

ALICJA BRODZKA

PERSPEKTYWY ROZWOJU WSPÓLNEJ POLITYKI PODATKOWEJ UNII EUROPEJSKIEJ

WSTĘP

Tematyka zacieśniania współpracy w zakresie unijnej polityki podatkowej i wprowadzania nowoczesnych standardów działania nabrała szczególnego znaczenia w kontekście globalnego kryzysu gospodarczego, który ujawnił słabości zarówno międzynarodowego systemu finansowego, wspólnotowego jednolitego rynku, jak i finansów publicznych krajów członkowskich. Państwa europejskie zdawały sobie sprawę, że globalizacja, przyczyniająca się do coraz większej integracji rynków, stawia przed nimi dodatkowe pytania o możliwość utrzymania konkurencyjności wspólnego obszaru europejskiego. Coraz silniejsza integracja rynków przynosi wiele możliwości rozwoju zarówno dla gospodarki ogólnoswiatowej, jak i poszczególnych gospodarek krajowych. Szacunki unijne wskazują, że korzyści płynące z globalizacji odpowiadają za co najmniej 20% wzrostu europejskich dochodów z inwestycji w okresie po II wojnie światowej¹. Ogólnoswiatowe trendy niosą jednak ze sobą nie tylko szereg nowych możliwości, ale również zagrożenia. Otwartość narodowych gospodarek czyni je bowiem bardziej wrażliwymi na zewnętrzne zakłócenia.

WYZWANIA POSTĘPUJĄCEJ GLOBALIZACJI

Swoboda przepływów finansowych zwiększa wrażliwość krajowych systemów podatkowych na zjawisko unikania opodatkowania, szczególnie w kontekście do-

¹ *Promoting good governance in tax matters*, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, COM(2009) 201, Brussels, 28.04.2009.

stępu do terytoriów o niewystarczająco uregulowanych systemach finansowych. Utrzymywanie nadmiernej poufności informacji oraz stosowanie szkodliwej konkurencji podatkowej² wzmacnia zjawisko oszustw finansowych, tym samym przyczyniając się do pomniejszania bazy podatkowej w krajach o przejrzystych systemach finansowych. Analizy OECD z 2008 r. wskazują, że wypływy środków finansowych w kierunku rajów podatkowych kształtują się na poziomie 5–7 bln USD. Prywatny kapitał zgromadzony w tych terytoriach określany jest na niemal 1 bln USD³. Są to zaledwie szacunki, gdyż stopień niejawności informacji utrudnia dokładne określenie wysokości kwot zdeponowanych na tych terytoriach. Obliczenia Christian Aid z 2005 r., zawarte w raporcie *The shirts off their backs – how tax policies fleece the poor* wskazują, że corocznie do globalnego systemu bankowego wpływa około 1 bln USD brudnych pieniędzy. Połowa z tej kwoty pochodzi z krajów rozwijających się i znajdujących się w okresie transformacji. Uchylenie się od opodatkowania przez podmioty gospodarcze, szczególnie przez transnarodowe korporacje wykorzystujące centra finansowe *offshore* w procedurach „prania zysków” oceniane jest na 200 mld USD rocznie. Kolejne 250 mld USD strat w przychodach podatkowych ma wynikać z wypływu środków finansowych należących do osób fizycznych. Pozostałe 50 mld USD to strata w wyniku wykorzystywania rajów podatkowych do ukrycia środków pochodzących z korupcji⁴.

Ostatnie lata przyniosły rosnące znaczenie transnarodowych korporacji. Według OECD aż 60% międzynarodowych przepływów finansowych odbywa się za pośrednictwem przedsiębiorstw powiązanych, występujących w strukturach

² Według rady ECOFIN-u szkodliwa konkurencja podatkowa następuje wówczas, gdy a) preferencyjne rozwiązania są wprowadzane wyłącznie w celu przyciągnięcia zagranicznego kapitału, dotychczas podlegającego opodatkowaniu na innym terytorium, b) zastosowanie mają tzw. praktyki *ring fencing*, zakładające brak możliwości korzystania z preferencyjnego systemu podatkowego w warunkach lokalnych, c) stosowane korzyści podatkowe nie mają podłoża ekonomicznego – są gwarantowane niezależnie od tego, czy na danym terytorium podmiot uzyskujący korzyści jest rzeczywiście obecny i czy prowadzona jest rzeczywista aktywność gospodarcza, d) zyski uznawane za podstawę opodatkowania są szacowane w sposób odbiegający od ogólnie przyjętych międzynarodowych standardów (stosowanych przez państwa OECD), e) brak przejrzystości w sferze podatkowej, co przejawia się szczególnie w sposobie poboru obciążeń fiskalnych oraz arbitralnym zwalnianiu podmiotów z obowiązków podatkowych (*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, s. C 2/3).

³ *Uzasadnienie do Sprawozdania Parlamentu Europejskiego w sprawie projektu Rezolucji Parlamentu Europejskiego w sprawie wspierania dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania*, 2009/2174 (INI), 02.02.2010, s.12.

⁴ *The shirts off their backs – how tax policies fleece the poor*, Christian Aid Report, September 2005, s. 10.

międzynarodowych korporacji⁵. Znaczna ilość tych podmiotów za pomocą optymalizacji podatkowej organizuje swoją działalność w taki sposób, aby zminimalizować sumaryczne obciążenia fiskalne. Szacunki mówią o ponad milionie spółek (głównie ze Stanów Zjednoczonych i Unii Europejskiej), których miejsce rejestracji znajduje się w rajach podatkowych⁶. Preferencyjne rozwiązania podatkowe oferowane wielkim przedsiębiorstwom przez niektóre systemy podatkowe sprawiają tym samym, że podmioty te zyskują znacznie lepszą pozycję konkurencyjną w porównaniu z firmami niewielkimi, działającymi tylko na rynkach krajowych. Zdolność przedsiębiorstw wielonarodowych do korzystania z rajów podatkowych oraz z szeregu preferencji podatkowych kłóci się tym samym z zasadą uczciwej konkurencji oraz odpowiedzialnego działania przedsiębiorstw.

Kolejnym elementem działania międzynarodowych korporacji jest czerpanie nadmiernych korzyści z lokowania części swojej aktywności na obszarach krajów rozwijających się. Terytoria te, zdając sobie sprawę z wagi zagranicznego kapitału, dla przyciągnięcia zagranicznych inwestycji bezpośrednich decydują się na wprowadzanie szerokich zachęt – wakacji podatkowych, zwolnień z obciążeń przy zakładaniu określonej działalności etc. Kraje te są świadome, że pozostałe rozwijające się terytoria również stosują podobne zachęty w stosunku do zagranicznego kapitału – tym samym stawia to międzynarodowe korporacje na bardzo silnej pozycji, umożliwiając im stosowanie nacisków na obniżenie stawek podatkowych i wprowadzanie szczegółowych zachęt podatkowych, sumarycznie znacząco redukujących obciążenia fiskalne korporacji⁷.

Agresywne planowanie podatkowe stosowane przez międzynarodowe korporacje dodatkowo uszczupla bazy podatkowe krajów rozwiniętych. Spośród 700 brytyjskich korporacji międzynarodowych około jedna trzecia nie zapłaciła w roku 2005 i 2006 żadnych podatków. W przypadku największych francuskich korporacji ich efektywna stopa podatkowa nie przekracza 8%, podczas gdy stawka CIT w tym kraju wynosi 33%. Zgodnie z szacunkami Parlamentu Europejskiego Unii Europejskiej udaje się odzyskać jedynie 5% transgranicznych należności podatkowych⁸.

⁵ J. Neighbour, *Transfer pricing: keeping it at arm's length*, OECD Observer 230, January 2002, www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer_p (data dostępu: 04.04.2011 r.).

⁶ *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.

⁷ *Fair taxes – providing opportunities for developing countries*, Fair Politics Report, January 2011, s. 4.

⁸ *Promoting good governance in tax matters*, European Parliament Resolution.

DYLEMATY POLITYKI PODATKOWEJ KRAJÓW UNIJNYCH

W obliczu znaczącego odpływu środków finansowych oraz coraz powszechniejszego zjawiska unikania i uchylania się od opodatkowania, rządy państw rozwiniętych stają przed decyzją: czy zredukować wielkość wydatków publicznych w obliczu malejących wpływów podatkowych zasilających budżet państwa, czy też zwiększać obciążenia dla podmiotów, które nie mogą posłużyć się agresywnymi metodami unikania opodatkowania. Wybór drugiego wariantu oznacza wzrost ciężarów fiskalnych dla mniej mobilnych, niewielkich podmiotów gospodarczych oraz mniej zamożnych osób fizycznych. Rządy mogą też czynić próby zmiany krajowego ustawodawstwa w celu stworzenia klimatu inwestycyjnego zapewniającego większą kontrolę nad przepływami finansowymi oraz zapobieżenia odpływowi kapitałów do centrów *offshore*. Cechą charakterystyczną obecnych czasów jest jednak niemożność funkcjonowania pojedynczych gospodarek w oderwaniu od gospodarek sąsiednich. Wprowadzenie regulacji prawnych bardzo odbiegających od rozwiązań stosowanych na terytoriach sąsiednich wywołuje natychmiastową zmianę w ocenie atrakcyjności danego kraju – zarówno w oczach podmiotów krajowych, jak i zagranicznych.

Zmiany systemu prawnego, wprowadzane w oderwaniu od rozwiązań krajów sąsiednich, są w obecnych czasach rozwiązaniem mało efektywnym – szczególnie dla krajów rozwiniętych, powiązanych siecią zależności i układów. Wprowadzenie izolacjonizmu na obecnym etapie integracji gospodarki światowej nie wydaje się możliwe. Jedynym skutecznym rozwiązaniem, pozwalającym na realizację celów uszczelnienia systemu wymiany informacji podatkowych oraz walki ze zjawiskiem przestępczości finansowej i prania pieniędzy, wydaje się opracowanie zmian, które następnie zostaną wdrożone przez grupę terytoriów. Takie działania zmieniają klimat inwestycyjny na dużo większym obszarze, uniemożliwiając tym samym natychmiastową reakcję obronną podmiotów, przejawiającą się w przeniesieniu środków finansowych na sąsiednie terytorium. Ponadnarodowe rozwiązania niosą dodatkową zaletę w postaci siły autorytetu – wyższego niż władze podatkowe jednego kraju. Mają też istotniejsze umocowanie, znajdujące źródło w porozumieniach międzynarodowych, a nie tylko w lokalnych rozwiązaniach. Stanowią tym samym system, który jest dużo trudniejszy do obejścia dla potencjalnie niezadowolonych podmiotów.

PONADNARODOWE DZIAŁANIA W ZAKRESIE POLITYKI PODATKOWEJ

Siła ponadnarodowych rozwiązań w dziedzinie polityki podatkowej stała się kolejnym argumentem wspierającym prace państw członkowskich nad wzmocnieniem

pozycji konkurencyjnej jednolitego rynku europejskiego, charakteryzującego się wspólną walutą i zintegrowanym systemem prawnym. Pomimo różnic w interesach i sposobach pojmowania polityki podatkowej przez członków Wspólnoty Unia Europejska podjęła decyzję o zacieśnianiu ponadnarodowej współpracy w obszarze podatków. Przyszła polityka, określona w 2001 r. w komunikacie pt. *Polityka podatkowa Unii Europejskiej – priorytety na przyszłe lata*⁹, założyła harmonizację podatków pośrednich w obrębie jednolitego rynku, jednocześnie pozostawiając kwestie kształtowania podatków bezpośrednich w gestii poszczególnych rządów. Prawo to, według państw Wspólnoty niezbędne do zachowania niezależności poszczególnych krajów członkowskich, pozostawiało możliwość wpływu na klimat inwestycyjny danego regionu – pod warunkiem przestrzegania wspólnie ustalonych europejskich zasad.

W ramach poszerzania Wspólnoty i rozwoju wolnego rynku stało się jasne, że poprawa konkurencyjności Unii Europejskiej wymaga likwidacji barier w tworzeniu jednolitego rynku. Wśród wielu działań pojawiła się również potrzeba silniejszej koordynacji w obrębie narodowych polityk podatkowych. Komisja Europejska wskazała trzy kierunki działań niezbędnych do płynnego działania jednolitego rynku europejskiego:

- eliminację ograniczeń podatkowych we wszystkich formach międzynarodowej aktywności gospodarczej,
- wspieranie współpracy pomiędzy narodowymi władzami podatkowymi,
- walkę z przejawami szkodliwej konkurencji podatkowej¹⁰.

W ramach **realizacji eliminacji barier podatkowych** przeprowadzono kilka spójnych działań, zmierzających do poprawy efektywności działania wspólnego rynku. W obszarze podatków pośrednich przeprowadzano harmonizację narodowych systemów podatku VAT (wraz z komputeryzacją systemu i standaryzacją druków podatkowych) i podatków akcyzowych. Działania zamierzające do minimalizacji przeszkód na wspólnym rynku europejskim doprowadziły do opracowania i wdrożenia skoordynowanego pakietu reform w zakresie ponadnarodowego funkcjonowania podmiotów gospodarczych. Na terytorium Wspólnoty przyjęto trzy dyrektywy – w sprawie wspólnego opodatkowania spółek zależnych i dominujących (Parent Subsidiary Directive)¹¹, w sprawie wspólnego opodatkowania

⁹ *Tax policy in the European Union – priorities for the years ahead*, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, COM(2001) 260, Brussels, 23.5.2001.

¹⁰ *Co-ordinating Member States' direct tax systems in the Internal Market*, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, COM(2006) 823, Brussels, 19.12.2006.

¹¹ Dyrektywa Rady 90/435/EWG z 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich oraz zmieniona Dyrektywą Rady 2003/123/WE z 22 grudnia 2003 r.

w przypadku łączenia spółek (Merger Directive)¹², a także w wspólnego opodatkowania odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami (Interests&Royalties Directive)¹³. Trzy wyżej wymienione dyrektywy europejskie znacznie zmniejszyły ciężar zjawiska podwójnego opodatkowania w ponadnarodowej działalności biznesowej.

Drugim kierunkiem działań, podejmowanych w ramach koordynacji w obrębie narodowych polityk podatkowych, było **wzmacnianie współpracy pomiędzy krajowymi władzami podatkowymi**. Również w tym obszarze posłużono się regulacjami unijnymi, wprowadzając dyrektywę o współpracy administracyjnej w sprawach podatkowych (Mutual Assistance Directive)¹⁴. Dyrektywa pozwalała uzyskiwać pomoc od innych krajów członkowskich w procesie pobierania podatków, a także w sytuacji brakujących informacji podatkowych, gdy zachodziło podejrzenie uchylania się od opodatkowania. Wprowadzona regulacja zakładała wymianę danych na skutek wniosku ze strony kraju prowadzącego postępowanie podatkowe (informacje na żądanie), docelowo ułatwiała zatem utworzenie systemu wielostronnej współpracy na gruncie podatkowym pomiędzy urzędami krajów członkowskich. Dodatkową pomoc stanowiła Dyrektywa o odzyskiwaniu wierzytelności (Directive on Recovery of tax Claims)¹⁵, regulująca sytuacje, w których państwa członkowskie mogą uzyskiwać od siebie nawzajem pomoc w odzyskiwaniu wierzytelności z podatków, ceł i innych obciążeń.

Kolejnym elementem wzmacniającym współpracę narodowych urzędów podatkowych stało się opracowanie Dyrektywy o Oszczędnościach (Savings Directive)¹⁶. Dyrektywa ta zobowiązywała terytoria, które przyjęły jej rozwiązania (zarówno kraje członkowskie, jak i kraje trzecie), do (docelowo)¹⁷ automatycz-

¹² Dyrektywa Rady 90/434/EWG z 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich zmieniona Dyrektywą Rady 2009/133/WE z 19 października 2009 r.

¹³ Dyrektywa Rady 2003/49/WE z 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich oraz Dyrektywa Rady 2004/76/WE z 29 kwietnia 2004 r. zmieniająca dyrektywę 2003/49/WE w odniesieniu do możliwości stosowania przez niektóre Państwa Członkowskie okresów przejściowych.

¹⁴ Dyrektywa Rady 2004/56/WE z 21 kwietnia 2001 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania modyfikująca dyrektywę 77/799/EWG.

¹⁵ Dyrektywa Rady 2001/44/WE z 15 czerwca 2001 r. zmieniająca dyrektywę 76/308/EWG w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń wynikających z czynności stanowiących część systemu finansowania Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej oraz opłat rolnych i ceł oraz w odniesieniu do podatku od wartości dodanej i podatków akcyzowych.

¹⁶ Dyrektywa Rady 2003/48/WE z 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek.

¹⁷ Austria, Belgia i Luksemburg oraz niektóre kraje trzecie wynegociowały okres przejściowy, w trakcie którego zamiast automatycznej wymiany informacji podatkowych będą pobierały źród-

nej wymiany informacji podatkowych o odsetkach z oszczędności, uzyskiwanych przez obywateli Unii Europejskiej poza krajem ich zamieszkiwania. Dyrektywa o Oszczędnościach, pomimo niedociągnięć i luk pozwalających na łatwe przeniesienie środków poza obszar jej obowiązywania, uważana jest za krok milowy w tworzeniu systemu wymiany informacji podatkowych. Podstawowym celem jej wprowadzenia była walka ze zjawiskiem unikania opodatkowania – rozwiązaniu w niej zawarte miały jednak również na celu stopniową redukcję różnic w konkurencyjności poszczególnych instytucji oferujących klientom indywidualnym produkty oszczędnościowe. Przyszłe modyfikacje dyrektywy o oszczędnościach, likwidujące występujące w niej luki, mają docelowo pozwolić na stworzenie systemu, w którym każdy z krajów członkowskich będzie otrzymywał informacje o wszystkich oszczędnościach gromadzonych przez swoich obywateli – niezależnie od miejsca rejestracji instytucji finansowej, w których środki zostały złożone. Co istotne – wymiana informacji nie będzie przebiegać w sposób właściwy dla zasad standardowych umów podatkowych – automatyzm wymiany informacji nie będzie wymagał składania dodatkowych zapytań ani żądań od władz podatkowych kraju zamieszkania właściciela oszczędności.

Po wprowadzeniu szeregu regulacji mających na celu ułatwienie ponadnarodowej działalności gospodarczej Unia Europejska zajęła się kolejnym elementem mającym przyczynić się do poprawy działania jednolitego rynku europejskiego – zniesieniem utrudnień podatkowych, które dotychczas uniemożliwiały osobom fizycznym odnoszenie pełnych korzyści z działania wspólnego rynku. W raporcie *Removing cross-border tax obstacles for EU citizens* wskazano na problemy, przed którymi stają obywatele krajów unijnych – dyskryminację, podwójne opodatkowanie, skomplikowane procedury zwrotów podatkowych i problemy z dostępnością do wyczerpujących informacji o przepisach podatkowych obowiązujących w innych krajach unijnych¹⁸. Zgodnie ze słowami Algirdasa Šemety, komisarza ds. podatków, unii celnej, audytu oraz zwalczania nadużyć finansowych: „Obecne działania Komisji Europejskiej mają stanowić kolejny krok w usuwaniu przeszkód podatkowych i propagowaniu sprawiedliwej polityki podatkowej wewnątrz całej UE, tak aby obywatele mogli skorzystać ze wszystkich dobrodziejstw, jakie oferuje jednolity rynek”¹⁹.

dłowy podatek od dochodów odsetkowych z oszczędności lokowanych na ich terytorium przez obywateli krajów unijnych. Obecnie spośród krajów członkowskich podatek u źródła stosują tylko Austria i Luksemburg.

¹⁸ *Removing cross-border tax obstacles for EU citizens*, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, COM(2010) 769, Brussels, 20.12.2010.

¹⁹ Ibidem.

Trzecim zagadnieniem wspólnej polityki podatkowej jest **kontynuacja walki ze szkodliwą konkurencją podatkową**. Działania podjęte w poprzednich latach przez Unię Europejską w obrębie krajów członkowskich doprowadziły do identyfikacji instrumentów (praktyk administracyjnych, produktów finansowych i konstrukcji prawnych) przyczyniających się do powstawania zniekształceń w konkurencyjności poszczególnych terytoriów. 400 potencjalnie szkodliwych rozwiązań podatkowych, zidentyfikowanych na terenie krajów członkowskich, poddano dokładnej analizie. Ponad 100 z instrumentów opodatkowania uznano za szkodliwe, co doprowadziło do ich zniesienia lub przekształcenia w formy niezagrażające uczciwej konkurencji²⁰.

DOBRE PRAKTYKI W DZIEDZINIE OPODATKOWANIA

W ostatnich latach zauważalny stał się zwrot w polityce krajów unijnych – od działań zakładających narzucanie jednolitych regulacji, w kierunku bardziej „miękkich” praktyk, zakładających wypracowanie wspólnych standardów działań i następnie zachęcanie do wdrażania ich na jak najszerszym terytorium geograficznym. Kontynuacja odgórnego wprowadzania wiążących regulacji w strefie narodowych systemów podatkowych okazała się bardzo utrudniona ze względu na różnice w interesach poszczególnych krajów członkowskich, znajdujących się na odmiennych poziomach zamożności i rozwoju. Współpraca w zakresie dobrowolnego wprowadzania jednakowych standardów działania na wielu terytoriach, zarówno wśród państw członkowskich, jak i krajów trzecich, miała doprowadzić nie tylko do stopniowej likwidacji przeszkód w działaniu wspólnego rynku, ale również skutecznie zabezpieczyć krajowe bazy podatkowe przed zjawiskiem szkodliwej konkurencji podatkowej. W konsekwencji zwrotu w kierunkach ponadnarodowej polityki podatkowej wprowadzenie dobrych praktyk w dziedzinie opodatkowania zostało uznane za kluczowe narzędzie walki z transgranicznymi oszustwami podatkowymi i unikaniem opodatkowania, a także za mechanizm wzmacniający pozostałe działania w zakresie regulacji.

Zgodnie z powszechnym zrozumieniem **dobrze rządy w dziedzinie opodatkowania oznaczają wdrażanie standardów w zakresie przejrzystości, wymiany informacji i uczciwej konkurencji podatkowej**. Argumentem za ważnością ich stosowania są niezwykle wysokie koszty niewystarczających standardów w zakresie regulacji finansowych i przejrzystości transakcji – koszty oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania szacowane są na 2,0–2,5% PKB na

²⁰ *Promoting good governance in tax matters*, Communication from the Commission to the Council.

szczeblu UE, stanowią zatem poważne konsekwencje dla gospodarek krajowych i systemu Wspólnoty²¹.

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. U podstaw regulacji leżało przekonanie, że kraje członkowskie w szczególnych sytuacjach mogą chcieć, przy użyciu środków publicznych (dodatkowego dofinansowania lub zwolnień i wyłączeń podatkowych), wesprzeć pewne obszary aktywności gospodarczej lub chronić niektóre gałęzie przemysłu. Celem wspólnej polityki było wprowadzenie mechanizmu pozwalającego na monitorowanie, czy interwencje krajów członkowskich nie powodują zniekształceń w konkurencyjności ponadnarodowego rynku europejskiego. Zakazano zatem stosowania niesprawiedliwych środków w stosunku do szczególnych typów przedsiębiorstw lub obszarów produkcji. Zasada zakazu pomocy publicznej może być zawieszona w wyjątkowych sytuacjach – w stosunku do grup społecznych wymagających dodatkowego wsparcia (np. niepełnosprawnych czy starszych osób) i w przypadku wystąpienia klęsk żywiołowych i zdarzeń nadzwyczajnych. Istnieją również szczególne przypadki, w których pomoc publiczna może być dozwolona: przyspieszenie rozwoju zapóźnionych obszarów, ochrona dziedzictwa kulturowego, wspieranie ważnych projektów wprowadzanych w celu usuwania poważnych zakłóceń występujących w gospodarce kraju członkowskiego, a także rozwój szczególnych obszarów lub szczególnych gałęzi przemysłu – pod warunkiem jednakże, że pomoc ta nie spowoduje zniekształcenia konkurencyjności rynku. W wyżej wymienionych sytuacjach do zastosowania dodatkowego wsparcia publicznego niezbędna jest jednakże zgoda Komisji Europejskiej i uznanie przez nią większością głosów, że przyjęte rozwiązania nie będą stanowić zagrożenia dla jednolitego rynku²².

Współpraca administracyjna państw członkowskich w kwestiach podatkowych miała obejmować dalszą budowę systemu wymiany informacji podatkowych, umożliwiającego bliższą współpracę pomiędzy władzami poszczególnych krajów członkowskich. Uzupełnieniem wcześniejszych prac państw Wspólnoty nad zacieśnieniem współpracy podatkowej pomiędzy poszczególnymi krajami było wprowadzenie całkowicie zmienionej Dyrektywy o współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania. Zmieniona dyrektywa ustaliła bardziej jasne i precyzyjne zasady współpracy administracyjnej między państwami członkow-

²¹ *Promoting good governance in tax matters*, European Parliament Resolution.

²² *Introduction to European tax law on direct taxation*, red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, Linde Verlag, Wien 2010, s. 81–99.

skimi, przede wszystkim w odniesieniu do wymiany informacji. Nowe zasady mają umożliwić w szczególności objęcie zakresem zastosowania wszystkich osób prawnych i fizycznych w Unii Europejskiej, z uwzględnieniem coraz większej różnorodności konstrukcji prawnych (w tym nie tylko tradycyjnych konstrukcji, takich jak trusty, fundacje i fundusze inwestycyjne, ale także wszelkich nowych instrumentów, które podatnicy mogą utworzyć w państwach członkowskich). Nowa dyrektywa ma zastosowanie do wszystkich podatków pobieranych przez państwo członkowskie. Przewiduje też stosowanie wszystkich trybów wymiany informacji podatkowych – procedurę wymiany informacji na wniosek, a także automatyczną i spontaniczną wymianę informacji. Współpracę pomiędzy władzami podatkowymi powinna ułatwić również pełna standaryzacja formularzy i kanałów komunikacji. Zawarcie w dyrektywie określenia „przewidywalnego związku” (*foreseeable relevance*) ma zapewnić jak najszerszą wymianę informacji w sprawach podatkowych i jednocześnie precyzować, że państwa członkowskie nie mają prawa angażować się w tzw. *fishing expeditions* ani zwracać się o informacje, które nie są związane ze sprawami podatkowymi danego podatnika²³. Obecnie diskutowaną kwestią związaną z zacieśnianiem współpracy pomiędzy krajami członkowskimi jest usprawnienie systemu odzyskiwania transgranicznych należności podatkowych. Wypracowanie skutecznych mechanizmów współpracy administracyjnej w sprawach ściągania podatków wymaga również ustalenia sposobu podziału wpływów ze ściągania niezapłaconych podatków pomiędzy administrację dwóch terytoriów – kraju odzyskującego należności na wniosek i w imieniu wnioskującego państwa członkowskiego oraz kraju wnioskującego.

Bardzo istotnym obszarem w zakresie dobrych praktyk w dziedzinie opodatkowania pozostaje poprawa przejrzystości działalności – zarówno przedsiębiorstw obecnych na europejskim rynku, jak i zasad dotyczących transakcji finansowych. W kwestii zwiększenia przejrzystości działań kraje Wspólnoty wskazały na potrzebę przeglądu obecnie obowiązujących standardów rachunkowości i udoskonalenia zasad zapobiegających unikaniu opodatkowania. Wśród propozycji zmian wymieniono:

- system raportowania *country-by-country*, informujący o dochodach i podatkach płaconych przez międzynarodowe korporacje w podziale na kraje powstawania dochodów i obciążeń fiskalnych,
- rejestr publiczny przedsiębiorstw i osób, dokonujących rejestracji podmiotów w rajach podatkowych, pozwalający na identyfikację faktycznych beneficjentów stojących za spółkami *offshore*,

²³ Dyrektywa Rady 2011/16/UE z 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG.

- propozycję wprowadzenia wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania przedsiębiorstw, która pozwoliłaby rozwiązać problem podwójnego opodatkowania i cen transferowych występujących w ramach skonsolidowanych grup,
- propozycję wprowadzenia szeregu sankcji wpierających wprowadzenie standardów w dziedzinie opodatkowania. Wśród propozycji środków zaradczych znalazły się: specjalne opłaty nakładane na operacje dokonywane z terytoriów odmawiających współpracy, nieuznawanie statusu prawnego zakładanych tam spółek czy też zakaz utrzymywania fili i oddziałów europejskich instytucji finansowych na terytoriach niewspółpracujących, zaostrezone wymogi w zakresie ujawniania informacji przez podatników i instytucje finansowe, pobieranie podatków u źródła, odmowa odliczania niektórych kosztów,
- spójność wdrażania na szczeblu unijnym i międzynarodowym norm w dziedzinie nadzoru ostrożnościowego, prania pieniędzy i finansowania terroryzmu²⁴.

Wspieranie dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania nie powinno zamykać się tylko w obrębie 27 krajów członkowskich. Państwa Unii zdecydowały, że dla wzmocnienia efektu dobrych standardów na jak największym obszarze geograficznym należy podjąć współpracę również 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 państwa członkowskie. Wspieranie współpracy podatkowej i wspólnych standardów na jak największym obszarze geograficznym przewiduje również pomoc merytoryczną w kontaktach z krajami partnerskimi w ramach Europejskiej Polityki Sąsiedztwa. Pomoc dotyczy także 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 opodatkowania.

Kwestia współpracy z krajami trzecimi okazała się szczególnie istotna w relacjach z europejskimi rajami podatkowymi, utrzymującymi ze Wspólnotą bliskie kontakty gospodarcze – Liechtensteinem, Szwajcarią, Monako, Andorą i San Marino. Podjęte przez nie zobowiązania do przestrzegania standardów OECD w zakresie przejrzystości i wymiany informacji poprzedziły działania negocjacyjne w zakresie pogłębienia współpracy administracyjnej i sądowej w dziedzinie podatków i zwalczania oszustw finansowych. W przypadku Szwajcarii, związanej z Unią umową o wolnym handlu, Komisja Europejska zakwestionowała kilka

²⁴ *Promoting good governance in tax matters*, European Parliament Resolution.

rozwiązań podatkowych stosowanych w stosunku do szczególnych form przedsiębiorstw²⁵.

Niezwykle istotny we wzmacnianiu dobrych praktyk w dziedzinie opodatkowania jest również globalny aspekt zarządzania podatkowego. Priorytetem w tym obszarze ma być czynny udział reprezentantów Wspólnoty na światowym forum i działania zmierzające do uwzględnienia europejskiego wymiaru w kwestii wdrażania dobrych praktyk w dziedzinie opodatkowania. Szczególnie ważne wydają się prace przy identyfikacji terytoriów niewspółpracujących, budowania systemu ocen zgodności i kształtowania środków zaradczych wobec tych terytoriów.

ZAKOŃCZENIE

Przyjęcie dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania na terytorium krajów członkowskich, pomimo braku stosowania nakazowej polityki, odgórnie regulującej zasady wspólnego rynku, wydaje się dobrym kierunkiem zmian w polityce podatkowej Unii Europejskiej. Wdrożenie jednolitych standardów przyniesie korzyść poszczególnym krajom członkowskim, będzie również stanowić argument dla innych terytoriów za głębszym zaangażowaniem się we wspólne działania z Unią Europejską. Doświadczenia wyniesione ze współpracy w obrębie krajów członkowskich oraz krajów partnerskich pomogą w osiągnięciu większej spójności na szczeblu UE – i tym samym w budowaniu zgodnego stanowiska krajów członkowskich na międzynarodowych forach dotyczących podatków. Konsekwentne stosowanie modelu skoordynowanego podejścia do kształtowania środowiska dobrych standardów podatkowych powinno się zatem przyczynić zarówno do poprawy spójności wewnętrznego europejskiego rynku, jak i wzmocnienia pozycji Wspólnoty na arenie międzynarodowej.

BIBLIOGRAFIA

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.

Co-ordinating Member States' direct tax systems in the Internal Market, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, COM(2006) 823, Brussels, 19.12.2006.

²⁵ *Promoting good governance in tax matters*, Communication from the Commission to the Council.

- Fair taxes – providing opportunities for developing countries*, Fair Politics Report, January 2011.
- Lang M., Pistone P., Schuch J., Staringer C. (red.), *Introduction to European tax law on direct taxation*, Linde Verlag, Wien, 2010.
- Neighbour J., *Transfer pricing: keeping it at arm's length*, OECD Observer 230, January 2002.
- Promoting good governance in tax matters*, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, COM(2009) 201, Brussels, 28.04.2009.
- 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.
- Removing cross-border tax obstacles for EU citizens*, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, COM(2010) 769, Brussels, 20.12.2010.
- Tax policy in the European Union—priorities for the years ahead*, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, COM(2001) 260, Brussels, 23.5.2001.
- The shirts off their backs – how tax policies fleece the poor*, Christian Aid Report, September 2005.
- Uzasadnienie do Sprawozdania Parlamentu Europejskiego w sprawie projektu Rezolucji Parlamentu Europejskiego w sprawie wspierania dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania*, 2009/2174 (INI), 02.02.2010.

AKTY PRAWNE

- Dyrektywa Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich zmieniona Dyrektywą Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego.
- Dyrektywa Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich oraz zmieniona Dyrektywą Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r.
- Dyrektywa Rady 2001/44/WE z dnia 15 czerwca 2001 r. zmieniająca dyrektywę 76/308/EWG w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń wynikających z czynności stanowiących część systemu finansowania Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej oraz opłat rolnych i ceł oraz w odniesieniu do podatku od wartości dodanej i podatków akcyzowych

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

Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich oraz Dyrektywa Rady 2004/76/WE z dnia 29 kwietnia 2004r. zmieniająca dyrektywę 2003/49/WE w odniesieniu do możliwości stosowania przez niektóre Państwa Członkowskie okresów przejściowych.

Dyrektywa Rady 2004/56/WE z dnia 21 kwietnia 2001 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania modyfikująca dyrektywę 77/799/EWG.

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

THE FUTURE OF COMMON EU TAX POLICY

SUMMARY

Improving the competitiveness of the European Union requires removing barriers from the single market. Among many challenges facing the EU Member States there is also a need for stronger coordination within the national fiscal policies. EU tax management is based on the principles of transparency, information exchange and fair tax competition. The article presents the measures taken by EU Member States in order to eliminate tax barriers within the single European market. The author, in addition to the review of EU legislation regulating the cross-border activities in the common market, brings closer the subject of promoting good governance in tax matters.