

The journal has had 7 points in Ministry of Science and Higher Education parametric evaluation. Part B item 755 (23.12.2015).
755 Journal of Education, Health and Sport eISSN 2391-8306 7

© The Author (s) 2016;

This article is published with open access at Licensee Open Journal Systems of Kazimierz Wielki University in Bydgoszcz, Poland

Open Access. This article is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution Noncommercial License which permits any noncommercial use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original author(s) and source are credited. This is an open access article licensed under the terms of the Creative Commons Attribution Non Commercial License

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>) which permits unrestricted, non commercial use, distribution and reproduction in any medium, provided the work is properly cited.

This is an open access article licensed under the terms of the Creative Commons Attribution Non Commercial License (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>) which permits unrestricted, non commercial use, distribution and reproduction in any medium, provided the work is properly cited.

The authors declare that there is no conflict of interests regarding the publication of this paper.

Received: 03.12.2016. Revised 12.12.2016. Accepted: 30.12.2016.

Granice pomiędzy uczciwą a szkodliwą konkurencją podatkową **Boundaries between Fair and Harmful Tax Competition**

Paweł Szwajdler

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

Abstrakt

Celem pracy jest wskazanie granicy pomiędzy uczciwą oraz szkodliwą konkurencją podatkową. Autor dokonuje analizy Raportów OECD oraz poglądów doktryny odnoszących się do poruszanego zagadnienia. We wstępnej części artykułu przedstawione są główne cechy uczciwej oraz nieuczciwej konkurencji podatkowej. Omawiając problematykę nieuczciwej konkurencji podatkowej autor odróżnia termin raj podatkowy od pojęcia preferencyjnego systemu podatkowego. Dalsze rozważania oscylują wokół tematyki różnic występujących między omawianymi zjawiskami. W podsumowaniu zawarty został wniosek, że linia podziału pomiędzy uczciwą a szkodliwą konkurencją podatkową nie jest oczywista, ale znane są ogólne dyrektywy, wedle których granica owa winna być wytyczana. Autor wskazuje, że należą do nich: występowanie rzeczywistego obciążenia podatkowego, funkcjonowanie efektywnego systemu wymiany informacji podatkowych oraz transparentność systemu podatkowego. Ponadto w uwagach końcowych znajduje się stwierdzenie, że gdy wskazane w zdaniu poprzednim warunki są spełnione, wówczas funkcjonowanie w ramach korzystnego systemu podatkowego stanowi w pełni usprawiedliwione planowanie podatkowe.

Abstract

The aim of this paper is to show boundaries between fair and harmful tax competition. The author analyses OECD's reports and literature related to the tax competition. In the beginning, the author presents the notion of tax competition and its division into fair and unfair tax competition. Differences between tax heaven and preferential tax regime are also discussed. In the summary, the author highlights that boundaries between fair and harmful tax competition are not obvious, but there are well-known guidelines, which let distinguish above-mentioned issues. The author considers that there are real tax burden, effective exchange of tax information and transparency in the fair tax regime. The author states that taxpayer can do justified tax planning in such tax system.

Słowa kluczowe: Konkurencja podatkowa, Szkodliwa konkurencja podatkowa, Uczciwa konkurencja podatkowa, Raje podatkowe, Preferencyjne systemy podatkowe

Key words: Tax Competition, Harmful Tax Competition, Fair Tax Competition, Tax Heavens, Preferential Tax Regime

1. Uwagi Ogólne

Nie ulega wątpliwości, że w zglobalizowanym świecie kapitał może przepływać między państwami w sposób swobodny. ¹Powyższe zjawisko wykorzystywane jest przez szereg państw, które konkurują między sobą o potencjalnych inwestorów, a w zasadzie podatników. ² Oczywistym jest, że różnice stanowiące zachętę do alokacji kapitału wiązać się mogą z tworzeniem dogodnych rozwiązań prawnych, a w szczególności atrakcyjnych

¹ M. Szafoni, *Międzynarodowa konkurencja podatkowa*, International Journal of Management and Economics 30(2011), str. 111.

² . R. Avi-Yonah, *Bridging the North/South Divide: International Redistribution and Tax Competition*, Michigan Journal of International Law Vol. 26 (2004), Str.377.

przepisów podatkowych.³ Powszechnie uważa się, że konkurencja podatkowa ma charakter negatywny, ponieważ prowadzi do spadku dochodów państwa, z którego odpływa kapitał, a co za tym idzie do obniżenia ilości i jakości zapewnianych jego obywatelom dóbr publicznych.⁴ Należy jednak podkreślić, że wśród pewnej grupy ekonomistów zwraca się uwagę, że konkurencja podatkowa ma charakter zasadniczo pozytywny i prowadzi do efektywnej alokacji kapitału w wyniku migracji podatników.⁵ Trudno jednoznacznie odpowiedzieć na pytanie, który spośród wymienionych powyżej poglądów jest słuszny.⁶ Zarówno pierwszy, jak i drugi z nich daje się uzasadnić w sposób spójny i logiczny, a wybór między nimi należy chyba do kwestii światopoglądowych. Należy jednak wskazać, że wiele organizacji i instytucji międzynarodowych, jak chociażby ONZ, Bank Światowy, UE, czy Międzynarodowy Fundusz Walutowy na swoich forach i w ramach prowadzonych działań wyraża dyzaprobatę dla stosowania przez państwa tzw. zachęt podatkowych dla inwestorów.⁷ Niemniej jednak trzeba zwrócić uwagę, że chociażby OECD promuje uczciwą konkurencję podatkową.⁸ Jednocześnie należy podkreślić, że organizacja ta podejmuje inicjatywy służące przeciwdziałaniu szkodliwej konkurencji podatkowej.⁹ W związku z rozróżnieniem dwóch rodzajów konkurencji podatkowej istotne wydaje się rozgraniczenie obu zjawisk. Zagadnienie poruszane w niniejszym artykule jest istotne także z uwagi na fakt, że we współczesnym świecie zjawisko konkurencji podatkowej nabrało tak dużego tempa, że bywa już nazywane wyścigiem podatkowym („tax race”).¹⁰ Zatem jego zrozumienie pozwoli na lepszą orientację w globalnych problemach podatkowych.

2. Konkurencja podatkowa

Na samym początku rozważań należy wskazać, że warunkiem *sine qua non* występowania konkurencji podatkowej jest różnorodność systemów podatkowych występujących na świecie. W pewnych przypadkach różnice te mogą okazać się bodźcem do

³ M. Littlewood, *Tax Competition: Harmful to Whom*, Michigan Journal of International Law Vol. 26(2004), str. 412-413.

⁴ J. Kudła, *Ekonomia opodatkowania międzynarodowego*, Difin 2013, str. 135.

⁵ Ibidem.

⁶ M. Szafoni, op. cit., str. 110.

⁷ Y. Margalioth, *Tax Competition, Foreign Direct Investments and Growth: Using the Tax System To Promote Developing Countries*, Virginia Tax Review Vol. 23 (2003), str. 181.

⁸ R. Hammer, J. Owens, *OECD: promoting tax competition*, International Tax Review, May 2001, str. 45.

⁹ J. McLaren, *The OECD's 'harmful tax competition' project: Is it international tax law?*, Australian Tax Forum Vol 24 (2009), Str. 422.

¹⁰ M. Szafoni, op. cit, str. 111.

przepływu kapitału.¹¹ W ekonomicznej gałęzi nauki o podatkach omawiane zjawisko pojmuję się jako świadome kształtowanie systemu podatkowego pod wpływem regulacji podatkowych obowiązujących w innych państwach, tak aby przepisy w państwie konkurującym były korzystniejsze.¹² W publikacjach naukowych spotkać można stwierdzenie, że państwa stosujące konkurencję podatkową są importerami kapitału.¹³ Wydaje się, że określenie to oddaje istotę i przyczyny zjawiska omawianego w niniejszym artykule. Powszechnie zwraca się również uwagę, że państwa konkurują przede wszystkim o kapitał o charakterze mobilnym, czyli głównie środki pieniężne.¹⁴, ale zamierzają także przyciągać bardziej trwałe inwestycje.¹⁵ Warto zauważyć, że odpowiednio skonstruowany system podatkowy (korzystniejszy od systemów podatkowych obowiązujących w innych państwach) może powodować powstawanie nowych miejsc pracy i prowadzić do rozwoju, ale może służyć tylko i wyłącznie ochronie środków pieniężnych przed wyższym opodatkowaniem. W tym drugim przypadku trudno mówić o pozytywnych społecznie skutkach konkurencji podatkowej. Bez względu jednak na przewidywane skutki jej stosowania, konkurencja podatkowa ma za zadanie służyć wzrostowi atrakcyjności inwestycyjnej państwa.¹⁶ Jak już zasygnalizowano cel ten może być osiągany w sposób powszechnie akceptowany lub wprost przeciwnie. W celu lepszego zrozumienia obu odsłon omawianego zjawiska należy przedstawić uznane przez społeczność międzynarodową uczciwe oraz szkodliwe metody pozyskiwania przez państwa dochodów w oparciu o konkurencję podatkową.

3. Szkodliwa konkurencja podatkowa

Szkodliwa konkurencja podatkowa wiąże się przede wszystkim z istnieniem tzw. rajów podatkowych¹⁷ oraz preferencyjnych systemów podatkowych.¹⁸ W wyniku działalności prowadzonej przez OECD powstał w 1998 roku raport na temat szkodliwej konkurencji podatkowej pt. „*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*”, w którym skupiono się na przedmiotowym zjawisku w odniesieniu tylko do zachęt

¹¹ M. Littlewood, *op. cit.* 412-413.

¹² J. Kudła, *op. cit.*, str. 132.

¹³ H. Ogawa, *When ad valorem tax prevails in international tax competition*, *International Review of Economics and Finance* 46 (2016), str. 2.

¹⁴ *Ibidem.* str. 1.

¹⁵ R. Avi-Yonah, *op. cit.*, Str.377.

¹⁶ M. Szafoni, *op. cit.* str. 112-113.

¹⁷ R. Avi-Yonah, *op. cit.*, str. 375-376.

¹⁸ J. Weiner, H. Ault, *The OECD's Report on Harmful Tax Competition*, *National Tax Journal*, Vol. 51 No 3(September 1998), str. 603.

podatkowych dotyczących aktywności charakteryzujących się dużą mobilnością, a nie regulacji mających na celu przyciągnięcie inwestycji związanych z produkcją.¹⁹ Można zatem zauważyć, że OECD za szczególnie istotną, a jednocześnie wymagającą szerszego opracowania uznała konkurencję podatkową odnoszącą się do przepływów dotyczących przede wszystkim inwestycji typowo finansowych.²⁰

3.1. Raje podatkowe

Raje podatkowe lub innymi słowy oazy podatkowe to w rozumieniu Raportu z 1998 roku państwa, których celem jest przyciąganie inwestycji, służących li tylko transferowaniu środków pieniężnych w celu umożliwienia uchylania się od opodatkowania.²¹ W doktrynie obecny jest częściowo zbieżny z powyższym pogląd, zgodnie z którym większość rajów podatkowych specjalizuje się w usługach finansowych.²² Należy zatem przyjąć, że inwestorzy transferujący swoje środki pieniężne do omawianych w niniejszym rozdziale państw zamierzają uchronić je przed opodatkowaniem przy pomocy funkcjonujących w rajach podatkowych instytucji finansowych. Wśród cech charakterystycznych rajów podatkowych według Raportu OECD z 1998 roku znajdują się: brak podatków lub występowanie danin publicznych o symbolicznym charakterze²³, ograniczone obowiązki administracyjne oraz brak wymogu prowadzenia realnej działalności gospodarczej, a także ogólny brak transparentności.²⁴ Ostatnie spośród kryteriów rozwinięte zostało w Raporcie OECD z 2001 roku, w którym stwierdzono, że występuje ono w wypadku, gdy istnieją ukryte reguły podatkowe lub możliwość negocjacji stawek podatkowych.²⁵ Nie wydaje się to jednak najistotniejsza cecha raju podatkowego. Znacznie bardziej pożądanym dla inwestorów wyróżnikiem jest brak efektywnego systemu wymiany informacji podatkowych z innymi państwami.²⁶ Wydaje się to być dość istotną cechą, ponieważ stanowi gwarancję zachowania tajemnicy przed organami podatkowymi państwa rezydencji beneficjenta korzystnych regulacji podatkowych. Ponadto zwraca się słusznie uwagę, że brak wymiany informacji

¹⁹ J. Weiner, H.Ault, *op. cit.* Str. 602.

²⁰ Ibidem.

²¹ *OECD Report: Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*, pkt. 49, str. 22.
http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page2.

²² M. Szafoni, *op. cit.* str. 119.

²³ J. McLaren, *op.cit.*, str. 425.

²⁴ *OECD Report: Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*, pkt 52, str. 22.

²⁵ *OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*, pkt. 37, str. 11.
<https://www.oecd.org/ctp/harmful/2664450.pdf>.

²⁶ *OECD Report Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*, pkt. 52, str. 22

może ułatwiać nie tylko uchylanie się od opodatkowania, ale także pranie brudnych pieniędzy.²⁷ Nasuwa się zatem wniosek, że oazy podatkowe godzić mogą nie tylko w interesy fiskalne innych państw, ale ułatwiają także działanie grup przestępczych. Należy ponadto podkreślić, że regulacje obowiązujące w rajach podatkowych godzą w sposób bardzo wyraźny w interes innych krajów. W związku z powyższym bez wątpienia powinny być one zwalczane. Warto podkreślić, że w ramach OECD powstało Forum do spraw szkodliwej konkurencji podatkowej, którego celem jest między innymi wykrywanie rajów podatkowych.²⁸ W Raporcie OECD z 2000 roku wskazano ponad 30 oaz podatkowych, do których należą między innymi Księstwo Monako, Księstwo Lichtenstein, Malediwy, Wyspy Marshalla, Wyspy Dziewicze, Antyle Holenderskie, Andora, Barbados, Bahrajn, Gibraltar, Panama itd.²⁹ Lista ta została stworzona w wyniku ponad rocznych dyskusji.³⁰ Należy zauważyć, że brak jest szczegółowych cech definiujących raje podatkowe.³¹ Zawarte w Raporcie z 1998 roku wyróżniki oaz podatkowych są dość ogólne. OECD nie podaje również kryteriów na podstawie których wskazało wymienione powyżej państwa jako oazy podatkowe. Warto zauważyć, że należą do tej grupy zarówno zamożne państwa zachodnioeuropejskie, ich terytoria zamorskie, a także ubogie państwa afrykańskie i latynoamerykańskie. Oczywiście jest chyba wniosek, że zjawisko nieuczciwej konkurencji podatkowej jest powszechne i występuje na całym świecie. Trudno natomiast wskazać inne cechy wspólne rajów podatkowych poza wskazanymi w Raporcie OECD z 1998 roku.

3.2. Państwa o preferencyjnym systemie podatkowym

W Raporcie OECD z 1998 roku zwraca się uwagę, że preferencyjny system podatkowy jest projektowany w taki sposób, aby umożliwić dokonywanie inwestycji zagranicznych.³² Tego typu systemy podatkowe zostały zatem stworzone tak, aby ułatwiać transgraniczne przepływy kapitału.³³ W Raporcie zwraca się uwagę, że omawiany w niniejszym akapicie system podatkowy musi charakteryzować się zerową lub niską stawką

²⁷ M. Szafoni, *op. cit.* 119.

²⁸ M. Szafoni, *op. cit.*, str. 121-122.

²⁹ OECD Report: Towards Global Tax Co-Operation Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, Str. 17.
<https://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf>.

³⁰ Ibidem. Str.18.

³¹ J. McLaren, *op. cit.* str. 425.

³² OECD Report Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, pkt. 57.str. 25.

³³ Ibidem.

podatkową w stosunku do podmiotów zagranicznych³⁴. Druga cecha takich systemów wiąże się z ich ograniczonym zastosowaniem.³⁵ Otóż korzystne regulacje powinny mieć zastosowanie tylko i wyłącznie do nierezydentów lub podmiotów, które mają ograniczony dostęp do rynku państwa stosującego szkodliwą konkurencję podatkową. Pozostałe natomiast cechy preferencyjnego systemu są jednakowe, jak wyróżniki raju podatkowego, a należą do nich brak transparentności i efektywnego systemu wymiany informacji podatkowych.³⁶ Można zatem zaryzykować stwierdzenie, że istnieje gradacja państw stosujących nieuczciwą konkurencję podatkową. Niemniej jednak występowanie preferencyjnego systemu podatkowego jest znacznie bardziej makiaweliczne, gdyż w stosunku do rezydentów stosowane są akceptowane powszechnie standardy, a podmiotom zagranicznym ułatwia się działanie na niekorzyść ich państwa rezydencji podatkowej. W Raporcie OECD z 2004 w sprawie szkodliwych praktyk podatkowych określono potencjalne preferencyjne systemy podatkowe.³⁷ Zostały one podzielone według kryterium przedmiotowego. Wskazano, że mogą one dotyczyć między innymi rynku ubezpieczeń, bankowości, funduszy inwestycyjnych, rejestracji oddziałów lub siedzib, a także centrów dystrybucji.³⁸ Na podstawie analizowanych w Raporcie OECD z 2004 roku regulacji prawnych można zauważyć także, że preferencyjne systemy mogą dotyczyć wydzielonych części terytoriów państwowych takich jak wyspy(np. Madera), regiony(np. Kraj Basków), czy chociażby lotniska.³⁹ Na podstawie przedmiotowego raportu stwierdzić można, że występowanie preferencyjnych systemów podatkowych lub ryzyko ich istnienia dotyczy państw europejskich, Kanady, USA, Turcji oraz Korei.⁴⁰ Można zatem zauważyć, że ten typ nieuczciwej konkurencji podatkowej stosowany jest przez kraje rozwinięte w przeciwieństwie do zwykłych rajów podatkowych, którymi są państwa różnorodne pod względem rozwoju, położenia geograficznego i innych cech.

4. Uczciwa konkurencja podatkowa

Definiując pojęcie uczciwej konkurencji podatkowej należy zwrócić uwagę, że OECD zasadniczo akceptuje stosowanie niższych w porównaniu z innymi państwami stawek

³⁴*Ibidem.* pkt. 61, str. 26, oraz J. McLaren, op. cit. str. 425.

³⁵*Ibidem.*, pkt. 62, str. 26-28.

³⁶*Ibidem.* str. 27.

³⁷*OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, str. 7-9.

<https://www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf>.

³⁸*Ibidem.*

³⁹*Ibidem.*

⁴⁰*Ibidem.*

podatkowych, ale pod warunkiem że mają one ogólne zastosowanie do wszystkich podmiotów funkcjonujących na danym rynku, a zatem nie są przeznaczone li tylko dla zagranicznych inwestorów.⁴¹ Wydaje się, że założenie takie wynika z zasady suwerenności podatkowej państwa, zgodnie z którą posiada ono swobodę kształtowania swojego systemu podatkowego.⁴² Należy jednak zauważyć, że suwerenność ta powinna być wykonywana zgodnie z poszanowaniem praw innych państw.⁴³ W doktrynie podkreśla się, że uczciwa konkurencja nie może polegać na selektywnym traktowaniu obcych inwestorów, a także nie powinna powodować nieprawidłowej alokacji kapitału.⁴⁴ Wśród konkretniejszych cech uczciwej konkurencji podatkowej wskazuje się istnienie rzeczywistego obciążenia podatkowego oraz skuteczną wymianę informacji.⁴⁵ Po spełnieniu tych warunków umożliwianie planowania podatkowego przez niektóre państwa nie wypełnia znamion nieuczciwej konkurencji podatkowej.⁴⁶ Można więc przyjąć, że dozwolone są takie zachęty, które nie są przeznaczone wyłącznie dla inwestorów zagranicznych, a ich beneficjenci nie mogą liczyć na zachowanie tajemnicy w stosunku do ich macierzystych organów podatkowych. Ostatni warunek przeciwdziała z jednej strony uchylaniu się od opodatkowania w państwie rezydencji podatkowej, a z drugiej utrudnia legalizację środków pieniężnych niewiadomego pochodzenia.

5. Granice pomiędzy uczciwą a szkodliwą konkurencją podatkową

W publikacjach naukowych spotkać można pogląd, że granica pomiędzy uczciwą a szkodliwą konkurencją podatkową przebiega wzdłuż podziału na państwa, w których korzystny system podatkowy ma zastosowanie zarówno dla krajowych, jak i zagranicznych inwestorów oraz kraje, gdzie preferencyjne traktowanie dotyczy tylko podmiotów obcych.⁴⁷ Pogląd ten jest jak najbardziej słuszny, ale dotyczy w zasadzie tylko państw stosujących tzw. preferencyjne systemy podatkowe. Cechą charakterystyczną rajów podatkowych jest natomiast brak podatków lub ich symboliczny charakter dla wszystkich podatników.⁴⁸

⁴¹ R. Avi-Yonah, *op. cit.* str. 384.

⁴² D. Simmons, *Some Legal Issues Arising out of the OECD Report on Harmful Competition*, International Tax Competition: Globalisation and Fiscal Sovereignty (red. R. Biswas), London 2002, str. 283.

⁴³ *Ibidem.* Str. 284.

⁴⁴ D. Elkins, *The Merits of Tax Competition in a Globalized Economy*, Indiana Law Journal Vol. 91(2016), str. 909.

⁴⁵ R. Hammers, J. Owens, *op. cit.* str. 46.

⁴⁶ *Ibidem.*

⁴⁷ M. Szafoni, *op. cit.* str. 119.

⁴⁸ J. McLaren, *op. cit.* str. 425.

Natomiast preferencyjny system podatkowy rozumiany jako reżim gwarantujący podmiotom zagranicznym zerową lub niską stawkę podatkową.⁴⁹ W związku z powyższym w jak najbardziej ogólny sposób należy stwierdzić, że oba rodzaje nieuczciwej konkurencji podatkowej wiążą się z brakiem obciążeń podatkowych lub ich nieznacznym rozmiarem. O ile brak obciążeń podatkowych wydaje się prosty do wykrycia, o tyle nieznaczne obciążenie podatkowe już nie. Szczególnie uwaga ta dotyczy rajów podatkowych, ponieważ brak jest danych porównawczych, na podstawie których możliwe jest stwierdzenie symbolicznego charakteru danin publicznych. Jest to zadanie tym bardziej trudne, że w Raporcie z 2000 roku raje podatkowe zostały wskazane bez wyjaśniania na podstawie jakich kryteriów.⁵⁰ Oczywiście w przypadku preferencyjnego systemu podatkowego stwierdzenie nieznacznego obciążenia podatkowego jest mniej skomplikowane, ponieważ wystarczy porównać stawki obowiązujące w stosunku do podmiotów rodzimych i zagranicznych. Pozostałe wspólne cechy obu rodzajów systemów podatkowych powodujących nieuczciwą konkurencję to brak transparentności oraz nieefektywna wymiana informacji podatkowych.⁵¹ W związku z powyższym należy zwrócić uwagę, że granica uczciwej i szkodliwej konkurencji podatkowej przebiega wzdłuż linii obciążenia podatkowego, przejrzystości systemu podatkowego oraz efektywnej wymiany informacji. Wydaje się, że najważniejszą jednak cechą reżimu podatkowego powodującą nieuczciwą konkurencję podatkową jest nieefektywność wymiany informacji podatkowych. Bez występowania powyższego kryterium państwo dotknięte nieuczciwą konkurencją podatkową mogłoby w ramach własnej jurysdykcji opodatkować swojego rezydenta. Brak lub niskie obciążenie podatkowe stanowi natomiast zachętę do przepływu kapitału. Kwestia transparentności wydaje się natomiast najmniej istotna. Reasumując, działania państwa niewyróżniające się wskazanymi powyżej cechami wydają się stanowić uczciwą konkurencję podatkową.

6. Uwagi końcowe

Podsumowując należy jeszcze raz podkreślić, że granice pomiędzy uczciwą i nieuczciwą konkurencją podatkową nie są wyraźnie zakreślane. Wśród państw stosujących nieuczciwą konkurencję podatkową rozróżnia się raje podatkowe oraz preferencyjne systemy podatkowe. Pierwsza spośród wymienionych grup charakteryzuje się występowaniem

⁴⁹ Ibidem. str. 426.

⁵⁰ *OECD Report: Towards Global Tax Co-operation Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, str. 17.

⁵¹ *OECD Report: Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*, str. 26-28.

korzystnych regulacji dla wszystkich podmiotów. Natomiast druga z nich kieruje zachęty tylko dla podmiotów zagranicznych. W opinii autora niniejszego artykułu najistotniejszą cechą obu z nich jest brak lub ograniczona wymiana informacji podatkowych. Próbując ocenić, czy zachęta podatkowa stosowana przez państwo ma charakter szkodliwy należy rozważyć, czy występuje rzeczywiste obciążenie podatkowe, czy system podatkowy jest transparentny oraz czy występuje efektywny system wymiany informacji podatkowej. Jeżeli odpowiedź na wszystkie powyższe pytania jest twierdząca, wówczas bez wątpienia wszystkie różnice w opodatkowaniu odbiegające nawet znacząco od standardów występujących w innych państwach nie noszą znamion nieuczciwej konkurencji podatkowej. Zatem w państwach uczciwie konkurujących na gruncie podatków nie powinny występować: selektywność preferująca podmioty zagraniczne oraz system ukrywania informacji podatkowych w stosunku do organów podatkowych macierzystych dla zagranicznych beneficjentów korzystnych regulacji. Spełnienie powyższych warunków gwarantuje, że stosowanie konkurencji podatkowej nie narusza interesów innych państw. Na samym końcu należy jednak z całą stanowczością podkreślić, że stosowane przez OECD kryteria na podstawie których wskazywane są państwa stosujące nieuczciwą konkurencję podatkową nie są transparentne.⁵²

Bibliografia

1. M. Szafoni, *Międzynarodowa konkurencja podatkowa*, International Journal of Management and Economics 30(2011).
2. R. Avi-Yonah, *Bridging the North/South Divide: International Redistribution and Tax Competition*, Michigan Journal of International Law Vol. 26 (2004).
3. M. Littlewood, *Tax Competition: Harmful to Whom*, Michigan Journal of International Law Vol. 26(2004).
4. J. Kudła, *Ekonomia opodatkowania międzynarodowego*, Difin 2013.
5. Y. Margalioth, *Tax Competition, Foreign Direct Investments and Growth: Using the Tax System To Promote Developing Countries*, Virginia Tax Review Vol. 23 (2003).
6. R. Hammer, J. Owens, *OECD: promoting tax competition*, International Tax Review, May 2001.
7. J. McLaren, *The OECD's 'harmful tax competition' project: Is it international tax law?*, Australian Tax Forum Vol 24 (2009).
8. H. Ogawa, *When ad valorem tax prevails in international tax competition*, International Review of Economics and Finance 46 (2016).
9. J. Weiner, H. Ault, *The OECD's Report on Harmful Tax Competition*, National Tax Journal, Vol. 51 No 3(September 1998).

⁵² J. McLaren, *op. cit.*, str. 425.

10. *OECD Report: Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue.*
http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page2.
11. *OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report.*<https://www.oecd.org/ctp/harmful/2664450.pdf>.
12. *OECD Report: Towards Global Tax Co-Operation Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices.*
<https://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf>.
13. *OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report.*
<https://www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf>.
14. D. Simmons, *Some Legal Issues Arising out of the OECD Report on Harmful Competition, International Tax Competition: Globalisation and Fiscal Sovereignty*(red. R. Biswas), London 2002.
15. D. Elkins, *The Merits of Tax Competition in a Globalized Economy*, Indiana Law Journal Vol. 91(2016).

e-mail: pawel.szwajdler@onet.pl