

Paneuropejska lista rajów podatkowych w walce z unikaniem i uchylaniem się od opodatkowania

Alicja Brodzka*

Streszczenie: Celem artykułu jest ocena efektywności instrumentu, jakim jest paneuropejska lista rajów podatkowych, wprowadzona w celu neutralizacji wpływu terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. W pracy zaprezentowano procedurę umieszczania krajów trzecich na polskiej liście terytoriów niewspółpracujących, a także dokonano przeglądu kryteriów stosowanych przez pozostałe państwa członkowskie przy sporządzaniu krajowych list rajów podatkowych. Następnie zaprezentowano mechanizm użyty do utworzenia wspólnej, paneuropejskiej czarnej listy. W artykule zanalizowano również konsekwencje publikacji wspólnej, ponad-krajowej listy rajów podatkowych – reakcje krajów trzecich, a także przyszłe plany Unii Europejskiej związane z koniecznością zastosowania spójnych procedur oraz stosowania wspólnych środków ochronnych. Przypadek skandalu związanego z *Panama Papers*, przytoczony w uwagach końcowych, dodatkowo podkreśla ważność wdrożenia jednolitych działań europejskich w walce z unikaniem i uchylaniem się od opodatkowania.

Słowa kluczowe: czarna lista rajów podatkowych, polityka podatkowa Unii Europejskiej, międzynarodowe standardy przejrzystości, wymiany informacji podatkowych i uczciwej konkurencji

Wprowadzenie

Unikanie i uchylanie się od płacenia podatków ma poważne konsekwencje dla gospodarek krajów członkowskich UE i całej Wspólnoty – koszty oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania szacowane są bowiem na poziomie 2,0–2,5% PKB na szczeblu UE (Parlament Europejski 2010). Międzynarodowe korporacje odgrywają bardzo dużą rolę w praktykach unikania opodatkowania za sprawą agresywnego stosowania cen transferowych (*transfer mispricing*) oraz wykorzystania struktur biznesowych w tzw. jurysdykcjach niewspółpracujących, niestosujących się do międzynarodowych standardów przejrzystości i wymiany informacji. Według szacunków Eurodad, w latach 2000–2008 *transfer mispricing* kosztował pomiędzy 397 a 443 mld USD, co odpowiadało 54,7% wszystkich nielegalnych przepływów finansowych z krajów rozwijających (Eurodad 2011, s. 11). Równie

* dr Alicja Brodzka, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, e-mail: alicja.brodzka@ue.wroc.pl.

szkodliwe dla spójności systemów podatkowych krajów unijnych jest zjawisko tzw. szkodliwej konkurencji podatkowej¹.

W ramach działań wspierających wdrażanie dobrych rządów podatkowych², mających zapobiegać wyżej przytoczonym zjawiskom, na terytorium Wspólnoty wydano szereg zaleceń i rekomendacji. Jednym z pierwszych dokumentów był Komunikat Komisji Europejskiej z 2009 roku, ustalający przepisy dotyczące współpracy między państwami członkowskimi UE w zakresach: inicjatyw zwalczających szkodliwą konkurencję podatkową, zapobiegania pomocy publicznej, a także współpracy administracyjnej wraz z budowaniem systemu wymiany informacji podatkowych (Brodzka 2013, s. 56). Wśród środków unijnych, mających wspierać dobre praktyki podatkowe, znalazły się również propozycje działań skierowane w kierunku krajów trzecich, znajdujących się poza obszarem Wspólnoty.

Celem niniejszego artykułu jest analiza działań krajów członkowskich i Unii Europejskiej nakierowanych na neutralizację rajów podatkowych. W pierwszej części pracy przedstawiono inicjatywy europejskie skierowane na współpracę z krajami trzecimi oraz na zmniejszenie szkodliwego wpływu terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Inicjatywy obejmują zarówno działania pozytywne (w stosunku do terytoriów, które podjęły się dostosowania swoich systemów podatkowych do międzynarodowych standardów przejrzystości), jak i negatywne (w stosunku do terytoriów niewspółpracujących, przyczyniających się do erozji podstaw opodatkowania krajów rozwiniętych). W części drugiej zaprezentowano procedurę umieszczania krajów trzecich na polskiej liście terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową: kryteria, stosowane przez Ministerstwo Finansów, charakterystykę podmiotów objętych krajowym rozporządzeniem, a także konsekwencje istnienia czarnej listy dla polskich podatników. W części trzeciej dokonano przeglądu zasad, stosowanych przez pozostałe państwa członkowskie przy sporządzaniu krajowych czarnych list. Następnie zaprezentowano mechanizm zastosowany w 2015 roku do utworzenia paneuropejskiej listy terytoriów niewspółpracujących w zakresie międzynarodowych standardów przejrzystości i wymiany informacji podatkowych. Część czwarta artykułu to analiza konsekwencji publikacji wspólnej, ponad-krajowej listy rajów

¹ Według rady ECOFIN-u, szkodliwa konkurencja podatkowa ma miejsce 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 jest przejrzystości w sferze podatkowej, co przejawia się szczególnie w sposobie poboru obciążeń fiskalnych oraz arbitralnym zwalnianiu podmiotów z obowiązków podatkowych (Code of Conduct... 1998).

² W ostatnich latach na arenie międzynarodowej zauważalny stał się trend wypracowania wspólnych standardów – tzw. dobrych rządów w dziedzinie 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: a) przejrzystości, b) wymiany informacji i c) uczciwej konkurencji podatkowej.

podatkowych – reakcje krajów trzecich, a także przyszłe plany Unii Europejskiej, związane z koniecznością zastosowania spójnych procedur oraz stosowania wspólnych środków ochronnych. Przypadek skandalu związanego z *Panama Papers*, przytoczony w uwagach końcowych, dodatkowo podkreśla ważność wdrożenia jednolitych działań europejskich w walce z unikaniem i uchylaniem się od opodatkowania.

1. Propozycja skoordynowanej polityki krajów członkowskich we współpracy z krajami trzecimi w zakresie dobrych praktyk podatkowych

Prace nad wdrażaniem dobrych praktyk w dziedzinie opodatkowania przebiegały w Unii Europejskiej dwutorowo. Oprócz pakietu działań nakierowanych na zwiększenie przejrzystości finansowej, wprowadzanie międzynarodowych standardów wymiany informacji podatkowych, a także wzmacnianie uczciwej konkurencji podatkowej wewnątrz Wspólnoty, zaprojektowano szereg inicjatyw mających wzmocnić współpracę z krajami trzecimi, pozaunijnymi. W grudniu 2012 roku Komisja wydała Zalecenie w sprawie środków mających na celu zachęcenie państw trzecich do stosowania minimalnych norm dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania. W Zaleceniu wskazano na szereg środków – sankcji, możliwych do zastosowania w odniesieniu do państw pozaunijnych, sprzeciwiających się przyjęciu minimalnych norm dobrych rządów w sprawach podatkowych. W dokumencie zaproponowano również działania pozytywne – do wdrożenia w stosunku do państw trzecich spełniających standardy dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania, a także środki mające wspierać implementację minimalnych norm w krajach trzecich, które zobowiążą się do ich wdrożenia, ale mogą potrzebować pomocy w realizacji tego celu.

W Zaleceniu Komisji zawarto kryteria pozwalające na identyfikację państwa trzeciego nieprzestrzegającego minimalnych norm w zakresie dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania. W dokumencie przyjęto „formę klasyfikacji negatywnej” danego terytorium, zakładając, iż państwo trzecie spełnia minimalne normy w zakresie dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania tylko wtedy, jeśli:

- przyjęło prawne środki regulacyjne i administracyjne zmierzające do przestrzegania norm przejrzystości i wymiany informacji – i skutecznie je stosuje,
- nie stosuje szkodliwych instrumentów podatkowych w zakresie opodatkowania działalności gospodarczej (Komisja Europejska 2012, s. 2).

W przyszłości głównym wspólnym działaniem zaradczym państw członkowskich Unii Europejskiej w stosunku do tak zdefiniowanych terytoriów miało być stosowanie przez kraje członkowskie czarnych list krajów nieprzestrzegających minimalnych norm w zakresie dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania. W rozwiązaniach prawnych państw członkowskich często wpisano podobnie działające mechanizmy; zalecenie proponowało ujednoczenie ich formy w obrębie całej Unii Europejskiej i docelowe ogłoszenie jednej zestandaryzowanej listy rajów podatkowych. Dodatkowym środkiem w stosunku do krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową i nieprzestrzegających przejrzystości i wymiany informacji,

proponowanym w Zaleceniu, miało być podjęcie przez państwa członkowskie działań zmierzających do renowacji z opisywanym terytorium konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, tak, by zawierały one pożądane zapisy. W sytuacji braku współpracy Zalecenie dopuszczało zawieszenie lub wypowiedzenie konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania.

2. Polskie regulacje dotyczące terytoriów niewspółpracujących w zakresie przejrzystości i wymiany informacji podatkowych

Według polskiego Ministerstwa Finansów, utrzymywanie krajowej listy rajów podatkowych jest instrumentem niezbędnym w procesie przeciwstawiania się praktykom stosowanym przez niektóre terytoria, które poprzez świadome wprowadzanie w swoim prawie podatkowym rozwiązań ułatwiających podmiotom gospodarczym transferowanie dochodów, umożliwiają uchylanie się od opodatkowania w innym państwie i mają tym samym niekorzystny wpływ na systemy podatkowe innych państw. W przypadku polskiej listy stosuje się następujące kryteria pozwalające na usunięcie terytorium z listy „rajów podatkowych”:

- istnienie podstawy do wymiany informacji podatkowych,
- pozytywna ocena Globalnego Forum Przejrzystości Podatkowej OECD, będąca wynikiem tzw. procesu *Peer Review* (Ministerstwo Finansów 2015).

Wymiana informacji podatkowych pomiędzy dwoma jurysdykcjami może przebiegać na podstawie klauzul zawartych w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania. Z reguły jednak kraje o wysoko rozwiniętej poufności bankowej nie praktykują podpisywania tego typu umów. Alternatywą jest zawarcie tzw. umów o wymianie informacji podatkowych, umożliwiających uzyskiwanie informacji na wniosek. Podstawę do współpracy międzynarodowej w zakresie wymiany informacji podatkowych może również dać przystąpienie danej jurysdykcji do Konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej OECD (sporządzonej w Strasburgu 25 stycznia 1988 r., obecnie modyfikowanej przez wiele jurysdykcji za pomocą protokołów lub rozszerzenia Konwencji).

Ocena Globalnego Forum Przejrzystości Podatkowej OECD, monitorującego politykę podatkową poszczególnych krajów, jest dobrowolnym przeglądem, któremu może poddać się każda jurysdykcja. Dwuetapowy proces *Peer Review*, badający stopień dostosowania przepisów krajowych do międzynarodowych standardów przejrzystości i konkurencyjności podatkowej, jest dostępny zarówno dla członków Globalnego Forum, jak i państw nienależących do organizacji. Uzyskanie pozytywnej oceny (*largely compliant* lub *compliant*) w wyniku aktualnego przeglądu OECD stanowi dla wielu krajów podstawę do usunięcia danej jurysdykcji z listy krajów niewspółpracujących. Polska również stosuje to kryterium. Państwa, które zmieniły swoje regulacje dotyczące wymiany informacji podatkowych i zostały uznane za spełniające minimalne wymogi w tym zakresie, są sukcesywnie usuwane z listy (Ministerstwo Finansów 2015).

Od 2015 roku na polskiej czarnej liście znajduje się 31 krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego³. W stosunku do wcześniej obowiązującego zestawienia z listy wykreślono siedem krajów (Arubę, Belize, Bermudy, Gibraltar, Kajmany, Monserrat, Turks i Caicos)⁴. Obecnie na liście terytoriów, które nie realizują efektywnej współpracy w zakresie wymiany informacji podatkowych, znajdują się: Andora, Anguilla, Antigua i Barbuda, Saint-Maarten i Curaçao, Bahamy, Bahrajn, Barbados, Brytyjskie Wyspy Dziewicze, Wyspy Cooka, Dominika, Grenada, Sark, Hongkong, Liberia, Lichtenstein, Makau, Malediwy, Wyspy Marshalla, Mauritius, Monako, Nauru, Niue, Panama, Samoa, Seszele, Saint Kitts i Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent i Grenadyny, Tongo, Wyspy Dziewicze USA, Republika Vanuatu.

Według szacunków Ministerstwa Finansów, liczba osób prawnych dotkniętych rozporządzeniem dotyczącym terytoriów niewspółpracujących w zakresie podatku CIT, wynosi 22 tysiące⁵. Na polskich podatnikach, utrzymujących relacje biznesowe z podmiotami zarejestrowanymi w krajach znajdujących się na czarnej liście, spoczywa obowiązek sporządzenia dodatkowej dokumentacji podatkowej. Obowiązek dotyczy transakcji o wartości przekraczającej równowartość 20 tys. euro, w których zapłata należności dokonywana jest na rzecz firmy działającej w raju lub mającej tam siedzibę. Na żądanie organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej polscy podatnicy zobowiązani są do przedłożenia sporządzonej dokumentacji podatkowej w terminie 7 dni od dnia doręczenia żądania organów.

W sytuacji, gdy organ podatkowy uzna, iż warunki transakcji zawartej z podmiotem działającym w kraju znajdującym się na czarnej liście odbiegają od warunków rynkowych (jakie ustaliłyby między sobą niezależne firmy na skutek normalnych relacji biznesowych), może uznaniowo oszacować wysokości dochodu z danej transakcji. Jeśli z oszacowania wynika, że dochody polskiego podatnika powinny być wyższe niż deklarowane, a podatnik na podstawie dokumentacji podatkowej sporządzonej dla tej transakcji nie potrafi uzasadnić rozbieżności – wówczas grozi mu sankcja w wysokości 50% podatku od różnicy między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a wyliczonym uznaniowo. Transakcje pomiędzy polskim podatnikiem a podmiotem zarejestrowanym w raju podatkowym, niezależnie od występujących pomiędzy nimi relacji, są dodatkowo narażone na badanie i kontrolę ze strony organów podatkowych. Do wnikliwie analizowanych należą transakcje dotyczące usług

³ Nowe listy określają: Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2015 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. z 2015 r., poz. 599); Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2015 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2015 r., poz. 600).

⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego z 9 kwietnia 2013 roku zawierało 37 jurysdykcji.

⁵ W analizie Ministerstwa Finansów nie uwzględniono podatników od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej, z uwagi na brak regulacji dotyczących opodatkowania dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej w 2013 r. Ich również obejmują dodatkowe obowiązki dokumentacyjne, zgodnie z art 24a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

niematerialnym (doradczych, licencyjnych, szkoleniowych, reklamowych, marketingowych oraz ubezpieczeniowych).

3. Europejska czarna lista rajów podatkowych

Potrzeba wdrożenia spójnej europejskiej polityki wobec krajów trzecich została ponownie podniesiona w maju 2013 roku podczas prac Parlamentu Europejskiego nad tematyką waliki z oszustwami podatkowymi, uchylaniem się od opodatkowania i rajami podatkowym. W przyjętej przez Parlament Rezolucji wezwano kraje członkowskie do standaryzacji krajowych polityk stosowanych w stosunku do krajów trzecich, opierających się wdrażaniu dobrych praktyk w dziedzinie opodatkowania. Jedną z rekomendacji było ustalenie wspólnej dla całej Unii Europejskiej listy terytoriów niestosujących standardów przejrzystości i wymiany informacji (Parlament Europejski 2013).

W 2014 roku dokonano przeglądu kryteriów używanych przez poszczególne państwa członkowskie przy sporządzaniu krajowych czarnych list. Analiza wskazała, iż 18 państw członkowskich stosowało krajowe listy rajów podatkowych, w stosunku do których wymagano dodatkowej dokumentacji podatkowej zawieranych transakcji. Pozostałych 10 członków UE nie sporządzało czarnych/białych/szarych list terytoriów (Komisja Europejska 2014, s. 2). Wśród elementów wyboru znajdowały się zarówno te zaproponowane we wcześniej wspomnianym Zaleceniu Komisji (2012), jak i dodatkowe kryteria „wspomagające”. Najczęściej stosowanym kryterium przy konstrukcji krajowych czarnych list okazało się wdrożenie standardów przejrzystości i międzynarodowej wymiany informacji podatkowych – przy sporządzaniu i weryfikacji list ten element był brany pod uwagę przez 13 krajów członkowskich (Belgia, Bułgaria, Chorwacja, Estonia, Francja, Grecja, Hiszpania, Litwa, Łotwa, Niemcy, Polska, Portugalia, Włochy). Kolejnym kryterium wymienionym przez Rekomendację był brak w systemach podatkowych krajów trzecich wcześniej opisanych elementów szkodliwej konkurencji podatkowej. Kryterium to było uwzględniane przez 6 krajów członkowskich (Belgia, Bułgaria, Grecja, Litwa, Łotwa, Portugalia). Stosowano je łącznie z obecnością standardów przejrzystości i międzynarodowej wymiany informacji podatkowych.

Wśród czynników pozwalających na określenie krajowych list terytoriów niewspółpracujących stosowano również niski poziom opodatkowania. Sześć krajów członkowskich (Belgia, Bułgaria, Grecja, Litwa, Łotwa, Portugalia) uwzględniały niski poziom opodatkowania jako element uzupełniający do dwóch wyżej wymienionych, wynikających z Zalecenia. W Finlandii i Słowenii kryterium to było jedynym stosowanym przy określaniu listy rajów podatkowych (wymieniających odpowiednio 15 i 19 terytoriów). Limit poziomu opodatkowania wyznaczany był albo jako stała wartość, albo jako stała relacja do stawek podatkowych kraju członkowskiego ustalającego czarną listę i wahał się od 4% (Bułgaria) do 15% (Finlandia).

Inne dodatkowe elementy brane pod uwagę przez państwa członkowskie to: kryterium istnienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, umów o wymianie informacji podatkowych i/lub przystąpienie do Konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej OECD, stosowane przez 13 krajów (Bułgaria, Chorwacja, Estonia, Finlandia, Francja, Grecja, Hiszpania, Łotwa, Polska, Słowacja, Słowenia, Węgry, Wielka Brytania), kryterium przynależności do Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego, stosowane przez 8 krajów członkowskich (Bułgaria, Czechy, Finlandia, Grecja, Łotwa, Słowacja, Słowenia, Węgry), czy kryterium fikcyjności zawieranych transakcji (Rumunia). Kryteria dodatkowe były stosowane w ustalaniu czarnych list krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, białych list lub do innych celów podatkowych.

Kolejnym krokiem do stworzenia wspólnego unijnego systemu umieszczania na liście był, przyjęty w czerwcu 2015 roku, Plan Działania Komisji na rzecz sprawiedliwego i skutecznego opodatkowania (Komisja Europejska 2015b). Plany zostały również włączone do propozycji działań w ramach nowo utworzonej Platformy ds. Dobrego Zarządzania w kwestiach Podatkowych, mającej monitorować stopień wdrażania zaleceń. Priorytetem działania platformy *Good Tax Governance* było wzmocnienie pewności prawa dla przedsiębiorców i państw trzecich – i jednocześnie wykorzystanie dostępnych informacji do stworzenia bardziej spójnego podejścia na poziomie UE (Komisja Europejska 2016, s. 12).

Jednym z elementów przyjętego Planu Działania była publikacja unijnej listy 30 rajów podatkowych. Przy jej publikacji P. Moscovici, komisarz ds. gospodarczych i walutowych, stwierdził, iż wspólna lista jest uważana za znaczący krok, który zmusi kraje trzecie do większej współpracy w zakresie wdrażania międzynarodowych standardów. Na wykazie znalazły się te terytoria, które zostały uprzednio wymienione na krajowych czarnych listach przez minimum 10 krajów członkowskich UE: Andora, Anguilla, Antigua i Barbuda, Bahamy, Barbados, Belize, Bermuda, Brunei, Brytyjskie Wyspy Dziewicze, Grenada, Guernsey, Hongkong, Kajmany, Liberia, Lichtenstein, Malediwy, Mauritius, Monako, Montserrat, Nauru, Niue, Panama, Saint Kitts i Nevis, Saint Vincent i Grenadyny, Seszele, Turks i Caicos, Vanuatu, Wyspy Cooka, Wyspy Dziewicze USA, Wyspy Marshalla (EU releases...).

Europejska czarna lista w zamierzeniu ma być systematycznie aktualizowana, w zależności od stopnia współpracy w zakresie wdrażania standardów przejrzystości i wymiany informacji podatkowych przez kraje trzecie. Jurysdykcje, które nie dostosują swoich systemów do międzynarodowych standardów w dziedzinie opodatkowania, będą też musiały się liczyć z przyszłymi sankcjami, stosowanymi na szczeblu unijnym. W dokumencie nie podano szczegółów możliwej reakcji – Komisja liczyła na efekt „listy”, sprawiający, iż wymienione terytoria, by zostać skreślone z listy, zrezygnują z większości rozwiązań będących przyczyną nieuczciwej konkurencji (Szulc 2015). W tym kontekście Komisja przytoczyła przykład Szwajcarii, która sama zrezygnowała z większości przepisów, zdanien UE powodujących nieuczciwą konkurencję podatkową.

Paneuropejska lista ma służyć jedynie jako rozwiązanie tymczasowe w okresie prac nad utworzeniem wspólnego unijnego systemu oceny i kontroli procedur umieszczania na

liście państw trzecich. Obecna sieć systemów krajowych ma zostać ostatecznie zastąpiona jednym spójnym podejściem UE, pozwalającym na efektywną identyfikację państw trzecich niespełniających standardów w zakresie dobrego zarządzania, a także na stosowanie jednolitego stanowiska UE wobec takich jurysdykcji (Komisja Europejska 2016, s. 13).

4. Konsekwencje publikacji europejskiej listy rajów podatkowych

Publikacja europejskiej czarnej listy spowodowała liczne protesty centrów finansowych *offshore*. Lichtenstein odrzucił wszelkie zarzuty o to, że nie współdziała w walce z unikaniem opodatkowania i wezwał do usunięcia go z czarnej listy. Guernsey skrytykowało Komisję za przyjęcie arbitralnych kryteriów decydujących o umieszczeniu w spisie jurysdykcji niewspółpracujących. Władze wyspy wyjaśniły też, że obecnie nie figuruje ona na 10 listach państw członkowskich – dzięki zawarciu umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych znikła już bowiem z wykazów polskiego i łotewskiego. Kajmany zwróciły uwagę, że zostały już pozytywnie ocenione przez OECD i jako takie nie powinny się znaleźć na europejskiej liście. Monako również zaprotestowało – wskazując, że niektóre stawki podatków ma równe albo i wyższe od stawek w krajach unijnych (np. we Francji) oraz zapewniając, że prowadzi negocjacje w sprawie zawarcia umów o wymianie informacji z Hiszpanią, Francją i Portugalią, co wkrótce powinno doprowadzić do usunięcia księstwa z list krajowych (Szulc 2015).

Stworzenie paneuropejskiej listy wywołało również bardzo duży odzew wśród terytoriów pozaunijnych, które przed opublikowaniem skonsolidowanej wersji terytoriów niewspółpracujących często nie zdawały sobie sprawy, że widnieją na krajowych czarnych listach. Jednym z efektów ponadnarodowej listy było wznowienie dyskusji między tymi jurysdykcjami i właściwymi państwami członkowskimi na temat dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych. Dyskusja uwypukliła również potrzebę okresowego przeglądu krajowych list przez państwa członkowskie stosujące opisywaną praktykę – i zapewnienia, aby były one wiarygodne, dokładne i aktualne (nierządkiem bowiem na krajowych listach znajdowały się np. Antyle Holenderskie – terytorium, które przestało istnieć w 2010 r.).

Ułatwieniem okazała się możliwość monitorowania wdrażania zaleceń za pośrednictwem wcześniej opisaną internetową platformę *Good Tax Governance*. W 2016 roku poszerzono zakres działania platformy, czyniąc z niej nie tylko źródło informacji na temat nowych inicjatyw zapobiegających unikaniu opodatkowania, ale również projektując stworzenie bazy indywidualnych interpretacji prawa podatkowego państw członkowskich (Komisja Europejska 2016a, s. 17). Jednym z nowych działań było opublikowanie w styczniu 2016 roku mapy z przeglądem 121 jurysdykcji. Podstawowym celem tej inicjatywy było zwiększenie przejrzystości krajowych procesów umieszczania na czarnych listach oraz przedstawienie informacji dotyczących ww. jurysdykcji, w formacie ułatwiającym dostęp dla państw trzecich i przedsiębiorców. Dane zamieszczone na Platformie Komisji

Europejskiej *Good Tax Governance* pozwalają zobrazować, w jakim stopniu kraje trzecie implementują standardy przejrzystości i wymiany informacji podatkowych.

Mapa Komisji Europejskiej umożliwia także prześledzenie aktualnej sytuacji w krajowych listach rajów podatkowych, wciąż stosowanych wśród państw członkowskich. Analiza danych wskazuje, iż w 2016 roku we Wspólnocie, pomimo istnienia publicznej europejskiej listy terytoriów niewspółpracujących, 13 państw członkowskich wciąż stosuje krajowe rozwiązania w tym zakresie. Listy krajowe zawierają od 0 (Niemcy) do 80 terytoriów (Portugalia). Pozostałych 15 krajów członkowskich w 2016 roku nie stosuje krajowej czarnej listy. W tabeli 1 zestawiono przegląd krajowych list terytoriów niewspółpracujących, stosowanych przez kraje UE.

Tabela 1

Liczba terytoriów niewspółpracujących na krajowych czarnych listach stosowanych przez państwa UE

Kraj UE	Ilość krajów na liście terytoriów niewspółpracujących
Austria	brak listy
Belgia	26
Bułgaria	49
Chorwacja	50
Cypr	brak listy
Czechy	brak listy
Dania	brak listy
Estonia	brak listy
Finlandia	15
Francja	6
Grecja	57
Hiszpania	33
Irlandia	brak listy
Litwa	57
Luksemburg	brak listy
Łotwa	45
Malta	brak listy
Holandia	brak listy
Niemcy	0
Polska	31
Portugalia	80
Rumunia	brak listy
Słowacja	brak listy
Słowenia	19
Szwecja	brak listy
Węgry	brak listy
Wielka Brytania	brak listy
Włochy	brak listy

Źródło: opracowanie własne na podstawie Komisja Europejska (2016), *Good Tax Governance* (stan na 31.12.2015).

Uwagi końcowe

Znaczące rozbieżności w krajowych procesach umieszczania terytoriów niewspółpracujących na czarnych listach potwierdziły potrzebę wypracowania spójnych procedur, a także stosowania wspólnych środków ochronnych. 28 różnych krajowych systemów oceny oraz konieczność uwzględniania systemów podatkowych państw trzecich naraża międzynarodowy biznes na niepewność prawa i dodatkowe obciążenia administracyjne. Niekonsekwentne podejście państw członkowskich oznacza również sprzeczne informacje na temat oczekiwań UE dotyczących dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych. Wydaje się, iż skoordynowana strategia zewnętrzna UE jest warunkiem niezbędnym do bardziej efektywnej walki ze zjawiskami unikania i uchylania się od opodatkowania.

Wspólna lista europejska nabiera szczególnego znaczenia w świetle ostatnich wydarzeń, związanych z największym w historii wyciekami informacji dotyczących rajów podatkowych – tzw. *Panama Papers*. W kwietniu 2016 roku śledztwo Międzynarodowego Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych (ICIJ), ujawniło ponad 11,5 mln zapisów z lat 1970–2015, dokumentujących działalność panamskiej kancelarii Mossack Fonseca. Przekazane informacje dotyczą tysięcy klientów kancelarii, która specjalizowała się w zakładaniu spółek typu *offshore* w rajach podatkowych w celu obniżania lub unikania opodatkowania; niektóre wątki afery wskazują też na możliwość prania brudnych pieniędzy i omijania sankcji (Królak 2016). W dokumentach, oprócz 140 zamożnych osób fizycznych (polityków, celebrytów, miliarderów oraz sportowców), znajdują się również nazwiska 72 byłych i obecnych światowych przywódców.

Upublicznienie dokumentów spotkało się z szybką reakcją krajów, których rezydenci podatkowi zostali wymienieni w kontekście zakładanych struktur. Prokuratura w Panamie zapowiedziała przeprowadzenie śledztwa w sprawie doniesień prasy dotyczących wycieku poufnych danych firmy prawniczej, która pomagała unikać płacenia podatków. Austria, Francja, Holandia, Niemcy, Norwegia, Szwecja i Wielka Brytania rozpoczęły własne śledztwa w tej sprawie (Cooper, Armitage, Milmo 2016). Również polskie Ministerstwo Finansów wszczęło postępowanie analityczne i rozpoczęło zbieranie dokumentów związanych z wyciekami. Wiceminister skarbu i główny inspektor informacji finansowej W. Jasiński zapowiedział, że resort chce w swoich działaniach oprzeć się na ustawie o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu, która pozwala we wniosku o pomoc powołać się na podejrzenia finansowania terroryzmu, prania pieniędzy, ale także przestępczości podatkowej. Administracja zwróciła się też o pomoc do zagranicznych podmiotów. Jasiński dodał, że Polska w styczniu 2015 roku podpisała odpowiednie porozumienie z Panamą (Torkarczyk 2016). Wiceminister finansów zwrócił uwagę, że Panama jest krajem stosującym szkodliwą konkurencję podatkową i jako taka znajduje się na polskiej liście terytoriów niewspółpracujących.

Panama nie znalazła się natomiast na europejskiej liście rajów podatkowych – ze względu na fakt, iż na krajowych listach została wymieniona tylko przez 8 krajów członkowskich

(Bułgarię, Chorwację, Grecję, Litwę, Łotwę, Polskę, Portugalię i Słowenię). Przypadek *Panama Papers* dodatkowo potwierdza potrzebę wdrożenia spójnych kryteriów oceny terytoriów trzecich. Rekomenduje także przyspieszenie prac nad zaprojektowaniem jednolitych działań, które byłyby podejmowane przez wszystkie kraje członkowskie w stosunku do terytoriów niestosujących międzynarodowych standardów podatkowych.

Literatura

- Brodzka A. (2013). Dobre rządy podatkowe w Unii Europejskiej – perspektywy rozwoju. *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 1, 53–66.
- Code of Conduct for Business Taxation (1998). Conclusions of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy, 98/C 2/01. *Official Journal of the European Union*, 6 January, C 2/3.
- Cooper Ch., Armitage J., Milmo C. (2016). David Cameron urged to act on Panama Papers as UK named 'at heart of super-rich tax-avoidance network'. *The Independent*, 5.04.
- EU releases world tax havens blacklist (2015). *AAP Business & Financial News*, 17.06.
- Eurodad (2011). *Exposing the lost billions: How financial transparency by multinationals on a country by country basis can aid development*. Bruksela: Eurodad.
- Komisja Europejska (2012). *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), 12.12.2012, L 338/37.
- Komisja Europejska (2014). *Platform For Tax Good Governance: Discussion paper on criteria applied by EU Member States to establish lists of non-cooperative jurisdictions – Meeting of 19 December 2014*, 11/2014/EN.
- Komisja Europejska (2015a). *Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, Sprawiedliwy i skuteczny system opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej: pięć głównych obszarów działania*, 17.06.2015, COM(2015) 302 final.
- Komisja Europejska (2015b). *Komisja przedstawia plan działania na rzecz bardziej sprawiedliwego i bardziej wydajnego systemu opodatkowania przedsiębiorstw w UE*. Komisja Europejska – Komunikat prasowy, 17.06.
- Komisja Europejska (2016). *Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie strategii zewnętrznej na rzecz efektywnego opodatkowania*, 28.01.2016 r. COM(2016) 24 final.
- Królak J. (2016). Piekło w raju podatkowym. *Puls Biznesu*, 5.04.
- Ministerstwo Finansów (2015). *Ocena skutków regulacji*. Projekt rozporządzenia w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, 24.03.2015, nr 9.44.
- Parlament Europejski (2010). *Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 10 lutego 2010 r. w sprawie wspierania dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania*, 2010/C 341 E/07.
- Parlament Europejski (2013). *Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 21 maja 2013 r. w sprawie walki z oszustwami podatkowymi, uchylaniem się od opodatkowania i rajami podatkowymi*, 2013/2060(INI).
- Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego z 9 kwietnia 2013 roku. Dz.U. nr 0, poz. 494.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2015 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Dz.U., poz. 599.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2015 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Dz.U., poz. 600.
- Szule M. (2015). Unijna lista już straszy podatkowe raje. *Dziennik Gazeta Prawna – Prawo*, 7.07.
- Tokarczyk K. (2016). Ministerstwo Finansów sprawdzi polskie wątek Panama Papers. *IAR Newswire*, 4.04.
- Good Tax Governance*. Pobrano z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/lists_of_countries (14.04.2016).

THE PAN-EUROPEAN LIST OF TAX HAVENS IN THE FIGHT AGAINST TAX AVOIDANCE AND TAX EVASION

Abstract: The main purpose of the article is analyzing the EU black list initiative, aimed at neutralizing the influence of tax havens. The paper presents the Polish procedures of establishing the national black list and the mechanism of creating the 2015 pan-European list of countries that do not apply the international standards of transparency and exchange of tax information. Next, the article analyzes the consequences of the publication of the common European black list – the reactions of third countries and the future plans of the European Union, projected in order to make the fight against tax avoidance and evasion more effective. The case of Panama Papers, quoted in the last part of the article, further confirms the necessity of implementing consistent procedures and common protective measures towards the non-cooperating territories.

Keywords: lists of tax havens, European tax policy, international standards of transparency, exchange of tax information and fair tax competition

Cytowanie

Brodzka A. (2016). Paneuropejska lista rajów podatkowych w walce z unikaniem i uchylaniem się od opodatkowania. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (82/1), 879–890. DOI: 10.18276/frfu.2016.4.82/1-73.