

## Polityka podatkowa państw członkowskich Unii Europejskiej w świetle polityki publicznej

---

### **Streszczenie**

Przedmiotem publikacji jest problematyka związana z międzynarodową konkurencją podatkową i międzynarodowym unikaniem opodatkowania w kontekście polityki publicznej. W stosunkach wewnątrzspółnotowych, konkurencję podatkową należy uznać za zjawisko polegające na wykorzystywaniu różnych instrumentów techniki podatkowej dla rozwijania krajowej gospodarki i dobrobytu poprzez zwiększanie konkurencyjności rodzimej działalności gospodarczej lub przyciąganie inwestycji zagranicznych. Konkurencja podatkowa jest naturalną konsekwencją procesów globalizacji, gdyż w świecie rosnących ekonomicznych współzależności opodatkowanie wywiera coraz większy wpływ na decyzje inwestycyjne holdingów. Stanowi ona wyraz rozdźwięku między interesami pojedynczego państwa Unii Europejskiej a interesem całej Unii Europejskiej. Najczęściej granica pomiędzy szkodliwą a korzystną konkurencją podatkową jest trudna do wyznaczenia.

**Słowa kluczowe:** polityka publiczna, polityka podatkowa, międzynarodowa konkurencja podatkowa, unikanie opodatkowania

---

---

### **EU member states tax policy as a public policy**

---

### **Abstract**

The following publication elaborates on the notion of international tax competition and international tax avoidance in the light of cross-border public policy. In terms of intercommunity relations, tax competition may be defined as a phenomenon consisting in application of various tax instruments for the purpose of developing a state's economy and prosperity by means of increasing competitiveness of the domestic business activity or attracting foreign investments. Tax competition is a natural consequence of the processes of globalization since in the reality of growing business interrelations, tax considerations exert more and more influence over investment decisions of holding companies. It reveals the dissonance between the interests of the particular member states in the EU and

the interest of the European Union as a whole. Usually it is difficult to mark the border between a harmful and an advantageous tax competition.

**Keywords:** public policy, tax policy, international tax competition, tax avoidance

---

Polityka publiczna jest w Polsce pojęciem nowym, w odróżnieniu od pojęcia polityki podatkowej. Nauki o polityce publicznej podlegały w Polsce stopniowej recepcji poprzez administrację publiczną, naukę administracji, a w szczególności zarządzanie publiczne. Dotyczyło to również polityki podatkowej, która jest ściśle powiązana z zadaniami administracji publicznej. Dlatego warto dokonać analizy umiejscowienia polityki podatkowej w polityce publicznej.

Poza klasycznym ujmowaniem polityki podatkowej państwa, która stanowi, że jej przedmiotem jest kształtowanie systemu i metod podatkowych w celu zapewnienia dochodów budżetowi państwa na realizację ściśle określonych zadań, należy zwrócić szczególną uwagę na politykę podatkową w kontekście europejskim.

Polityka podatkowa państw członkowskich stała przed licznymi wyzwaniami wynikającymi z realiów funkcjonowania Unii Europejskiej. Szczególne znaczenie dla kształtowania polityki podatkowej państw członkowskich w kontekście polityki publicznej mają aktualnie dwa zjawiska: międzynarodowe unikanie opodatkowania oraz szkodliwa konkurencja podatkowa pomiędzy państwami członkowskimi. Złożoność i skomplikowana specyfika prezentowanych zjawisk skutkują licznymi problemami natury: ekonomicznej, prawnej, podatkowej, międzynarodowej i publicznej. Należy również zauważyć, iż analizowane zjawiska nie sprzyjają umacnianiu zasady solidarności państw członkowskich w kształtowaniu wspólnej polityki podatkowej.

Niewątpliwie, kreowana polityka podatkowa państw członkowskich, uwzględniająca występowanie zjawisk międzynarodowego unikania opodatkowania oraz szkodliwej konkurencji podatkowej, ma istotne znaczenie dla rozwiązywania problemów publicznych. Jeżeli chcemy zrozumieć związki i zależności między polityką publiczną a polityką podatkową należy je obie umieścić w szerszych ramach interpretacyjnych. Polityka publiczna wydaje się być ważnym aspektem działalności administracji publicznej<sup>1</sup>. W klasycznym ujęciu, ma ona, po pierwsze, wspierać organy władzy wykonawczej w projektowaniu polityki podatkowej (np. tworzenie rozmaitych podatkowych strategii krajowych, regionalnych i lokalnych), po drugie – odgrywa zasadniczą rolę w jej implementacji i realizacji. Z kolei polityka podatkowa rozumiana

---

<sup>1</sup> H. Izdebski, M. Kulesza, *Administracja publiczna*, Warszawa 2004, s. 45–46.

zawężająco jako pewien obszar polityki publicznej, ma za zadanie realizowanie ściśle określonych celów w obszarze administracji podatkowej.

Niebagatelne znaczenie dla polityki podatkowej państw członkowskich ma zjawisko szkodliwej konkurencji podatkowej, ściśle powiązane z międzynarodowym unikaniem opodatkowania. Uwzględniająca je polityka podatkowa nie pozostaje bez wpływu na politykę publiczną.

## Szkodliwa konkurencja podatkowa – opis zjawiska

Zjawisko szkodliwej konkurencji podatkowej coraz częściej jest dostrzegalne zarówno na obszarze Unii Europejskiej, jak również w relacjach pomiędzy państwami Unii Europejskiej a państwami należącymi do G8. Międzynarodowa konkurencja podatkowa jest szczególnie istotna w kontekście polityki transgranicznej holdingów międzynarodowych. Relacje pomiędzy podmiotami powiązаныmi transgranicznie w ramach międzynarodowej konkurencji podatkowej mają charakter wielowątkowy i są często skomplikowane. Wywierają one istotny wpływ na politykę wewnątrz krajową poszczególnych państw członkowskich. Dlatego warto wskazać na kilka wybranych wątków towarzyszących międzynarodowej konkurencji podatkowej.

W stosunkach wewnątrzrajnych, konkurencję podatkową należy uznać za zjawisko polegające na wykorzystywaniu różnych instrumentów techniki podatkowej dla rozwijania krajowej gospodarki i dobrobytu poprzez zwiększanie konkurencyjności rodzimej działalności gospodarczej lub przyciąganie inwestycji zagranicznych<sup>2</sup>.

Konkurencja podatkowa jest naturalną konsekwencją procesów globalizacji, gdyż w świecie rosnących ekonomicznych współzależności opodatkowanie wywiera coraz większy wpływ na decyzje inwestycyjne. Stanowi ona wyraz rozdźwięku między interesami pojedynczego państwa (państwa członkowskiego Unii Europejskiej) a interesem ogółu państw (Unii Europejskiej). Niewątpliwie granica pomiędzy szkodliwą a korzystną konkurencją podatkową jest trudna do wyznaczenia.

Można wyróżnić dwie płaszczyzny konkurencji podatkowej:

- 1) konkurencję wynikającą z całościowej polityki fiskalnej państw członkowskich, występującą głównie w zakresie stawek podatkowych i ogólnych zasad opodatkowania,

---

<sup>2</sup> C. Pinto, *Tax Competition and EU Law*, Kluwer Law International, The Hague–London–New York 2003, s. 1–2.

- 2) konkurencję wynikającą z wprowadzenia przez dane państwo członkowskie do swojego systemu podatkowego rozwiązań wyjątkowych w celu przyciągnięcia inwestorów.

Konkurencji w pierwszej płaszczyźnie nie nadaje się charakteru negatywnego, uznając ją za wyraz prawa każdego państwa członkowskiego do stosowania własnej polityki podatkowej. Natomiast konkurencja w drugiej płaszczyźnie uznawana jest za szkodliwą konkurencję podatkową, która nie powinna mieć miejsca. Wskazać należy, że jedna i druga konkurencja wpływają na konkurencyjność podmiotów gospodarczych w ramach rynku wewnętrznego.

Przyjmuje się, że konkurencja oparta na ogólnych systemach podatkowych nie stanowi szkodliwej konkurencji podatkowej<sup>3</sup>. Redukcja obciążeń podatkowych jest zwykle postrzegana pozytywnie, o ile prowadzi do poprawy krajowej wydajności podatkowej i jednocześnie podnosi atrakcyjność inwestycyjną danego państwa w stosunku do innych państw. Tego typu politykę podatkową uznaje się za przejaw korzystnej konkurencji podatkowej<sup>4</sup>. Natomiast za szkodliwą konkurencję podatkową uznaje się takie działanie danego państwa, które wprowadza preferencje podatkowe dla nierezydentów<sup>5</sup>. Wiąże się z nią zjawisko *beggar-thy-neighbor policy* (polityka zubożania sąsiada), które polega na tym, że stosowanie przez jedno państwo szkodliwej konkurencji podatkowej może doprowadzić do tego, iż w reakcji na nią pozostałe państwa obniżają własne obciążenia podatkowe w celu powstrzymania odpływu inwestycji ze swojego terytorium i podtrzymania ich dalszego napływu. To z kolei może doprowadzić do pogorszenia ich sytuacji budżetowej. Państwa te biednieją, co zmusza je do większego obciążenia podatkami pracy w celu wyrównania strat budżetowych<sup>6</sup>. Jednocześnie państwa stosujące szkodliwą konkurencję podatkową także uzyskują niewielkie wpływy podatkowe. W doktrynie wskazuje się, iż państwa stosujące szkodliwą konkurencję podatkową, oferujące specjalne zasady opodatkowania lub zachęty podatkowe, zniekształcają w ten sposób rzeczywistą ekonomiczną wydajność poprzez zmianę miejsca wykonywania działalności gospodarczej oraz pomniejszają podstawy opodatkowania w innych państwach, w których stosowane są mniej korzystne zasady opodatkowania<sup>7</sup>.

<sup>3</sup> L. Cerioni, *Szkodliwa konkurencja podatkowa*, „Prawo i Podatki Unii Europejskiej” 2006, nr 9, s. 34–35.

<sup>4</sup> M. Kluzek, *Wpływ opodatkowania na inwestycje w warunkach rosnącej konkurencji podatkowej (materiały konferencyjne)*, Katedra Finansów Przedsiębiorstw, Wydział Zarządzania, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 2009, s. 3–4.

<sup>5</sup> K. Wach, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006, s. 26–27.

<sup>6</sup> L. Krawczyk, *Integracja a podatki*, „Prawo Europejskie” 2002, nr 1, s. 42.

<sup>7</sup> H. Hamaekers, K. Holmes, J. Głuchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, LexisNexis, Warszawa 2006, s. 59.

Jako linię podziału pomiędzy korzystną a szkodliwą konkurencją przyjmuje się granicę pomiędzy ogólnymi redukcjami podatkowymi mającymi zastosowanie do podatników zarówno krajowych, jak i zagranicznych, a redukcjami odnoszącymi się wyłącznie do zagranicznych inwestorów. Istotne przy określaniu szkodliwej konkurencji podatkowej jest bowiem wystąpienie elementu negatywnego oddziaływania na system podatkowy innego państwa. Celem szkodliwej konkurencji podatkowej jest przyciągnięcie zagranicznych inwestorów kosztem innych państw poprzez stworzenie wyjątkowo korzystnego klimatu podatkowego<sup>8</sup>.

Zjawisko międzynarodowej konkurencji podatkowej polega na wprowadzeniu do ustawodawstwa wewnętrznego danego państwa norm prawnych służących zredukowaniu obciążeń podatkowych w celu przyciągnięcia zagranicznego kapitału. Tak dokonana redukcja opodatkowania nie może być rozumiana wprost jako zmniejszenie wpływów podatkowych, albowiem dotyczy ona dochodów, których opodatkowanie stało się możliwe dopiero dzięki wprowadzeniu tego rodzaju preferencji podatkowych. Nie jest zatem tak, że wyłącznym uzasadnieniem dla konkurencji podatkowej są korzyści niepodatkowe płynące z napływu kapitału zagranicznego. Rozważenia wymaga jednak istotna kwestia, czy pojęcie międzynarodowej konkurencji podatkowej obejmuje także niezamierzone tworzenie preferencji podatkowych. Nie jest bowiem możliwe przewidzenie wszystkich konsekwencji mogących wyniknąć z faktu przeprowadzenia reformy systemu podatkowego, a tym bardziej wpływu reformy podatkowej na zróżnicowane systemy podatkowe innych państw. Wydaje się jednak, iż konkurencja podatkowa powinna obejmować zarówno zamierzone, jak i niezamierzone formy tworzenia korzyści podatkowych w celu przyciągnięcia międzynarodowego kapitału. Prezentowane rozróżnienie ma bowiem wymiar wyłącznie teoretyczny, zaś skutki konkurencji podatkowej pozostają takie same w wypadku każdej z tych form<sup>9</sup>.

Zagadnienie międzynarodowej konkurencji podatkowej sprowadza się do dwóch zasadniczych aspektów: percepcji, że niektóre państwa starają się uatrakcyjnić gromadzenie w nich oszczędności, nie opodatkowując odsetek wypłacanych nierezydentom oraz prób przyciągnięcia kapitału zagranicznego, w szczególności bardziej mobilnych rodzajów inwestycji, poprzez oferowanie niższych stawek podatkowych lub innych preferencji podatkowych<sup>10</sup>. Pierwszy z wymienionych wyżej aspektów wiąże się z inwestycjami portfelowymi dokonywanymi przede wszystkim przez osoby fizyczne, jak również jest on w głównej mierze przedmiotem uchylania

<sup>8</sup> T. Lipowski, *Konkurencja podatkowa w Unii Europejskiej – wybrane zagadnienia. Glosa*, „Przegląd Prawa Gospodarczego” 2004, nr 11, s. 4.

<sup>9</sup> S.G. Utz, *Taxation Panel: Tax Harmonization and Coordination in Europe and America*, „Connecticut Journal of International Law” 1994, no. 9, s. 772–775.

<sup>10</sup> A. Easson, *The Tax Competition Controversy*, „Tax Notes International” 1999, no. 18, s. 371–372.

się od podatków. Z kolei drugi z nich związany jest z inwestycjami bezpośrednimi holdingów międzynarodowych i zasadniczo stanowi przedmiot unikania opodatkowania<sup>11</sup>. Obydwa te aspekty są jednak ze sobą powiązane jako źródło degradacji fiskalnej w państwach nakładających wysokie i średnio wysokie podatki<sup>12</sup>.

Bezpośrednia realizacja postulatu równości podatkowej w systemie międzynarodowego prawa podatkowego nie jest możliwa ze względu na brak efektywnych mechanizmów mogących ograniczyć suwerenność podatkową państw. Próby osiągnięcia porozumienia w tym zakresie mają zaś charakter incydentalny lub partykularny. Konieczne jest jednak zwrócenie uwagi na zagadnienie harmonizacji i koordynacji podatkowej, które to procesy wynikają z integracji gospodarczej państw wysokorozwiniętych<sup>13</sup>. Obowiązujące systemy podatkowe państw członkowskich nie mogą ignorować międzynarodowego wymiaru opodatkowania. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, środki prawne wymierzone przeciwko międzynarodowemu oportunistom podatkowemu, jak również regulacje dotyczące problemu alokacji zysków holdingów międzynarodowych stanowią odpowiedź na pojawiające się w tym zakresie problemy. Wyzwaniem jest jednak kooperacja umożliwiająca neutralizację interakcji zachodzących pomiędzy różnymi reżimami podatkowymi, priorytetowe znaczenie ma zaś koordynacja w zakresie podatków dochodowych od kapitału. Działania te polegają na eliminowaniu różnic mogących mieć wpływ na atrakcyjność podatkową państw z punktu widzenia wyboru lokalizacji inwestycji oraz miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Całkowite uniknięcie międzynarodowej konkurencji podatkowej, a więc zrealizowanie postulatu absolutnej neutralności podatkowej, nie jest jednak możliwe, albowiem wymaga ono harmonizacji ustawodawstw podatkowych wszystkich państw, co jest oczywistą utopią<sup>14</sup>. Możliwe jest zatem wyłącznie łagodzenie omawianego zjawiska oraz eliminowanie jego najbardziej niepożądanych form<sup>15</sup>. W rezultacie korzyści podatkowe zawsze zostaną czynnikiem determinującym decyzje inwestycyjne, zaś wybór lokalizacji kapitału nie musi być podyktowany jedynie stopniem produktywności i zamożności.

Konkurencja podatkowa może być częściowo usprawiedliwiona zapotrzebowaniem niektórych biedniejszych państw na dochody, jak również brakiem mechanizmów pozwalających na realizowanie funkcji redystrybucyjnej na płaszczyźnie międzynarodowej. Wydaje się jednak, że precyzyjne rozróżnienie pomiędzy szkodliwą

<sup>11</sup> Ibidem, s. 373–374.

<sup>12</sup> T. Lipowski, op.cit., s. 4.

<sup>13</sup> P.B. Sørensen, *International Tax Coordination: Regionalism Versus Globalism*, "CESifo Working Paper Series" 2001, no. 483, s. 21–31.

<sup>14</sup> S.G. Utz, op.cit., s. 772–774.

<sup>15</sup> J.A. Robin, *The Grand Illusion: A Neutral System for the Taxation of International Transactions*, "Virginia Law Review" 2009, no. 75, s. 963–968.

a pozytywną konkurencją podatkową, jako określonymi zjawiskami realizowanymi za pomocą redukcji opodatkowania, nie jest możliwe<sup>16</sup>. Jednoznaczne zakwalifikowanie określonych strategii podatkowych jako szkodliwych wymagałoby wcześniejszego sprecyzowania zasad etycznych, obowiązujących w stosunkach pomiędzy jurysdykcjami podatkowymi, co jest niewykonalne. Nie jest to jednak tożsame z wyeliminowaniem pojęcia „szkodliwej konkurencji podatkowej”, albowiem wiadome są przyczyny oraz negatywne skutki określonych działań<sup>17</sup>.

## Międzynarodowa konkurencja podatkowa a unikanie opodatkowania

Międzynarodowej konkurencji podatkowej nie można ocenić w jednoznaczny sposób, który to wniosek został już potwierdzony argumentami przemawiającymi zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść omawianego zjawiska. Konkurencja podatkowa odnosi bowiem zawsze zarówno pozytywne, jak i negatywne skutki. Mechanizmy rządzące omawianym zjawiskiem nie wynikają jednak ze złej woli jurysdykcji podatkowych będących importerami kapitału. Zasadniczym powodem napędzającym konkurencję podatkową jest przede wszystkim szybko rosnąca swoboda prowadzenia działalności gospodarczej, związana z przeobrażeniem gospodarki światowej. W efekcie podmioty działające transgranicznie korzystają w coraz większym stopniu z wolności przepływu kapitału, przez co różnice pomiędzy systemami podatkowymi zyskują na znaczeniu. Oznacza to także, że międzynarodowa konkurencja podatkowa jest po części mechanizmem niezależnym od prowadzenia polityki podatkowej, mając w tym znaczeniu charakter dyferencjacji podatkowej<sup>18</sup>.

Międzynarodowa konkurencja podatkowa będąca źródłem redukcji opodatkowania, jak również stosowanie preferencyjnych instytucji podatkowych, to ważne przyczyny występowania zjawiska unikania opodatkowania powodującego erozję podstawy opodatkowania (degradację fiskalną), czyli w efekcie straty we wpływach podatkowych. Unikanie opodatkowania występujące w stosunkach międzynarodowych może być pojmowane jako środek służący do pozyskiwania zagranicznego kapitału, jest ono zatem nieodłącznym elementem międzynarodowej konkurencji podatkowej. Stwierdzenie to prowadzi do dalszego wniosku, że to zjawisko posiada nie tylko wymiar indywidualny kształtujący konkretną sytuację podatkową, ale również

<sup>16</sup> S.G. Utz, op. cit., s. 774–775.

<sup>17</sup> V.H. Dehejia, P. Genschel, *Tax Competition in the European Union*, „Politics & Society” 2009, no. 27, s. 402–430.

<sup>18</sup> T. Lipowski, op. cit., s. 4.

szerszy wymiar, związany z polityką podatkową danego państwa w zakresie mniej lub bardziej bezwzględного importu kapitału. Tego rodzaju import kapitału pozostaje jednakże zawsze *in minus* dla innych jurysdykcji podatkowych, mogących rościć sobie prawa do nałożenia podatku. Międzynarodowa konkurencja podatkowa tworzy zatem określony klimat podatkowy w danej jurysdykcji, kształtując tym samym jej system podatkowy<sup>19</sup>. Omawiane zjawisko ma wymiar nie tylko dynamiczny – w tym sensie, że jest procesem zachodzącym na poziomie globalnym – ale również wymiar statyczny, bowiem stanowi ono źródło (*ratio*) powstawania i funkcjonowania rajów podatkowych. Wydaje się jednak, że preferencyjny system podatkowy ma pierwotny charakter w stosunku do czynności zmierzających do minimalizacji opodatkowania. W takim układzie międzynarodowe unikanie opodatkowania jawi się jako element wtórny, którego źródłem pozostaje konkretna regulacja prawna obowiązująca w państwie stosującym szkodliwą konkurencję podatkową<sup>20</sup>.

Zjawisko unikania opodatkowania ściśle się wiąże z zaniżaniem dochodów publicznych, przysługujących państwu<sup>21</sup>, ma więc szczególne znaczenie dla kształtowania polityki publicznej.

Głównym założeniem unikania opodatkowania jest redukcja w sposób sztuczny odpowiedzialności podatkowej do takiego poziomu, w którym opodatkowanie jest najniższe. Wówczas ma miejsce dopasowanie konkretnej sytuacji do sytuacji najkorzystniejszej dla podatnika. Można też sztucznie ukształtować sytuację podmiotu, dokonując np. pozornego (sztucznego) podziału struktur organizacyjno-prawnych. Podatnicy mogą również legalnie zmniejszać rozmiary działalności albo alokować lokalizację.

Niełatwo jest znaleźć granicę pomiędzy legalnym a nielegalnym unikaniem podatku. Nie tylko administracja podatkowa, ale sami podatnicy mają często z tym problem, szczególnie dlatego, że zjawisko to często jest różnie definiowane w poszczególnych państwach Unii Europejskiej. Można jednak określić kryteria, które pomagają wyznaczać takie granice:

- motywy działania podatnika (działanie zamierzone),
- fikcyjny charakter działania,
- rozmiary korzyści osiąganych dzięki uchylaniu się od opodatkowania,
- ocena kompetentnych władz.

<sup>19</sup> T. Lipowski, op. cit., s. 4; D.E. Spencer, *OECD Report Cracks Down on Harmful Tax Competition*, "Journal of International Taxation" 2007, no. 9(7), s. 31–32.

<sup>20</sup> R.A. Green, *The Future of Source-Based Taxation of the Income of Multinational Enterprises*, "Cornell Law Review" 2003, no. 79, s. 64–67.

<sup>21</sup> A.S. Ginsberg, *International Tax Planning. Offshore Finance Centres and the European Community*, Deventer 1994, s. 59–62.



Unikanie różni się od siebie w różnych państwach w zależności od przepisów prawa podatkowego, jakie w nich obowiązują, szczególnie jeśli chodzi o podmioty działające transgranicznie<sup>22</sup>. Wspólną cechą tego procederu jest natomiast wykorzystywanie możliwości w ramach istniejących przepisów, dzięki którym mniejsza jest zarówno odpowiedzialność podatkowa, jak i podatek:

- 1) dochód może być zamieniony w kapitał lub zyski kapitałowe dzięki wykorzystaniu mechanizmu dywidend,
- 2) płatność za towary lub usługi może być dokonywana efektywnie w formie pożyczek, czasami nieoprocentowanych,
- 3) wykorzystanie współwłasności prawnej, dochodów lub aktywów, które mogą być przekazane w ręce osoby korzystającej ze zwolnienia podatkowego lub opodatkowanej niższymi stawkami,
- 4) kapitał spółki może być gromadzony w formie pożyczek, dzięki czemu opodatkowanie jest mniej dolegliwe.

Unikanie opodatkowania wywołuje dwuznaczne skojarzenia. Wiąże się je z postępowaniem nieetycznym i zachowaniem nierespektującym norm prawnych, chociaż w rzeczywistości jest to zwrot neutralny. W sensie pejoratywnym termin ten powinien być wiązany właśnie z ucieczką od obowiązków ustanowionych przez prawo<sup>23</sup>. Nieporozumienie pochodzi stąd, że czasami unikanie podatków może odbywać się w ramach istniejących przepisów poszczególnych państw, ale przy równoczesnym podejmowaniu działań, które są niezgodne z duchem prawa. Jeśli ma to miejsce, traktuje się podatnika jako podmiot nadużywający prawa, uważa się go odpowiedzialnym za to, chociaż żadne sankcje prawne nie mogą w stosunku do niego mieć zastosowania. Pozostaje jedynie podjęcie działań ze strony organu ustawodawczego. Należy tak zmodyfikować normy, aby nie zezwalały na bezkarne i przeciwne naturze przepisów unikanie podatków<sup>24</sup>.

Zjawisko unikania opodatkowania ma szczególnie istotne znaczenie w wymiarze podatkowego prawa międzynarodowego. Międzynarodowy wymiar zjawiska unikania opodatkowania jest znacznie szerszy, bogatszy w odniesieniu do występowania zjawiska unikania opodatkowania w środowisku wewnątrz krajowym. Większy jest

---

<sup>22</sup> P. Faes, *Scope and Meaning of Unacceptable Tax Avoidance Under Belgian Income Tax Law*, "Tax Notes International" 1994, 17 października, s. 321; U. Fleischer-Michaelsen, *Denmark Makes Tax Avoidance More Difficult for Multinationals*, "Journal of International Taxation" 1995, no. 4, s. 49; G. Kraft, *Germany: Classification of the Relationship between CFC Legislation and the General Abuse Doctrine*, "European Taxation" 1998, no. 2, s. 65–66; J. Ward, *United Kingdom: Juridical Responses to Tax Avoidance*, "European Taxation" 2005, no. 1, s. 58.

<sup>23</sup> D.A. Ward, *Abuse of Tax Treaties*, "Intertax" 2005, no. 4, s. 68.

<sup>24</sup> J. van Hoorn jr., *Tax Havens and Measures Against Tax Evasion and Avoidance in the E.E.C.*, Amsterdam 1995, s. 122.

bowiem zakres dostępnych środków i możliwości prawnych, a przede wszystkim rośnie rozmiar omawianego problemu w postaci dochodów publicznych, które nie wpływają z tego powodu do budżetu państwa<sup>25</sup>.

Unikanie opodatkowania w relacjach międzynarodowych jest wynikiem liberalizacji systemów gospodarczych państw, a zatem postępującej globalizacji gospodarki. Erozja dotychczasowych barier handlowych i inwestycyjnych w połączeniu z rozwojem nowych technologii dotknęła zarówno państwa, jak i pojedyncze podmioty, zmuszając je do wypracowania nowych metod i form działania<sup>26</sup>.

Analizując powyższą problematykę, należy jednoznacznie stwierdzić, że szkodliwa konkurencja podatkowa oraz międzynarodowe unikanie opodatkowania mają istotny wpływ na politykę publiczną państw członkowskich. Polityka podatkowa kształtowana przez państwa członkowskie, która przeciwdziała szkodliwej konkurencji podatkowej i międzynarodowemu unikaniu opodatkowania, wpisuje się w politykę publiczną. Niewątpliwie należy dostrzegać zależności pomiędzy tymi dwoma rodzajami polityki. Organy stanowiące prawo, które jest podstawą do prowadzenia w państwach polityki podatkowej, muszą mieć te zależności na uwadze, a co za tym idzie muszą przyjąć istnienie omawianego zjawiska i starać się jego szkodliwości dla finansów publicznych przeciwdziałać.

## Bibliografia

- Cerioni L., *Szkodliwa konkurencja podatkowa*, „Prawo i Podatki Unii Europejskiej” 2006, nr 9.
- Collins M.H., *Evasion and Avoidance of Tax at the International Level*, International Bureau of Fiscal Documentation, “European Taxation” 1998, no. 9(28).
- Dehejia V.H., Genschel P., *Tax Competition in the European Union*, “Politics & Society” 2009, no. 27.
- Easson A., *The Tax Competition Controversy*, “Tax Notes International” 1999, no. 18.
- Faes P., *Scope and Meaning of Unacceptable Tax Avoidance Under Belgian Income Tax Law*, “Tax Notes International” 1994, 17 października.
- Fleischer-Michaelsen U., *Denmark Makes Tax Avoidance More Difficult for Multinationals*, “Journal of International Taxation” 1995, no. 4.
- Ginsberg A.S., *International Tax Planning. Offshore Finance Centres and the European Community*, Deventer 1994.

---

<sup>25</sup> M.H. Collins, *Evasion and Avoidance of Tax at the International Level*, International Bureau of Fiscal Documentation, “European Taxation” 1998, no. 9(28), s. 6.

<sup>26</sup> G.M. Melo, *Comment: Taxation in the Global Arena: Preventing the Erosion of National Tax Bases or Impinging on Territorial Sovereignty? (A Critique of the OECD's Report: „Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”)*, “Pace International Law Review” 2000, no. 12, s. 193–195.

- Green R.A., *The Future of Source-Based Taxation of the Income of Multinational Enterprises*, "Cornell Law Review" 2003, no. 79.
- Hamaekers H., Holmes K., Głuchowski J., Kardach T., Nykiel W., *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, LexisNexis, Warszawa 2006.
- Izdębski H., Kulesza M., *Administracja publiczna*, Warszawa 2004.
- Kluzek M., *Wpływ opodatkowania na inwestycje w warunkach rosnącej konkurencji podatkowej (materiały konferencyjne)*, Katedra Finansów Przedsiębiorstw, Wydział Zarządzania, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 2009.
- Kraft G., *Germany: Classification of the Relationship between CFC Legislation and the General Abuse Doctrine*, "European Taxation" 1998, no. 2.
- Krawczyk L., *Integracja a podatki*, „Prawo Europejskie” 2002, nr 1.
- Lipowski T., *Konkurencja podatkowa w Unii Europejskiej – wybrane zagadnienia. Glosa*, „Przeгляд Prawa Gospodarczego” 2004, nr 11.
- Melo G.M., *Comment: Taxation in the Global Arena: Preventing the Erosion of National Tax Bases or Impinging on Territorial Sovereignty? (A Critique of the OECD's Report: „Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”)*, "Pace International Law Review" 2000, no. 12.
- Pinto C., *Tax Competition and EU Law*, Kluwer Law International, The Hague–London–New York 2003.
- Robin J.A., *The Grand Illusion: A Neutral System for the Taxation of International Transactions*, "Virginia Law Review" 2009, no. 75.
- Spencer D.E., *OECD Report Cracks Down on Harmful Tax Competition*, "Journal of International Taxation" 2007, no. 9(7).
- Sørensen P.B., *International Tax Coordination: Regionalism Versus Globalism*, "CESifo Working Paper Series" 2001, no. 483.
- Utz S.G., *Taxation Panel: Tax Harmonization and Coordination in Europe and America*, "Connecticut Journal of International Law" 1994, no. 9.
- van Hoorn jr. J., *Tax Havens and Measures Against Tax Evasion and Avoidance in the E.E.C.*, Amsterdam 1995.
- Wach K., *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006.
- Ward D.A., *Abuse of Tax Treaties*, "Intertax" 2005, no. 4.
- Ward J., *United Kingdom: Juridical Responses to Tax Avoidance*, "European Taxation" 2005, no. 1.