częściowa lub całkowita izolacja preferencyjnego systemu podatkowego państwa od jego własnej gospodarki;
3. brak przejrzystości;
4. brak efektywnej wymiany informacji (dotyczącej podatników korzystających z dobrodziejstw systemu podatkowego) z innymi krajami.

Poza wymienionym kryteriami podstawowymi Raport wymienia czynniki uzupełniające mogące wspomóc proces wykrywania „szkodliwego systemu podatkowego”:

1. „sztuczną” definicję podstawy opodatkowania;
2. nieprzestrzeganie międzynarodowych zasad dotyczących cen transferowych;
3. zwolnienie z podatków krajowych dochodów ze źródeł zagranicznych;
4. możliwość negocjowania stawki podatkowej lub podstawy opodatkowania;
5. istnienie przepisów gwarantujących wysoki poziom poufności (na przykład: restrykcyjne warunki tajemnicy bankowej);
6. szeroki wachlarz podpisanych umów podatkowych z innymi krajami;
7. promocja systemu podatkowego jako możliwego instrumentu do obniżania obciążeń podatkowych;

⁷ Rezolucja Rady i Przedstawicieli Rządów Państw Członkowskich, spotkanie Rady z dnia 1 grudnia 1997 r. w sprawie Kodeksu Opodatkowania Działalności Gospodarczej (w:) Wnioski ECOFIN na zebraniu Rady w dniu 1 grudnia 1997 r. dotyczącej Polityki Podatkowej, Aneks nr 1, Dz. Urz. UE 1998, C 002, s. 3, nazywany w dalszej części artykułu Kodeksem Opodatkowania Działalności Gospodarczej.

⁸ W polskiej literaturze przedmiotu o szkodliwej konkurencji podatkowej pisali między innymi: K. Burak, *Konkurencja podatkowa*, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, październik 2005, nr 1152; A. Kośmider, *Szkodliwa konkurencja podatkowa – nowy światowy problem*, Biuletyn Skarbowy 2001, 1; R. Krasnodębski, *Raje podatkowe w XXI wieku*, Prawo i Podatki 2006, 1; R.A. Nawrot, op. cit.; L. Oręziak, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej: implikacja dla Polski*, Warszawa 2007.

8. umożliwianie dokonywania transakcji, istotą których są wyłącznie względy podatkowe.

Do „szkodliwej konkurencji podatkowej” Raport OECD zalicza również działalność rajów podatkowych. Do ich zidentyfikowania ustalił następujące kryteria:

1. brak lub niskie stawki podatku dochodowego;
2. brak efektywnej wymiany informacji z innymi krajami,
3. brak przejrzystości,
4. brak rzeczywistej działalności na terenie danego państwa.

3

KRYTYKA „SZKODLIWEJ KONKURENCJI PODATKOWEJ”

3.1. Ocena wyjściowa sytuacji

Raport OECD wraz z jego ustaleniami, konkluzjami i zaleceniami, a wraz z nimi „pojęcie szkodliwej konkurencji podatkowej” poddane zostało ostrej krytyce. Z powodu, iż zjawisko „szkodliwej konkurencji podatkowej” ma bardzo złożony charakter i wpływają na nie czynniki prawne, ekonomiczne, gospodarcze, społeczne czy też polityczne, krytyka koncepcji „szkodliwej konkurencji podatkowej” dotyczyła bardzo szerokiego spektrum zagadnień z różnych dziedzin, a oto one:

3.2. Brak definicji

Jeden z najostrzejszych krytyków Raportu OECD, prof. Arthur W. Wright zarzucił mu brak zwięzłej i klarownej definicji „szkodliwej konkurencji podatkowej”. Autorzy Raportu OECD czynią, jego zdaniem, założenie, iż jest ona czymś oczywistym. Raport zaś w żaden sposób nie uzasadnił rozróżnienia preferencji podatkowych „szkodliwych” od „nieszkodliwych”. Według prof. W. Wrighta powszechnie wiadomo, że stosowanie preferencji podatkowych wywiera określony wpływ na rynek, natomiast w Raporcie brak odpowiedzi na pytanie, jak odróżnić te, które rzeczywiście szkodzą⁹.

⁹ A.W. Wright, *Review: OECD Harmful Tax Competition Report Falls Short*, Tax Notes International, 17.08.1998, s. 462.

Nawet obrońcy koncepcji OECD przyznawali, że koncepcji „szkodliwej konkurencji podatkowej” brak właściwej definicji, twierdząc, iż zjawisko jest relatywnie nowe oraz usprawiedliwiając niepewnością, co do konsekwencji ekonomicznych opisywanych pod wspólnym mianem „szkodliwej konkurencji podatkowej” mechanizmów podatkowych¹⁰.

3.3. Rzeczywiste czynniki wpływające na decyzje o lokalizacji inwestycji

Przeciwnicy koncepcji zaprezentowanej w Raporcie OECD twierdzili, że zachęty podatkowe nie decydują o lokalizacji inwestycji. Stanowią one w rzeczywistości tylko dodatkowy warunek decydujący o lokalizacji inwestycji. Znacznie ważniejsze są czynniki ekonomiczne, społeczne, gospodarcze takie jak: rozwinięta infrastruktura, zasoby naturalne, koszty pracy, makroekonomiczna stabilność, liberalny rynek¹¹, czy też bliskość rynków i dostawców lub przyjazny klimat dla inwestycji zagranicznych¹².

Powyższemu pogładowi należy przyznać słuszność, ale przy założeniu, że dotyczy wyłącznie faktycznych inwestycji. W przypadku konkurencji, która polega na tym, iż państwa rywalizują o to, w którym kraju zostanie dokonane rozliczenie przedsiębiorstwa z fiskusem, należy się z nim nie zgodzić. W tym przypadku konkurencja dotyczy nie rzeczywistej działalności gospodarczej na ich terenie, a opodatkowania u siebie zysków spółek¹³. Należy zauważyć, iż o takim rodzaju konkurencji można mówić w przypadku rajów podatkowych prześcigających się w tworzeniu dogodnych warunków dla zachęcenia inwestorów do rejestrowania działalności w ich jurysdykcjach.

3.4. Naruszenie suwerenności

Często pojawiającym się i ważkim argumentem wśród krytyków Raportu OECD, było stwierdzenie, iż wkracza on w kompetencje niepodległych

¹⁰ C. Pinto, *EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?*, Intertax 1998, Vol. 6, No. 12.

¹¹ G.B. Oxfam, *Tax Havens: Releasing the Hidden Billions for Poverty Eradication*, Londyn 2000, s. 12.

¹² Business and Industry Advisory Committee to the OECD (BIAC), *A Business View on Tax Competition Prepared by the Business and Industry Advisory Committee to the OECD (BIAC) June 1999*, European Taxation 2000, Vol. 40, No. 9, s. 422.

¹³ K. Burak, op. cit., s. 4.

krajów do stanowienia o swoim systemie podatkowym¹⁴. Zarzucano rozwiniętemu krajom członkowskim OECD, iż nie mają mandatu to tego, aby wywierać nacisk lub wręcz zmuszać do uległości kraje niebędące członkami OECD przy pomocy sankcji gospodarczych¹⁵.

Według krytyków działanie OECD jest próbą dyktowania polityki podatkowej państwom nieczłonkowskim. Jest to zachowanie – zdaniem Daniela J. Mitchella – nakierowane na zmuszenie innych krajów do wyzbycia się przywileju niepodległości i pomocy krajom o wysokich stopach opodatkowania w gromadzeniu ich podatków. Jest to zdaniem tego komentatora finansowy protekcjonizm¹⁶.

Na szczególną uwagę zasługuje wyważona opinia prof. Alexa Eassona, który uważa, że propozycja OECD wykracza poza zwykłą koordynację międzypaństwowych stosunków podatkowych. OECD z jednej strony twierdzi bowiem, iż wszystkie kraje są całkowicie wolne w wyborze systemu podatkowego. Z drugiej zaś strony mówi jednak, że jeśli system podatkowy danego kraju posiada pewne określone cechy, uznane przez organizację za szkodliwe, to będzie traktowany jako szkodliwy, a OECD podejmie działania, które narażą na szwank gospodarkę tego państwa¹⁷.

3.5. Selektywna ocena „szkodliwości” systemów podatkowych

Kryteria „szkodliwej konkurencji podatkowej” przedstawione w Raporcie OECD zostały tak szeroko sformułowane, że wiele systemów podatkowych państw członkowskich OECD powinno być do tej grupy zakwalifikowanych¹⁸. Wprawdzie Raport OECD odnosił się również do krajów członkowskich OECD ale potraktował je „pobłażliwie” tworząc dla nich odrębną kategorię o innym charakterze „szkodliwości”¹⁹.

¹⁴ D.J. Mitchell, *An OECD Proposal to Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes and Less Privacy*, Tax Notes International, 16.10.2000, s. 1799.

¹⁵ J. Dabner, *To Join the International Tax Cartel or Not? How Should Asia Respond to the OECD's Harmful Tax Regimes Project?*, New Zealand Journal of Taxation Law and Policy, September 2005, Vol. 11, No. 7, s. 309.

¹⁶ D.J. Mitchell, *OECD War on Law-tax Countries*, Washington Times, 20.08.2000, s. B1.

¹⁷ A. Easson, *Harmful Tax Competition: An Evaluation of The OECD Initiative*, Tax Notes International, 07.06.2004, Vol. 34, No. 10, s. 1057.

¹⁸ M. Langer, *Harmful Tax Competition: Who are the Real Tax Havens?*, Tax Notes International 2000, Vol. 21, No. 25, s. 2831.

¹⁹ A. Easson, op. cit., s. 1058.

Według niektórych komentatorów najważniejszym rajem podatkowym jest Nowy York, a drugim Londyn. Zarówno Wielka Brytania, jak i Stany Zjednoczone agresywnie i otwarcie przyciągają kapitał ze wszystkich krańców świata²⁰. I tak, na przykład, kraj członkowski OECD, Stany Zjednoczone przewidują zwolnienia od podatku nałożonego u źródła od odsetek i dywidend w stosunku do nierezydentów²¹. Amerykańskie banki płacą odsetki bez pobierania podatków obcokrajowcom od około osiemdziesięciu lat²². Trzy stany Delaware, Nevada, Wyoming zostały zaklasyfikowane w Raporcie przygotowanym przez Jane G. Gravelle dla amerykańskiego Kongresu do jurysdykcji spełniających warunki rajy podatkowego²³. Cechy rajów podatkowych według wspomnianego Raportu mają również Wielka Brytania, Holandia, Dania, Węgry, Islandia, Izrael, Portugalia i Kanada²⁴.

Pomimo tego, że jednym z celów OECD jest eliminacja udziałów i obligacji na okaziciela (*bearer shares and bonds*) niektóre kraje OECD, w tym Stany Zjednoczone i Wielka Brytania, wciąż oferują rozwiązania prawne z ich zastosowaniem²⁵. Co więcej, „szkodliwe” zachęty podatkowe są wprowadzane nadal przez kraje członkowskie OECD, pomimo opublikowania Raportu OECD. Przykładem takich przepisów mogą być regulacje islandzkie dotyczące międzynarodowej spółki handlowej zobowiązanej do płacenia podatku dochodowego według 5% stawki podatkowej²⁶.

Państwem członkowskim OECD, które jest doskonale znanym miejscem na świecie ze stosowania mechanizmów podatkowych i wywierającym znaczący wpływ na lokowanie działalności przedsiębiorstw z zagranicy jest Szwajcaria²⁷.

²⁰ M. Langer, op. cit., s. 2832 i n; podobne poglądy na temat Stanów Zjednoczonych i Wielkiej Brytanii przedstawiał M. Couch, *Cross-Border Tax Cooperation: Why Some Approaches Don't Work*, Tax Notes International 2007, Vol. 45, No. 3.

²¹ E. Abery, op. cit., s. 830.

²² M. Langer, op. cit., s. 2833.

²³ J.G. Gravelle, *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*, National Tax Journal, December 2009, Vol. 62, No. 4, s. 730.

²⁴ Ibidem, s. 731.

²⁵ E. Abery, op. cit., s. 831.

²⁶ Ibidem.

²⁷ C. Scott, C. Gnaedinger, N. Radziejowska, *OECD Targets Switzerland in New Tax Haven Blacklist*, Tax Notes International, 14.07.2003, s. 92, cytuję za E. Abery, op. cit., s. 831.

Na liście ogłoszonej przez OECD wraz Raportem o postępie w identyfikacji i eliminacji „szkodliwej konkurencji podatkowej”²⁸, a przygotowanej na podstawie kryteriów szkodliwości, nie znalazł się na przykład Singapur, choć jest znanym ośrodkiem stosującym zachęty podatkowe dla pozyskania kapitału z zagranicy²⁹.

Tę grupę argumentów najlepiej podsumowuje opinia, że Państwa członkowskie OECD celowo wykorzystują swoje systemy podatkowe, aby przyciągnąć do siebie zagraniczny kapitał, a jedyną motywacją uznawania, że inne kraje robiące dokładnie to samo stosują „szkodliwą konkurencję podatkową”, jest uzyskanie wsparcia dla własnych gospodarek i nieefektywnej polityki podatkowej³⁰.

3.6. „Szkodliwość” konkurencji podatkowej

Niektórzy z komentatorów stawiają pytanie, czy konkurencja może być w ogóle szkodliwa³¹. Konkurencja pomiędzy państwami jest z zasady zdrowym zjawiskiem. Konkurencja podatkowa zmusza rząd do dyscypliny budżetowej i fiskalnej, zwiększa wydajność³². Wielu ekonomistów liberalnych twierdzi, że konkurencja jest z natury pożyteczna³³.

Konkurencja jest w każdym obszarze czynnikiem, który przeciwdziała praktykom monopolistycznym, niezależnie od tego czy jest to konkurencja biznesowa, czy też konkurencja w sferze podatków. Bez istnienia konkurencji podatkowej rządy państw mogłyby postępować, jak podmioty mające pozycję monopolistyczną i wprowadzać nadmierne opodatkowanie³⁴.

Według Business and Industry Advisory Committee to the OECD (BIAC) w światowej gospodarce dzięki konkurencji podatkowej właśnie w ciągu ostatnich dziesięcioleci stawki podatku znacząco zmniejszyły się³⁵.

²⁸ OECD, *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, Paris 2000.

²⁹ E. Abery, *op. cit.*, s. 831.

³⁰ High Commission of Antigua and Barbuda, *Intervention by Prime Minister Lester Bird on OECD*, na 14 Międzynarodowym Spotkaniu CARICOM Szefów Rządów w Trynidadzie, 16 lutego 2003, cytując za E. Abery, *op. cit.*, s. 844.

³¹ M. Ellis, *Are Measures to Curb Harmful Tax Competition Necessary?*, *European Taxation* 1999, Vol. 40, No. 9, s. 79.

³² Wypowiedź szefa holenderskiego związku pracodawców przytoczona za ibidem, s. 79.

³³ E. Abery, *op. cit.*, s. 828.

³⁴ L. Oręziak, *op. cit.*, s. 89.

³⁵ Business and Industry Advisory Committee to the OECD (BIAC), *op. cit.*, s. 423.

Pomimo zmniejszania się stawek podatku dochodowego wpływy podatkowe jednak wzrastały³⁶.

Podkreślano także, że podatki są czynnikiem podlegającym konkurencji w światowej gospodarce. Jeśli jedno państwo zarzuca drugiemu, że mu szkodzi, ponieważ ma niższe podatki, to znaczy, iż próbuje zlikwidować konkurencję. Takich motywów należy się zatem dopatrywać w działaniu OECD³⁷.

Zdaniem prof. Masona Gaffneya największą słabością koncepcji opracowanej przez OECD jest subiektywność polegająca na braku precyzyjnego wskazania, kiedy konkurencja pożyteczna zamienia się w szkodliwą. Kraje przegrywające tę konkurencję twierdzić będą, iż jest szkodliwa, natomiast z punktu widzenia światowej gospodarki może być uznana za neutralną bądź nawet pożyteczną³⁸.

4

LOBBING I POLITYCZNE DECYZJE

Po ogłoszeniu przez OECD 26 czerwca 2000 r. Raportu o postępie w identyfikacji i eliminacji szkodliwej konkurencji podatkowej w październiku 2000 r. została powołana do życia organizacja pozarządowa o nazwie: „Center for Freedom and Prosperity” w celu lobbowania na rzecz liberalizacji rynku. Jednym z głównych projektów tej organizacji stała się obrona międzynarodowej konkurencji podatkowej, niepodległości i finansowej poufności.

Lobbing nowo powstałej organizacji okazał się na tyle skuteczny, że nowa administracja Georga Busha wycofała poparcie dla inicjatywy OECD w maju 2001 r. Sekretarz Skarbu w gabinecie Georga Busha Paul O'Neill oświadczył, że Stany Zjednoczone nie zamierzają innym krajom dyktować stawek podatkowych oraz nie będą partycypować w żadnej inicjatywie, która ma na celu harmonizowanie stawek podatkowych w światowym systemie podatkowym³⁹. Do ministrów finansów grupy G-7 został wystosowany list z propozycją przededefiniowania inicjatywy OECD i przeniesienia

³⁶ Ibidem, Annex II, s. 425.

³⁷ M. Couch, op. cit., s. 239.

³⁸ M. Gaffney, *International tax competition: harmful or beneficial?*, *Offshore Investment* 1998, 90, s. 40.

³⁹ P. O'Neill, *Statement on OECD Tax Havens* (Washington: U.S. Treasury Department Press Release PO-366: 10.05.2001), cytuję za E. Abery, op. cit., s. 850.

zainteresowania z konkurencji podatkowej na rozwój systemu wymiany informacji. W rezultacie projekt został zredukowany w stosunku do krajów nieczłonkowskich OECD do zapewnienia transparentności i wymiany informacji⁴⁰.

5

DZISIEJSZA SKALA PROBLEMU

Zapoczątkowana 25 lat temu praca nad zwalczaniem „szkodliwej konkurencji podatkowej” pomimo zgody wielu państw i terytoriów na współpracę w zakresie wymiany informacji i poprawy przejrzystości swoich systemów podatkowych okazała się nieefektywna. Wybuchające w ostatnich latach skandale przyniosły opinii publicznej informacje o gigantycznej skali ucieczki przed opodatkowaniem.

Do takich doniesień medialnych obrazujących rozmiar problemu należy między innymi historia Bradleya Birkenfelda, byłego pracownika banku UBS, który doniósł amerykańskim władzom skarbowym o ponad 4 tysiącach kont amerykańskich podatników na których zdeponowano około 20 miliardów dolarów w celu oszukania amerykańskiego Internal Revenue Servis⁴¹.

Obecnie toczy się sprawa wykradzionych przez nieznaną osobę 400 GB danych z rajów podatkowych. Ogromna baza danych zawiera nazwiska znanych osób – polityków oraz ich rodzin, oligarchów, handlarzy bronią i innych. Jest to baza danych 160 razy większa od opublikowanej przez Wikileaks. Media rozpoczęły publikowanie partii 2,5 mln dokumentów zawierających nazwiska obywateli wielu krajów świata. Być może, będzie to jeden z ważniejszych bodźców do zajęcia się systemowym uregulowaniem unikania i uchylania się od opodatkowania⁴².

Ważnym rajem podatkowym okazała się być Holandia. Według doniesień medialnych przez Holandię rocznie przepływa około 13 bilionów dolarów. Z łagodnego podejścia władz podatkowych tego kraju i rozległej sieci

⁴⁰ C. Scott, *U.S. and OECD Inch Toward Tax Haven Deal*, Tax Notes International, 25.06.2001, s. 3199.

⁴¹ *Największa nagroda od fiskusa w dziejach USA.*, www.ekonomia.rp.pl/artukul/932706.html.

⁴² G. Ryle, M.W. Guevara, M. Hudson, N. Hager, D. Cambell, S. Candea, *Secret Files Expose Offshore's Global Impact*, www.icij.org/offshore/secret-files-expose-offshores-global-impact.

porozumień podatkowych ułatwiających transfer zysków korzystają głównie międzynarodowe przedsiębiorstwa⁴³.

Jak wskazuje raport „The Price of Offshore Revisited” opracowany przez Tax Justice Network, w rajach podatkowych jest ulokowana kwota sięgająca 21 bilionów dolarów⁴⁴. Raport przygotowany przez Jane G. Gravelle dla Amerykańskiego Kongresu powołuje się również na dane Tax Justice Network, szacując straty w dochodach (2005 r.) w skali globalnej powstałe w wyniku uchylania się od podatków przez osoby fizyczne na 255 mld dolarów⁴⁵.

Powyższe dane wskazują na mocne podstawy tezy sformułowanej przez jednego z komentatorów mówiącej, że kraje stosujące „szkodliwą konkurencję podatkową” przyjmowały „kosmetyczne” zmiany w swoich systemach podatkowych⁴⁶, po to aby wypełnić warunki narzucane przez OECD. Podsumowując, można uznać, iż cel który przyświecał inicjatywie OECD nie został osiągnięty, a próba ograniczania zjawiska „szkodliwej konkurencji podatkowej” nie przyniosła widocznych rezultatów.

6

OBECNE KIERUNKI PRAC NAD OGRANICZANIEM ZJAWISKA UCIECZKI PRZED PODATKAMI

Światowy kryzys roku 2008 i towarzyszące mu zmniejszenie wpływów budżetowych wielu państw zwiększył zainteresowanie problemem ucieczki przed podatkami. Dodatkowo narastające społeczne poczucie niesprawiedliwości, skutecznie podsycane przez coraz to nowe doniesienia na temat skali unikania i uchylania się od opodatkowania, wymusiło na rządach wielu państw podjęcie nowych prób ograniczenia tego zjawiska.

Inicjatywę taką podjęła w ostatnim czasie Komisja Europejska, wydając zalecenie z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego. Dokument powyższy opiera się na pojęciu „agresywnego

⁴³ Przez holenderskie skrzynki pocztowe przepływa 13 bilionów dolarów, www.ekonomia.rp.pl/artykul/973238.html.

⁴⁴ Biliony dolarów schowanych w rajach podatkowych, www.ekonomia.rp.pl/artykul/918079.html.

⁴⁵ J.G. Gravelle, op. cit., s. 742.

⁴⁶ D.Q. Cruz, *Whirlpools and Sea Monsters: Navigating Tax Havens*, Intertax 2011, Vol. 39, No. 4, s. 180.

planowania podatkowego”, który Komisja definiuje jako „wykorzystywanie aspektów technicznych systemu podatkowego lub rozbieżności pomiędzy dwoma systemami podatkowymi lub większą ich liczbą w celu zmniejszenia zobowiązania podatkowego”⁴⁷.

W literaturze przedmiotu uważa się za „agresywne planowanie podatkowe” taki rodzaj planowania podatkowego, który wykorzystuje luki w prawie podatkowym, wątpliwości interpretacyjne w przeciwieństwie do planowania podatkowego wykorzystującego wyłącznie scenariusze postępowania wyraźnie dopuszczalne w świetle przepisów prawa⁴⁸.

W ramach niniejszego zalecenia Komisja zobowiązuje do zastosowania w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzul, które w przypadku odstąpienia od opodatkowania danej pozycji dochodu będą zapewniać, iż takie odstąpienie będzie miało miejsce tylko wówczas, gdy dana pozycja jest opodatkowana na terytorium drugiej strony umowy. Drugim elementem projektu jest zalecenie zastosowania ogólnej klauzuli zwalczania nadużyć „aby przeciwdziałać praktykom agresywnego planowania podatkowego, które wykraczają poza zakres szczegółowych przepisów państw członkowskich dotyczących zapobiegania unikaniu opodatkowania”⁴⁹.

Z powyższych zaleceń wynika, że jest to próba uszczelnienia przepisów podatkowych państw dotkniętych problemem ucieczki przed podatkami. Proponowane środki wymierzone są w ograniczenie zjawiska unikania podatków, które mieści się w pojęciu „agresywnego planowania podatkowego”.

Inne opublikowane dokumenty w ramach Unii Europejskiej również świadczą o tym, że główny akcent został położony na unikanie i uchylanie się od opodatkowania⁵⁰. Przeciwdziałanie tym zjawiskom z pewnością nie

⁴⁷ Zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego, Dz. Urz. UE L 338/41 z dnia 6 grudnia 2012 r., pkt (2).

⁴⁸ B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, s. 11.

⁴⁹ Zalecenie Komisji..., pkt (3.1.) i (4.1.).

⁵⁰ Dokument roboczy służb Komisji, Streszczenie oceny skutków uzupełniające Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady – Plan działania zakładający poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania, Zalecenie Komisji w sprawie środków, które mają zachęcić państwa trzecie do stosowania minimalnych norm w zakresie dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania, Zalecenie Komisji w sprawie agresywnego planowania podatkowego, Bruksela, dnia 06.12.2012, SWD(2012) 404 final; Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie konkretnych sposobów usprawnienia walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania, w tym w odniesieniu do państw trzecich, Bruksela, dnia 27.6.2012 r., COM(2012) 351 final; Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno – Społecznego w sprawie: „Raje podatkowe i finansowe zagrożeniem dla rynku wewnętrznego UE” (opinia z inicjatywy własnej), Dz. Urz. UE C 229/7 z dnia 31 lipca 2012 r.

będzie łatwym zadaniem dla państw członkowskich, wydaje się jednak najbardziej skuteczną drogą do jego ograniczenia.

7

UWAGI KOŃCOWE

7.1. Konstrukcja systemu przeciwdziałania ucieczce przed podatkami

Zarówno Raport OECD, jak i Kodeks opodatkowania działalności gospodarczej został pomyślany w ten sposób, iż jako szkodliwe określił działania innych państw i administracji podatkowych. Systemy podatkowe suwerennych krajów zostały przedstawione jako instrumenty wykorzystywane w prowadzeniu nieuczciwej konkurencji pomiędzy państwami starającymi się uatrakcyjnić warunki do inwestowania lub wręcz ułatwić unikanie lub uchylanie się od opodatkowania.

Nie kwestionując potrzeby zmiany uregulowań podatkowych państw stosujących rozwiązania umożliwiające ucieczkę przed podatkami przedsiębiorstwom i obcokrajowcom, należy zwrócić uwagę, iż próba rozwiązania tego problemu przy pomocy instrumentów opartych na ograniczaniu zasięgu „szkodliwej konkurencji podatkowej” okazała się chybiona. Wydaje się, że stało się tak przede wszystkim z powodu przyjęcia określonej filozofii inicjatywy OECD sprowadzającej się do obciążania odpowiedzialnością za zaistniałą sytuację suwerennych państw i przyjmowanych przez nie rozwiązań prawnych oraz przypisywania konkurencji podatkowej szkodliwego charakteru. Doprowadziło to do stworzenia potężnej opozycji na gruncie naukowym, biznesowym i politycznym. Oczywiście każde działanie podejmowane w celu ograniczenia tego zjawiska będzie napotykało opór zarówno osób i przedsiębiorstw korzystających z istniejących możliwości zmniejszania zobowiązań podatkowych, jak i państw, które z czerpią z tego dochody. Jednak poprzez wymienione dwa czynniki inicjatywa OECD stała się łatwiejszym celem krytyki.

Dyskusja zamiast toczyć się na temat koncepcji budowy systemu zapobiegania unikaniu podatków, poprawy skuteczności wykrywania przypadków uchylania się od podatków, przeniosła się na grunt oceny skutków „szkodliwości” konkurencji podatkowej, kompetencji państwa do samostanowienia

w sferze podatków, czy też skutków stosowania pewnych mechanizmów podatkowych. Doprowadziła do konkluzji, które nie zawsze korzystnie przekładały się na efekty zamierzone przez wnioskodawców projektów.

7.2. Nierównowaga rynkowa

Ucieczka przed podatkami staje się dzisiaj istotnym problemem nie tylko dla państw i ich administracji podatkowych. Generować może również problem nierównowagi rynkowej. Duże międzynarodowe przedsiębiorstwa wygrywać mogą walkę rynkową dzięki tańszym i lepszym produktom, dlatego również, że mają większe szanse, by obniżyć koszty dzięki możliwościom optymalizacji podatkowej. Małe i średnie przedsiębiorstwa często takich możliwości nie mają. Wielu z nich na stosowanie schematów optymalizacji podatkowej nie stać, w związku z tym, jeśli podejmują konkurencję z dużymi międzynarodowymi przedsiębiorstwami, ich sytuacja jest trudniejsza już na starcie. Duże przedsiębiorstwa międzynarodowe powiększają swoją przewagę rynkową ciesząc się mniejszymi obciążeniami podatkowymi. Wydaje się więc, iż utrzymywanie takiej nierównowagi może być czynnikiem wpływającym na ograniczanie przedsiębiorczości.

7.3. Konieczność kompleksowego uregulowania

Najlepszym testem koncepcji prawnych jest weryfikacja w praktyce. Próba ograniczenia zjawiska ucieczki przed podatkami poprzez inicjatywę OECD okazała się nieskuteczna. Nadal bowiem na ogromną skalę dokonuje się unikania i uchylania od podatków, co potwierdzają dzisiaj nie tylko dane statystyczne, ale także liczne doniesienia medialne.

Za niezwykle istotne źródło wiedzy należy uznać wieloletnią debatę na temat „szkodliwej konkurencji podatkowej”, która poddana analizie dostarczać może cennych informacji mogących posłużyć do podejmowania coraz bardziej skutecznych działań w celu uszczelnienia systemów podatkowych.

Obserwując kierunki inicjatyw podejmowanych przez instytucje Unii Europejskiej, trzeba przyznać, iż wydają się nie powiełać niedoskonałości wcześniejszych rozwiązań. Ważne jest jednak, żeby emocjonalną dyskusję podsycaną doniesieniami prasowymi na temat kolejnych skandali z udziałem rajów podatkowych zastąpić systematyczną pracą nad stworzeniem spójnego systemu zapobiegania zjawisku unikania i uchylania się od opodatkowania. Warto wykorzystać w tej pracy ponad dwudziestoletnie doświadczenia



z radzeniem sobie z oporem przeciwko koncepcji „szkodliwej konkurencji podatkowej”. Ważne, aby nowe projektowane rozwiązania koncentrowały się na właściwej stronie procesu zjawiska ucieczki przed podatkami, tj. stosowanych metodach unikania i uchylania się od podatków oraz podmiotach uzyskujących z nich korzyści podatkowe.

BIBLIOGRAFIA

- A Business View on Tax Competition Prepared by the Business and Industry Advisory Committee to the OECD (BIAC) June 1999*, European Taxation 2000, Vol. 40, No. 9.
- Abery E., *The OECD and Harmful Tax Practices*, Tax Notes International 2007, Vol. 46, No. 8.
- Biliony dolarów schowanych w rajach podatkowych*, www.ekonomia.rp.pl/artykul/918079.html.
- Brzeziński B., *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996.
- Burak K., *Konkurencja podatkowa*, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, październik 2005, nr 1152.
- Couch M., *Cross-Border Tax Cooperation: Why Some Approches Don't Work*, Tax Notes International 2007, Vol. 45, No. 3.
- Cruz D.Q., *Whirlpools and Sea Monsters: Navigating Tax Havens*, Intertax 2011, Vol. 39, No. 4.
- Dabner J., *To Join the International Tax Cartel or Not? How Should Asia Respond to the OECD's Harmful Tax Regimes Project?*, New Zeland Journal of Taxation Law and Policy, September 2005, Vol. 11, No. 7.
- Dokument roboczy służb Komisji, Streszczenie oceny skutków uzupełniające Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady – Plan działania zakładający poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania, Zalecenie Komisji w sprawie środków, które mają zachęcić państwa trzecie do stosowania minimalnych norm w zakresie dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania, Zalecenie Komisji w sprawie agresywnego planowania podatkowego, Bruksela, dnia 06.12.2012, SWD (2012) 404 final.
- Easson A., *Harmful Tax Competition: An Evaluation of The OECD Initiative*, Tax Notes International, 07.06.2004, Vol. 34, No. 10.



- Ellis M., *Are Measures to Curb Harmful Tax Competition Necessary?*, European Taxation 1999, Vol. 40, No. 9.
- Gaffney M., *International tax competition: harmful or beneficial?*, Offshore Investment 1998, 90.
- Głuchowski J., *Oazy podatkowe*, Warszawa 1996.
- Gravelle J.G., *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*, National Tax Journal, December 2009, Vol. 62, No. 4.
- Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris 1998.
- Karwat P., *Obejście prawa podatkowego: natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa 2001.
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie konkretnych sposobów usprawnienia walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania, w tym w odniesieniu do państw trzecich, Bruksela, dnia 27.6.2012 r., COM (2012) 351 final.
- Kośmider A., *Szkodliwa konkurencja podatkowa – nowy światowy problem*, Biuletyn Skarbowy 2001, nr 1.
- Krasnodębski R., *Raje podatkowe w XXI wieku*, Prawo i Podatki 2006, nr 1.
- Langer M., *Harmful Tax Competition: Who are the Real Tax Havens?*, Tax Notes International 2000, Vol. 21, No. 25.
- Lyons S.M., *Międzynarodowy słownik podatkowy*, Warszawa 1997.
- Mitchell D.J., *An OECD Proposal to Eliminate Tax Competition Would Mean Higher Taxes and Less Privacy*, Tax Notes International, 16.10.2000.
- Mitchell D.J., *OECD War on Law-tax Countries*, Washington Times, 20.08.2000.
- Największa nagroda od fiskusa w dziejach USA.*, www.ekonomia.rp.pl/artykul/932706.html.
- Nawrot R.A., *Szkodliwa konkurencja podatkowa*, Warszawa 2011.
- Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie: „Raje podatkowe i finansowe zagrożeniem dla rynku wewnętrznego UE” (opinia z inicjatywy własnej), Dz. Urz. UE C 229/7 z dnia 31 lipca 2012 r.
- Oreżniak L., *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej: implikacja dla Polski*, Warszawa 2007.
- Oxfam G.B., *Tax Havens: Releasing the Hidden Billions for Poverty Eradication*, Londyn 2000.
- Pinto C., *EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?*, Intertax 1998, Vol. 6, No. 12.
- Przez holenderskie skrzynki pocztowe przepływa 13 bilionów dolarów*, www.ekonomia.rp.pl/artykul/973238.html.



- Rezolucja Rady i Przedstawicieli Rządów Państw Członkowskich, spotkanie Rady z dnia 1 grudnia 1997 r. w sprawie Kodeksu Opodatkowania Działalności Gospodarczej (w:) Wnioski ECOFIN na zebraniu Rady w dniu 1 grudnia 1997 r. dotyczącej Polityki Podatkowej, Aneks nr 1, Dz. Urz. UE C 002, 1998.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 2013 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku od osób fizycznych, Dz. U. z 2013 r. Nr 0, poz. 493, 494.
- Ryle G., Guevara M.W., Hudson M., Hager N., Cambell D., Candea S., *Secret Files Expose Offshore's Global Impact*, www.icij.org/offshore/secret-files-expose-offshores-global-impact.
- Scott C., *U.S. and OECD Inch Toward Tax Haven Deal*, Tax Notes International, 25.06.2001.
- Scott C., Gnaedinger C., Radziejowska N., *OECD Targets Switzerland in New Tax Haven Blacklist*, Tax Notes International, 14.07.2003.
- Simmons R., *Does Recent Empirical Evidence Support the Existence of International Corporate Tax Competition?*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 2006, Vol. 15.
- Teather R., *The Benefits of Tax Competition*, London 2005.
- Towards Global Tax Co-operation: Progres in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, OECD, Paris 2000.
- Wright A.W., *Review: OECD Harmful Tax Competition Report Falls Short*, Tax Notes International, 17.08.1998.
- Zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego, Dz. Urz. UE L 338/41 z dnia 6 grudnia 2012 r., pkt (2).

