

# Małgorzata Szafoni

---

## Międzynarodowa konkurencja podatkowa

---

International Journal of Management and Economics 30, 110-131

---

2011

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach  
dozwolonego użytku.

**Małgorzata Szafoni**  
**Studia doktoranckie**

## **Międzynarodowa konkurencja podatkowa**

### **Wstęp**

Konkurencja podatkowa (*tax competition*) nie jest pojęciem nowym i zapewne jako zjawisko istnieje tak długo, jak długo istnieje pojęcie systemu podatkowego suwerennego państwa. Jednakże dziś, w obliczu międzynarodowej sytuacji gospodarczej, walki poszczególnych państw z nadmiernymi deficytami i sposobami usprawniania funkcjonowania finansów publicznych oraz poszukiwaniem przez podatników nowych źródeł efektywnych dochodów oraz wobec procesów integracyjnych i globalizacyjnych, które obecnie zachodzą, pojęcie konkurencji podatkowej nabiera nowego znaczenia.

Analiza dostępnej literatury oraz dyskusje toczące się w środkach masowego przekazu upewniają, że wydanie jednoznacznej oceny czy międzynarodowa konkurencja podatkowa jest zjawiskiem pozytywnym czy negatywnym oraz czy należy ją ograniczać, czy też sprzyjać jej funkcjonowaniu, jest trudne, a nawet niemożliwe. Z pewnością można zidentyfikować stanowiska i argumenty środowisk, sprzyjające międzynarodowej konkurencji podatkowej, jako zjawisku naturalnemu w wolnej gospodarce i ekonomicznie uzasadnionemu (niektóre środowiska anglosaskie), oraz stanowiska i argumenty wskazujące na zasadność ograniczania lub stymulowania jej efektów, szczególnie w przypadku szkodliwej konkurencji podatkowej (ugrupowania integracyjne, organizacje międzynarodowe).

Rzetelna ocena tego zjawiska nie jest jednak możliwa bez dogłębnej analizy przyczyn jego występowania, w tym szkodliwej konkurencji podatkowej (*harmful tax competition*) oraz skutków i korzyści, jakie wywołuje w gospodarkach państw oraz w gospodarce światowej.

### **Konkurencja podatkowa w skali międzynarodowej**

Rządy poszczególnych państw na świecie prowadzą politykę gospodarczą na różne sposoby<sup>1</sup>. Ta różnorodność stworzyła szeroki wachlarz efektów gospodarczych – od dobrobytu w niektórych państwach do ubóstwa w innych. Z czasem stało się jasne, jakie rodzaje polityki gospodarczej, wliczając politykę podatkową, powinny być stosowane

w celu poprawy standardów życia. Jednakże, mimo ogólnej zgody, nie wszystkie rządy prowadzą polityki prorynkowe. Państwa, generalnie, samodzielnie wybierają własne modele polityki gospodarczej – jedne preferują rozwój administracji, podczas gdy inne skupiają się na rozwoju gospodarki.

Podatnicy również mają prawo wyboru. Jeśli polityka podatkowa rządu jest uciążliwa, obywatele mogą się zbuntować, dając temu wyraz zarówno podczas głosowania w wyborach parlamentarnych, jak i w formie strajku. Mogą również unikać płacenia podatków od swojej pracy, od inwestycji czy podjąć decyzję o migracji, co niestety staje się coraz łatwiejsze w zglobalizowanej gospodarce. Podatnicy mogą również przenieść swoją działalność zawodową w całości lub w części do raju podatkowego.

Konkurencja, będąca integralną częścią gospodarki rynkowej, jest postrzegana jako niezbędny warunek rozwoju gospodarczego, ponieważ stymuluje innowacje, powoduje niższe ceny oraz wyższą jakość i większy wybór dostępnych towarów i usług<sup>2</sup>. Jednakże tych pozytywnych stron konkurencji nie da się tak jednoznacznie określić, gdy dotyczy to podatków.

Coraz częściej pojawiają się informacje o wzrastającej międzynarodowej konkurencji podatkowej, co jest również utożsamiane z pojęciem „wyścigu podatkowego” (*tax race*). Z globalnej perspektywy, konkurencja podatkowa jest częścią konkurencji międzynarodowej samej w sobie.

Konkurencja podatkowa w całości dotyczy wyboru, co czyni ją podobną do konkurencji na wolnym rynku, gdzie ludzie, podejmując decyzje o zakupie, porównują koszty i korzyści produktów. Możliwość wyboru przez konsumenta dóbr zachęca przedsiębiorstwa do efektywnej produkcji. W taki sam sposób konkurencja podatkowa wpływa na rządy, zachęcając je do prowadzenia coraz lepszej polityki podatkowej (przez ograniczenie możliwości podnoszenia podatków) i bardziej oszczędnego gospodarowania pieniędzmi podatników. Wydatki ze środków publicznych, finansowane w znacznej mierze z podatków, są coraz powszechniej przedmiotem społecznej kontroli sprawowanej przez opozycję polityczną, niezależne organizacje, ośrodki naukowe oraz media.

Konkurencję podatkową należy również analizować w kontekście procesów globalizacji, a szczególnie w aspekcie antropologicznym<sup>3</sup>. Takie podejście interdyscyplinarne umożliwi zrozumienie procesów rządzących przepływem kapitału na świecie, jego restrukturyzacji, a także społecznej polaryzacji, które to zjawiska wynikają z przekształcania się gospodarki światowej. Globalizacja jest wielopłaszczyznowym procesem prowadzącym do rzeczywistości, którą określić można jako zdecentralizowaną, bardziej elastyczną i niepodporządkowaną. Proces ten dotyka także systemów podatkowych, których granice stopniowo się zacierają, a przepływ kapitału i jego restrukturyzacja stają się coraz bardziej wolne od ograniczeń. Jak ocenia T. Lipowski, mimo iż jednym z negatywnych skutków globalizacji jest wzrost opodatkowania, w dłuższych przedziałach czasu wpływ omawianego zjawiska na poszczególne systemy podatkowe prawdopodobnie maleje. Zakres globalizacji, ujmowany przez pryzmat jej oddziaływania na systemy podatkowe, sprowadza się do ośmiu podstawowych czynników, kształtujących wpływy

podatkowe w poszczególnych jurysdykcjach podatkowych. Zalicza się do nich: (1) handel elektroniczny, (2) wykorzystywanie tzw. pieniądza elektronicznego, (3) korporacje międzynarodowe, (4) raje podatkowe i zamorskie centra finansowe, (5) derywaty i fundusze *hedgingowe*, (6) niemożność opodatkowania kapitału finansowego, (7) wzrastającą działalność zagraniczną, (8) dokonywanie zakupów za granicą.

Lipowski wskazuje również, że w aspekcie prawnym globalizacja sprawdza się do ochrony praw człowieka na poziomie światowym, rozwiązywania problemów międzynarodowych, a także do transformacji procesu stosowania prawa, w tym także tendencji do stopniowego ujednoczenia reżimów prawnych. Ujęcie antropologiczne wskazuje, iż globalizacja ekonomiczna oraz wzajemne interakcje między społeczeństwami nie prowadzą w efekcie do homogenizacji gospodarki globalnej. Zauważalny jest nawet odwrotny skutek w postaci zróżnicowania systemów prawnych i zwiększonej wrażliwości jurysdykcji podatkowych na oddziaływanie z zewnątrz.

Proces globalizacji zaczął zmieniać stosunki między rządami a podatnikami. Pracownicy, inwestorzy i przedsiębiorcy, którym nie podoba się system fiskalny oferowany przez rząd, mogą poszukać lepszych opcji gdziekolwiek indziej. To spowodowało, że rządy zaczęły wprowadzać reformy podatkowe. Dlatego można uznać, że globalizacja jest pozytywną siłą, która narzuca dyscyplinę konkurencyjną rządcom. Jednakże, jak zauważają Ch. Edwards i D.J. Mitchell, globalizacja ma licznych krytyków: zarówno akademickich, jak i politycznych. Krytycy globalizacji nie lubią wolnego handlu, otwartych przepływów inwestycyjnych czy wielonarodowych korporacji i w większości chcą także ograniczyć konkurencję podatkową. Jak wskazuje Lipowski, daleko ważniejszą konsekwencją globalizacji jest jednak tzw. elastyczna akumulacja kapitału, która powoduje doniosłe skutki społeczne, demograficzne, ekonomiczne i polityczne. W rezultacie tego zjawiska nastąpiło wyraźne wyodrębnienie ośrodków zarządzających i gromadzących kapitał. Jurysdykcje spełniające takie funkcje są wypadkową tendencji do światowej alokacji kapitału, której jedyną liczącą się przesłanką jest efektywność ekonomiczna (produktywność) uwarunkowana między innymi przez czynnik w postaci klimatu podatkowego. Kapitał posiada obecnie wymiar międzynarodowy, co wynika z postępu technicznego, zwłaszcza w zakresie telekomunikacji i internetu. We współczesnym świecie jest coraz mniej barier ekonomicznych, prawnych, politycznych, społecznych, a nawet psychologicznych, mogących ograniczyć swobodny przepływ kapitału lub uwarunkować jego lokalizację.

## **Charakterystyka zjawiska międzynarodowej konkurencji podatkowej**

Konkurencja podatkowa to zjawisko polegające na stosowaniu przez uczestniczące w niej podmioty takich działań z zakresu polityki podatkowej, które zapewnią utrzymanie lub zwiększenie atrakcyjności danego obszaru, jako miejsca do prowadzenia działań-

ności gospodarczej<sup>4</sup>. Konkurencja taka może wystąpić w obrębie jednego kraju, jak również między krajami. Zakres konkurencji podatkowej między regionami danego kraju jest zależny od uprawnień władz regionalnych do kształtowania poziomu podatków. Im uprawnienia te są większe, tym większe możliwości dostosowywania obciążeń podatkowych do specyficznych potrzeb poszczególnych regionów.

Konkurencja podatkowa między państwami może być rozumiana jako szczególna kwestia zarówno z punktu widzenia np. aspektów konkurencyjnych, jak i strategicznych<sup>5</sup>. Może być traktowana jako część międzynarodowej konkurencji (opodatkowanie jest bez wątpienia ważnym narzędziem kształtowania warunków wyścigu), ale również może być odczytywana geograficznie. Pozioma konkurencja jest widoczna między regionami gospodarki światowej z różnymi formami integracji ekonomicznej. Istnieje również konkurencja pionowa między państwami członkowskimi tego samego regionu i – w niektórych przypadkach – między rządem na poziomie centralnym i lokalnym. Przykładem konkurencji poziomej może być konkurencja między głównymi przedstawicielami gospodarki światowej i UE. Ameryka Północna „nie chce być pierwsza za każdą cenę, ale w żadnym razie nie zaakceptuje drugiego miejsca”. Przykładem konkurencji pionowej jest szczególnie zauważalna konkurencja między reżimami podatkowymi nowych i starych państw członkowskich UE.

Zjawisko międzynarodowej konkurencji podatkowej polega też na wprowadzaniu do ustawodawstwa wewnętrznego danego państwa norm prawnych, służących zredukowaniu obciążeń podatkowych wobec inwestorów zagranicznych w celu przyciągnięcia ich kapitału<sup>6</sup>. Jednakże taka redukcja opodatkowania nie oznacza wprost zmniejszenia wpływów podatkowych, albowiem dotyczy ona dochodów, których opodatkowanie stało się możliwe dopiero dzięki wprowadzeniu tego rodzaju preferencji podatkowych.

Literatura ekonomiczna dotycząca konkurencji podatkowej sięga do badań prowadzonych przez Charlese'a Tiebouta (1956 r.). Według Tiebouta, konkurencja między lokalnymi rządami o mobilne gospodarstwa domowe zwiększyła dobrobyt społeczny<sup>7</sup>. Zachęciła ona rządy do dostosowania wydatków i opodatkowania do lokalnych preferencji. Jednostki mogą migrować między jurysdykcjami w zależności od popytu na usługi rządowe odpowiednio do poziomów podatku. Gospodarstwa domowe, które oczekują szerokiego zakresu usług rządowych, mogą wybrać życie w jurysdykcjach z wyższymi podatkami. Inne wybiorą życie w jurysdykcjach z niższymi podatkami i bardziej ograniczonymi usługami.

Teoria Tiebouta odnosiła się do rządów na poziomie lokalnym. Jednakże dziś, w wyniku procesów globalizacji, rządy krajowe mają coraz bardziej charakter rządów lokalnych. Kiedyś rządy państw, nakładając podatki i prowadząc politykę wydatków, miały większy monopol kontroli względem rezydentów, którzy nie mieli wielkiego wyboru. Tak, jak monopolistyczny biznes, rządy przejawiały tendencję do dostarczania ubogich usług, nie miały interesu w efektywności i ustanawiały podatki zbyt wysoko. Nie mogąc się temu przeciwstawić, obywatele byli zmuszeni do akceptacji niekorzystnego dla

nich stanu rzeczy. W zakresie polityki podatkowej, niektórzy krytycy globalizacji twierdzą, że Tiebout się mylił, i że konkurencja podatkowa przynosi szkodę dla gospodarki i rządów.

Jeśli chodzi o konkurencję podatkową w skali międzynarodowej, to jest ona definiowana jako polityka, w wyniku której kraje oddziałują wzajemnie na siebie<sup>8</sup>. Ch. Edwards i V. de Rugy wskazują, że jeśli kraje sąsiadujące dobrze prosperują przy niskich stawkach podatkowych, to obywatele danego kraju mogą domagać się tego samego od własnego rządu.

Międzynarodowa konkurencja podatkowa stała się przedmiotem żywej debaty praktycznie od połowy lat 80. XX wieku. J. Wilson, a także G. Zodrow i P. Mieszkowski, na podstawie stworzonych przez siebie modeli konkurencji podatkowej doszli do wniosku, że konkurencja podatkowa między odrębnymi jurysdykcjami o mobilną bazę podatkową prowadzi do obniżania stawek podatkowych. Skutkiem tego są niższe dochody budżetowe w porównaniu z tymi, jakie są potrzebne do zapewnienia usług publicznych na optymalnym – ze społecznego punktu widzenia – poziomie.

Natomiast według Theathera, większym zagrożeniem dla globalnego wolnego rynku jest sytuacja, gdy państwo jest jednocześnie beneficjentem ograniczeń, jak i je egzekwującym. W ramach istniejącej kontroli dewizowej transfer funduszy za granicę, bez względu na to, czy do kraju o niskiej jurysdykcji podatkowej, czy też nie, był często nielegalny i wielu podatników nie miało wyboru poza zaakceptowaniem tych ograniczeń<sup>9</sup>. Po zakończeniu okresu ścisłej kontroli dewizowej (1979 r.) i uwolnieniu przepływu pieniędzy nastąpiło rozprzestrzenianie się globalnego rynku kapitałowego, co zachęciło inwestorów do wyboru państwa, jak również sektora, w którym mogliby zainwestować swój kapitał. W efekcie, w ramach kalkulacji opłacalności inwestycji, stawka podatkowa, jak i opłata za pośrednika, stała się jedynie kolejnym wydatkiem do odliczenia od potencjalnego zysku w momencie podejmowania decyzji inwestycyjnej. Inwestorzy prywatni i instytucjonalni, jak również międzynarodowe przedsiębiorstwa, zaczęli się koncentrować na zyskach po opodatkowaniu. Tak więc wzrosło znaczenie rajów podatkowych (terytoriów z niewielkim lub z brakiem efektywnego opodatkowania). Niektóre z nich były przypadkowe, jednak wkrótce państwa zdały sobie sprawę, że przemyślane redukcje w efektywnych stawkach podatkowych mogą przyciągać zagraniczne inwestycje kapitałowe. Zjawisko to dzisiaj znane jest jako „konkurencja podatkowa”.

Część państw europejskich w późnych latach 90. XX w. zwróciła większą uwagę na tę formę aktywności (szczególnie duże państwa o wysokim opodatkowaniu: Niemcy, Włochy i Francja). Zrodziła się obawa, że wolny rynek w zakresie kapitału może transferować inwestycje z gospodarek o wysokim opodatkowaniu do gospodarek o niskim opodatkowaniu i w ten sposób uniemożliwiać państwom podnoszenie podatków (szczególnie z tytułu dochodu inwestycyjnego). Zagrozało to powojennej koncepcji państwa opiekuńczego. Takie podejście wzmacniane było teorią, że konkurencja podatkowa może skutkować w „wyścigu na dno” (*race to the bottom*): państwa konkurujące

o przyciągnięcie kapitału zagranicznego mogą zostać wciągnięte w spiralę konkurencyjnych obniżek podatkowych, w wyniku których dochód inwestycyjny będzie wolny od podatku.

W rezultacie wąska grupa państw europejskich rozpoczęła kampanie przeciwko rajom podatkowym, dążąc zarówno do zmuszenia ich do podwyższenia podatków, jak i osłabienia ich w inny sposób. Odbywało się to na różnych płaszczyznach; w ramach Unii Europejskiej na płaszczyźnie bliskich historycznie i konstytucyjnie więzi, które wiele rajów podatkowych ma z członkami UE (szczególnie Wielka Brytania) i na płaszczyźnie ponadnarodowych organizacji, takich jak OECD i ONZ.

Zatem zagadnienie międzynarodowej konkurencji podatkowej sprowadza się do dwóch zasadniczych aspektów: (1) postrzegania, że niektóre kraje starają się uatrakcyjnić gromadzenie u nich oszczędności w wyniku braku opodatkowania odsetek wypłacanych rezydentom oraz (2) prób przyciągnięcia kapitału zagranicznego przez oferowanie niższych stawek podatkowych lub innych preferencji podatkowych<sup>10</sup>. Pierwszy z wymienionych aspektów wiąże się z inwestycjami portfelowymi dokonywanymi przede wszystkim przez osoby fizyczne – jest on w głównej mierze przedmiotem uchylania się od podatków. Z kolei drugi jest związany z inwestycjami bezpośrednimi korporacji międzynarodowych i zasadniczo stanowi przedmiot unikania opodatkowania. Obydwa te aspekty są jednak ze sobą powiązane i są źródłem degradacji fiskalnej w państwach nakładających wysokie i średniowysokie podatki.

Jak pisze Pitti (2007), obecnie celem konkurencji podatkowej jest nabycie większości wolnych światowych zasobów kapitałowych i aby to zrobić, konieczne jest obniżanie ciężarów nakładanych na przedsiębiorstwa do poziomu, który umożliwia przedsiębiorstwom czerpanie maksymalnego zysku. Aby dobrze prosperować, potrzebne są mobilne zasoby. Najbardziej mobilnym zasobem jest kapitał, a konkurencja podatkowa dopasowuje ciężary własności kapitałowej i dochodu, co w efekcie prowadzi do niższych stawek podatkowych (np. ulgi dla inwestorów). Przyspieszenie międzynarodowych przepływów kapitałowych częściowo jest konsekwencją i przyczyną rozwoju konkurencji podatkowej. Jest oczywiste, że państwa, które z tego korzystają, same odgrywają wiodącą rolę w tym wyścigu. Te, które zostają w tyle, tracą inwestycje kapitałowe i uzyskują jedynie umiarkowany wzrost gospodarczy. Znacząca utrata inwestycji pogłębia problemy związane z bezrobociem z powodu odpływu kapitału.

Z konkurencją podatkową związany jest nie tylko problem faktycznego przepływu inwestycji, ale także problem przerzucania deklarowanych dochodów. Oznacza to, że możliwe jest fizyczne inwestowanie w państwach o wysokich obciążeniach podatkowych, przy jednoczesnym ominięciu wysokich podatków. Przerzucanie dochodów ma znacznie bardziej destabilizujący wpływ na międzynarodowy system podatkowy niż fizyczna mobilność inwestycji. W przeciwieństwie bowiem do przepływu inwestycji, zakres reakcji na przepływ deklarowanych dochodów jest znacznie większy. Regulacje wewnętrznego prawa podatkowego muszą zapobiegać praktykom stosowania cen trans-

ferowych i innym operacjom finansowym o zbliżonym skutku. W przeciwnym razie korporacje międzynarodowe miałyby możliwość przerzucania wszystkich deklarowanych dochodów do krajów nakładających niższe podatki niż kraj ich rezydencji. Samo zjawisko przerzucania dochodów stanowi zazwyczaj przejaw unikania opodatkowania lub uchylania się od podatków, które implikują zmiany prawa podatkowego.

## **Konkurencja podatkowa z punktu widzenia państw rozwiniętych i rozwijających się**

Zjawisko konkurencji podatkowej może być analizowane z perspektywy zarówno państwa rozwiniętego, jak i rozwijającego się oraz państwa tzw. małego. Państwa zaliczone do grupy krajów rozwijających się są potencjalnymi beneficjentami zjawiska międzynarodowej konkurencji podatkowej, stąd też są szczególnie zainteresowane bezpośrednim angażowaniem się w ten proces<sup>11</sup>. Państwa te są w nie najlepszej sytuacji gospodarczej i mają duże potrzeby fiskalne (zapotrzebowanie na dochody podatkowe). Dlatego też perspektywa „łatwego” napływu kapitału oraz związane z tym korzyści stanowią z jednej strony impuls do wprowadzania preferencji podatkowych w krajowym systemie podatkowym, z drugiej zaś stanowią impuls do dalszego ograniczania swobody inwestorów do lokowania kapitału w państwach, które gwarantują ograniczenie ciężarów podatkowych.

Jak zauważa T. Lipowski, potrzeba osiągnięcia dodatkowych dochodów podatkowych w państwach rozwijających się jest znacznie większa, niż w państwach zamożnych. Nie odnosi się to tylko i wyłącznie do pokrycia kosztów związanych z ubezpieczeniem społecznym czy niwelowaniem skutków kryzysu gospodarczego, ale do pozyskania źródeł dochodów służących pokrywaniu podstawowych wydatków publicznych, jak np.: organizacja administracji, edukacja, opieka medyczna. Równie często wynika to z potrzeby redukcji nadmiernych deficytów budżetowych metodami innymi niż podnoszenie stawek podatkowych. Mając to na uwadze, państwa rozwijające się muszą mieć zagwarantowaną możliwość uczestniczenia w międzynarodowej konkurencji podatkowej, a państwa o małych i otwartych gospodarkach, oprócz tego nie powinny nakładać podatków na zagranicznych inwestorów. Kraje o niewielkim rynku wewnętrznym zmuszone są do akceptowania cen światowych. Z kolei otwartość gospodarki powoduje, że inwestorzy zagraniczni mają możliwość wyboru lokalizacji inwestycji. Od lokalizacji inwestycji zależy wysokość dochodów po opodatkowaniu, która to wartość nie powinna być mniejsza niż w innych państwach – importerach kapitału. W rezultacie, w takich państwach podatek powinien być przerzucony z kapitału na pracę lub nieruchomości, ponieważ bezpośrednie opodatkowanie tych czynników jest bardziej efektywne. Państwa o małych i otwartych gospodarkach powinny zatem opodatkowywać jedynie krajowe dochody z tytułu pracy lub kapitału zainwestowanego w państwie rezydencji lub za granicą.



Państwa wysoko rozwinięte, z których większość jest członkami organizacji OECD, są zainteresowane ochroną dochodów (mogących stanowić podstawę opodatkowania) przed konkurencją podatkową ze strony państw rozwijających się. Należy zauważyć, że państwa rozwijające się nie potrzebują wysokich wpływów podatkowych (porównywalnych z państwami rozwiniętymi), ponieważ mają mniejszy sektor publiczny i niższy poziom dobrobytu. Tym samym, generowane w nich wydatki publiczne są relatywnie mniejsze. Jednak dla państw rozwijających się międzynarodowa konkurencja podatkowa jest jedynym lub jednym z niewielu sposobów na przyciągnięcie obcego kapitału, nawet jeśli powoduje to straty finansowe państw rozwiniętych.

Międzynarodowe organizacje finansowe, jak Bank Światowy czy Międzynarodowy Fundusz Walutowy, uznają, że kraje rozwijające się powinny unikać stosowania preferencji podatkowych wobec zagranicznych inwestorów (np. Międzynarodowy Fundusz Walutowy twierdzi, że inicjatywy podatkowe zmierzające do uprzywilejowania zagranicznych inwestorów są w rzeczywistości nieefektywne i powodują jedynie zaburzenia i nierówności w zakresie opodatkowania osób prawnych), a zamiast tego wprowadzić niskie ogólne stawki podatku dochodowego od osób prawnych. Argumentuje się także, iż czynnikiem mającym największy wpływ na przyciągnięcie zagranicznych inwestorów jest klimat gospodarczy danego kraju, który zależy od: stabilności rządu, wykwalifikowanej siły roboczej, dobrej infrastruktury itp. Niepokój państw wysoko rozwiniętych (organizacji i instytucji międzynarodowych reprezentujących ich interesy) wynika nie tylko z charakteru rozumianej w ten sposób konkurencji podatkowej, ale także z jej rozmiarów. Szacuje się, że kraje zaliczane do rajów podatkowych obejmują jedynie 1,2 % światowej populacji i tylko 3 % wskaźnika PKB, jednak gromadzą ok. 26 % majątku i 31 % zysków wypracowanych przez amerykańskie korporacje. Oznacza to, że wpływ wysokości podatków krajowych na promocję rozwoju gospodarczego jest w gruncie rzeczy niepewny. Jak wskazuje Lipowski, podatki odgrywają znacznie poważniejszą rolę jako czynnik decydujący o lokalizacji inwestycji i na przykładzie Irlandii można stwierdzić, iż jest to czynnik decydujący. Irlandia w latach osiemdziesiątych XX w. przeżywała kryzys gospodarczy, a następnie stała się jednym z najszybciej i najlepiej rozwijających się krajów Unii Europejskiej. Wzrost gospodarczy był wynikiem masowych inwestycji zagranicznych lokowanych tam ze względu na korzyści podatkowe.

Problem podatków sprowadza się nie tylko do kwestii międzynarodowej konkurencji między krajami rozwiniętymi a rozwijającymi się, albowiem te ostatnie stosują preferencje podatkowe znacznie częściej z obawy przed utratą kapitału na rzecz innych krajów rozwijających się. Co więcej, konkretne inicjatywy podatkowe same w sobie stanowią impuls dla innych państw, uruchamiając lub dynamizując mechanizm zjawiska (np. działanie rządu Izraela, który zagwarantował firmie Intel w 2000 r. korzyści podatkowe przekraczające wartość 600 mln USD, obawiając się, że inwestycja zostanie relokowana w Irlandii albo Indonezji). Preferencje podatkowe nie są zatem oferowane wyłącznie z powodu szczegółowej analizy kosztów i zysków, ale właśnie z powodu międzyna-

wej konkurencji podatkowej, stwarzającej wrażenie konieczności „bycia atrakcyjnym” dla potencjalnych inwestorów. Zatem konkurencja podatkowa istnieje również między państwami rozwijającymi się. Zasadniczą trudnością jest jednak brak woli, jak również brak możliwości wypracowania międzynarodowego kompromisu ograniczającego tego rodzaju konkurencję, która godzi w interesy wszystkich państw mających preferencyjne systemy podatkowe. Z perspektywy państwa rozwijającego się strata wynikająca z wakacji podatkowych wydaje się być adekwatna do korzyści wynikających z inwestycji. Trzeba jednak pamiętać, że państwo takie konkuruje o określone inwestycje, nie jest to więc konkurencja wymierzona przeciwko wszystkim innym jurysdykcjom podatkowym, ale ogranicza się ona do grona państw o zbliżonym charakterze.

Zakładając, że zarówno państwa rozwijające się, jak i rozwinięte, wykazują stałe zapotrzebowanie na dochody, powstaje zasadniczy problem: w jaki sposób możliwe jest sprawiedliwe rozdzielanie tychże dochodów między te dwie grupy państw? Problem ten należy rozpatrywać m.in. z uwzględnieniem koncepcji równości jurysdykcji podatkowych tych państw i ustalić, które państwo jest uprawnione do pobrania podatku.

Aktualnie, w wyniku ostatniego światowego kryzysu gospodarczego zarówno dla gospodarek państw rozwiniętych, jak i rozwijających się, międzynarodowy wymiar konkurencji podatkowej czasowo się zneutralizował, ponieważ priorytetem rządów poszczególnych państw jest redukcja deficytu i powrót narodowych gospodarek na ścieżkę wzrostu. Ochrona budżetu narodowego i poszukiwanie dodatkowych źródeł dochodów (w tym kosmetyczne podwyższanie stawek podatkowych czy rezygnacja z niektórych przywilejów podatkowych) aktualnie odbywa się nawet kosztem pozycji konkurencyjnej zarówno polityków wobec obywateli w kraju, jak i państwa na arenie międzynarodowej. Zachodzi to również bez względu np. na debaty toczące się od kilku lat na arenie europejskiej, dotyczące m.in. zasadności wprowadzenia wspólnej stawki VAT.

## **Międzynarodowa konkurencja podatkowa jako przyczyna występowania rajów podatkowych**

Analiza zjawiska międzynarodowej konkurencji podatkowej ma wskazać przyczyny powstawania zjawiska szkodliwej konkurencji podatkowej, a tym samym powstawania i funkcjonowania rajów podatkowych (*tax haven*, raj podatkowy = oaza podatkowa). Ponieważ poszczególne systemy podatkowe oddziałują na siebie w płaszczyźnie międzynarodowej, kombinacja zwiększonej mobilności kapitału i konkurencji podatkowej prowadzi do wzrostu przepływu kapitału przez granice jurysdykcji podatkowej.

Raje podatkowe są zjawiskiem międzynarodowym wynikającym z istnienia różnic w wewnętrznym ustawodawstwie podatkowym poszczególnych państw<sup>12</sup>. Międzynarodowy wymiar tego zjawiska wymaga odniesienia się do problemu opodatkowania dochodów ze źródeł zagranicznych oraz, przede wszystkim, do zagadnienia przepływu ka-

piętału między krajami i jego podatkowych konsekwencji. Istnienie rajów podatkowych ma swoje uzasadnienie w zachodzących globalnie procesach, nie jest zaś tylko przejawem suwerenności podatkowej. Zatem konkurencja podatkowa nie może być omawiana bez uwzględnienia znaczących implikacji, jakie z niej wynikają, a które dotyczą kryteriów efektywności, równości oraz demokracji.

Linia podziału między korzystną a szkodliwą konkurencją podatkową oddziela ogólne redukcje podatkowe (dotyczące wszystkich podatników – zarówno krajowych, jak i zagranicznych) od partykularnych redukcji podatkowych (odnoszących się wyłącznie do zagranicznych inwestorów). Dotyczy to także praktyk polegających na przyciąganiu zagranicznego kapitału przez obniżanie podatków potrącanych u źródła. Przede wszystkim jednak szkodliwa konkurencja podatkowa związana jest z tzw. tradycyjnymi rajami podatkowymi, stosującymi niskie albo zerowe stawki podatkowe.

Raj podatkowy to odrębny kraj lub określone części krajów (terytoria), stosujące bardzo niskie podatki dochodowe lub niepobierające tych podatków w ogóle od niektórych bądź wszystkich, rodzajów działalności gospodarczej prowadzonej przez nierezydentów<sup>13</sup>. Cechą charakterystyczną rajów podatkowych, poza łagodnym systemem podatkowym, są też liberalne przepisy dotyczące rejestrowania przedsiębiorstw oraz instytucji finansowych, w tym banków i towarzystw ubezpieczeniowych. Wymagania dotyczące kapitału założycielskiego oraz obowiązki sprawozdawcze i inne, związane z prowadzeniem działalności, są na ogół bardzo małe. W większości rajów podatkowych przestrzega się zasad tajemnicy bankowej i nie ujawnia władzom innych krajów informacji o obrotach i dochodach osiągniętych przez nierezydentów. Dodatkowym czynnikiem przyciągającym środki finansowe do rajów podatkowych oraz zachęcającym do rejestrowania tam działalności gospodarczej jest bardzo dobrze rozwinięta infrastruktura gospodarcza, w tym sieć telekomunikacyjna oraz inne usługi, zapewniające sprawne prowadzenie działalności.

Wiele rajów podatkowych ma charakter ośrodków finansowych (*offshore centre*), gdyż specjalizują się one w świadczeniu usług finansowych. Wobec instytucji finansowych nie stawia się tam praktycznie żadnych wymagań ani co do rodzaju, ani zakresu prowadzonej działalności. Z punktu widzenia klientów tych instytucji oznacza to większe ryzyko od tego, jakie występuje w krajach, gdzie takie wymagania są stosowane. Wielu klientów akceptuje to ryzyko, otrzymując w zamian usługi objęte pełną tajemnicą bankową.

Korzystanie z rajów podatkowych wynika na ogół z dążenia do zmniejszenia obciążeń podatkowych. Działanie to może być legalne i mieć na celu unikanie opodatkowania. Część transakcji realizowanych z podmiotami działającymi w rajach podatkowych nie jest zgodna z prawem krajów, w których podmioty te mają siedzibę lub zamieszkują uczestnicy tych transakcji. Występuje tu zatem uchylanie się od płacenia podatków. Towarzyszy temu nierzadko tzw. pranie pieniędzy, czyli legalizacja funduszy pochodzących z różnych rodzajów działalności przestępczej. Funkcjonowanie rajów podatkowych przyczynia się do uszczuplenia wpływów podatkowych w krajach, z których jest przenoszona działalność gospodarcza i odpływa kapitał.

Efektywna kontrola transakcji i przeciwdziałanie wykorzystywaniu rajów podatkowych wymaga koordynacji międzynarodowych działań legislacyjnych. W poszczególnych państwach występuje duże zróżnicowanie „antyrajowych” rozwiązań legislacyjnych – nie tworzą one spójnego systemu. W szczególności istnieje rozbieżność w definicji kraju stosującego szkodliwą konkurencję podatkową, a także trudność wdrożenia w praktyce przyjętych regulacji, co może sprzyjać w efekcie ich unikaniu przez podatników. Stosunkowo niewielka skuteczność instrumentów prawnych, które poszczególne państwa wprowadzały samodzielnie w celu minimalizacji strat w dochodach publicznych, stała się przyczyną rozpoczęcia aktywnej współpracy międzynarodowej, zmierzającej do zharmonizowania ich działań w tym zakresie.

## **Regulacje prawne zapobiegające szkodliwej konkurencji podatkowej**

W celu wyeliminowania korzyści podatkowych rezydentów, którzy unikają opodatkowania, wykorzystując preferencje podatkowe w innych krajach stosuje się różne regulacje prawne<sup>14</sup>. Większość z nich dotyczy unikania opodatkowania przez podatników i można je podzielić na trzy zasadnicze grupy:

- 1) krajowe środki prawne – rozwiązania prawne zawarte w ustawodawstwie podatkowym poszczególnych państw w postaci klauzul generalnych zapobiegających unikaniu opodatkowania (jako obejście prawa podatkowego traktowana jest sytuacja, gdy brak jest ekonomicznego uzasadnienia dla założenia zagranicznej osoby prawnej lub gdy jedyną funkcją takiego zagranicznego podmiotu jest ucieczka przed podatkami) oraz szczególnych regulacji prawnych (dotyczących zagranicznych spółek kontrolowanych CFC);
- 2) bilateralne środki prawne – zapobiegające unikaniu opodatkowania (zawarte w międzynarodowych umowach dwustronnych o unikaniu podwójnego opodatkowania);
- 3) multilateralne środki prawne – zalicza się do nich Code of Conduct on business taxation w Unii Europejskiej oraz działania OECD, które dotyczą bezpośrednio krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, w tym raje podatkowe. Działania OECD nakierowane są przede wszystkim na relacje między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się.

## **Działania OECD wobec tzw. szkodliwej konkurencji podatkowej**

Pierwszym działaniem w kierunku stworzenia wspólnej płaszczyzny współpracy państw członkowskich było opublikowanie przez OECD Raportu „Szkodliwa konkurencja podatkowa: Powstające zjawisko globalne” (Harmful tax Competition: An Emerging

Global Issue), który został zatwierdzony przez Radę OECD 9 kwietnia 1998 r. (od głosu wstrzymała się Szwajcaria i Luksemburg)<sup>15</sup>. Głównym celem Raportu było zainicjowanie prac nad przeciwdziałaniem szkodliwej konkurencji podatkowej. W dokumencie wskazano, że funkcjonowanie rajów podatkowych sprzyja istnieniu nierównomierności w obciążeniach podatkowych, sztucznym przepływom kapitału oraz powoduje wzrost kosztów ponoszonych przez pozostałe państwa na ochronę swoich interesów fiskalnych. Ponadto wskazano, że szkodliwa konkurencja podatkowa, będąca jednym z efektów procesu globalizacji, może prowadzić do zniekształceń w handlu i inwestycjach, a rozprzestrzenianie się tego zjawiska może powodować nie tylko erozję bazy podatkowej innych krajów, ale także w efekcie utrudniać realizację przez te państwa własnych celów gospodarczych i społecznych (redystrybucji).

Wraz z opublikowaniem Raportu z 1998 r. OECD wydało Rekomendacje oraz Wytyczne, w ramach których nałożono zobowiązanie na państwa członkowskie OECD do identyfikacji oraz wyeliminowania we własnych systemach prawnych takich regulacji, które na podstawie kryteriów zawartych w treści Raportu można zakwalifikować jako podatkowo szkodliwe. Jednocześnie zdefiniowano kryteria oceny systemu pod kątem stosowania szkodliwej konkurencji podatkowej (czy preferencyjne systemy podatkowe są szkodliwe), a także wytyczne do sposobu postępowania w przypadku stwierdzenia szkodliwych praktyk. W Raporcie wskazano czynniki, których ocena warunkuje uznanie danego systemu podatkowego za potencjalnie szkodliwy<sup>16</sup>. Należą do nich:

- 1) niski poziom opodatkowania lub jego brak w stosunku do określonych rodzajów dochodów,
- 2) wyodrębnienie z systemu gospodarki wewnętrznej preferencyjnego systemu podatkowego,
- 3) brak przejrzystych zasad systemu podatkowego,
- 4) brak efektywnej wymiany informacji z administracjami innych państw o podatnikach podlegających preferencyjnemu systemowi podatkowemu.

Ponadto, powołano Forum ds. Szkodliwej Konkurencji Podatkowej, które miało się zająć identyfikacją potencjalnie szkodliwych praktyk podatkowych w ramach państw członkowskich, identyfikacją rajów podatkowych wśród państw nienależących do OECD oraz nawiązaniem współpracy z państwami spoza OECD, które byłyby zainteresowane wspólną koordynacją działań w tym zakresie.

Kontynuując prace w zakresie szkodliwej konkurencji podatkowej, OECD w dniu 26 czerwca 2000 r. wydała kolejny Raport „Postęp w identyfikacji i eliminacji szkodliwej konkurencji podatkowej” (Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices). Dokument zawiera wykaz zarówno państw członkowskich OECD, jak i spoza organizacji, stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Ponadto, zaproponowano w nim współpracę, która miałaby ograniczyć zjawiska uchylania się od opodatkowania oraz prania pieniędzy<sup>17</sup>. W Raporcie wskazano, że współpraca międzynarodowa jest konieczna po to, by podatki nie były dominującym czynnikiem branym pod uwagę przy

lokalizowaniu inwestycji. W przeciwnym razie zarówno kraje OECD, jak i inne, również rozwijające się, będą ponosić straty w dochodach budżetowych z powodu szkodliwej konkurencji.

Szczególny nacisk w obu raportach położono na współpracę ograniczającą rolę rajów podatkowych. Z tego względu autorzy Raportu z 2000 r. zaapelowali do władz tych państw czy obszarów, aby uczestniczyły w wymianie informacji w sprawie dochodów pozyskiwanych przez rezydentów pochodzących z innych krajów. Konsekwencją braku takiej współpracy będzie potraktowanie ich jako nieprzyjaznych i ewentualne zastosowanie wobec nich restrykcji. Państwa członkowskie zostały zobowiązane do końca 2003 r. do likwidacji istniejących szkodliwych regulacji podatkowych oraz do niewprowadzania nowych kryteriów, uznanych za szkodliwe<sup>18</sup>. Zidentyfikowano 47 potencjalnie szkodliwych reżimów podatkowych wśród państw członkowskich OECD oraz 35 państw spoza OECD o ustawodawstwie spełniającym kryteria rajów podatkowych. Państwa te zostały zaproszone do podjęcia dialogu z OECD oraz złożenia deklaracji, że do końca 2005 r. zmienią swoje regulacje podatkowe w stopniu pozwalającym na uznanie ich za niestosujące szkodliwej konkurencji podatkowej.

Przy opracowywaniu listy państw, których systemy podatkowe zostały uznane za szkodliwe, w ramach OECD, brano pod uwagę także ich potencjalne skutki. Ostatecznie na liście umieszczono także państwa posiadające regulacje, których szkodliwość mogła występować tylko w ściśle określonych sytuacjach. W Raporcie wskazano, że celem listy nie było podjęcie zorganizowanych działań w kierunku uniemożliwienia podatnikom korzystania z przywilejów oferowanych przez raje podatkowe, ale zasygnalizowanie, iż państwa te znajdują się w obszarze zainteresowań OECD jako stosujące szkodliwą konkurencję podatkową, co może w przyszłości wiązać się z podjęciem działań zarówno przeciwko nim, jak i podmiotom prowadzącym tam działalność. Potwierdzeniem tego była opracowana procedura, na podstawie której dane państwo mogło zostać usunięte z Listy Niewspółpracujących Rajów Podatkowych (List of Uncooperative Tax Havens). W stosunku do państw, które nie podejmą współpracy zgodnie z przedstawioną procedurą, wskazano na możliwość podjęcia w przyszłości wspólnych działań państw członkowskich OECD w celu uniemożliwienia stosowania przez te państwa szkodliwej konkurencji podatkowej. Podstawą do zastosowania określonych rozwiązań prawnych byłoby umieszczenie takiego kraju na Liście Niewspółpracujących Rajów Podatkowych.

Reakcja państw umieszczonych na Liście spowodowała, że OECD podjęło dalsze prace nad weryfikacją przyjętych wstępnie założeń odnośnie identyfikacji ustawodawstwa, które spełnia warunki uznania państwa za stosujące szkodliwą konkurencję podatkową. OECD uznała podnoszone argumenty o braku możliwości wpływania na poziom opodatkowania w państwach trzecich i zmodyfikowała warunki uznania danego kraju za raj podatkowy. W ramach prowadzonych prac przyjęto zasadę, że za państwo stosujące szkodliwą konkurencję podatkową uznane zostanie tylko takie, którego ustawodawstwo

charakteryzuje się brakiem jasnych reguł opodatkowania oraz brakiem efektywnego systemu wymiany informacji o podatnikach z innymi zainteresowanymi podmiotami. Lista Niewspółpracujących Rajów Podatkowych została opublikowana 18 kwietnia 2002 r.

Kolejny dokument – Raport o Postępie (2004 OECD Progress Report) został opublikowany w 2004 r. i stanowił podsumowanie prac Forum ds. Szkodliwej Konkurencji Podatkowej. Raport prezentował dotychczasowe prace i dokonania w obszarze eliminowania szkodliwej konkurencji podatkowej nie tylko wśród państw członkowskich OECD. W Raporcie wskazano, że od 2000 r. w ramach OECD uchylono 18 regulacji uznawanych za szkodliwe, 14 z nich zmieniono, a 13 w wyniku dalszych analiz uznano za niespełniające przesłanek szkodliwości. Ponadto podkreślono, że stosowanie przez państwa należące do OECD działań „antyrajowych” wobec państw z Listy Niewspółpracujących Rajów Podatkowych może nastąpić dopiero po ich zastosowaniu wobec tych państw członkowskich, które nie zmieniły swoich szkodliwych regulacji.

W maju 2006 r. ukazał się raport OECD pokazujący stan realizacji wskazanych wyżej postulatów, dotyczących współpracy podatkowej i wymiany informacji<sup>19</sup>. Uwzględniono w nim łącznie 82 kraje (w tym kraje członkowskie OECD) i stwierdzono, że współpraca ta stale się poprawia. Większość z krajów wprowadziła w ostatnich latach dodatkowe mechanizmy w celu zwalczania zjawiska uchylania się od podatków oraz szerzej włączyła się w proces wymiany informacji do celów podatkowych. Sukcesywnie przybywa również podpisanych porozumień o wymianie informacji z państwami uznawanymi za raje podatkowe. W Raporcie podkreślono też, że część krajów w dalszym ciągu nie chce współpracować w wystarczającym zakresie, blokując dostęp do informacji o zawartych transakcjach oraz rachunkach bankowych, co utrudnia nie tylko walkę ze zjawiskiem uchylania się od podatków, ale także z przestępczością.

## Konkurencja podatkowa w Unii Europejskiej

Polityka dotycząca konkurencji podatkowej w Unii Europejskiej ma wyraźnie strukturalny charakter<sup>20</sup>. Głównym strażnikiem realizacji tej polityki jest Komisja Europejska. Jej celem jest zagwarantowanie systemu gospodarczego zapewniającego uczciwą konkurencję między równouprawnionymi uczestnikami rynku. Oznacza to potrzebę uporządkowania rynku wewnętrznego UE, udoskonalenia prawnych warunków ramowych w odniesieniu do konkurencji w Europie, udzielenia pomocy drobnym i średnim przedsiębiorstwom oraz poszerzenia ich dostępu do rynków światowych.

Komisja Europejska, uwzględniając zasadę subsydiarności, jak również interesy poszczególnych państw, w 1997 r. przygotowała pakiet rozwiązań mających zapobiegać szkodliwej konkurencji podatkowej: środki eliminujące trudności w zakresie opodatkowania kapitału, zasady postępowania dotyczące opodatkowania działalności gospodarczej (Code of Conduct on business taxation), środki eliminujące podatki potrącane

u źródła (*withholding tax*) od odsetek i należności licencyjnych wypłacanych w transakcjach międzynarodowych oraz środki eliminujące trudności w zakresie podatków pośrednich.

Konkurencja podatkowa jest obecna w Unii Europejskiej i jej ocena zależy przede wszystkim od tego, między jakimi państwami lub terytoriami zachodzi. W Unii Europejskiej można wyróżnić następujące płaszczyzny konkurencji podatkowej:

- konkurencja podatkowa między państwami rozwiniętymi gospodarczo, np. państwami członkowskimi Unii Europejskiej – jej najważniejszym celem jest zakłócenie efektywności systemu fiskalnego u konkurenta;
- konkurencja podatkowa między państwami rozwiniętymi gospodarczo (państwami członkowskimi OECD) a państwami rozwijającymi się;
- konkurencja podatkowa między państwami rozwijającymi się, które wprowadzają preferencje podatkowe m.in. z powodu braku kapitału krajowego, niedogodne położenie gospodarcze czy brak zasobów naturalnych;
- raje podatkowe, które stosują konkurencję podatkową w najszerszym zakresie, gdy możliwości i zakres zaangażowania się w międzynarodową konkurencję podatkową zależą również od wielkości danego kraju i jego zapotrzebowania na wpływy podatkowe.

Zjawisko szkodliwej konkurencji podatkowej w Unii Europejskiej nadal pozostaje dalece kontrowersyjne, ponieważ zakres swobody w stanowieniu prawa podatkowego, a co za tym idzie – wysokości podatku, w opinii rządów niektórych państw, jest zbyt duży i przez to szkodliwy, natomiast w ocenie innych rządów odpowiedni i właściwie stymulujący zalety gospodarki rynkowej. Warto zwrócić uwagę, że, mówiąc o systemie podatkowym Unii Europejskiej, należy mieć na myśli 27 systemów podatkowych państw członkowskich. I o ile w przypadku podatków pośrednich istnieją podstawy traktatowe dające mandat i możliwości realizacji wspólnych celów podatkowych, to w obszarze podatków bezpośrednich nadal pozostaje dużo do zrobienia, a wszelkie inicjatywy podejmowane na forum europejskim w tym obszarze poprzedzone są szeroką dyskusją polityczną, często kończącą się brakiem wypracowania jednolitych konkluzji.

Ponadto, zwolennicy ograniczania konkurencji podatkowej wewnątrz Unii wskazują na istnienie na kontynencie europejskim tzw. rajów podatkowych, które w liczbie 41 (między innymi: Cypr, Madera, Andora czy Monako) stwarzają możliwość unikania opodatkowania dla podatników, decydujących się przenieść działalność gospodarczą i kapitał na ich teren. Sama Komisja Europejska w istnieniu rajów podatkowych dostrzega element zagrażający uczciwej konkurencji, powodujący niczym niekrepowaną ucieczkę kapitału, przynoszącą korzyści tym rajom.

Jak zauważa Kiegebeld, niezależnie od braku dowodów na jakąkolwiek rozległą erozję dochodów podatkowych w UE, istnieje realne niebezpieczeństwo konkurencji podatkowej skierowanej na mobilną aktywność gospodarczą skutkującą znaczną erozją podatku nałożonego w określonych sektorach (np. działalność grup finansowych), a nawet zaniku opodatkowania<sup>21</sup>. To może zmuszać państwa członkowskie do kontynuowa-



nia niepożądanego procesu zmiany obciążeń podatkowych z kapitału na pracę i w ten sposób umacniać dalszy brak równowagi w systemie podatkowym – co utrudni prowadzenie polityki redystrybucyjnej sprzyjającej dochodowi wytworzonemu przez zasoby pracy. Taki kierunek będzie wywoływał również odwrotny efekt względem pozycji konkurencyjnej i zatrudnieniu w UE. Konkurencja podatkowa będzie także prowadziła do zniekształcenia wspólnego rynku, jako efekt raczej fiskalnych niż ekonomicznych motywów determinujących decyzje gospodarcze. Niemniej jednak Kieckebeld wskazuje, że konkurencja podatkowa jest sama w sobie dobra w zakresie, w jakim zwiększa efektywność wydatków rządowych oraz że powinna, mimo wszystko, być ograniczana w UE zanim spowoduje rozległą erozję podatku nałożonego na dochód kapitałowy.

## Ocena zjawiska międzynarodowej konkurencji podatkowej

Wyznaczenie optymalnego poziomu opodatkowania jest trudne, ponieważ musiałby uwzględniać jednocześnie wiele czynników oraz trudnych do pogodzenia interesów różnych grup społecznych<sup>22</sup>. Z tego powodu, gdy dokonuje się oceny zjawiska konkurencji podatkowej, zasadna jest identyfikacja skutków, jakie nastąpią w finansowaniu przez państwo jego działalności interwencyjnej i redystrybucyjnej.

Istotne korzyści z konkurencji podatkowej wynikają m.in. z tego, że w rezultacie jej występowania rządzący są pod presją utrzymywania stawek podatkowych na rozsądnym poziomie, który nie zmusza przedsiębiorców i pracowników do przenoszenia swej aktywności do krajów o niższych podatkach. Konkurencja podatkowa skłania zatem rządzących do większej odpowiedzialności i nie tylko powstrzymuje krajowe przedsiębiorstwa przed przenoszeniem działalności do krajów o niższych podatkach, ale także przyciąga do siebie inwestorów z zagranicy. Ponadto powoduje zmniejszenie ciężarów podatkowych, przez co zmusza jurysdykcje podatkowe do miarkowania wysokości nakładanych podatków, co przekłada się na poziom cen – w ten sposób wpływa dodatnio na rozwój gospodarczy. Konkurencja podatkowa w skali międzynarodowej powoduje presję na ograniczanie wydatków budżetowych, a w efekcie na zmniejszanie roli interwencyjnej i redystrybucyjnej państwa.

Pozytywny aspekt konkurencji podatkowej przejawia się w możliwości rozdziału dochodów między państwami oraz w tym, że stanowi ona wynik procesów demokratycznych – jest zatem przejawem wolności podatników, którzy przez możliwość decyzji mają wpływ nie tylko na własną sytuację podatkową, ale także na klimat podatkowy we własnym kraju<sup>23</sup>. Przejawem konkurencji jest także możliwość przemieszczania się (migracji) podatników, który to proces inicjuje wzrost gospodarczy i umacnia wolności jednostki.

Jednym z efektów tej konkurencji jest także generowanie większych dywidend i ich przepływ między jurysdykcjami. Wynika to ze zwiększonej koncentracji kapitału, powodującej z kolei wzrost produktywności i stymulującej rozwój technologiczny. Niższe

stawki podatkowe dzięki konkurencji podatkowej umożliwiają lepszą alokację zasobów, tj. swobodny przepływ inwestycji i oszczędności. Można także stwierdzić, iż międzynarodowa konkurencja podatkowa jest skutkiem liberalizacji gospodarki i deregulacji wolnych rynków. Dodatkowo redukcja opodatkowania powoduje wzrost oszczędności, a w rezultacie przyczynia się do podnoszenia standardu życia podatnika.

Jednocześnie należy zauważyć, że konkurencja podatkowa, która z redystrybucją nie ma nic wspólnego, ułatwia podatnikom ucieczkę przed opodatkowaniem z państw ich rezydencji, co jest równoznaczne ze zmniejszeniem wpływów podatkowych. Mniejsze wpływy podatkowe oznaczają z kolei konieczność redukcji wydatków publicznych i tym samym redukcję sektora publicznego. Podatnicy nie mogą oczekiwać świadczeń na dotychczasowym poziomie, co jest szczególnie dotkliwe w przypadku ubezpieczenia socjalnego.

Nieuchronność spadku wpływów budżetowych na skutek konkurencji podatkowej zmusza kraje do podejmowania daleko posuniętych reform, co jest przedsięwzięciem kosztownym i obciążonym potężnym ryzykiem społecznym. Ciężar podatkowy zostaje zazwyczaj przerzucony na konsumpcję lub płace, powodując w ten sposób wzrost kosztów zatrudnienia, co zwiększa poziom bezrobocia.

Mając to na uwadze, zasadne jest rozważenie dwóch głównych ekonomicznych argumentów przeciwko konkurencji podatkowej<sup>24</sup>. Pierwszy to pogląd, że konkurencja podatkowa powoduje niewydolność w sektorze prywatnym, ponieważ kieruje zasoby z państw o wysokich podatkach do państw o niskich podatkach. Zgodnie z tym, każdy spowodowany opodatkowaniem ruch kapitału inwestycyjnego lub wykwalifikowanej siły roboczej między państwami jest ekonomicznie szkodliwy.

Drugim argumentem jest to, że konkurencja podatkowa powoduje niewydolność w sektorze publicznym – wyjście na dno w poziomie opodatkowania. Jeśli konkurencja podatkowa będzie kontynuowana, rządy nie będą miały wystarczającej ilości pieniędzy do sfinansowania podstawowych usług publicznych. Oznacza to, że konkurencja podatkowa ograniczy zdolność państwa do redystrybucji dochodu.

Konkurencja podatkowa występuje jednocześnie jako kontrola zdolności państw do podnoszenia podatków<sup>25</sup>. Państwa, mając ograniczone środki, rozsądniej je wydatkują oraz dostają impuls do wprowadzenia nieodzownych reform podatkowych. Jurysdykcje o niskim opodatkowaniu wymuszają bardziej efektywny globalny rynek kapitałowy. Wydatki publiczne oraz inwestycje kapitałowe są więc bardziej efektywne, co wpływa nie tylko na tych, którzy korzystają bezpośrednio z jurysdykcji o niskich podatkach.

Inicjatywy działań na rzecz ograniczania konkurencji podatkowej znajdowały dotychczas poparcie ze strony tych krajów Unii Europejskiej, które mają relatywnie wysokie obciążenia podatkowe<sup>26</sup>. W obrębie samej Unii działaniem skierowanym przeciwko konkurencji podatkowej była dotychczas harmonizacja podatków, którą należy jednak postrzegać w ujęciu znacznie szerszym. Jest ona przede wszystkim kluczowym elementem procesu tworzenia i funkcjonowania jednolitego rynku towarów i usług, a więc całego procesu integracji gospodarczej w ramach Unii.

Jeśli chodzi o państwa członkowskie Unii, to niewątpliwie zaletą konkurencji podatkowej jest redukcja ciężarów podatkowych oraz wzmocnienie dyscypliny budżetowej w zakresie zwiększania wydatków publicznych<sup>27</sup>. Ma ona również wpływ na funkcjonowanie wolnego rynku i przepływ inwestycji między państwami członkowskimi. W wyniku inwestowania w innych państwach członkowskich Unii następuje unikanie wyższego opodatkowania, co z kolei przekłada się niestety na obniżenie dochodów budżetowych w kraju rodzimym inwestora. Ponadto, wpływa na harmonizację podatków bezpośrednich – konkurencja podatkowa w Unii Europejskiej przejawia się przede wszystkim w zakresie podatków dochodowych od osób prawnych.

Jak z tego wynika, korzyści w postaci napływu obcego kapitału do państw o niższych stawkach podatkowych – będące rezultatem konkurencji podatkowej – utrudniają harmonizację podatków w Unii. W tej sytuacji Komisja Europejska staje przed bardzo trudnym zadaniem pogodzenia interesów wielu stron. Ma temu służyć przyjęcie rozwiązania ograniczającego (wyłącznie) „szkodliwą konkurencję” podatkową oraz stosującego harmonizację podatków w państwach UE. Warunkiem powodzenia jest ukształtowanie wspólnych elementów systemu podatkowego, które zwiększą atrakcyjność inwestowania w Unii jako całości, a nie tylko w nielicznych jej państwach członkowskich.

Działania Komisji Europejskiej zmierzają do kształtowania zasad w stosunkach między państwami członkowskimi. Natomiast jeśli chodzi o eliminowanie preferencji podatkowych, to polityka Unii ogranicza się do tych, których szkodliwość, z punktu widzenia UE jako całości, jest znaczna, a których dalsze stosowanie będzie pogłębiać wewnętrzne różnice.

Państwa członkowskie UE, w znacznej części będące członkami OECD, mają ambitny program reform, który jest porównywalny z Inicjatywą OECD<sup>28</sup>. UE wprowadza usunięcie preferencyjnego opodatkowania niektórych transakcji i osiągnęła polityczne porozumienie w sprawie usunięcia szkodliwej konkurencji podatkowej nie tylko w usługach przedsiębiorców, ale także w produkcji przemysłowej. Dyrektywa Odsetkowa zobowiązuje do wymiany informacji między państwami członkowskimi UE o odsetkach z oszczędności uzyskanych przez rezydentów z innych państw członkowskich, ale również umożliwia włączenie innych państw do tej wymiany, w tym ośrodków uznawanych za raje podatkowe. Ta zbieżność poglądów między UE i OECD oznacza, że nawet gdy państwa członkowskie OECD nie osiągną postępów w ramach swoich narzędzi, UE będzie kontynuować działania w celu osiągnięcia podobnych wyników dzięki m.in. Dyrektywie Odsetkowej.

Według Teathera opór wobec konkurencji podatkowej jest nieprzemysłany i wynika z braku zrozumienia rajów podatkowych (które nie władają inwestycjami lecz jedynie kierują je tam, gdzie mogą być najlepiej wykorzystane)<sup>29</sup>. Obecne próby ograniczenia konkurencji podatkowej przez państwa europejskie (UE i OECD) przyniosą według niego szkodę gospodarce światowej i zaszkodzą obywatelom tych państw.

Mając na uwadze powyższe rozważania, w ślad za Lipowskim należy uznać, że całkowite uniknięcie międzynarodowej konkurencji podatkowej, a więc zrealizowanie postulatu absolutnej neutralności podatkowej, nie jest możliwe, gdyż wymaga ono harmonizacji ustawodawstwa podatkowego wszystkich państw, co jest oczywistą utopią<sup>30</sup>. Możliwe jest jedynie łagodzenie tego zjawiska oraz eliminowanie jego najbardziej niepożądanych form. Konkurencja podatkowa może być częściowo usprawiedliwiona zapotrzebowaniem niektórych biedniejszych państw na dochody, jak również brakiem mechanizmów pozwalających na realizowanie funkcji redystrybucyjnej w skali międzynarodowej. Wydaje się jednak, że precyzyjne rozróżnienie szkodliwej i pozytywnej konkurencji podatkowej za pomocą redukcji opodatkowania, nie jest możliwe. Jednoznaczne zakwalifikowanie określonych strategii podatkowych jako szkodliwych wymagałoby wcześniejszego sprecyzowania zasad etycznych, obowiązujących w stosunkach między jurysdykcjami podatkowymi, co jest niewykonalne.

Międzynarodowa konkurencja podatkowa tworzy zatem określony klimat podatkowy w danej jurysdykcji, kształtując tym samym jej system podatkowy. Zjawisko to ma wymiar nie tylko dynamiczny, jako proces zachodzący globalnie, ale także wymiar statyczny, ponieważ stanowi źródło powstawania i funkcjonowania rajów podatkowych. Stąd należy uznać, że preferencyjny system podatkowy ma pierwotny charakter w stosunku do czynności zmierzających do minimalizacji opodatkowania. W takim układzie międzynarodowe unikanie opodatkowania, jak również międzynarodowe uchylanie się od podatków jawią się jako element wtórny, którego źródłem pozostaje konkretna regulacja prawna obowiązująca w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Po roku 2008 konkurencja podatkowa nie jest już tak silna, jak przed światowym kryzysem finansowym, ale z pewnością nadal występuje. Część krajów stoi przed poważnymi dylematami, jak zwalczać deficyty budżetowe, podnosząc podatki i nie wywołując jednocześnie efektu odpływu kapitału oraz działalności gospodarczej za granicę. Również Komisja Europejska u progu kryzysu zastanawiała się nad wprowadzeniem jednolitej stawki podatku VAT dla wszystkich członków Unii Europejskiej<sup>31</sup>. Prace na forum UE nie przyniosły jednak efektu. Natomiast w obecnej sytuacji jest mało prawdopodobne, aby jakiegokolwiek państwo dobrowolnie zdecydowało się na rezygnację z tego instrumentu fiskalnego. Zmiany stawki VAT są bowiem najszybszą i najpewniejszą metodą zwiększenia dochodów budżetowych, gdy większość państw gorączkowo poszukuje sposobów na podreperowanie budżetu i zmniejszenie nadmiernego, nierzadko dwucyfrowego, deficytu finansów publicznych.

## Zakończenie

Międzynarodowej konkurencji podatkowej nie można ocenić jednoznacznie, co zostało już potwierdzone argumentami przemawiającymi zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść omawianego zjawiska. Konkurencja podatkowa zawsze ma zarówno pozytywne,

jak i negatywne skutki. Mechanizmy rządzące omawianym zjawiskiem nie wynikają jednak ze złej woli jurysdykcji podatkowych, będących importerami kapitału. Zasadniczym powodem napędzającym konkurencję podatkową jest szybko rosnąca swoboda prowadzenia działalności gospodarczej, związana z przeobrażaniem się gospodarki światowej, w tym także z postępem w sferze telekomunikacyjnej i informatycznej. W efekcie podatnicy korzystają w coraz większym stopniu z wolności przepływu kapitału, przez co różnice między systemami podatkowymi zyskują na znaczeniu. Oznacza to też, że międzynarodowa konkurencja podatkowa jest po części mechanizmem niezależnym od prowadzonej polityki podatkowej, mając w tym znaczeniu, charakter dyferencjacji podatkowej.

Jak każda forma konkurencji, również konkurencja podatkowa wpływa na racjonalność podejmowanych decyzji i efektywniejsze funkcjonowanie gospodarek. Stąd nie można jednoznacznie przyjąć, że konkurencję podatkową należy zawsze ograniczać, ponieważ wątpliwym jest, czy można faktycznie stworzyć na poziomie międzynarodowym sztywne mechanizmy jej kontroli oraz, czy byłoby to w interesie zarówno poszczególnych państw, jak i gospodarki światowej. Konkurencja podatkowa powinna być zjawiskiem zidentyfikowanym, dyskutowanym oraz branym pod uwagę przy podejmowaniu decyzji zarówno na poziomie rządów państw, jak i na poziomie jednostki – podatnika.

Z drugiej strony, zarówno państwo, jak i podatnik powinni mieć świadomość występowania szkodliwych form tej konkurencji i jego negatywnych efektów. W tym przypadku wskazane jest, aby państwo i organizacje międzynarodowe tworzyły mechanizmy identyfikacji negatywnych skutków tej formy konkurencji oraz mechanizmy jej zapobiegania i kontroli, czyli pewnych form jej ograniczania.

---

## Przypisy

<sup>1</sup> Ch. Edwards, D.J. Mitchell, *Global Tax Revolution, The rise of tax competition and the battle to defend it*, CATO Institute, Washington D.C., 2008, s. 133.

<sup>2</sup> L. Oręziak, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*, Wyższa Szkoła Handlu i Prawa im. Ryszarda Łazarskiego w Warszawie, Warszawa 2007, s. 86.

<sup>3</sup> T. Lipowski, *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2004, s. 98.

<sup>4</sup> L. Oręziak *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków...*, op.cit., s. 2.

<sup>5</sup> Z. Pitti, *Europe in the International Tax Competition and Tax Competition within the European Union*, IOTA Tax Tribune, Issue 24, 2007, s. 3.

<sup>6</sup> T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, op.cit., s. 2

<sup>7</sup> Ch. Edwards, D.J. Mitchell, *Global Tax Revolution...*, op.cit., s. 1.

<sup>8</sup> L. Oręziak *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków...*, op.cit., s. 2.

- <sup>9</sup> R. Teather, *The Benefits of Tax Competition*, The Institute of Economic Affairs, 2005, s. 23.
- <sup>10</sup> T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, op.cit., s. 2.
- <sup>11</sup> Ibidem, s. 2.
- <sup>12</sup> Ibidem, s. 2.
- <sup>13</sup> L. Oręziak, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków...*, op.cit., s. 2.
- <sup>14</sup> *Podatki w Unii Europejskiej. Harmonizacja czy konkurencja podatkowa?*, red. S.I. Bukowski, M.K. Py-  
peć, Wydawnictwo Politechnika Radomska 2007, s. 306.
- <sup>15</sup> R. Krasnodębski, *Raje podatkowe w XXI wieku*, „Prawo i Podatki”, styczeń 2006, s. 30.
- <sup>16</sup> OECD, *Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue*, www.oecd.org, s. 27.
- <sup>17</sup> L. Oręziak, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków...*, op.cit., s. 2.
- <sup>18</sup> R. Krasnodębski, *Raje podatkowe...*, op.cit., s. 14.
- <sup>19</sup> L. Oręziak, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków...*, op.cit., s. 2.
- <sup>20</sup> *Podatki w Unii Europejskiej. Harmonizacja...*, op. cit., s. 13.
- <sup>21</sup> B.J. Kiegebeld, *Harmful Tax Competition in the European Union, Code od Conduct, countermeasures and EU law*, Foundation for European Fiscal Studies, Wolters Kluwer 2004, s. 19.
- <sup>22</sup> L. Oręziak, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków...*, op.cit., s. 2.
- <sup>23</sup> T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, op.cit., s. 2.
- <sup>24</sup> Ch. Edwards, D.J. Mitchell, *Global Tax Revolution...*, op.cit., s. 1.
- <sup>25</sup> R. Teather, *The Benefits of Tax Competition...*, op.cit., s. 6.
- <sup>26</sup> L. Oręziak, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków...*, op.cit., s. 2.
- <sup>27</sup> *Podatki w Unii Europejskiej. Harmonizacja...*, op.cit., s. 13.
- <sup>28</sup> R. Biswas, *International Tax Competition. Globalisation and Fiscal Sovereignty*, Commonwealth Sec-  
retariat, 2002, s. 8.
- <sup>29</sup> R. Teather, *The Benefits of Tax Competition...*, op.cit., s. 6.
- <sup>30</sup> T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, op.cit., s. 2.
- <sup>31</sup> R. Namysłowski, „Rzeczpospolita” *Rynki i firmy*, 28 lipca 2010 r., s. B3.

## Bibliografia

- Biswas R., *International Tax Competition. Globalisation and Fiscal Sovereignty*, Commonwealth Secretariat, 2002
- Edwards Ch., Mitchell D.J., *Global Tax Revolution, The rise of tax competition and the battle to defend it*, CATO Institute, Washington, D.C, 2008
- Kiegebeld B.J., *Harmful Tax Competition in the European Union, Code od Conduct, countermeasures and EU law*, Foundation for European Fiscal Studies, Wolters Kluwer 2004
- Krasnodębski R., *Raje podatkowe w XXI wieku*, „Prawo i Podatki”, styczeń 2006
- Lipowski T., *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2004
- Namysłowski R., „Rzeczpospolita” *Rynki i firmy*, 28 lipca 2010 r.
- OECD, *Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue*, www.oecd.org
- Oręziak L., *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*, Wyższa Szkoła Handlu i Prawa im. Ryszarda Łazarskiego w Warszawie, Warszawa 2007

Podatki w Unii Europejskiej. Harmonizacja czy konkurencja podatkowa? red. S.I. Bukowski, M.K. Pypeć, Wydawnictwo Politechnika Radomska 2007

Z. Pitti, Europe in the International Tax Competition and Tax Competition within the European Union, IOTA Tax Tribune, Issue 24, 2007

Teather R., The Benefits of Tax Competition, The Institute of Economic Affairs, 2005

## **International tax competition – whether it should be only reduced?**

### **Summary**

The analysis on the available literature and discussion carried out in media indicate that unambiguous assessment whether the international tax competition is a positive or negative phenomenon or whether it should be reduced or encouraged is rather difficult. Certainly, we may find the arguments claiming international tax competition as a natural phenomenon in free economy and justified from the economic point of view. Similarly, we may point out the arguments indicating justification of reduction or stimulation of its effects, particularly concerning the harmful tax competition.

Thorough assessment of the phenomenon is not possible without a deepened analysis on the reasons of the international tax competition phenomenon, including harmful competition (tax havens), as well as their effects and advantages to the economies of particular countries and the world economy.

Effective controlling of transactions and preventing taking advantage of tax havens by taxpayers requires coordination of legislative actions at the international level. Relatively low effectiveness of legal instruments, which were introduced by particular countries in order to minimise the losses in public finances caused by the use of tax havens, initiated active cooperation at the international level, particularly within the OECD and the European Union, which objective is harmonization of various actions carried out within this area.

The main driving force of accelerating tax competition is freedom of conducting economic activity related to the development in the sphere of telecommunication and information technology. As the effect, taxpayers take increasingly more advantage of free capital flows, which is the reason that the differences between tax systems gain significance. Moreover, just as any other form of competition, also tax competition influences rationality of decisions and more effective functioning of economies. Therefore, we cannot ambiguously assume that tax competition should always be reduced, as the actual establishing of stiff mechanisms of its controlling at the international level is doubtful. In addition, it is not certain whether it would be in the interest of both particular countries and the world economy.