

Brodzka A., *Współpraca międzynarodowa w zakresie dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania*, „Ekonomia i Prawo”, Polszakiewicz B., Boehlke J. (red.), Tom XII, nr 2/2013, ss. 273–285.
DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/EiP.2013.021>

ALICJA BRODZKA*

WSPÓŁPRACA MIĘDZYNARODOWA W ZAKRESIE DOBRZYCH RZĄDÓW W DZIEDZINIE OPODATKOWANIA

STRESZCZENIE

W czasach kryzysu i zwiększonej niepewności państwa poszukują rozwiązań, które pozwolą zabezpieczyć wpływy podatkowe przed erozją krajowych podstaw podatkowych. Starają się zwiększać poziom ściągalności podatków, walczyć z unikaniem i uchylaniem się od opodatkowania. Wśród wyzwań stojących przed rządami znajdują się również aspekty utrzymania pozycji konkurencyjnej danego terytorium oraz działań stymulujących jego rozwój gospodarczy. Władze starają się zatem jednocześnie kształtować krajowy system podatkowy w taki sposób, by przy zapewnieniu wystarczających wpływów podatkowych nie utracić konkurencyjności w stosunku do innych terytoriów.

Wśród niełatwych zagadnień związanych z polityką podatkową znajdują się aspekty dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania, rozumiane jako standardy w zakresie przejrzystości, wymiany informacji podatkowych oraz uczciwej konkurencji podatkowej. Artykuł prezentuje podstawowe zagadnienia związane z dobrymi rządami podatkowymi. Analiza inicjatyw międzynarodowych organizacji oraz państw członkowskich Unii Europejskiej wskazuje na potrzebę dwutorowych działań: wdrażania norm podatkowych na terytoriach krajów rozwiniętych oraz wspierania ich implementacji wśród krajów trzecich, tak by standardy dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania objęły swym zasięgiem jak najszerszy obszar geograficzny.

* Alicja Brodzka, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Finansów, tel.: +48 605441885, e-mail: alicja.brodzka@gmail.com.

Słowa kluczowe: dobre rządy podatkowe, uczciwa konkurencja podatkowa, międzynarodowa polityka podatkowa

Klasyfikacja JEL: H20, H30, H87

INTERNATIONAL COOPERATION IN GOOD TAX GOVERNANCE

SUMMARY

In times of crisis and uncertainty the countries look for solutions that will protect tax revenues from tax base erosion. In attempts of increasing the level of tax collection they try to fight tax avoidance and tax evasion. Among the difficult challenges faced by governments, there are also aspects of maintaining their competitive position and keeping measures to stimulate countries' economic development.

Among the issues related to fiscal policy there are also the matters of good tax governance, defined as standards of transparency, exchange of tax information and fair tax competition. The article presents basic issues related to good governance in the tax matters. The analysis of initiatives of international organisations and the European Union points to the need for double-track action: the implementation of the standards in the developed countries and simultaneous action towards the third countries, so that the standards of good governance in the tax matters can spread at the wide geographical area.

Keywords: good tax governance, fair tax competition, international tax policy

JEL Classification: H20, H30, H87

WSTĘP

W czasach kryzysu i zwiększonej niepewności państwa poszukują rozwiązań, które pozwolą zabezpieczyć wpływy podatkowe przed erozją bazy podatkowej. Starają się zwiększać poziom ściągalności podatków, walczyć z unikaniem i uchylaniem się od opodatkowania. Wśród trudnych wyzwań stojących przed rządami znajdują się również aspekty utrzymania pozycji konkurencyjnej danego terytorium oraz działań stymulujących jego rozwój gospodarczy. Władze starają się jednocześnie kształtować krajowy system podatkowy w taki sposób, by nie utracić konkurencyjności w stosunku do innych terytoriów.

Wśród niełatwych zagadnień związanych z polityką podatkową znajdują się również aspekty dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania. W literaturze istnieje kilka definicji dobrych rządów, proponowanych przez międzynarodowe instytucje. Definicja Banku Światowego (1992) koncentruje się na sposobie sprawowania władzy i zarządzania zasobami kraju w celu osiągnięcia

nięcia zrównoważonego rozwoju ekonomicznego¹. Warunkiem osiągnięcia zrównoważonego rozwoju jest obecność przejrzystych i przewidywalnych ram prawnych, a także efektywne działanie publicznych instytucji, razem tworzących korzystne środowisko dla aktywności zarówno prywatnej, jak i publicznej. Istotna jest również zdolność władzy do projektowania, kształtowania i wdrażania zmian, a także do rozdziału funkcji pomiędzy odpowiedzialnymi komórkami.

ONZ (1997) definiuje dobre rządy jako wykorzystywanie autorytetu w procesie zarządzania sprawami krajowymi, w aspektach zarówno ekonomicznych, administracyjnych, jak i politycznych². Na dobre rządy składają się mechanizmy, procesy i instytucje, za sprawą których obywatele, grupy i organizacje wypełniają swoje obowiązki, a także mogą wyrażać swoje interesy i realizować swoje prawa. Zgodnie z tą definicją nieodłącznymi cechami dobrych rządów są: współuczestnictwo różnych grup, a także przejrzystość i odpowiedzialność, skuteczność i sprawiedliwość, niezbędne do stworzenia klimatu praworządności. Według ONZ wyżej wymienione cechy dobrych rządów umożliwiają kształtowanie priorytetów społecznych, ekonomicznych i politycznych na płaszczyźnie porozumienia różnych grup i interesów społecznych i następnie aplikowanie ich w procesie alokacji zasobów.

Koncepcja OECD (1995) oznacza wykorzystanie władzy politycznej i sprawowanie kontroli w społeczeństwie, w odniesieniu do kwestii zarządzania zasobami dla rozwoju społecznego i gospodarczego³. Ta szeroka definicja obejmuje rolę władz publicznych w tworzeniu sprzyjającego środowiska ekonomicznego, a także w dystrybucji korzyści i ustanawianiu relacji pomiędzy podmiotami zarządzanymi oraz sprawującymi władzę.

1. DOBRE RZĄDY W DZIEDZINIE OPODATKOWANIA

Jednym z elementów dobrych rządów jest prawidłowo ukształtowany i efektywnie działający system podatkowy. Ostatnie lata przyniosły zmiany w podejściu do zagadnień polityki podatkowej, na którą zaczęto patrzeć z szerszej perspektywy. Podstawowym celem polityki podatkowej państw wciąż pozostaje zapewnienie wystarczających dochodów podatkowych przeznacza-

¹ World Bank, *Governance and Development*, World Bank, 1992, s. 1.

² UNDP, *Governance for Sustainable Human Development*, A UNDP Policy Paper, UNDP 1997, s. 2-3.

³ OECD, *Participatory Development and Good Governance*, Development Cooperation Guideline Series, OECD, 1995, s. 14.

nych na finansowanie wydatków publicznych, przy jednoczesnym zachowaniu niskiego deficytu i zrównoważonego długu publicznego. Niemniej jednak zagadnienia podatkowe oddziałują zarówno na władze państwa, podatników, jak i na ich wzajemne ich relacje – i jako takie znacząco wpływają na poziom dobrych rządów. Jako że w interesie władz leży osiągnięcie jak najwyższych dochodów podatkowych, w celu maksymalizacji efektywności systemu fiskalnego powinny one dążyć do wspierania aktywności biznesowej wśród podatników. Warunkiem niezbędnym staje się tworzenie jasnych i przejrzystych norm oraz sprawnie działającego aparatu państwowego. Wprowadzenie dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania na poziomie wykonywanej władzy w bezpośredni sposób przekłada się na większą wydajność administracji. Jednocześnie powstanie obowiązku podatkowego wpływa na grupy podatników. Podatnicy, świadomi obciążeń fiskalnych, stają się bardziej skłonni do weryfikowania sposobu wykorzystania przychodów podatkowych gromadzonych przez państwo, co w bezpośredni sposób przekłada się na zwiększenie ich odpowiedzialności podatkowej.

Największy wpływ na wspieranie procesu wdrażania dobrych praktyk podatkowych ma relacja pomiędzy władzami podatkowymi a podatnikami. W przypadku istnienia dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania podatnicy zgadzają się na wypełnianie swoich obowiązków podatkowych w zamian za przeświadczenie o utrzymywaniu kontroli nad sposobem kształtowania systemu podatkowego – zarówno jeśli chodzi o rodzaj i stawki obciążeń podatkowych, jak i rodzaj i wysokość wydatków budżetowych. Przejrzystość sposobu wydawania pieniędzy publicznych przyczynia się do zwiększenia akceptowalności obciążeń podatkowych wśród podatników i – w rezultacie – czyni proces poboru podatków bardziej efektywnym. Aktywność podatników w połączeniu ze świadomym kształtowaniem norm i efektywnej administracji podatkowej ma bezpośrednie przełożenie na zwiększoną odpowiedzialność podatkową, pozwalając na osiągnięcie cech dobrych rządów: współuczestnictwa, przejrzystości i odpowiedzialności, skuteczności i sprawiedliwości⁴.

2. DZIAŁANIA NA RZEC DOBRZYCH PRAKTYK W DZIEDZINIE OPODATKOWANIA

W ostatnich latach na arenie międzynarodowej zauważalny stał się trend wypracowania wspólnych standardów – tzw. dobrych rządów w dziedzinie

⁴ M. Moore, *How Does Taxation Affect the Quality of Governance?*, Tax Notes International, Vol. 47, No. 1, lipiec 2007. s. 85.

opodatkowania, mających ułatwić wprowadzanie sprawiedliwych systemów podatkowych w szerszej grupie terytoriów. Zgodnie z powszechnym rozumieniem dobre rządy w dziedzinie opodatkowania oznaczają wdrażanie standardów w zakresie przejrzystości, wymiany informacji i uczciwej konkurencji podatkowej.

Argumentem za ważnością ich stosowania były między innymi niezwykle wysokie koszty niewystarczających standardów w zakresie regulacji finansowych i przejrzystości transakcji. Szacunki amerykańskich i brytyjskich urzędów podatkowych wskazywały, iż jedynie ok. 5% środków lokowanych w rajach podatkowych jest zgłaszanych przez ich właścicieli w kraju ich rezydencji⁵. Analizy opublikowane przez Christian Aid donosiły, iż corocznie do globalnego systemu bankowego wpływa około 1 bln USD brudnych pieniędzy⁶, Międzynarodowy Fundusz Walutowy oceniał, że około 600–1800 mld USD, czyli około 3–5% światowego produktu krajowego brutto, jest zaangażowane w pranie pieniędzy⁷.

W 2009 r. podczas spotkania G-20 w Londynie ministrowie finansów wskazali na potrzebę ochrony systemu finansowego przed nieprzejrzystymi, unikającymi współpracy i słabo uregulowanymi terytoriami, w tym rajami podatkowymi, a także wystąpili o opracowanie zestawu sankcji i położyli nacisk na konieczność wzmocnienia działań w celu doprowadzenia do dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania na szczeblu międzynarodowym⁸. Wśród proponowanych środków zaradczych, możliwych do podjęcia w stosunku do terytoriów niestosujących się do minimalnych standardów przejrzystości i wymiany informacji podatkowych, znalazły się: (1) zwiększone wymogi w zakresie ujawniania informacji przez podatników i instytucje finansowe; (2) pobieranie podatków u źródła; (3) odmowa możliwości odliczania niektórych kosztów; (4) przegląd strategii w zakresie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania; (5) przegląd polityki inwestycyjnej przez międzynarodowe instytucje finansowe; (6) przegląd dwustronnych programów pomocowych⁹.

⁵ Norwegian Government Commission, *Tax Havens and Development – Status Analyses and Measures*, Norwegian Government Commission 2009:19, Government Publications, Oslo, 2009, s. 11.

⁶ Christian Aid, *The Shirts off Their Backs – How Tax Policies Fleece the Poor*, Christian Aid Report, wrzesień 2005, s. 10.

⁷ US Department of Treasury, *The 2001 National Money Laundering Strategy*, US Department of Treasury, The Office of Enforcement, wrzesień 2001.

⁸ A. O'Shea, *EU Tax Governance Policy Gets Boost from European Parliament*, *Worldwide Tax Daily*, 10.03.2010.

⁹ J. Broszkiewicz, *Dobre Rządy w Unii Europejskiej*, *Europrojekty.pl*, nr 3/II, luty 2011, s. 26.

Wypracowane na forum międzynarodowym normy w zakresie przejrzystości i wymiany informacji do celów podatkowych zakładały:

1. Udostępnienie informacji, przewidujące, iż:
 - a. państwo trzecie zapewnia właściwym organom dostęp do wszystkich informacji dotyczących własności i tożsamości w odniesieniu do wszystkich właściwych podmiotów i porozumień;
 - b. państwo trzecie zapewnia przechowywanie wiarygodnej ewidencji księgowej w odniesieniu do wszystkich właściwych podmiotów i porozumień;
 - c. dostępne są informacje bankowe w odniesieniu do wszystkich posiadaczy rachunków bankowych.
2. Dostęp do informacji, zakładający, że:
 - a. właściwe organy danego państwa trzeciego są uprawnione do pozyskiwania i dostarczania informacji, będących przedmiotem wniosku złożonego na mocy umowy o wymianie informacji, od każdej osoby będącej w posiadaniu takich informacji (lub je kontrolującej) w ramach swojej jurysdykcji terytorialnej;
 - b. prawa i interesy osób w państwie trzecim, do którego skierowano wnioski o wymianę informacji, są chronione i zgodne ze skuteczną wymianą informacji;
 - c. wymianę informacji poprzez fakt, iż:
 - d. mechanizmy przyjęte do wymiany informacji między państwami zapewniają skuteczną wymianę tych informacji;
 - e. siecią wymiany informacji są objęte wszystkie jurysdykcje będące znaczącymi partnerami państwa;
 - f. mechanizmy wymiany informacji danego państwa zawierają odpowiednie przepisy zapewniające utrzymanie poufności informacji otrzymywanych na drodze wniosków o wymianę informacji;
 - g. mechanizmy wymiany informacji w danym państwie działają przy poszanowaniu praw i zabezpieczeń podatników i osób trzecich;
 - h. mechanizmy wymiany informacji w danym państwie pozwalają na terminowe dostarczenie informacji w ramach swojej sieci porozumień z innymi państwami.

Wypracowane i ogólnie przyjęte normy w zakresie przejrzystości i wymiany informacji, mające na celu znalezienie równowagi pomiędzy ochroną krajowych systemów podatkowych a potrzebą zachowania prywatności podatników, zaczęły być szeroko stosowane na forach międzynarodowych. Standardy zostały zawarte w art. 26 Modelowej Konwencji OECD stanowiącej odniesienie przy zawieraniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zostały również uwzględnione w Modelu Umowy o Wymianie Informacji Podat-

kowych¹⁰. O ile przed rokiem 2008 ilość porozumień o wymianie informacji podatkowych była znikoma, o tyle od 2009 r. zawarto ponad 800 porozumień uwzględniających standardy wymiany informacji podatkowych.

W ostatnich latach we wdrażaniu standardów przejrzystości i wymiany informacji bardzo istotną rolę odegrało Światowe Forum Przejrzystości i Wymiany Informacji do Celów Podatkowych. W 2009 r. Światowe Forum postanowiło dokonać przeglądu wdrożenia standardów w sprawach podatkowych w krajach, które dobrowolnie poddadzą się procesowi tzw. *peer review*. *Peer review* oznaczało kompleksowy, dwuetapowy proces wzajemnej weryfikacji, badający dla każdego kraju zasady, na jakich udostępniane są informacje podlegające wymianie, wskazujący, jak mogą być one pozyskane przez właściwe władze krajowe oraz opisujący mechanizmy wymiany informacji z zagranicznymi organami podatkowymi. Raporty z procesu weryfikacji zawierają również zalecenia, jak badane kraje mogą poprawić swoją współpracę w międzynarodowych sprawach podatkowych. 66 zweryfikowanych krajów w Fazie 1 (ocena ram prawnych i regulacyjnych) oraz 22 jurysdykcje poddane weryfikacji w fazie 1 i 2 (ocena ram prawnych i regulacyjnych, a także ocena skuteczności podjętych działań w praktyce)¹¹ świadczą o skuteczności działań Światowego Forum Przejrzystości i Wymiany Informacji do Celów Podatkowych. Popularność procesu *peer review* zdaje się wskazywać, iż Światowe Forum może w przyszłości odegrać znaczącą rolę w kształtowaniu międzynarodowego forum współpracy, na którym zostaną wypracowane jednolite regulacje umożliwiające skuteczną wymianę informacji podatkowych.

3. DOBRE RZĄDY W DZIEDZINIE OPODATKOWANIA W UNII EUROPEJSKIEJ

W Unii Europejskiej przyjęcie dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania także uznano za sposób przyczyniający się do poprawy międzynarodowego bezpieczeństwa finansowego. Kierowanie się w kształtowaniu systemów podatkowych zasadami uczciwej konkurencji podatkowej miało zapobiec zjawisku wypływu kapitału do terytoriów stosujących nadmierne zachęty fiskalne.

¹⁰ A. Brodzka, S. Garufi, *The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters*, European Taxation Vol. 52. IBFD, 2012, s. 397.

¹¹ OECD, *The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes – Information Brief*, OECD, 10.12.2012, s. 3.

Wprowadzenie standardów przejrzystości i wymiany informacji miało wpłynąć na zacieśnienie współpracy pomiędzy krajowymi władzami podatkowymi, a tym samym zabezpieczyć krajowe podstawy podatkowe i zwiększyć bezpieczeństwo przepływów finansowych.

Argumentem za ważnością stosowania dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania były między innymi niezwykle wysokie koszty niewystarczających standardów w zakresie regulacji finansowych i przejrzystości transakcji. Koszty oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania, szacowane na poziomie 2,0–2,5% PKB na szczeblu UE, stanowiły poważne konsekwencje dla gospodarek krajowych i systemu Wspólnoty¹². Szczegółowych badań, pozwalających na wartościową estymację strat podatkowych, nie przeprowadzono jednak, zdaniem Komisji Europejskiej, ze względu na zbliżony poziom bezpośrednich inwestycji zagranicznych w rajach podatkowych, straty podatkowe odnotowywane w UE mogły kształtować się na podobnym poziomie co w Stanach Zjednoczonych, w których oszacowano je na 110 mld USD rocznie¹³.

W konsekwencji wprowadzenie dobrych praktyk w dziedzinie opodatkowania zostało uznane na forum Unii Europejskiej za kluczowe narzędzie walki z transgranicznymi oszustwami podatkowymi i unikaniem opodatkowania, a także za mechanizm wzmacniający pozostałe działania w zakresie regulacji. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z 2010 r. w sprawie wspierania dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania wskazywała na dwa obszary działania: (1) w zakresie współpracy w wymianie informacji podatkowych, walki z unikaniem opodatkowania i szkodliwą konkurencją podatkową na terenie Wspólnoty, a także (2) w zakresie promocji dobrych standardów oraz współpracy międzynarodowej z jak największą liczbą krajów trzecich¹⁴.

W ramach wdrażania dobrych praktyk podatkowych na terytorium Wspólnoty wydano przepisy dotyczące współpracy między państwami członkowskimi, dotyczące wzajemnej pomocy, opodatkowania dochodów z oszczędności i odzyskiwania wierzytelności dotyczących podatków. Przyjęto ponadto

¹² *Promoting Good Governance in Tax Matters*, European Parliament Resolution of 10 February 2010 on promoting good governance in tax matters, 2010/C 341 E/07, 10.02.2010.

¹³ *Streszczenie Oceny Skutków*, Uzupełniający Dokument roboczy służb Komisji: Streszczenie oceny skutków uzupełniający 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, Komisja Europejska (2012), Bruksela 06.12.2012, SWD (2012) 404 final, s. 4.

¹⁴ *Promoting Good Governance...*, *op. cit.*

kodeks postępowania w celu zapobieżenia szkodliwej konkurencji podatkowej (*Code of Conduct*)¹⁵.

Istotnym elementem, mającym wpływ na dobre praktyki w dziedzinie podatków, było zagadnienie pomocy publicznej (*State Aid*). Obszar ten został poddany ścisłej obserwacji państw członkowskich, wychodzących z założenia, iż preferencyjne systemy opodatkowania stosowane tylko wobec wybranych przedsiębiorstw, mogą znacząco zniekształcić funkcjonowanie otwartego europejskiego rynku. Zakazano zatem stosowania niesprawiedliwych środków w stosunku do wybiórczych typów przedsiębiorstw lub obszarów produkcji¹⁶.

W celu uzyskania głębszej wiedzy o źródłach lokowania środków finansowych rezydentów krajów członkowskich, a także ograniczenia atrakcyjności obszarów stosujących konkurencję podatkową wprowadzono tzw. Dyrektywę o Oszczędnościach (*Savings Directive*). Celem regulacji było zwiększenie kontroli nad oszczędnościami obywateli Unii, gromadzonymi poza miejscem rezydencji obywateli¹⁷. Uzupełnieniem wcześniejszych prac państw Wspólnoty nad zacieśnieniem współpracy podatkowej pomiędzy poszczególnymi krajami było wprowadzenie całkowicie zmienionej Dyrektywy o współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (*Mutual Assistance Directive*). Zmieniona dyrektywa ustaliła bardziej jasne i precyzyjne zasady współpracy administracyjnej między państwami członkowskimi, w szczególności w odniesieniu do wymiany informacji¹⁸.

4. UNIA EUROPEJSKA A KRAJE TRZECIE

Państwa Unii zdecydowały, iż wspieranie dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania nie powinno zamykać się tylko w obrębie krajów członkowskich, a dla wzmocnienia efektu dobrych standardów należy podjąć wzmożoną współpracę z krajami trzecimi. W konsekwencji zaproponowano włączenie kodeksu dobrych praktyk w dziedzinie opodatkowania do umów – zawieranych z krajami trzecimi – zarówno przez Wspólnotę, jak i przez poszczególne

¹⁵ *Code of Conduct for Business Taxation*, Conclusions of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy, 98/C 2/01, Official Journal of the European Union, 06.01.1998.

¹⁶ M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer (red.), *Introduction to European tax law on direct taxation*, Linde Verlag, Wiedeń 2010, s. 81-99.

¹⁷ Dyrektywa Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek.

¹⁸ Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG.

państwa członkowskie. Wspieranie współpracy podatkowej i wspólnych standardów na jak największym obszarze geograficznym przewidywało również pomoc merytoryczną w kontaktach z krajami partnerskimi w ramach Europejskiej Polityki Sąsiedztwa. Pomoc dotyczyła również krajów rozwijających się. W tym wypadku przewidziano dodatkowe środki finansowe oferowane zgodnie z polityką współpracy na rzecz rozwoju – dla terytoriów, które pragną zobowiązać się do przestrzegania zasad dobrych rządów, w tym również w dziedzinie opodatkowania¹⁹.

Rok 2012 przyniósł uszczegółowienie zamierzeń Unii Europejskiej w stosunku do współpracy z krajami trzecimi w zakresie dobrych praktyk podatkowych. Komisja wydała Zalecenie w sprawie środków mających na celu zachęcenie państw trzecich do stosowania minimalnych norm dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania²⁰. W Zaleceniu wskazano na szereg środków do zastosowania w odniesieniu do państw trzecich, które nie spełniają minimalnych norm. Głównym wspólnym działaniem zaradczym ma być stosowanie przez kraje członkowskie czarnych list. W rozwiązaniach prawnych państw UE często są wpisane podobnie działające listy – zalecenie proponuje ujednoczenie ich formy w obrębie całej Unii Europejskiej poprzez ujmowanie na nich tych państw trzecich, które nie spełniają ww. warunków, usuwanie z list tych terytoriów, które spełniają minimalne normy, a także umieszczenie odniesienia do zalecenia Komisji. Dodatkowym środkiem w stosunku do krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową i nieprzestrzegających przejrzystości i wymiany informacji, proponowanym przez Komisję, jest podjęcie przez państwa członkowskie działań zmierzających do renegeacji z opisywanym terytorium konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, tak, by zawierały one pożądane zapisy. W sytuacji braku współpracy Zalecenie dopuszcza zawieszenie lub wypowiedzenie konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zalecenie zawiera również działania pozytywne, mające poszerzyć zasięg geograficzny wdrażania minimalnych norm. W stosunku do terytoriów, które w swoich systemach prawnych zawarły opisywane standardy w dziedzinie opodatkowania, Komisja zarekomendowała krajom członkowskim – obok wcześniej wspomnianego usunięcia z czarnych list – również podjęcie działań negocjacyjnych zmierzających do zawarcia z danym terytorium umów

¹⁹ *Cooperating with Developing Countries on Promoting Good Governance in Tax Matters*, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee, Tax and Development: Cooperating with Developing Countries on Promoting Good Governance in Tax Matters, Bruksela, COM(2010) 163, s. 7.

²⁰ *Zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie środków mających na celu zachęcenie państw trzecich do stosowania minimalnych norm dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania (2012/771/UE)*, Bruksela 12.12.2012, L 338/37.

o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zalecenie Komisji przewiduje także wsparcie dla tych krajów, które wyraziły chęć wdrożenia minimalnych norm w zakresie dobrych rządów podatkowych – szczególnie w stosunku do krajów rozwijających się. Propozycje obejmują bezpośrednią pomoc merytoryczną w postaci czasowych delegacji ekspertów podatkowych do państw wyrażających chęć współpracy. Do oceny postępów państw trzecich zobowiązujących się do przestrzegania minimalnych norm państwa członkowskie powinny brać pod uwagę istotne elementy w tym względzie, a zwłaszcza kroki już podjęte na rzecz zgodności. Tak długo, jak państwo trzecie korzysta z pomocy w zakresie wdrażania minimalnych standardów oraz osiąga oczekiwane postępy, państwa członkowskie powinny powstrzymać się od stosowania środków negatywnych. Wyjątek może stanowić renegecja umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w celu dostosowania ich do standardów w zakresie przejrzystości i wymiany informacji.

ZAKOŃCZENIE

W konsekwencji zwrotu w kierunkach ponadnarodowej polityki podatkowej wprowadzenie dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania zostało uznane za kluczowe narzędzie walki z transgranicznymi oszustwami podatkowymi i unikaniem opodatkowania, a także za mechanizm wzmocniający pozostałe działania w zakresie regulacji. Według forów międzynarodowych skoordynowane działania w zakresie dobrowolnego wprowadzania jednakowych norm na wielu terytoriach mogą docelowo skutecznie zabezpieczyć krajowe bazy podatkowe przed zjawiskiem szkodliwej konkurencji podatkowej.

Nowoczesne standardy, kształtujące środowisko działania zarówno władz podatkowych, pośredników finansowych, jak i końcowych podatników, mogą przyczynić się do poprawy efektywności administracji podatkowej, a także – w dłuższej perspektywie czasowej – zmniejszyć obciążenia podatników związane z przestrzeganiem przepisów prawa. Konsekwencją tego może być zacieśnienie współpracy pomiędzy podatnikami a władzami podatkowymi. Ukształtowanie systemu podatkowego, złożonego ze sprawiedliwych norm, przewidywalnych i zrozumiałych dla podatników, może mieć pozytywny wpływ na postrzeganie przez nich państwa jako „odpowiedzialnego i sprawiedliwego”. Skuteczny system podatkowy powinien również przyczynić się do minimalizacji zakłóceń na rynku i stworzenia środowiska sprzyjającego stymulowaniu inwestycji, innowacji, przedsiębiorczości – czynników sprzyjających osiągnięciu wzrostu gospodarczego i wpływającego na poprawę pozycji konkurencyjnej państwa.

Niezwykle istotny we wzmacnianiu dobrych praktyk w dziedzinie opodatkowania wydaje się globalny aspekt zarządzania podatkowego. Duże nadzieje związane są z działaniami Światowego Forum Przejrzystości i Wymiany Informacji do Celów Podatkowych, dokonującego przeglądu krajowych systemów podatkowych pod kątem wdrożenia standardów przejrzystości i wymiany informacji. Istotne wydają się również ostatnie działania Unii Europejskiej, ujęte w Zaleceniu Komisji. Prace przy identyfikacji terytoriów niewspółpracujących, budowaniu systemu ocen zgodności i kształtowaniu środków zaradczych wobec tych terytoriów mogą w przyszłości przyczynić się do implementacji dobrych praktyk w dziedzinie opodatkowania na szerszym obszarze geograficznym i tym samym doprowadzić do zwiększenia ich skuteczności.

BIBLIOGRAFIA

- Brodzka A., Garufi S., *The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters*, European Taxation Vol. 52. IBFD, 2012.
- Broszkiewicz J., *Dobre Rządy w Unii Europejskiej*, Europrojekty.pl, nr 3/II, luty 2011.
- Christian Aid, *The Shirts off Their Backs - How Tax Policies Fleece the Poor*, Christian Aid Report, wrzesień 2005.
- Code of Conduct for Business Taxation*, Conclusions of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy, 98/C 2/01, Official Journal of the European Union, 06.01.1998.
- Cooperating with Developing Countries on Promoting Good Governance in Tax Matters*, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee, Tax and Development: Cooperating with Developing Countries on Promoting Good Governance in Tax Matters, Bruksela, COM(2010) 163.
- Dyrektywa Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek.*
- Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG.*
- Lang M., Pistone P., Schuch J., Staringer C. (red.), *Introduction to European tax law on direct taxation*, Linde Verlag, Wiedeń 2010.
- Moore M., *How Does Taxation Affect the Quality of Governance?*, Tax Notes International, Vol. 47, No. 1, lipiec 2007.
- Norwegian Government Commission, *Tax Havens and Development – Status Analyses and Measures*, Norwegian Government Commission 2009:19, Government Publications, Oslo 2009.
- O’Shea A., *EU Tax Governance Policy Gets Boost from European Parliament*, Worldwide Tax Daily, 10.03.2010

- OECD, *Participatory Development and Good Governance*, Development Cooperation Guideline Series, OECD, 1995.
- OECD, *The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes - Information brief*, OECD, 10.12.2012.
- Promoting Good Governance in Tax Matters*, European Parliament Resolution of 10 February 2010 on promoting good governance in tax matters, 2010/C 341 E/07, 10.02.2010.
- Streszczenie Oceny Skutków*, Uzupełniający Dokument roboczy służb Komisji: Streszczenie oceny skutków uzupełniający 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, Komisja Europejska (2012), Bruksela 06.12.2012, SWD (2012) 404 final
- UNDP, *Governance for Sustainable Human Development*, A UNDP Policy Paper, UNDP 1997.
- US Department of Treasury, *The 2001 National Money Laundering Strategy*, US Department of Treasury, The Office of Enforcement, wrzesień 2001
- World Bank, *Governance and Development*, World Bank, 1992.
- Zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie środków mających na celu zachęcenie państw trzecich do stosowania minimalnych norm dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania* (2012/771/UE), Bruksela 12.12.2012, L 338/37.

