

Jakub Artemiuk

Raje podatkowe w prawie międzynarodowym

Folia Iuridica Wratislaviensis 2/2, 149-187

2013

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Raje podatkowe w prawie międzynarodowym

Wstęp

Raje podatkowe budzą zainteresowanie wielu osób – naukowców, biznesmenów, polityków, a także zwykłych ludzi. Współcześnie, w związku z zanikiem większości barier w przepływie informacji, osób, kapitału i usług oraz stopniowego przekształcania się świata w „globalną wioskę”, raje podatkowe zyskują na znaczeniu, a korzystanie z nich się upowszechnia. Kryzys finansowy z 2008 r. oraz różnorakie kontrowersje związane z transferem ogromnych środków do miejsc pozwalających na uniknięcie podatków i kłopotliwych pytań o pochodzenie majątku sprawiają, że tematyka rajów podatkowych zyskuje na aktualności i doniosłości społecznej. Problematyka ta ma charakter kompleksowy i interdyscyplinarny. Raje podatkowe mogą być przedmiotem badań zarówno nauk ekonomicznych, społecznych, jak i prawnych. Niniejsza praca skupia się na przedstawieniu rajów podatkowych w perspektywie prawa międzynarodowego.

Pewne usystematyzowanie i podsumowanie dotychczasowej wiedzy o rajach podatkowych, a następnie odniesienie jej do najważniejszych koncepcji i aparatu pojęciowego nauki prawa międzynarodowego publicznego może mieć walor zarówno naukowy, jak i praktyczny. Ważnym powodem dla podjęcia tematu rajów podatkowych w prawie międzynarodowym jest również pojawienie się w ostatnich latach wielu inicjatyw na płaszczyźnie międzynarodowej, skierowanych w stronę rajów podatkowych. Część organizacji międzynarodowych, z Organizacją Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) na czele, również zajęła się zagadnieniem rajów podatkowych. Ich działania nie ograniczają się do opracowań badawczych, a niektóre mają sporą doniosłość w sferze prawnej.

Istotną sprawą jest wzajemne oddziaływanie na siebie rajów podatkowych, pozostałych państw oraz organizacji międzynarodowych. Czy postępowanie tych podmiotów w pewnych okolicznościach może powodować konsekwencje natury prawnomiędzynarodowej? Jeśli tak, to kiedy i w jakich granicach? Pytanie to dotyczy w szczególności rozmaitych nacisków na raje podatkowe i podejmowanych w związku z ich funkcjonowaniem przedsięwzięć, zarówno przez poszczególne państwa, jak i gremia międzynarodowe.

Należy przyjąć, iż w środowisku rosnącej współzależności gospodarek i systemów prawnych w skali globalnej, raje podatkowe z jednej strony, a organizacje międzynarodowe

zajmujące się ich fenomenem i związanymi z nimi procesami oraz poszczególne państwa z drugiej strony, oddziałują na siebie wzajemnie na poziomie międzynarodowym, poprzez jednostronne, jak i wielostronne działania o charakterze ekonomicznym, prawnym czy dyplomatycznym. Można postawić hipotezę, iż rodzi to pewne implikacje w sferze prawa międzynarodowego. Jeśli tak jest, to czy te wzajemne zależności i podejmowane wobec rajów podatkowych inicjatywy mogą skutkować negatywnymi konsekwencjami w obszarze suwerenności lub w niektórych przypadkach stanowić naruszenie norm prawa międzynarodowego? W niniejszym opracowaniu podjęta zostanie próba odpowiedzi na powyższe kwestie.

Zakres artykułu obejmie państwa i terytoria uznawane za raje podatkowe bądź centra finansowe *offshore*, zagadnienie ich miejsca i podmiotowości w prawie międzynarodowym publicznym, odnoszące się do rajów podatkowych procesy i zjawiska zachodzące na poziomie międzynarodowym oraz podejmowane w związku z nimi działania organizacji międzynarodowych i państw, mające znaczenie prawne.

W części pierwszej zostaną przedstawione pokrótce kwestie definicyjne dotyczące rajów podatkowych, a następnie ich natura prawna i charakter. Tej tematyce poświęcone będą rozważania na temat suwerenności w kontekście rajów podatkowych, najważniejszych zjawisk na płaszczyźnie międzynarodowej związanych z ich powstawaniem i aktywnością oraz omówienie gałęzi prawa międzynarodowego, jak również poszczególnych instytucji prawnych, najistotniejszych dla funkcjonowania rajów podatkowych.

W drugiej części przybliżeniu ulegną inicjatywy podejmowane na forum międzynarodowym przez różne podmioty, a skierowane przeciwko rajom podatkowym. Szczególna uwaga zostanie poświęcona działaniom Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, jako instytucji międzynarodowej o największym dorobku dotyczącym rajów podatkowych. Na sam koniec przedsięwzięcia „antyrajowe” zostaną poddane próbie oceny ich legalności w świetle aktualnych koncepcji prawa międzynarodowego publicznego.

Część I. Charakter i natura prawna rajów podatkowych

1. Zagadnienia definicyjne

Dla rozpoczęcia rozważań o rajach podatkowych w prawie międzynarodowym konieczne jest zdefiniowanie pojęcia raju podatkowego (zwanego też niekiedy w literaturze oazą podatkową). Na potrzeby niniejszego opracowania posłużyć się można jedną z prostszych i bardziej klarownych definicji, zgodnie z którą raj podatkowy to kraj lub

terytorium, dające osobom fizycznym i prawnym możliwość uniknięcia opodatkowania w kraju ich pochodzenia lub posłużenia się korzystniejszym systemem podatkowym¹.

Pojęcia raj podatkowy, oaza podatkowa² i ich angielski odpowiednik *tax haven* można uznać za tożsame, natomiast *offshore financial centre* i pokrewne mają szerszy zakres znaczeniowy, wykraczający poza tradycyjną definicję raju podatkowego. Centrum finansowe *offshore* jest wyodrębnianie jako terytorium, które umożliwia prowadzenie działalności gospodarczej, dokonywanie i obsługę transakcji finansowych na zasadach lepszych niż oferowane w krajach sąsiednich³. Jak podaje J. Karwowski, centrum finansowe *offshore* to państwo lub terytorium, gdzie „sektor finansowy ma bardzo duży udział w gospodarce i znacząco przewyższa jej potrzeby (odbiorcami usług są głównie nierezydenci), podatki są niskie, a nadzór nad instytucjami finansowymi jest łagodny”⁴.

Z punktu widzenia prawa międzynarodowego publicznego rozróżnienie pomiędzy rajem podatkowym a centrum finansowym *offshore* nie ma kluczowego znaczenia, fenomen występowania podmiotów tego typu na arenie międzynarodowej i związane z tym kontrowersje tyczą się oaz podatkowych zarówno w wąskim, jak i szerokim ujęciu. Raje podatkowe występują w różnych formach prawnych, jednak za wspólną cechę większości z nich należy uznać małą powierzchnię i brak własnych zasobów, umożliwiających rozwój tradycyjnych gałęzi gospodarki.

2. Raje podatkowe a kwestia suwerenności

Kwestia suwerenności wymaga bliższego omówienia w kontekście rajów podatkowych, ponieważ ma ona kluczowe znaczenie dla określenia ich statusu prawnomiędzynarodowego, a także ukazania wzajemnych oddziaływań pomiędzy oazami podatkowymi a innymi podmiotami prawa międzynarodowego.

Suwerenność, jako jedno z podstawowych pojęć dla nauki o państwie, jak i dla prawa międzynarodowego publicznego, od lat jest przedmiotem analizy, a wraz ze zmianami politycznymi na świecie teorie suwerenności i pojmowanie tego terminu ewoluują. Jak słusznie stwierdzono: „Suwerenność należy do najbardziej kontrowersyjnych i spornych pojęć w prawie międzynarodowym. Wynika to z różnego znaczenia tego terminu w poszczególnych epokach historycznych, w naukach prawnych i politycznych, w tym

¹ F.W. Bassinger, M.W.E. Blautier, *A Reference Guide to International Taxation: Profiting from Your International Operations*, Lexington Books 1987.

² Terminy „raj podatkowy” i „oaza podatkowa” będą używane w niniejszej pracy zamiennie.

³ J. Karwowski, *Centra offshore na globalnych rynkach finansowych*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2010, s. 17.

⁴ M. Levin, *The Prospects for Offshore Financial Centres in Europe*, Bruksela 2002, s. 2, [cyt. za:] J. Karwowski, *op. cit.*, s. 17.

z odmiennego rozumienia suwerenności w prawie konstytucyjnym i prawie międzynarodowym⁷⁵.

L. Ehrlich definiuje suwerenność jako: „samowładność, czyli prawną niezależność od jakichkolwiek czynników zewnętrznych, i całościowość, czyli kompetencję normowania wszystkich stosunków wewnątrz państwa⁷⁶. Suwerenność to jeden z podstawowych czynników koniecznych do zaistnienia państwowości. Wyrazem suwerenności na płaszczyźnie prawnomiędzynarodowej jest „zdolność do samodzielnego, niezależnego od jakiegokolwiek innego podmiotu, występowania w stosunkach międzynarodowych⁷⁷. Posiadanie suwerenności jest przesłanką formalną dla zaistnienia podmiotowości prawnomiędzynarodowej⁸.

Z kolei L. Antonowicz za najważniejszy przejaw suwerenności państwa uznaje zdolność do utrzymywania stosunków z innymi państwami⁹, a istoty suwerenności upatruje w samodzielności państw¹⁰. Wymienia on następujące atrybuty suwerenności państwowej, widoczne na forum międzynarodowym: zawieranie umów międzynarodowych, utrzymywanie relacji dyplomatycznych i konsularnych, członkostwo w organizacjach międzynarodowych, odwoływanie się do pokojowych środków rozwiązywania sporów międzynarodowych, korzystanie w razie konieczności z prawa do samoobrony, a także odpowiedzialność międzynarodową (zwłaszcza za zobowiązania wynikające z traktatów i umów międzynarodowych)¹¹.

K. Czubochoa również utożsamia suwerenność z samodzielnością na arenie międzynarodowej, natomiast prościej ujmuje jej elementy składowe. Według niego przejawami suwerenności na gruncie prawa międzynarodowego są: zdolność traktatowa, prawo legacji oraz możliwość uczestnictwa w organizacjach międzynarodowych¹².

W doktrynie wskazuje się również na dwuaspektowość pojęcia suwerenności w prawie międzynarodowym¹³. W aspekcie zewnętrznym suwerenność przejawia się w tym, iż w stosunkach międzynarodowych państwa podlegają wyłącznie uzgodnionemu

⁵ J. Kranz, *Państwo i jego suwerenność*, „Państwo i Prawo” 1996, nr 7, s. 3.

⁶ L. Ehrlich, *Prawo międzynarodowe*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1958, s. 123.

⁷ J. Symonides, *Podmioty prawa międzynarodowego*, [w:] r. Bierzanek, B. Symonides, *Prawo międzynarodowe publiczne*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 2001, s. 125.

⁸ *Ibidem*.

⁹ L. Antonowicz, *Rzecz o państwach i prawie międzynarodowym*, Monografie Wydziału Administracji Wyższej Szkoły Ekonomii i Innowacji w Lublinie, Lublin 2012, s. 22.

¹⁰ *Ibidem*, s. 25.

¹¹ *Ibidem*.

¹² K. Czubochoa, *Pojęcie państwa i procesy państwowotwórcze we współczesnym prawie międzynarodowym*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2012, s. 49.

¹³ J. Helios, W. Jedlecka, *Suwerenność w dobie procesów integracyjnych i globalizacyjnych*, Acta Universitatis Wratislaviensis No 2626, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2004, s. 16.

wcześniej prawa międzynarodowemu¹⁴. Aspekt wewnętrzny zaś to „wykonywanie przez państwo wyłącznej, pełnej i samodzielnej kompetencji na własnym terytorium”¹⁵.

J. Helios i W. Jedlecka proponują trójelementową definicję suwerenności. Według nich, na pojęcie suwerenności składają się: zdolność do działania w prawie międzynarodowym (w jej skład wchodzi: zdolność traktatowa, prawo legacji, a także zdolność do ponoszenia odpowiedzialności międzynarodowej, wysuwania roszczeń na obszarze prawa międzynarodowego oraz zdolność występowania przed sądami międzynarodowymi), zdolność normowania całości stosunków wewnętrznych przez państwo (całowładność) oraz podleganie wyłącznie prawu międzynarodowemu (brak podległości prawu wewnętrznemu innego państwa)¹⁶.

Zwraca uwagę fakt, iż w prawie międzynarodowym suwerenność rozumiana jest w ujęciu formalnym, czyli za suwerenne uznane zostanie każde państwo, które posiada organy, umożliwiające udział w obrocie międzynarodowym¹⁷. Według I. Brownlie’ego państwo, pomimo posiadania formalnej suwerenności, może podlegać kontroli z zewnątrz, pozostaje to jednak bez wpływu na jego status międzynarodowy¹⁸. Jak zauważa K. Czubocho: „Suwerenność to potencjalna możliwość działania. Faktyczne ograniczenia możliwości działania są trudne do uchwycenia i nie mogą być podstawą dla oceny stopnia suwerenności państwa”¹⁹.

Jak słusznie konstatają J. Helios i W. Jedlecka, suwerenność to stan faktyczny chroniony przez prawo międzynarodowe, co w relacjach międzynarodowych oznacza formalną równość państw oraz podleganie prawu międzynarodowemu²⁰. Należy również zauważyć, iż suwerenność nie jest normą prawną, nie określa ścisłego zakresu kompetencji państwowych, pozwalającego orzec, czy dane państwo jest suwerenne, czy też nie²¹.

Współcześnie w doktrynie prawa międzynarodowego przyjmuje się, iż suwerenność państwa nie ma charakteru absolutnego²², a w konsekwencji może podlegać ograniczeniu²³. Suwerenność nie jest równoznaczna z dowolnością działań w relacjach międzynarodowych²⁴. Jak zauważa I. Wierchowicka: „Granicą wykonywania władzy

¹⁴ *Ibidem*.

¹⁵ *Ibidem*, s. 17.

¹⁶ *Ibidem*, s. 20-21.

¹⁷ K. Czubocho, *op. cit.*, s. 48.

¹⁸ I. Brownlie, *Principles of Public International Law*, Oxford University Press, Oxford 1979, [za:] K. Czubocho, *op. cit.*, s. 54.

¹⁹ *Ibidem*, s. 54.

²⁰ J. Helios, W. Jedlecka, *op. cit.*, s. 18.

²¹ *Ibidem*.

²² L. Antonowicz, *Państwa i terytoria. Studium prawnomiędzynarodowe*, PWN, Warszawa 1988, s. 32-33.

²³ L. Ehrlich, *op. cit.*, s. 124.

²⁴ I. Wierchowicka, *Suwerenność państwowa w prawie międzynarodowym*, [w:] I. Gawłowicz, I. Wierchowicka (red.), *Koncepcje suwerenności. Zbiór studiów*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2005, s. 154.

suwerennej jest poszanowanie suwerenności innych państw, jak również przyjęte zobowiązania międzynarodowe²⁵. Według R.A. Nawrota: „We współczesnym ujęciu suwerenności państwo podlega pewnym faktycznym i prawnym ograniczeniom na arenie międzynarodowej, nie tracąc przy tym swej niezależności”²⁶. Zdaniem D. Orłowa duże zróżnicowanie typów małych państw jest dowodem na to, że pojęcie suwerenności nie jest absolutne, lecz raczej odzwierciedla zakres uprawnień, zakreślających granice władzy, jaką państwo sprawuje samo nad sobą²⁷.

Zgodnie z definicją L. Ehrlicha: „Ograniczeniem suwerenności państwa z punktu widzenia prawa międzynarodowego jest częściowe pozbawienie go możliwości występowania w stosunkach międzynarodowych w charakterze podmiotu prawa międzynarodowego”²⁸. Ograniczenie suwerenności państwa jest zgodne z prawem międzynarodowym²⁹. Według L. Antonowicza zakres koniecznych ograniczeń suwerenności wyznacza powszechne prawo międzynarodowe³⁰. Są one takie same dla wszystkich państw³¹, a tytułem przykładu można podać zrzeczenie się prawa do wszczęcia wojny na mocy paktu Brianda–Kelloga z 1928 r. czy też wykluczenie z katalogu uprawnień państw suwerennych użycia siły lub groźby użycia siły zawarte w art. 2 pkt 4 Karty Narodów Zjednoczonych³². Wydaje się jednak, iż w świetle przytoczonej wcześniej definicji L. Ehrlicha, wymienione przykłady należałoby raczej zakwalifikować do ograniczeń wykonywania suwerenności, które zresztą mają często charakter fikcyjny.

Ograniczenie wykonywania suwerenności – jest to ograniczenie, któremu państwo poddaje się w obrębie stosunków wewnętrznych (ograniczenie całościowości)³³. Każda umowa międzynarodowa zobowiązująca państwo do określonego zachowania powoduje ograniczenie wykonywania suwerenności, może ono również wpływać z norm prawa zwyczajowego, jednakże ograniczenia takie nie naruszają istoty suwerenności³⁴. Jak zauważył L. Ehrlich: „Z każdej umowy międzynarodowej wynika ograniczenie, jeżeli nie suwerenności, to przynajmniej wykonywania suwerenności jednej ze stron”³⁵. Zawieranie umów międzynarodowych stanowi oznakę suwerenności państwowej, będąc

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ R.A. Nawrot, *Szkodliwa konkurencja podatkowa*, Difin, Warszawa 2011, s. 38.

²⁷ D. Orłow, *Comment: of Nations Small: The Small State in International Law*, „Temple International and Comparative Law Journal”, Spring 1995, nr 9, s. 119.

²⁸ L. Ehrlich, *op. cit.* s. 124.

²⁹ L. Antonowicz, *Państwa i terytoria...*, s. 33.

³⁰ L. Antonowicz, *Rzecz o państwach...*, s. 27.

³¹ *Ibidem*.

³² G. Rysiak, *Suwerenność*, [w:] A. Klafkowski (red.), *Encyklopedia prawa międzynarodowego i stosunków międzynarodowych*, Wiedza Powszechna, Warszawa 1976, s. 379.

³³ L. Ehrlich, *op. cit.*, s. 125.

³⁴ G. Rysiak, *Suwerenność*, [w:] A. Klafkowski (red.), *Encyklopedia...*, s. 379.

³⁵ L. Ehrlich, *op. cit.*, s. 125.

jednocześnie jej samoograniczeniem³⁶. W zamian za pewne ograniczenie wykonywania swej suwerenności na mocy umowy międzynarodowej, państwo-strona umowy otrzymuje określone korzyści³⁷, których otrzymanie w inny sposób byłoby niemożliwe (przykładem może być ustanowienie strefy wolnego handlu lub podpisanie umowy o unii celnej).

Z takim ujęciem nie zgadza się r. Kwiecień, który uważa, iż zaciąganie zobowiązań międzynarodowych nie powoduje ograniczenia suwerenności³⁸. Zobowiązania międzynarodowe niekoniecznie muszą powodować samoograniczenie samodzielności działania państw, a w pewnych wypadkach skutkują poszerzeniem kompetencji państwowych na nowe, niedostępne wcześniej sfery aktywności³⁹. Ponadto, według tego autora, zdolność do zaciągania zobowiązań międzynarodowych, będąca niewątpliwie przejawem suwerenności, nie może być jednocześnie czynnikiem ją ograniczającym⁴⁰. Stojąc na gruncie koncepcji suwerenności pełnej (niestopniowalnej), dopuszcza on jednak występowanie ograniczeń suwerenności oraz fakt istnienia państw o suwerenności ograniczonej⁴¹.

Od ograniczenia suwerenności odróżnić należy jej naruszenie. Każde naruszenie suwerenności państwa w świetle prawa międzynarodowego jest zabronione i powoduje powstanie odpowiedzialności prawnomiędzynarodowej podmiotu winnego naruszenia⁴². Działania takie mogą doprowadzić do zmniejszenia lub nawet likwidacji suwerenności danego państwa w sensie faktycznym, ale nie prawnomiędzynarodowym⁴³.

W naukach politycznych funkcjonuje pojęcie suwerenności faktycznej, oznaczającej rzeczywistą niezależność państwa⁴⁴. Jak zauważają J. Helios i W. Jedlecka: „Suwerenność polityczna sprowadza się do faktycznej wydolności państwa korzystania z suwerenności w rozumieniu prawa międzynarodowego”⁴⁵. Jest ona zależna od aktualnego układu sił w polityce międzynarodowej, a jej zakres jest zmienny⁴⁶. Realne ograniczenia samodzielności w działaniu trudno wychwycić, a w konsekwencji nie można na tej podstawie oceniać suwerenności państwa w sensie prawnym⁴⁷.

³⁶ L. Antonowicz, *Państwa i terytoria...*, s. 33.

³⁷ G. Rysiak, *Suwerenność*, [w:] A. Kłafkowski (red.), *Encyklopedia...*, s. 379.

³⁸ R. Kwiecień, *Suwerenność państwa. Rekonstrukcja i znaczenie idei w prawie międzynarodowym*, Zakamycze, Kraków 2004, s. 127.

³⁹ *Ibidem*, s. 128.

⁴⁰ *Ibidem*.

⁴¹ *Ibidem*, s. 127-128. Zob. szerzej s. 129-137.

⁴² G. Rysiak, *Suwerenność*, [w:] A. Kłafkowski (red.), *Encyklopedia...*, s. 379.

⁴³ *Ibidem*.

⁴⁴ K. Czubocha, *op. cit.*, s. 53.

⁴⁵ J. Helios, W. Jedlecka, *op. cit.*, s. 20.

⁴⁶ K. Czubocha, *op. cit.*, s. 54.

⁴⁷ *Ibidem*.

Współcześnie coraz większego znaczenia nabiera pojęcie suwerenności gospodarczej (ekonomicznej), rozumianej z reguły jako kontrolowanie przez państwo gospodarki krajowej⁴⁸. Wynika to przede wszystkim z globalizacji i postępującego umiędzynarodowienia gospodarki, które powodują faktyczne zmniejszenie kontroli państw nad sferą ekonomiczną, będącą tradycyjnie domeną ich wyłącznych uprawnień. Suwerenność gospodarczą można zdefiniować jako kompetencję do podejmowania decyzji ekonomicznych⁴⁹, będącą szczególnym elementem suwerenności państwowej⁵⁰.

Niektórzy autorzy są zdania, iż państwa biorące aktywny udział w procesie globalizacji gospodarczej, jednocześnie tracą część swojej suwerenności ekonomicznej na rzecz: pozostałych państw, z którymi zawierają umowy gospodarcze, międzynarodowych organizacji gospodarczych i finansowych, do których należą, przedsięwzięć integracyjnych o zasięgu makroregionalnym czy operujących w skali globalnej korporacji transnarodowych⁵¹. Należy w tym miejscu zauważyć, że ograniczenie suwerenności gospodarczej lub znaczne uzależnienie ekonomiczne jednego państwa od drugiego skutkuje również ograniczeniem suwerenności politycznej⁵². Procesy charakterystyczne dla globalizacji (polityka liberalizacji, deregulacji i prywatyzacji) spowodowały znaczące ograniczenie tradycyjnie rozumianej suwerenności państwowej, która w umiędzynarodowionej gospodarce wypierana jest przez sieć wzajemnych zależności⁵³.

Chęć ochrony suwerenności ekonomicznej i ograniczenia wpływów państw trzecich przyświecała zwłaszcza państwom rozwijającym się⁵⁴, powstałym w wyniku procesu dekolonizacji (raje podatkowe to często właśnie dawne kolonie, terytoria zamorskie oraz kraje rozwijające się, liczące na napływ kapitału⁵⁵). Dążność ta uzyskała swój wyraz w Karcie ekonomicznych praw i obowiązków państw⁵⁶ z 1974 r. Art. 2 ust. 1 Karty stanowi, iż: „Każde państwo ma i może swobodnie wykonywać pełną, stałą suwerenność, łącznie z władaniem, użytkowaniem i dysponowaniem, nad całymi swymi bogactwami, zasobami naturalnymi i działalnością gospodarczą”⁵⁷.

⁴⁸ I. Wierzchowiecka, *op. cit.*, s. 158.

⁴⁹ I. Rutkowska, *Problem suwerenności gospodarczej w warunkach globalizacji współczesnego świata*, [w:] I. Gawłowicz, I. Wierzchowiecka (red.), *Koncepcje suwerenności...*, s. 65.

⁵⁰ I. Wierzchowiecka, *op. cit.*, s. 158.

⁵¹ I. Rutkowska, *op. cit.*, s. 66.

⁵² K. Nizioł, *Suwerenność polityki gospodarczej państwa w erze globalizacji*, [w:] I. Gawłowicz, I. Wierzchowiecka (red.), *Koncepcje suwerenności...*, s. 126.

⁵³ *Ibidem*.

⁵⁴ I. Wierzchowiecka, *op. cit.*, s. 158.

⁵⁵ T. Lipowski, *Ogólna charakterystyka pojęcia „raju podatkowego”*, „Radca Prawny” 2000, nr 6, s. 74.

⁵⁶ Rezolucja Zgromadzenia Ogólnego ONZ 3281 (XXIX) z dnia 12 grudnia 1974 r.

⁵⁷ K. Kocot, K. Wolfke, *Wybór dokumentów do nauki prawa międzynarodowego*, PWN, Wrocław – Warszawa 1978, s. 637.

Kwestia ta ma niebagatelne znaczenie dla rajów podatkowych, które często były krajami o znikomym potencjale⁵⁸, a przekształcenie się w oazę podatkową stanowiło jedną z niewielu możliwych do obrania ścieżek rozwoju ekonomicznego, pozwalającą na skuteczne konkurowanie z gospodarkami państw wysokorozwiniętych.

Wyodrębnianie suwerenności gospodarczej bywa także przedmiotem krytyki w literaturze przedmiotu. J. Kranz stoi na stanowisku jedności suwerenności na gruncie prawa międzynarodowego i sprzeciwia się wyróżnianiu suwerenności w różnych dziedzinach, bądź też tworzenia katalogu „praw suwerennych”, co prowadzi jedynie do niejasności⁵⁹. Uważa on, iż suwerenność jest pojęciem funkcjonalnym, które wyraża zdolność do bycia podmiotem praw i obowiązków prawnomiędzynarodowych i wykonywania funkcji państwowych, a definiowanie suwerenności poprzez treść kompetencji jest błędem⁶⁰. Podobny pogląd wyraża r. Kwiecień, krytykując traktowanie suwerenności jako zbioru uprawnień państwowych⁶¹. Sprzeciwia się on również teorii „podzielonej suwerenności”, która uznaje suwerenność za wiązkę kompetencji⁶². R. Kwiecień wskazuje, iż niepodzielność jest immanentną cechą suwerenności⁶³.

W świetle powyższych rozważań rację należy przyznać J. Tyranowskiemu, który zauważa, iż suwerenność ekonomiczna nie jest samodzielną kategorią prawa międzynarodowego – stanowi jedynie jeden z aspektów suwerenności⁶⁴. Termin ten przydatny jest jedynie dla lepszego wskazania pewnych problemów szczegółowych⁶⁵.

Nasuwa się pytanie, czy suwerenność niewielkich obszarów, jakimi są raje podatkowe, może być zagrożona poprzez działania państw i organizacji międzynarodowych, chroniących swoje interesy. Z drugiej strony, warto zastanowić się, czy istnienie i działalność oaz podatkowych, przez które przepływa znacząca część światowego kapitału, może mieć wpływ na suwerenność innych państw. Obydwie przedstawione powyżej hipotezy wydają się być nietrafione w świetle omówionej, współczesnej teorii suwerenności formalnej.

Uleganie presji międzynarodowej czy pogodzenie się z niekorzystną sytuacją przez jedną ze stron konfliktu interesów na forum międzynarodowym może być bowiem podyktowane rachunkiem potencjalnych zysków i strat, a w konsekwencji akceptacja niekorzystnych warunków czy też realiów stanowi wyraz suwerenności danego podmiotu,

⁵⁸ Zob. J. Głuchowski, *Oazy podatkowe*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1996, s. 32.

⁵⁹ J. Kranz, *op. cit.*, s. 15-16.

⁶⁰ *Ibidem*, s. 16.

⁶¹ R. Kwiecień, *op. cit.*, s. 100-106.

⁶² *Ibidem*, s. 122-126.

⁶³ *Ibidem*, s. 119.

⁶⁴ J. Tyranowski, *Ekonomiczne aspekty suwerenności i samostanowienia we współczesnym prawie międzynarodowym (zagadnienia podstawowe)*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1992, nr 1, s. 27.

⁶⁵ *Ibidem*.

który musi się liczyć z określonymi przejawami suwerenności innych państw⁶⁶. Na pograniczu działań suwerennych podmiotów prawa międzynarodowego tworzą się granice ich suwerenności⁶⁷, które, jak wspomniano już wcześniej, określane są przez normy powszechnego prawa międzynarodowego publicznego oraz poprzez suwerenność innych podmiotów. Konflikt interesów jest na stałe wpisany w specyfikę relacji międzynarodowych.

Fakt uznania za oazę podatkową może być jednak powodem poddania presji ze strony innych państw i organizacji międzynarodowych. Zjawiska te zostaną opisane i poddane bliższej analizie w drugiej części niniejszej pracy, będzie tam również miejsce na ocenę, czy działania podejmowane wobec rajów podatkowych są legalne i czy w pewnych wypadkach nie stanowią naruszeń ich suwerenności.

Pojawiające się w literaturze kontrowersje odnośnie do stopnia suwerenności rajów podatkowych oraz tezy, jakoby istnienie oaz podatkowych negatywnie oddziaływało na suwerenność fiskalną pozostałych państw, wynikać mogą z odmiennego pojmowania pojęcia suwerenności niż aktualnie obowiązujące w prawie międzynarodowym publicznym definicje formalne. Poglądy takie, będąc w dużym stopniu uzasadnione z ekonomicznego oraz politycznego punktu widzenia, wykraczają jednak poza podejście nauki prawa międzynarodowego.

3. Problematyka konkurencji podatkowej i jej szkodliwości

Raje podatkowe uznawane są za zjawisko międzynarodowe, a uzasadnieniem dla ich istnienia jest nie tylko posiadanie suwerenności fiskalnej, lecz również różnice pomiędzy wewnętrznymi systemami podatkowymi, czyli międzynarodowa konkurencja podatkowa⁶⁸. Bez omówienia tego zachodzącego na poziomie globalnym fenomenu nie da się dokonać pełnej charakterystyki rajów podatkowych⁶⁹.

Międzynarodowa konkurencja podatkowa stanowi szczególny rodzaj konkurencji między porządkami prawnymi poszczególnych państw⁷⁰. Konkurencja podatkowa jest niewątpliwie zjawiskiem prawnym, chociaż konsekwencje jej występowania wykraczają daleko poza ujęcie czysto prawne, niosąc ze sobą poważne skutki gospodarcze, handlowe, polityczne oraz społeczne⁷¹. Należy zgodzić się z poglądem, iż konkurencja podatkowa

⁶⁶ R.A. Nawrot, *Szkodliwa...*, s. 31.

⁶⁷ *Ibidem*.

⁶⁸ T. Lipowski, *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2004, s. 98.

⁶⁹ *Ibidem*.

⁷⁰ R.A. Nawrot, *Szkodliwa...*, s. 45.

⁷¹ *Ibidem*.

stanowi naturalny stan rzeczy w gospodarce globalnej, będąc również immanentnie związaną ze współczesną, umiędzynarodowioną koncepcją suwerenności⁷².

Nie ulega wątpliwości, iż obecnie systemy fiskalne poszczególnych państw wpływają na siebie nawzajem i to w sposób bezpośredni⁷³. Postępująca globalizacja w dziedzinie handlu i inwestycji radykalnie zmieniła relacje pomiędzy krajowymi systemami podatkowymi⁷⁴. Zniesienie barier pozapodatkowych w międzynarodowym handlu i inwestycjach, skutkujące zwiększającą się integracją gospodarek narodowych, znacząco zwiększyło wpływ, jaki może mieć system podatkowy jednego państwa na gospodarkę pozostałych krajów⁷⁵. Globalizacja oraz intensyfikacja mobilności kapitału przyczyniły się do rozwoju międzynarodowych rynków finansowych, co z kolei spowodowało konieczność dostosowania krajowych regulacji podatkowych do zaistniałych warunków oraz stworzenia odpowiedniego „klimatu fiskalnego”, aby sprostać oczekiwaniom inwestorów i dostosować się do nowych realiów światowej konkurencji ekonomicznej⁷⁶. Wszystkie te procesy doprowadziły do zaostrzenia się konkurencji podatkowej między państwami i dużego wzrostu jej znaczenia zarówno w polityce, jak i gospodarce.

Konkurencja podatkowa może być ujęta po prostu jako różnice pomiędzy stosowanymi stawkami podatkowymi w poszczególnych jurysdykcjach podatkowych⁷⁷. T. Lipowski twierdzi, iż fenomen międzynarodowej konkurencji podatkowej opiera się na tym, że dane państwo, chcąc przyciągnąć zagraniczny kapitał (lub zapobiec jego odpływowi), wprowadza do swojego ustawodawstwa normy prawne, mające na celu zmniejszenie obciążeń podatkowych wobec zagranicznych inwestorów⁷⁸. Jego zdaniem pojęcie konkurencji podatkowej powinno odnosić się zarówno do zamierzonych, jak i niezamierzonych działań ustanawiających korzyści podatkowe, mające na celu ściągnięcie inwestorów zagranicznych na dany obszar⁷⁹.

Z kolei R.A. Nawrot definiuje konkurencję podatkową jako „taki stan ustawodawstwa danego państwa, który może mieć negatywny wpływ na realizację określonych celów podatkowych w innym państwie, z perspektywy którego dokonywana jest ta ocena”⁸⁰. Autor ten wskazuje, iż korzystne pod względem podatkowym regulacje prawne

⁷² *Ibidem*.

⁷³ H. Hamaekers, *Międzynarodowe prawo podatkowe – zagadnienia ogólne*, [w:] H. Hamaekers [et al.], *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006, s. 65.

⁷⁴ OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Paryż 1998, <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>, [dostęp: 09.06.2013], s. 13.

⁷⁵ *Ibidem*.

⁷⁶ *Ibidem*, s. 13-14.

⁷⁷ T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 109.

⁷⁸ *Ibidem*.

⁷⁹ *Ibidem*.

⁸⁰ R.A. Nawrot, *Szkodliwa...*, s. 45.

w danym państwie same w sobie nie są ani konkurencyjne, ani szkodliwe, lecz nabierają takiego charakteru dopiero wtedy, gdy skorzysta z nich podatnik z innego państwa⁸¹.

Istnienie międzynarodowej konkurencji w zakresie uregulowań podatkowych, jeśli mieści się ona w określonych, ogólnie przyjętych przez poszczególne państwa granicach, posiada pozytywne cechy⁸². Jednakże wykorzystanie konkurencyjnych norm systemu podatkowego danego kraju przez zagraniczne podmioty prowadzi w efekcie do zmniejszenia wpływów z tytułu podatków w państwach macierzystej rezydencji tychże podmiotów⁸³, co oczywiście jest wysoce niepożądane z punktu widzenia państw tracących wpływy budżetowe.

Do pozytywnych cech konkurencji podatkowej zalicza się: możliwość podziału wpływów podatkowych między poszczególne państwa (co w pewien sposób może kompensować mechanizm redystrybucji dóbr na poziomie międzynarodowym), redukcję ciężarów podatkowych przez władze poszczególnych jurysdykcji w celu zachowania atrakcyjności, co w konsekwencji prowadzi do obniżenia cen i wzrostu gospodarczego, zwiększoną koncentrację kapitału stymulującą wzrost produktywności i postęp technologiczny oraz lepszą alokację zasobów⁸⁴. Istotny może być również fakt, iż przyjęcie korzystnych rozwiązań podatkowych następuje w wyniku procesów demokratycznych, konkurencja podatkowa stanowi zatem w takim ujęciu przejaw wolności podatników, wpływających na system prawnopodatkowy oraz klimat inwestycyjny swojego kraju⁸⁵.

Natomiast do negatywnych efektów konkurencji podatkowej, odczuwalnych w państwach, z których kapitał i podatnicy uciekają przed opodatkowaniem, należą: obniżenie wpływów podatkowych państw, a w konsekwencji zmniejszenie wydatków publicznych i sektora publicznego, zmniejszenie efektywności systemu fiskalnego, co zmusza państwo do ograniczenia wydatków lub szukania nowych źródeł dochodów, podwyższenie stawek podatkowych, jak również przerzucenie ciężaru opodatkowania na czynniki mało mobilne, a w efekcie regresywność opodatkowania, zwiększenie kosztów zatrudnienia i poziomu bezrobocia oraz trudności z utrzymaniem świadczeń socjalnych na dotychczasowym poziomie⁸⁶.

Konkurencja podatkowa pomiędzy państwami poważnie przyczynia się do występowania zjawisk unikania opodatkowania oraz uchylania się od podatków, które skutkują tzw. degradacją fiskalną (erozją podstawy opodatkowania prowadzącą do poważnych strat we wpływach podatkowych)⁸⁷.

⁸¹ *Ibidem*.

⁸² *Ibidem*.

⁸³ *Ibidem*.

⁸⁴ T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 122-123.

⁸⁵ *Ibidem*.

⁸⁶ *Ibidem*, s. 123-124.

⁸⁷ *Ibidem*, s. 124.

Międzypaństwowa konkurencja podatkowa, a zwłaszcza taka, która jest uznawana za szkodliwą, stanowi problem przede wszystkim dla państw wysokorozwiniętych⁸⁸, gdyż to przede wszystkim one potrzebują dużych wpływów budżetowych, koniecznych dla utrzymania wysokiego poziomu dobrobytu i sfinansowania rozbudowanego sektora publicznego⁸⁹. To właśnie państwa z tej grupy są najbardziej zainteresowane ograniczeniem międzynarodowej konkurencji podatkowej w celu powstrzymania odpływu z nich zasobów, mogących być podstawą opodatkowania⁹⁰.

Z kolei państwa rozwijające się, z powodu złej sytuacji gospodarczej i trudności w zaspokojeniu swych potrzeb fiskalnych są mocno zainteresowane uczestnictwem w procesie konkurencji podatkowej, w celu łatwego pozyskania kapitału zagranicznego oraz przyspieszenia wzrostu gospodarczego⁹¹. Skrajnym przykładem takiego postępowania jest decyzja o przekształceniu się w raj podatkowy. W przypadku małych państw powstałych w wyniku dekolonizacji oraz minipaństw, ze względu na ich niewielkie terytorium i populację, ograniczone zasoby naturalne i finansowe bądź ich brak, taki wybór jest szczególnie atrakcyjny, stanowiąc najprostszą drogę rozwoju ekonomicznego⁹².

R.A. Nawrot uważa, iż szkodliwa konkurencja podatkowa, prowadząca do redukcji dochodów podatkowych budżetu państwa, a w konsekwencji do utraty części środków potrzebnych do wykonywania funkcji państwowych, stanowi najgroźniejszą odmianę międzynarodowej konkurencji gospodarczej w ogóle⁹³. Należy pamiętać, iż uznanie aktywności danego państwa w sferze podatków za szkodliwą konkurencją podatkową opiera się na subiektywnej ocenie dokonywanej z perspektywy państwa kwalifikującego, na podstawie istotnych dla niego kryteriów, takich jak: konstrukcja ustawodawstwa fiskalnego, poziom efektywnych ciężarów podatkowych, stopień rozwoju gospodarki oraz wszelkie czynniki gospodarcze⁹⁴. Natomiast samo zjawisko szkodliwej konkurencji podatkowej, zwłaszcza w świetle dorobku OECD, kwalifikowane jest jako niewątpliwie negatywne⁹⁵.

Warto w tym miejscu przytoczyć szeroką definicję pojęcia szkodliwej konkurencji podatkowej, zaproponowaną przez R.A. Nawrota. Stwierdza on, iż: „szkodliwa konkurencja podatkowa polega na istnieniu w jednym państwie rozwiązań prawnych, które mogą być wykorzystane przez rezydentów innego państwa w celu obejścia prawa

⁸⁸ R.A. Nawrot, *Szkodliwa...*, s. 47.

⁸⁹ T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 116.

⁹⁰ *Ibidem*.

⁹¹ *Ibidem*.

⁹² T. Lipowski, *Ogólna charakterystyka...*, s. 74.

⁹³ R.A. Nawrot, *Szkodliwa...*, s. 47.

⁹⁴ *Ibidem*, s. 48.

⁹⁵ R.A. Nawrot, *Problematyka prawna oraz metody przeciwdziałania szkodliwej konkurencji podatkowej w kwalifikowanej postaci*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2010, nr 1, s. 63.

podatkowego państwa ich macierzystej rezydencji podatkowej i zmniejszenia swych zobowiązań podatkowych w tym państwie, lub wykorzystaniu regulacji prawa podatkowego tego pierwszego państwa w sposób sprzeczny z ich formalnym przeznaczeniem, co wywołuje określone, negatywne skutki w państwie macierzystej rezydencji podatkowej tych podmiotów z perspektywy przestrzegania postanowień i realizacji celów prawa tego państwa”⁹⁶.

T. Lipowski uważa zaś, że szkodliwa konkurencja podatkowa polega na oferowaniu partykularnych zwolnień lub ulg w opodatkowaniu wyłącznie inwestorom zagranicznym, natomiast korzystna konkurencja podatkowa ma miejsce wtedy, gdy redukcje podatkowe w danej jurysdykcji mają charakter ogólny i stosowane są zarówno wobec podmiotów krajowych, jak i zagranicznych⁹⁷.

Nie ulega wątpliwości, że szkodliwa konkurencja podatkowa jest przede wszystkim domeną rajów podatkowych⁹⁸. W świetle powyższych rozważań w pełni uzasadnione jest stwierdzenie, iż raje podatkowe to państwa lub terytoria, które w celu przyciągnięcia kapitału stosują konkurencję podatkową w jej najbardziej szkodliwej postaci – oferując zerowe lub rażąco niższe niż w innych krajach stawki opodatkowania oraz pozwalając, a wręcz stymulując zjawiska unikania opodatkowania i uchylania się od podatków⁹⁹. R.A. Nawrot uważa, iż na podstawie dotychczasowych ustaleń OECD, można uznać raje podatkowe za kwalifikowaną formę zjawiska szkodliwej konkurencji podatkowej¹⁰⁰.

Na podstawie powyższych wywodów należy stwierdzić, że międzynarodowa konkurencja podatkowa to zjawisko dynamiczne o charakterze globalnym, mające jednakże swój istotny wyraz statyczny, którym jest powstawanie i funkcjonowanie oaz podatkowych¹⁰¹. T. Lipowski wskazuje na fakt, iż konkurencja podatkowa nie poddaje się jednoznacznej ocenie¹⁰². Pomimo to wydaje się, że konkurencja podatkowa, a w szczególności ta kwalifikowana jako szkodliwa, niesie przede wszystkim negatywne konsekwencje, takie jak: nieefektywna alokacja kapitału, ograniczenie funkcji redystrybucyjnej systemu fiskalnego oraz wprowadzanie metod opodatkowania, które w istocie są regresywne¹⁰³. Otwarte pozostaje pytanie, na ile te niekorzystne skutki międzynarodowej konkurencji podatkowej niwelowane są poprzez stymulację wzrostu gospodarczego i reform fiskalnych. Nie ulega jednak wątpliwości fakt, iż z powodu swojej doniosłości

⁹⁶ *Ibidem*, s. 59.

⁹⁷ T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 111.

⁹⁸ *Ibidem*.

⁹⁹ *Ibidem*, s. 126.

¹⁰⁰ R.A. Nawrot, *Szkodliwa...*, s. 65.

¹⁰¹ T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 124.

¹⁰² *Ibidem*.

¹⁰³ *Ibidem*, s. 109.

dla globalnej gospodarki problem szkodliwej konkurencji podatkowej jest istotnym zagadnieniem na poziomie międzynarodowym.

4. Raje podatkowe a międzynarodowe prawo podatkowe

Rozwój międzynarodowych stosunków gospodarczych spowodował wykształcenie się międzynarodowego prawa finansowego, które obecnie uznawane jest za samodzielny i kompleksowy gałąź prawa, zawierającą w sobie elementy prawa międzynarodowego i finansowego¹⁰⁴. Dla klarowności dalszych wywodów konieczne jest rozróżnienie międzynarodowego prawa finansowego i międzynarodowego prawa podatkowego. Zgodnie z kontynentalną teorią prawa podatkowego międzynarodowe prawo finansowe oraz międzynarodowe prawo podatkowe to pojęcia tożsame¹⁰⁵. Doktryna kręgu *common law* utrzymuje zaś, iż na międzynarodowe prawo finansowe składa się prawo podatkowe oraz prawo rozliczeń międzynarodowych, natomiast pozostałe normy międzynarodowe – odnoszące się do stosunków finansowych i reguł funkcjonowania gospodarki organizacji międzynarodowych – stanowią część prawa międzynarodowego publicznego¹⁰⁶.

Z kolei J. Głuchowski uważa, iż zakres międzynarodowego prawa finansowego nie jest stały, a jego zmiany są uzależnione głównie od zakresu międzynarodowych relacji finansowych i gospodarczych, aktualnej sytuacji politycznej oraz postępów globalnej integracji¹⁰⁷. Jako dziedziny najważniejsze dla międzynarodowego prawa finansowego wymienia on: prawnomiędzynarodowe stosunki kredytowe, prawnomiędzynarodowe stosunki pożyczkowe i prawnomiędzynarodowe stosunki podatkowe¹⁰⁸.

W świetle powyższych rozważań wydaje się, iż międzynarodowe prawo finansowe jest terminem szerszym zakresowo niż międzynarodowe prawo podatkowe, które stanowi jeden z jego elementów¹⁰⁹.

Fakt istnienia uregulowań prawnopodatkowych na poziomie międzynarodowym może wywoływać zdziwienie, gdyż podatki powszechnie kojarzone są z władztwem publicznoprawnym na poziomie państwa lub jego części składowych¹¹⁰. Jednakże współcześnie, również lokalna jurysdykcja podatkowa może wywoływać pewne skutki poza

¹⁰⁴ J. Głuchowski, *Międzynarodowe prawo i stosunki finansowe*, Wydawnictwa Agencji „ER”, Białystok 1993, s. 8-9.

¹⁰⁵ J. Głuchowski, *Międzynarodowe stosunki finansowe*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1997, s. 182.

¹⁰⁶ *Ibidem*.

¹⁰⁷ J. Głuchowski, *Międzynarodowe prawo...*, s. 9-10.

¹⁰⁸ *Ibidem*, s. 10.

¹⁰⁹ A. Kokoszkiwicz, *Wprowadzenie do międzynarodowych stosunków prawnopodatkowych*, Wydawnictwo Europejskiej Fundacji Przedsiębiorczości, Kraków 2010, s. 14-15.

¹¹⁰ *Ibidem*, s. 10.

swoim terytorium, co powoduje konieczność nawiązywania międzynarodowych relacji podatkowych¹¹¹.

H. Hamaekers stwierdza, iż międzynarodowe prawo podatkowe w najszerszym znaczeniu obejmuje wszelkie uregulowania prawne, których skutkiem jest opodatkowanie podatników i które określają ich sytuację prawnopodatkową odmiennie niż unormowania, które zostałyby zastosowane, gdyby podatnik wykonywał działalność gospodarczą tylko w jednym kraju¹¹². Istnienie norm międzynarodowego prawa podatkowego jest konieczne, ponieważ, jak zasygnalizowano wcześniej, przepisy podatkowe obowiązujące na poziomie federalnym, państwowym bądź samorządowym rodzą skutki wykraczające poza obszar właściwości terytorialnej władz, które je ustanowiły¹¹³. W świetle powyższego można zatem uznać międzynarodowe prawo podatkowe za zespół norm kolizyjnych, które w bezpośredni lub pośredni sposób rozgraniczają jurysdykcję podatkową poszczególnych państw i terytoriów¹¹⁴.

Można także dokonać wyróżnienia międzynarodowego prawa podatkowego *sensu stricto* i *sensu largo*¹¹⁵. Jako międzynarodowe prawo podatkowe w wąskim znaczeniu P. Selera rozumie „zespół norm należących do międzynarodowego prawa publicznego, których przedmiotem są międzynarodowe podatkowe stany faktyczne”¹¹⁶. Zalicza on do tej kategorii także zwyczaje i orzecznictwo międzynarodowe¹¹⁷. Natomiast w skład międzynarodowego prawa podatkowego *sensu largo*, oprócz norm prawa międzynarodowego, wchodzi również uregulowania prawa wewnętrznego, pozwalające rozstrzygać spory dotyczące jurysdykcji podatkowej¹¹⁸.

J. Głuchowski wyodrębnia następujące grupy instytucji prawnych i źródeł prawa, charakterystycznych dla międzynarodowego prawa podatkowego: umowy dotyczące unikania podwójnego opodatkowania, porozumienia i regulacje prawne, mające na celu zwolnienie od zapłaty podatków przez organizacje międzynarodowe i pracowników z innego kraju, regulacje ulg podatkowych, przysługujących przedstawicielom dyplomatycznym i konsularnym, umowy o świadczeniu pomocy prawnej w zakresie prawa podatkowego oraz porozumienia o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania¹¹⁹.

¹¹¹ *Ibidem*.

¹¹² H. Hamaekers, *Międzynarodowe prawo...*, [w:] H. Hamaekers [et al.], *Wprowadzenie...*, s. 14.

¹¹³ A. Kokoszkiewicz, *op. cit.*, s. 15.

¹¹⁴ F. Haase, *Internationales und Europäisches Steuerrecht*, Hamburg – Monachium – Landsberg – Berlin 2007, s. 5, [za:] P. Selera, *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010, s. 68.

¹¹⁵ P. Selera, *op. cit.*, s. 86.

¹¹⁶ *Ibidem*.

¹¹⁷ *Ibidem*.

¹¹⁸ J. Tkaczyk, M. Zdyb, *Międzynarodowe prawo podatkowe. Opodatkowanie i ubezpieczenie społeczne osób pracujących w Unii Europejskiej*, Warszawa 2006, s. 16, [za:] P. Selera, *op. cit.*, s. 86.

¹¹⁹ J. Głuchowski, *Międzynarodowe stosunki...*, s. 183.

Znaczenie międzynarodowego prawa podatkowego jest obecnie bardzo duże i ciągle wzrasta, wraz z intensyfikacją międzynarodowego obrotu gospodarczego, znaczącym ograniczeniem barier dla przepływu kapitału, postępem technologicznym i innymi przejawami globalizacji¹²⁰. Pojawienie się i intensyfikacja międzypaństwowej konkurencji podatkowej również znacząco wpłynęły na rozwój międzynarodowego prawa podatkowego. W dynamicznym rozwoju międzynarodowego prawa podatkowego niebagatelną rolę odgrywają organizacje międzynarodowe, a w szczególności OECD i Unia Europejska¹²¹.

Wpływ Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju na omawianą gałąź prawa przejawia się przede wszystkim w stworzeniu Modelowej konwencji o podatku od dochodu i majątku¹²², która jest podstawowym wzorcem dla zawieranych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania¹²³, opublikowaniu wytycznych w sprawie cen transferowych i przedsiębiorstw wielonarodowych¹²⁴ oraz tworzeniu raportów, poświęconych różnym istotnym problemom podatkowym¹²⁵. Przykładem takich działań jest raport OECD *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*.

Z kolei oddziaływanie Unii Europejskiej na międzynarodowe prawo podatkowe jest niewątpliwe ze względu na stanowione przez organy UE prawo (a zwłaszcza dyrektywy dotyczące kwestii podatkowych w państwach członkowskich) oraz wykładnię tego prawa dokonywaną przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej¹²⁶.

Aktywność obu organizacji w obszarze międzynarodowego prawa podatkowego w dużym stopniu zmierza do ograniczenia zjawiska szkodliwej konkurencji podatkowej¹²⁷, które jest wysoce niepożądane z punktu widzenia ich państw członkowskich. Wiąże się to ściśle z problematyką istnienia rajów podatkowych, których cechy charakterystyczne przesądzają o tym, iż każdy z nich w jakimś stopniu stosuje szkodliwą konkurencję podatkową¹²⁸. Jak wspomniano przy okazji omawiania zjawiska konkurencji podatkowej, w literaturze panuje pogląd, iż w świetle dotychczasowych ustaleń OECD,

¹²⁰ H. Hamaekers [et al.], *Wprowadzenie...*, s. 11 i 14.

¹²¹ H. Hamaekers, *Międzynarodowe prawo...*, [w:] H. Hamaekers [et al.], *Wprowadzenie...*, s. 14-15.

¹²² Zob. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version (updated 22 July 2010)*, Paryż 2012, <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2310111e.pdf?expires=1370782838&id=id&acname=ocid49018669&checksum=EDD285021F03AE64F049EAD36B672554>, [dostęp: 09.06.2013].

¹²³ T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 202.

¹²⁴ Zob. OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paryż 2010, <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2310091e.pdf?expires=1371049606&id=id&acname=ocid49018669&checksum=F5B54BA87B2ADF8ED42AD121FE69B041>, [dostęp: 09.06.2013].

¹²⁵ H. Hamaekers, *Międzynarodowe prawo...*, [w:] H. Hamaekers [et al.], *Wprowadzenie...*, s. 14.

¹²⁶ *Ibidem*, s. 15.

¹²⁷ *Ibidem*.

¹²⁸ R.A. Nawrot, *Szkodliwa...*, s. 67-68.

każda oaza podatkowa jest w istocie kwalifikowaną formą szkodliwej konkurencji podatkowej¹²⁹.

O ogromnym znaczeniu kwestii prawnopodatkowych w obrocie międzynarodowym świadczy fakt, iż znaczna część umów międzynarodowych zarejestrowanych przez ONZ dotyczy właśnie podatków¹³⁰. Międzynarodowe prawo podatkowe, w znacznej mierze oparte na dwustronnych umowach podatkowych między państwami, jest więc prawem partykularnym w swej naturze, tworzonym głównie przez państwa¹³¹, będące suwerennymi i formalnie równymi podmiotami prawa międzynarodowego. Odróżnia to omawianą gałąź prawa od klasycznego prawa podatkowego, którego najbardziej charakterystycznymi cechami są stosunek podporządkowania i władztwo publiczne państwa nad podatnikiem.

Kraje wysoko rozwinięte, o rozbudowanym systemie fiskalnym, dla których wpływ z podatków mają ogromne znaczenie, próbują zmniejszać szkodliwą konkurencję podatkową oraz wpływać na raje podatkowe lub wręcz narzucać im określone rozwiązania podatkowe¹³², często właśnie poprzez instrumenty właściwe dla międzynarodowego prawa podatkowego.

Jednymi z najważniejszych środków, oprócz nacisków wywieranych poprzez organizacje międzynarodowe, są umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – brak takich porozumień pomiędzy rajem podatkowym i innymi państwami utrudnia realizację zysków w oazie podatkowej¹³³, jak również obniża jej atrakcyjność. T. Lipowski zauważa, iż zawieranie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z rajami podatkowymi jest zjawiskiem korzystnym, gdyż ogranicza występowanie zjawiska międzynarodowego unikania opodatkowania¹³⁴. Umowy takie nie są zawierane z tradycyjnymi rajami podatkowymi, które stosują zerową stawkę opodatkowania, co może prowadzić do wniosku, iż zakres stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wyznacza granice tolerancji państw rozwiniętych w stosunku do oaz podatkowych¹³⁵. J. Banach do najważniejszych cech charakteryzujących umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zalicza fakt, iż stanowią one instrument zarówno prawa międzynarodowego publicznego, jak i prawa krajowego, a postanowienia tych umów mają pierwszeństwo przed uregulowaniami prawa wewnętrznego¹³⁶.

¹²⁹ *Ibidem*.

¹³⁰ J. Głuchowski, *Międzynarodowe stosunki...*, s. 182.

¹³¹ P. Selera, *op. cit.*, s. 86.

¹³² J. Karwowski, *op. cit.*, s. 221.

¹³³ *Ibidem*, s. 264.

¹³⁴ T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 217.

¹³⁵ *Ibidem*.

¹³⁶ J. Banach, *Unikanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 5, s. 31.

Umowy o unikaniu opodatkowania są jednak wykorzystywane nie tylko jako środek nacisku na oazy podatkowe, w celu nakłonienia ich do zmiany niepożądanego przez inne państwa polityki. Z wykorzystywaniem rajów podatkowych związane jest także zjawisko *treaty shopping*. Praktyka *treaty shopping* polega na wykorzystywaniu postanowień obowiązujących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w celu zmniejszenia lub uniknięcia podatku, przez osoby, których zakres podmiotowy tychże umów co do zasady nie obejmuje¹³⁷. Cel ten osiąga się poprzez dokonywanie operacji finansowych lub zakładanie spółek w jednym z państw-stron umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przez podmiot nie będący rezydentem ani obywatelem żadnego z tych państw, co prowadzi do objęcia takiego podmiotu korzyściami podatkowymi wynikającymi z dwustronnej umowy podatkowej¹³⁸. Podstawowym środkiem przeciwdziałania *treaty shopping* jest niezawieranie umów o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu z oazami podatkowymi¹³⁹, co uniemożliwia uniknięcie lub znaczące obniżenie zobowiązań podatkowych w państwie rezydencji podatnika. Jednakże zwalczanie zjawiska *treaty shopping* utrudnia fakt, iż wiele państw zawarło umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z rajami podatkowymi, z powodu silnych związków gospodarczych, politycznych, a czasem także historycznych z tymi enklawami¹⁴⁰.

Kolejnym bardzo istotnym instrumentem ochrony interesów fiskalnych przez państwa rozwinięte są umowy o wymianie informacji podatkowych (*Tax Information Exchange Agreements*)¹⁴¹, do których podpisania nakłania się państwa i terytoria uznane za raje podatkowe bądź centra *offshore*¹⁴². Zarówno umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak i umowy o wymianie informacji podatkowych przyjmują z reguły postać dwustronnych umów międzynarodowych. Stanowią one jedno z podstawowych źródeł i zarazem metodę regulacji charakterystyczną dla międzynarodowego prawa podatkowego.

W świetle powyższego widać wyraźnie, iż międzynarodowe prawo podatkowe jest gałęzią prawa o fundamentalnym znaczeniu dla kwestii istnienia i funkcjonowania rajów podatkowych w obrocie prawnomiędzynarodowym. Zarówno działania organizacji międzynarodowych, jak i umowy międzypaństwowe, w dużym stopniu dotyczą kwestii ściśle związanych z rajami podatkowymi bądź ich samych bezpośrednio. Poczynania te z reguły mieszczą się w obrębie międzynarodowego prawa podatkowego.

¹³⁷ T. Lipowski, *Treaty shopping*, „Radca Prawny” 2001, nr 3, s. 90.

¹³⁸ *Ibidem*.

¹³⁹ *Ibidem*, s. 95.

¹⁴⁰ J. Głuchowski, *Oazy...*, s. 110.

¹⁴¹ J. Karwowski, *op. cit.*, s. 264.

¹⁴² *Ibidem*, s. 265-268.

Raje podatkowe natomiast często starają się chronić swoje interesy i zwiększać atrakcyjność za pomocą instrumentów właściwych dla tej gałęzi prawa.

Tytułem podsumowania uznać należy, iż prawnomiędzynarodowa suwerenność państw będących oazami podatkowymi nie ulega wątpliwości, z kolei na gruncie suwerenności faktycznej lub przy wyróżnieniu suwerenności ekonomicznej mogą pojawić się kontrowersje. Rozwój rajów podatkowych związany jest z procesami dekolonizacyjnymi, chęcią szybkiego wzbogacenia się przez nowo powstałe, małe organizmy państwowe, umiędzynarodowieniem gospodarki na ogromną skalę i procesami globalizacyjnymi. Oazy podatkowe z powodzeniem uczestniczą we współczesnej rywalizacji międzypaństwowej, której istotnym przejawem jest konkurencja porządków prawnych. Rola rajów podatkowych jest szczególnie widoczna w kontekście zjawiska szkodliwej konkurencji podatkowej, której oazy podatkowe są najjaskrawszym przykładem. Specyficzne cechy rajów podatkowych powodują, iż często są one poddawane presji ze strony innych krajów i organizacji międzynarodowych. Oazy podatkowe są również jednym z czynników istotnie wpływających na rozwój międzynarodowego prawa podatkowego, które jest wykorzystywane zarówno do monitorowania i ograniczania szkodliwego oddziaływania rajów podatkowych na światową gospodarkę, jak i wykorzystywane przez oazy w celu zwiększenia swojej atrakcyjności.

Część II. Presja międzynarodowa wywierana na raje podatkowe

1. Polityka i środki nacisku stosowane przez OECD

Początki międzynarodowej współpracy w sprawach związanych ze szkodliwą konkurencją podatkową są ściśle związane z Organizacją Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, do której należy zdecydowana większość państw rozwiniętych z Europy i Ameryki Północnej, będących na podobnym poziomie rozwoju gospodarczego¹⁴³. OECD została utworzona w 1960 r. na mocy Konwencji Paryskiej¹⁴⁴. Zgodnie z art. 1 niniejszej konwencji, do podstawowych celów OECD należy „osiąganie jak najwyższego, trwałego wzrostu gospodarczego i zatrudnienia oraz rosnącego poziomu życia w państwach członkowskich, przy utrzymaniu stabilizacji finansowej, a przez to przyczynianie się do rozwoju gospodarki światowej”. OECD realizuje swoje zadania poprzez stwarzanie optymalnych warunków międzynarodowych dla rozwoju gospodarczego¹⁴⁵. OECD pełni

¹⁴³ R.A. Nawrot, *Szkodliwa...*, s. 266.

¹⁴⁴ Konwencja o Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, wraz z Protokołami dodatkowymi nr 1 i 2 do tej konwencji, stanowiącymi jej integralną część, sporządzone w Paryżu dnia 14 grudnia 1960 r. (Dz. U. z 1998 r., nr 76, poz. 490).

¹⁴⁵ A. Nowak, *Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju*, [w:] T. Łoś-Nowak (red.), *Organizacje w stosunkach międzynarodowych: istota – mechanizmy działania – zasięg*, Wydawnictwo Uniwersytetu

ważną rolę w globalnej gospodarce, będąc forum, poprzez które państwa członkowskie uzgadniają swoją politykę zagraniczną oraz określają obszary współdziałania¹⁴⁶.

OECD posiada niewątpliwie największe osiągnięcia w zakresie międzynarodowego prawa podatkowego oraz działań podejmowanych w stosunku do rajów podatkowych. Inicjatywy OECD w tych kwestiach są najważniejszymi i najbardziej liczącymi się na poziomie międzynarodowym, ze względu na ich zaawansowanie, rangę oraz wpływ, jaki wywierają na regulacje prawne poszczególnych państw¹⁴⁷. OECD działa w sposób długofalowy, a znaczenie podejmowanych przez tę organizację przedsięwzięć podkreśla ich wielostronny charakter, co stanowi istotne *novum* i postęp w dziedzinie współpracy prawnopodatkowej¹⁴⁸. OECD aktywnie zaangażowała się w zwalczanie, ściśle związane z oazami podatkowymi, zjawiska konkurencji podatkowej. Aktywność OECD na tym polu przyjmuje najczęściej postać nacisków dyplomatycznych o dużej skuteczności, zorientowanych na stworzenie jak najszerszego zakresu międzynarodowej współpracy podatkowej¹⁴⁹.

Szczególnie ważny jest dorobek prawny OECD w zakresie aktów nienormatywnych (raporty i zalecenia)¹⁵⁰. Raporty tworzone przez specjalistów OECD dotyczą sytuacji ekonomicznej państw członkowskich oraz istotnych zjawisk i procesów występujących w gospodarce globalnej, z reguły też znajdują się w nich rekomendacje dla rządów tych państw¹⁵¹. Zalecenia formułowane przez OECD często wywołują zmiany w polityce gospodarczej, a nawet w ustawodawstwie krajów zrzeszonych w tej organizacji¹⁵².

Większość aktów wydawanych przez OECD nie ma charakteru prawnie wiążącego ani nie wchodzi w skład katalogu powszechnie obowiązujących źródeł prawa (jedynie decyzje podejmowane przez Radę OECD są wiążące wobec członków tej organizacji¹⁵³). Akty te są jednak skutecznym instrumentem wypracowywania międzynarodowych rozwiązań dotyczących kwestii prawnopodatkowych oraz środkiem wywierania wpływu na jurysdykcje stosujące praktyki uznane za szkodliwą konkurencję podatkową ze strony państw członkowskich¹⁵⁴.

Podstawowym dokumentem dotyczącym problematyki rajów podatkowych, a zarazem szkodliwej konkurencji podatkowej, jest Raport OECD z 1998 r. *Harmful Tax*

Wrocławskiego, Wrocław 1999, s. 217.

¹⁴⁶ *Ibidem*.

¹⁴⁷ T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 253.

¹⁴⁸ *Ibidem*.

¹⁴⁹ R.A. Nawrot, *Szkodliwa...*, s. 268.

¹⁵⁰ *Ibidem*, s. 171.

¹⁵¹ A. Nowak, *op. cit.*, s. 218.

¹⁵² *Ibidem*.

¹⁵³ Zob. art. 5 oraz art. 7 Konwencji o Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju z 14 grudnia 1960 r.

¹⁵⁴ R.A. Nawrot, *Szkodliwa...*, s. 174-175.

Competition: An Emerging Global Issue. Raport podzielony jest na trzy części: pierwsza odnosi się do konkurencji podatkowej jako zjawiska o charakterze globalnym, w drugiej opisano czynniki pozwalające na identyfikację rajów podatkowych oraz jurysdykcji stosujących szkodliwe, preferencyjne reżimy podatkowe, natomiast trzecia część poświęcona jest przeciwdziałaniu szkodliwej konkurencji podatkowej. Raport zawiera 19 szczegółowych zaleceń dotyczących: zmian w wewnętrznym ustawodawstwie i praktykach państw, umów i traktatów podatkowych oraz intensyfikacji współpracy międzynarodowej w odpowiedzi na zaostrzającą się szkodliwą konkurencję podatkową.

Prace OECD nad problemami związanymi z globalną konkurencją gospodarczo-podatkową oraz sposobami przeciwdziałania jej szkodliwym skutkom były kontynuowane i pogłębiane w kolejnych latach¹⁵⁵, po wydaniu Raportu z 1998 r. Owocem tych prac są kolejne publikacje: raport z 2000 r. o postępie w identyfikacji i eliminacji szkodliwych praktyk podatkowych¹⁵⁶, raporty o postępie projektu OECD w sprawie szkodliwych praktyk podatkowych z 2004¹⁵⁷ i 2006 r.¹⁵⁸, raport z 2007 r. o postępie w poprawie dostępu do informacji bankowych dla celów podatkowych¹⁵⁹ oraz raporty o postępie we wprowadzaniu międzynarodowo uzgodnionego standardu podatkowego z 2009¹⁶⁰ i 2012 r.¹⁶¹

Po opublikowaniu Raportu *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* eksperci OECD rozpoczęli prace nad faktyczną oceną poszczególnych jurysdykcji podatkowych na podstawie kryteriów do uznania za oazę podatkową zawartych w Raporcie z 1998 r.¹⁶² Wstępnie 47 jurysdykcji zostało zakwalifikowanych jako raje podatkowe¹⁶³. OECD, poprzez dwustronne kontakty z tymi państwami i terytoriami oraz wielostronne konsultacje, do których zaproszono wszystkie jurysdykcje początkowo uznane za oazy podatkowe, sprawdziło posiadane informacje, biorąc również pod uwagę

¹⁵⁵ *Ibidem*, s. 267-269.

¹⁵⁶ Zob. OECD, *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, Paryż 2000, <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430257.pdf>, [dostęp: 09.06.2013].

¹⁵⁷ Zob. OECD, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, Paryż 2004, <http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf>, [dostęp: 09.06.2013].

¹⁵⁸ Zob. OECD, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: 2006 Update on Progress in Member States*, Paryż 2006, <http://www.oecd.org/ctp/harmful/37446434.pdf>, [dostęp: 09.06.2013].

¹⁵⁹ Zob. OECD, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes: The 2007 Progress Report*, Paryż 2007, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/39327984.pdf>, [dostęp: 09.06.2013].

¹⁶⁰ Zob. OECD, *A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing The Internationally Agreed Tax Standard*, 2 April 2009, <http://www.oecd.org/ctp/42497950.pdf>, [dostęp: 09.06.2013].

¹⁶¹ Zob. OECD, *A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing The Internationally Agreed Tax Standard*, 5 December 2012, <http://www.oecd.org/tax/transparency/progress%20report%205%20december%202012.pdf>, [dostęp: 09.06.2013].

¹⁶² OECD, *Towards Global Tax Co-operation...*, s. 10.

¹⁶³ *Ibidem*.

różne okoliczności faktyczne i zweryfikowało tę wstępną listę rajów podatkowych¹⁶⁴. Raport z 2000 r. *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices* przewidywał stworzenie listy niewspółpracujących rajów podatkowych, na której umieszczono oazy podatkowe, które odmawiają współpracy z OECD i podjęcia zobowiązania do eliminacji szkodliwych praktyk podatkowych¹⁶⁵. Lista niewspółpracujących rajów podatkowych jest cyklicznie aktualizowana, np. poprzez raporty o postępie we wprowadzaniu międzynarodowo uzgodnionego standardu podatkowego z 2009 i 2012 r. Figurowanie na liście niewspółpracujących rajów podatkowych wiąże się z zastosowaniem przez państwa członkowskie OECD, zalecanych przez Komitet ds. Finansowych, środków zaradczych przeciwko takiej jurysdykcji¹⁶⁶. Środki te mają zarówno charakter podatkowy, jak i prawny¹⁶⁷.

Za jedno z największych osiągnięć OECD w dziedzinie międzynarodowego prawa podatkowego, a zarazem wkład w rozwój prawa międzynarodowego publicznego, należy uznać opracowanie Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku¹⁶⁸ oraz Umowy modelowej o wymianie informacji w sprawach podatkowych¹⁶⁹.

Umowa modelowa o wymianie informacji w sprawach podatkowych stanowi obecnie powszechnie akceptowany wzorzec dla międzynarodowej współpracy podatkowej, na jej podstawie zawierane są bilateralne umowy (tzw. TIEAs – *Tax Information Exchange Agreements*) z rajami podatkowymi¹⁷⁰. R.A. Nawrot uważa, iż zakres współpracy międzynarodowej, wynikający z uregulowań Umowy Modelowej oraz zawartych w oparciu o nią umów dwustronnych o wymianie informacji w sprawach podatkowych, jest na dostatecznym poziomie, umożliwiającym eliminację szkodliwych zjawisk występujących w rajach podatkowych (uchylanie się od płacenia podatków, pranie brudnych pieniędzy)¹⁷¹.

Z kolei Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku jest uniwersalnym standardem, na którym bazują poszczególne państwa zawierając między sobą umowy międzynarodowe o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu¹⁷². Art. 26 tej Konwencji zobowiązuje umawiające się państwa-strony do wzajemnego udzielania sobie informacji na tematy podatkowe¹⁷³.

¹⁶⁴ *Ibidem*, s. 10-11.

¹⁶⁵ *Ibidem*, s. 18.

¹⁶⁶ T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 264-265.

¹⁶⁷ Zob. T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 264.

¹⁶⁸ Zob. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital...*

¹⁶⁹ Zob. OECD, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, 2002, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>, [dostęp: 09.06.2013].

¹⁷⁰ R.A. Nawrot, *Szkodliwa...*, s. 267.

¹⁷¹ *Ibidem*, s. 277-278.

¹⁷² *Ibidem*, s. 270-271.

¹⁷³ *Ibidem*, s. 271.

O ile opracowywanie przez OECD umów modelowych i standardów współpracy międzynarodowej w gospodarce globalnej nie budzi kontrowersji, to już inicjatywy skierowane przeciwko rajom podatkowym i konkurencji podatkowej są przedmiotem krytyki zarówno ze strony państw kwalifikowanych jako oazy podatkowe¹⁷⁴, jak i przedstawicieli doktryny. Zwłaszcza Raport *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* był szeroko komentowany w literaturze przedmiotu.

G.M. Melo zauważa, iż Raport z 1998 r., posługując się pojęciem szkodliwych praktyk podatkowych, w żadnym miejscu precyzyjnie nie definiuje, co należy uznać za szkodliwe, nie tworzy również jasnego rozgraniczenia między akceptowalną a szkodliwą konkurencją podatkową¹⁷⁵. Autor ten twierdzi, iż celem Raportu jest ochrona przed szkodliwą konkurencją podatkową wyłącznie państw o wysokich stawkach podatkowych¹⁷⁶. Decyzja o wyborze systemu podatkowego oraz sposób ściągania opodatkowania to, w krajowych granicach, jedno z uprawnień, które zawsze podlegały dyskrecjonalnemu uznaniu każdego suwerena¹⁷⁷. Poprzez poszukiwanie uniwersalnych „międzynarodowo akceptowanych standardów” opodatkowania oraz przyjęcie za jedno z kryteriów kwalifikacji jako raj podatkowy subiektywnego czynnika metody opodatkowania w danym kraju, Raport wpływa na suwerenność terytorialną państw, co jest aktem naruszającym prawo międzynarodowe¹⁷⁸.

Z kolei A. Townsend uważa wręcz, że raporty OECD z 1998 i 2000 r. dotyczące konkurencji podatkowej cechują przymusowe i nachalne rozwiązania, odbiegające od tradycyjnych środków używanych do normowania międzynarodowych kwestii fiskalnych¹⁷⁹. Uznaje on istotne postanowienia tych dokumentów za niejasne i odzwierciedlające wyłącznie interesy członków OECD oraz wskazuje, iż sukces działań podjętych przez tę organizację może w rezultacie zahamować wzrost gospodarczy w przyszłości¹⁸⁰. Inicjatywy podejmowane przez OECD w celu ograniczenia konkurencji podatkowej stanowią zasadnicze odstępstwo od ustanowionej do rozwiązywania międzynarodowych problemów podatkowych sieci traktatów, a także uzurpują sobie podstawową zasadę ustawodawstwa podatkowego, jaką jest suwerenność¹⁸¹. Raport z 1998 r. wymaga, aby

¹⁷⁴ Zob. T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 262-263.

¹⁷⁵ G.M. Melo, *Comment: Taxation in the Global Arena: Preventing the Erosion of National Tax Bases or Impringing on Territorial Sovereignty (A Critique of the OECD's Report: Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue)*, „Pace International Law Review”, Spring 2000, nr 12, s. 197-198.

¹⁷⁶ *Ibidem*, s. 198.

¹⁷⁷ *Ibidem*, s. 200.

¹⁷⁸ *Ibidem*, s. 200-201.

¹⁷⁹ A. Townsend Jr., *The Global Schoolyard Bully: The Organisation for Economic Co-operation and Development's Coercive Efforts to Control Tax Competition*, „Fordham International Law Journal” 2001, nr 25, s. 251.

¹⁸⁰ *Ibidem*.

¹⁸¹ *Ibidem*, s. 252.

raje podatkowe i jurysdykcje uznane za stosujące szkodliwą konkurencję podatkową dokonały reform swoich systemów prawnopodatkowych i zaprzestały szkodliwych praktyk¹⁸². Chociaż OECD twierdzi, iż przyjęcie jej zaleceń co do reform fiskalnych jest dobrowolne, to jednak groźba objęcia środkami zaradczymi przewidzianymi w raporcie z 2000 r. skutecznie zmusza te państwa i terytoria do mimowolnej zgody na narzucane im rozwiązania¹⁸³.

Przedstawiciele Jersey, Guernsey i Sark (Wyspy Kanałowe) oraz wyspy Man wspólnie stwierdzili, iż opublikowane przez OECD Raporty z 1998 i 2000 r. świadczą o braku uczciwości i moralności członków tej organizacji, na co w sposób szczególny wskazuje fakt nieumieszczenia na liście rajów podatkowych Luksemburga i Szwajcarii, pomimo że państwa te spełniały kryteria Raportu z 1998 r. co do uznania za oazy podatkowe¹⁸⁴. Ogromny sprzeciw i oburzenie powodowała wśród rajów podatkowych chęć wymuszenia przez OECD zmian w systemach prawnych państw niebędących członkami tej organizacji, w dodatku grożąc sankcjami¹⁸⁵.

Podkreślenia wymaga fakt, iż dwa spośród państw członkowskich OECD – Luksemburg i Szwajcaria – nie zgodziły się z Raportem z 1998 r., wstrzymały się od głosu i złożyły oficjalne zastrzeżenia do tego dokumentu, uwzględnione w jego treści¹⁸⁶. Główne zarzuty, jakie padły pod adresem Raportu, to: ograniczenie się do zjawisk związanych z sektorem finansowym, brak wyważonego podejścia do zagadnienia szkodliwej konkurencji podatkowej, przyjęcie pozbawionego jakiegokolwiek obiektywnej podstawy kryterium reputacji przy kwalifikowaniu rajów podatkowych, ignorowanie rzeczywistości i strukturalnych różnic w istniejących reżimach podatkowych oraz przyjęcie selektywnego i represyjnego podejścia do problemu, które w żaden sposób nie motywuje oaz podatkowych i centrów finansowych *offshore* do zmiany prowadzonej polityki¹⁸⁷.

T. Lipowski stwierdza, iż międzynarodowe środki prawne stosowane wobec rajów podatkowych tak naprawdę nie dotyczą określonych rozwiązań prawnych, lecz przede wszystkim odnoszą się do budowy systemu podatkowego i polityki fiskalnej poszczególnych państw i terytoriów suwerennych podatkowo¹⁸⁸. Podstawowym celem środków zaradczych jest bowiem fundamentalna zmiana zasad funkcjonowania reżimów podatkowych w oazach podatkowych, co zdaniem tego autora jest uzasadnione, gdyż jedynie

¹⁸² *Ibidem*.

¹⁸³ *Ibidem*.

¹⁸⁴ R. Krasnodębski, *Raje podatkowe w XXI wieku*, „Prawo i Podatki” 2006, nr 1, s. 33.

¹⁸⁵ *Ibidem*.

¹⁸⁶ Zob. OECD, *Harmful Tax Competition...*, s. 73-78.

¹⁸⁷ *Ibidem*.

¹⁸⁸ T. Lipowski, *Raje podatkowe...*, s. 268.

kompleksowa, dotycząca pryncypiów reforma może być skuteczna w walce ze szkodliwymi skutkami funkcjonowania rajów podatkowych¹⁸⁹.

Pomimo to również T. Lipowski ocenia negatywnie stanowisko przyjęte przez OECD wobec rajów podatkowych oraz proponowane przez tę organizację rozwiązania problemów związanych ze szkodliwą konkurencją podatkową¹⁹⁰. Należy pamiętać, iż państwa członkowskie OECD, mimo swojego dużego potencjału gospodarczego, stanowią jedynie mniejszą część globalnej społeczności, argumenty tej organizacji o dużej szkodliwości konkurencji podatkowej dla rozwoju gospodarczego nie są przekonujące, a arbitralne i kategoryczne podejście OECD do rajów podatkowych nie wydaje się dostatecznie uzasadnione¹⁹¹.

Jak zatem można było zauważyć w toku powyższych wywodów, spora część inicjatyw podejmowanych przez OECD w stosunku do państw i terytoriów uznawanych za oazy podatkowe budzi duże wątpliwości, zwłaszcza w aspekcie faktycznego ograniczenia suwerenności podatkowej.

2. Działania pozostałych organizacji międzynarodowych

Wydaje się, iż obecnie OECD zajmuje pozycję niekwestionowanego lidera wśród organizacji międzynarodowych w obszarze międzynarodowej współpracy podatkowej i problematyki rajów podatkowych, ze względu na swoje dotychczasowe doświadczenie w tej materii, zasięg i kompleksowość podjętych prac. Jednakże nie oznacza to wcale, iż OECD jest jedynym gremium międzynarodowym zajmującym się tematyką oaz podatkowych. Wiele działań innych organizacji międzynarodowych dotyczy rajów podatkowych i centrów finansowych *offshore*, choćby w sposób pośredni.

Największy dorobek prawny poza OECD, w kwestiach wiążących się z oazami podatkowymi, wydaje się mieć Unia Europejska. Regulacje unijne odgrywają istotną rolę w zakresie zapobiegania szkodliwym praktykom podatkowym¹⁹². Dnia 1 grudnia 1997 r. Rada Unii Europejskiej przyjęła w formie rezolucji Kodeks postępowania w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw¹⁹³ (*Code of conduct for business taxation*). Kodeks nie ma charakteru aktu prawnie wiążącego, jest porozumieniem politycznym państw członkowskich, zobowiązującym je do przestrzegania reguł uczciwej konkurencji oraz

¹⁸⁹ *Ibidem*.

¹⁹⁰ *Ibidem*.

¹⁹¹ *Ibidem*, s. 268-269.

¹⁹² R.A. Nawrot, *Szkodliwa...*, s. 281.

¹⁹³ Rezolucja Rady i przedstawicieli rządów Państw Członkowskich z dnia 1 grudnia 1997 r. w sprawie kodeksu postępowania w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw (Dz. Urz. WE C 2 z 06.01.1998, s. 3).

niewdrażania środków uznawanych za szkodliwą konkurencję podatkową¹⁹⁴. Postanowienia Kodeksu odnoszą się do tych rozwiązań podatkowych (regulacji prawnych i praktyki administracyjnej) dotyczących opodatkowania działalności gospodarczej, które mają lub mogą mieć znaczący wpływ na lokalizację prowadzenia działalności gospodarczej w UE¹⁹⁵. Szkodliwe środki podatkowe zostały zdefiniowane w Kodeksie w sposób generalny, jako takie rozwiązania państw członkowskich, które cechuje dużo niższy poziom efektywnego opodatkowania w porównaniu z ogólnym pułapem opodatkowania występującym w danym państwie członkowskim¹⁹⁶. W 1999 r. przedstawiono dokument (tzw. raport Primarolo) identyfikujący 66 praktyk podatkowych uznanych za szkodliwe w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw, a do roku 2005 uregulowania te zostały zniesione, z wyjątkami uwzględniającymi zasadę poszanowania praw nabytych¹⁹⁷.

Unia Europejska podjęła zdecydowane działania w celu przeciwdziałania uchylaniu się od zobowiązań podatkowych i unikaniu opodatkowania w skali międzynarodowej. Wyrazem tych działań jest uchwalenie szeregu dyrektyw ułatwiających współpracę pomiędzy państwami członkowskimi w sprawach podatkowych. Do najważniejszych z nich należą: Dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich¹⁹⁸ oraz Dyrektywa Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek¹⁹⁹.

Dyrektywa Rady z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (77/799/EWG) ma na celu ustanowienie wymiany informacji dotyczących podatków bezpośrednich między organami podatkowymi państw członkowskich²⁰⁰. Zgodnie z jej postanowieniami, właściwe władze (administracje podatkowe) państw członkowskich UE przekazują sobie wzajemnie wszelkie informacje, mające istotne znaczenie dla poprawnego naliczenia podatków od dochodu i kapitału²⁰¹. Jest to ważne szczególnie wtedy, gdy zachodzi obawa co do fikcyjnego charakteru transferu zysków pomiędzy przedsiębiorstwami w dwóch państwach członkowskich, w sytuacji kontaktów gospodarczych i handlowych między przedsiębiorstwami z różnych państw członkowskich poprzez kraj

¹⁹⁴ J. Wyciśłok, *Ceny transferowe. Przedsiębiorstwa powiązane, przrzucanie dochodów*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2010, s. 481.

¹⁹⁵ *Ibidem*.

¹⁹⁶ *Ibidem*.

¹⁹⁷ J. Karwowski, *op. cit.*, s. 272.

¹⁹⁸ Dz. Urz. UE L 336 z 27.12.1977, s. 15, polska wersja językowa – Dz. Urz. UE Wydanie Specjalne – Rozdział 3, Tom 1, s. 63.

¹⁹⁹ Dz. Urz. UE L 157 z 26.06.2003, s. 38, polska wersja językowa – Dz. Urz. UE Wydanie Specjalne – Rozdział 9, Tom 1, s. 369.

²⁰⁰ J. Wyciśłok, *op. cit.*, s. 478.

²⁰¹ *Ibidem*.

trzeci, celem osiągnięcia korzyści podatkowych, lub też wtedy, gdy z jakichkolwiek przyczyn dochodzi lub może dojść do uniknięcia lub uchylecia się od uiszczenia podatku²⁰².

Natomiast Dyrektywa Rady z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (2003/48/WE), popularnie nazywana *Savings Tax Directive*, wprowadza system wymiany informacji pomiędzy właściwymi władzami podatkowymi w zakresie dochodów kapitałowych²⁰³. Dyrektywa ta umożliwi automatyczną wymianę danych, jednakże jej zakres zastosowania ograniczony jest do dochodów osiąganych przez osoby prywatne z odsetek uzyskiwanych ze zgromadzonych oszczędności²⁰⁴. Celem Dyrektywy jest zagwarantowanie opodatkowania płatności otrzymywanych w państwie członkowskim UE (oraz w innych krajach, również tych uznawanych za oazy podatkowe, takich jak np. Szwajcaria, wyspy Jersey, Guernsey, Man, Turks i Caicos, Brytyjskie Wyspy Dziewicze czy Kajmany) w państwie zamieszkania danej osoby, poprzez informowanie odpowiednich władz fiskalnych krajów członkowskich UE o uzyskiwanych dochodach²⁰⁵.

Z kolei Parlament Europejski prowadzi prace nad wspieraniem dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania²⁰⁶. PE zdecydowanie potępił raje podatkowe oraz stosowane przez nie praktyki, prowadzące do unikania i uchylania się od opodatkowania i odpływu kapitału, oraz wezwał państwa członkowskie do przeciwdziałania tym niekorzystnym zjawiskom poprzez podjęcie konkretnych działań wobec oaz podatkowych (włącznie z sankcjami) i uznanie walki z rajami podatkowymi za priorytet²⁰⁷.

Również działania innych organizacji i gremiów międzynarodowych dotyczą w różnym stopniu rajów podatkowych i powiązanych z nimi zjawisk. Można tu wymienić np. prowadzone przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy badania w obszarze funkcjonowania światowych centrów finansowych oraz dokumenty publikowane przez tę organizację, poświęcone centrom *offshore*, praniu brudnych pieniędzy czy światowej stabilności gospodarczej²⁰⁸. Financial Action Task Force (FATF) skupia się na wyznaczaniu międzynarodowych standardów przeciwdziałania praniu brudnych pieniędzy i finansowaniu terroryzmu, a także opublikowała 49 wskazówek mających na celu ograniczenie tych zjawisk²⁰⁹, które często mają bezpośredni związek z istnieniem rajów podatkowych i podejmowaną w nich aktywnością.

²⁰² *Ibidem*, s. 479.

²⁰³ J. Karwowski, *op. cit.*, s. 272.

²⁰⁴ J. Wyciśłok, *op. cit.*, s. 480.

²⁰⁵ J. Karwowski, *op. cit.*, s. 272.

²⁰⁶ J. Wyciśłok, *op. cit.*, s. 491.

²⁰⁷ *Ibidem*.

²⁰⁸ J. Karwowski, *op. cit.*, s. 272.

²⁰⁹ *Ibidem*, s. 274-275.

Światowy kryzys finansowy z 2008 r. spowodował, iż tematyka rajów podatkowych bardzo mocno zyskała na znaczeniu i aktualności. Wyrazem tego mogą być ustalenia podjęte w kwietniu 2009 r. na szczycie grupy G20 w Londynie, gdzie stwierdzono, iż walka z rajami podatkowymi jest jednym z priorytetowych działań w ramach zwalczania kryzysu gospodarczego²¹⁰. W sposób szczególny zaakcentowano potrzebę nawiązania ścisłego współdziałania w sprawach podatkowych z państwami i terytoriami, które do tej pory odmawiały takiej współpracy²¹¹. Rozmowy prowadzone w ramach szczytu grupy G20 nie zaowocowały żadnymi działaniami o charakterze normatywnym, jednakże silne naciski dyplomatyczne na jurysdykcje niewspółpracujące w kwestiach podatkowych spowodowały bardzo szybki wzrost liczby dwustronnych umów międzynarodowych (ponad 410 nowych umów zawartych w okresie od stycznia 2009 r. do czerwca 2011 r.²¹²), zapewniających ustanowiony przez OECD międzynarodowy standard współpracy podatkowej pomiędzy umawiającymi się państwami²¹³. R.A. Nawrot uznaje to za przełom w podejściu do państw i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową i spodziewa się dalszego zacieśniania współpracy międzynarodowej w tej dziedzinie, która w konsekwencji może doprowadzić do definitywnego rozwiązania problemu rajów podatkowych, co motywowane jest w dużym stopniu przedłużającym się kryzysem gospodarczym oraz zmniejszaniem się wpływów budżetowych z tytułu opodatkowania w państwach rozwiniętych²¹⁴.

3. Inicjatywy przeciwko rajom podatkowym ze strony poszczególnych państw

Oprócz szeroko zakrojonych działań koordynowanych na poziomie międzypaństwowym i na forum organizacji międzynarodowych, wiele państw podejmuje samodzielnie rozmaite przedsięwzięcia w stosunku do rajów podatkowych. Funkcjonowanie oaz podatkowych i korzystanie z oferowanych przez nie korzyści przynosi ogromne straty krajom zachodnim, które dążą do ograniczenia i ścisłej kontroli tego zjawiska²¹⁵. Wyraża się to przede wszystkim poprzez: uchwalanie ustawodawstw „antyrajowych”, zabiegi dyplomatyczne, podpisywanie umów międzynarodowych w kwestiach podatkowych z rajami podatkowymi czy też tworzenie list państw i terytoriów uznanych za stosujące szkodliwe praktyki podatkowe.

Regulacje „antyrajowe” są obecne w porządkach prawnych wielu państw rozwiniętych, w tym w Polsce. Jak przykładowo wylicza J. Głuchowski, przepisy zapobiegające

²¹⁰ R.A. Nawrot, *Szkodliwa...*, s. 273.

²¹¹ *Ibidem*.

²¹² *Ibidem*, s. 287.

²¹³ *Ibidem*.

²¹⁴ *Ibidem*, s. 289-290.

²¹⁵ J. Głuchowski, *Oaza podatkowa – pojęcie międzynarodowego prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1994, nr 2, s. 78.

niepożądanemu wykorzystywaniu rajów podatkowych występują w: Niemczech (*Aussensteuergesetz* z 1972 r.), Francji (w ustawie finansowej z 1970 r.), Belgii (w kodeksie podatkowym), USA (*Revenue Act* z 1962 r. oraz *Tax Equity and Fiscal Responsibility Act* z 1982 r.), Kanadzie (*Income Tax Act*), Australii (*Tax Act* z 1980 r.) i Wielkiej Brytanii²¹⁶. W prawie polskim unormowania mające na celu przeciwdziałanie wykorzystywaniu rajów podatkowych dla osiągnięcia korzyści fiskalnych znajdują się przede wszystkim w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²¹⁷ i ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²¹⁸ oraz wydanych na ich podstawie bliźniaczych rozporządzeniach Ministra Finansów²¹⁹, zawierających listę 37 państw i terytoriów uznanych za stosujące szkodliwą konkurencję podatkową odpowiednio w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych²²⁰.

Naciski dyplomatyczne i prawne na jurysdykcje uznawane za prowadzące szkodliwą konkurencję podatkową stosowane są nie tylko przez organizacje międzynarodowe, ale także przez poszczególne państwa. Do najważniejszych instrumentów prawnomiędzynarodowych w tej materii zalicza się umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych (*Tax Information Exchange Agreements*). Umowy te były już omawiane w niniejszym artykule, należy więc jedynie przypomnieć, iż wzorce dla obydwu typów umów opracowała OECD, a społeczność międzynarodowa coraz skuteczniej wymusza na rajach podatkowych nawiązanie współpracy podatkowej poprzez podpisywanie umów TIEA. Również przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania odnoszą się w pewnym zakresie do wymiany informacji i pomocy w sprawach podatkowych²²¹. Natomiast niepodpisywanie tego typu umów z rajami podatkowymi ogranicza możliwości uzyskiwania korzyści podatkowych w tych jurysdykcjach. Umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych i umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowią doskonały przykład działania dwutorowego i kooperacji organizacji międzynarodowej z państwami – OECD tworzy standardy i wzorce regulacji dla międzynarodowego prawa podatkowego, które następnie są wykorzystywane w praktyce i wchodzą w życie jako postanowienia konkretnych umów międzynarodowych.

²¹⁶ *Ibidem*, s. 78-79.

²¹⁷ Dz. U. z 1991 r., nr 80, poz. 350 ze zm.

²¹⁸ Dz. U. z 1992 r., nr 21, poz. 86 ze zm.

²¹⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 2013 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. poz. 493) oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 2013 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. poz. 494).

²²⁰ R.A. Nawrot, *Szkodliwa...*, s. 196-198.

²²¹ *Ibidem*, s. 230.

Kolejnym środkiem prawnomiędzynarodowym stosowanym wobec rajów podatkowych są umowy o opodatkowaniu dochodów z oszczędności. Jest to szczególnie rodzaj międzynarodowych umów podatkowych, podpisywanych z terytoriami zależnymi Wielkiej Brytanii i Holandii, uznawanymi za stosujące szkodliwą konkurencję podatkową²²². Zawieranie tych umów wynika z realizacji postanowień wzmiankowanej wcześniej Dyrektywy 2003/48/WE, a odbywa się to w specjalnej procedurze traktatowej, poprzez wymianę listów i ma na celu objęcie zakresem Dyrektywy obszarów nienależących do terytorium podatkowego UE²²³.

W wielu krajach tworzy się listy rajów podatkowych, które mogą mieć różny charakter i zastosowanie. Istnieją zarówno listy, które obowiązują na mocy ustawy (np. w Australii, Kanadzie, Niemczech czy Wielkiej Brytanii) lub aktów niższego rzędu (np. w Polsce) jak i listy sporządzane przez odpowiednie organy podatkowe na potrzeby własne (tak jest np. w USA)²²⁴. Co do zasady listy rajów podatkowych dzielą się na „czarne” (obejmujące państwa i terytoria traktowane jako raje podatkowe) i „białe” (wymieniające kraje, które nie są oazami podatkowymi)²²⁵. Umieszczenie na „czarnej” liście może skutkować negatywnymi implikacjami politycznymi oraz zastosowaniem w stosunku do transakcji dokonywanych przez państwa i terytoria figurujące na liście restrykcyjnych przepisów „antyrajowych”²²⁶.

4. Legalność nacisków na raje podatkowe w świetle prawa międzynarodowego

Jak wynika z dotychczasowych wywodów, rosnąca chęć obrony swoich interesów fiskalnych i walki ze szkodliwą konkurencją podatkową przez państwa rozwinięte powoduje podejmowanie szeregu przedsięwzięć przeciwko rajom podatkowym. Naciski ze strony organizacji międzynarodowych i poszczególnych państw mogą przyjmować postać działań prawnych, dyplomatycznych bądź też ekonomicznych. Jak widać, wiele spośród inicjatyw skierowanych przeciwko zjawisku szkodliwej konkurencji podatkowej i rajom podatkowym spotyka się ze sprzeciwem zarówno zainteresowanych państw, jak również jest przedmiotem krytyki ze strony przedstawicieli doktryny. Po przedstawieniu najważniejszych działań podejmowanych w stosunku do rajów podatkowych na arenie międzynarodowej konieczna jest analiza ich legalności z punktu widzenia prawa międzynarodowego.

²²² *Ibidem*, s. 235.

²²³ *Ibidem*, s. 237-240.

²²⁴ T. Lipowski, *Ogólna charakterystyka...*, s. 69.

²²⁵ M. Obszyńska-Krasnodębska, R. Krasnodębski, *Raje podatkowe*, „Przeгляд Podatkowy” 1995, nr 1, s. 15.

²²⁶ T. Lipowski, *Ogólna charakterystyka...*, s. 69.

Problematyka suwerenności w kontekście rajów podatkowych została już omówiona, jednakże na koniec kontrowersje związane z presją na raje podatkowe należy odnieść do zagadnienia przymusu ekonomicznego. Pojęcie przymusu ekonomicznego wydaje się mieć kluczowe znaczenie przy analizowaniu legalności rozmaitych aktów podejmowanych w stosunku do oaz podatkowych, ze względu na dysproporcje gospodarcze pomiędzy państwami sprzeciwiającymi się szkodliwej konkurencji podatkowej a rajami podatkowymi.

J. Tyranowski zauważa, iż suwerenność gospodarcza danego państwa może zostać zagrożona lub ulec naruszeniu nie tylko na skutek posłużenia się siłą zbrojną, lecz również poprzez użycie środków przymusu ekonomicznego²²⁷. Jest to szeroka i nabierająca współcześnie coraz większego znaczenia kwestia, niepoddająca się jednak łatwo analizie prawniczej²²⁸. Przymus ekonomiczny można ująć jako wywieranie wpływu na dane państwo poprzez odmawianie lub ograniczanie dostępu do zasobów, surowców, produktów, kapitału, technologii, usług lub konsumentów²²⁹.

W polskiej doktrynie prawa międzynarodowego publicznego obecny jest pogląd, iż zakaz użycia siły ekonomicznej przez państwa nie został w żaden sposób zdefiniowany, jednakże należy przyjąć, iż w pewnych sytuacjach zakaz taki obowiązuje (np. w przypadku prób narzucenia ustroju gospodarczego lub przymuszania do zawarcia nierównoprawnych umów międzynarodowych)²³⁰. Natomiast J. Tyranowski uznaje, iż zakaz użycia siły ekonomicznej nie znajduje należytego oparcia ani w aktach prawa międzynarodowego, ani w zasadach czy normach zwyczajowych tegoż prawa, a w konsekwencji wszelkie postanowienia zabraniające użycia środków przymusu ekonomicznego mają charakter jedynie postulatów *de lege ferenda*²³¹.

W literaturze przedmiotu przyjmuje się, iż punktem wyjściowym do rozważań nad kwestią przymusu ekonomicznego w prawie międzynarodowym jest treść art. 2 pkt 4 Karty Narodów Zjednoczonych, który stanowi: „Wszyscy członkowie powinni w swych stosunkach międzynarodowych powstrzymać się od stosowania groźby lub użycia siły przeciwko nietykalności terytorium albo niepodległości politycznej któregośkolwiek państwa, lub wszelkiego innego sposobu, niezgodnego z zasadami Narodów Zjednoczonych”²³².

Niezwykle istotny dla niniejszej problematyki jest fakt, iż najbardziej rozwinięte państwa świata zdecydowanie sprzeciwiają się, aby zakaz użycia siły (lub groźby jej

²²⁷ J. Tyranowski, *op. cit.*, s. 35.

²²⁸ *Ibidem*, s. 35-36.

²²⁹ T.J. Farer, *Political and Economic Coercion in Contemporary International Law*, „The American Journal of International Law” 1985, t. 79, s. 408.

²³⁰ J. Gilas, *Międzynarodowe prawo gospodarcze*, Oficyna Wydawnicza „Branta”, Bydgoszcz 1998, s. 249.

²³¹ J. Tyranowski, *op. cit.*, s. 36-37.

²³² Karta Narodów Zjednoczonych (Dz. U. z 1947 r., nr 23, poz. 90).

użycia), sformułowany w art. 2 pkt 4 Karty Narodów Zjednoczonych, swym zakresem obejmował również środki przymusu ekonomicznego²³³. Również T.J. Farer jest zdania, iż celem państw-sygnatariuszy Karty Narodów Zjednoczonych było wyłącznie zapobieżenie użyciu siły zbrojnej i wykreślenie wojny z katalogu środków polityki międzynarodowej, na co dowodem jest kategoryczne odrzucenie prób wprowadzenia przez małe państwa do Karty pojęcia przymusu ekonomicznego już na samym początku prac nad Kartą²³⁴.

D.W. Bowett jest zdania, iż zakaz użycia przymusu ekonomicznego wypływa nie z art. 2 pkt 4 Karty Narodów Zjednoczonych, lecz znajduje swoje uzasadnienie w zasadzie nieinterwencji²³⁵. Zasada nieinterwencji ma swoje korzenie w praktyce państw Ameryki Łacińskiej z XIX i pierwszej połowy XX w.²³⁶ Stopniowa ewolucja tej zasady zaowocowała uregulowaniem jej w Rozdziale IV Karty Organizacji Państw Amerykańskich z 1948 r.²³⁷ Art. 19 tego dokumentu brzmi: „Żadne Państwo ani grupa Państw nie ma prawa mieszać się, bezpośrednio lub pośrednio, z jakiegokolwiek powodu, w wewnętrzne bądź zewnętrzne sprawy innego Państwa. Powyższa zasada zabrania nie tylko stosowania siły zbrojnej, ale także wszelkich innych form wtrącania się bądź grożenia osobowości państwa i jego politycznym, ekonomicznym czy kulturalnym sferom życia”²³⁸. Natomiast art. 20 precyzuje: „Żadne Państwo nie może stosować ani zachęcać do stosowania środków przymusu o charakterze gospodarczym lub politycznym w celu naruszenia suwerennej woli innego Państwa i uzyskania od niego jakichkolwiek korzyści”²³⁹.

Można uznać, iż zmiany, które zaszły w tradycyjnym pojmowaniu zasady nieinterwencji w prawie międzynarodowym odzwierciedlają fakt, iż zasada ta obejmuje aktualnie również przymus ekonomiczny²⁴⁰. Dowodem na to jest praktycznie jednogłośnie przyjęcie Deklaracji o niedopuszczalności interwencji w sprawy wewnętrzne państw²⁴¹ z 1965 r. oraz Deklaracji zasad prawa międzynarodowego dotyczących przyjaznych stosunków i współdziałania państw zgodnie z Kartą Narodów Zjednoczonych²⁴²

²³³ J. Tyranowski, *op. cit.*, s. 36.

²³⁴ T.J. Farer, *op. cit.*, s. 410.

²³⁵ D.W. Bowett, *International Law and Economic Coercion*, „Virginia Journal of International Law” 1976, nr 16, s. 245-246.

²³⁶ W. Gilmore, *The OECD, Harmful Tax Competition and Tax Havens: Towards an Understanding of the International Legal Context*, „Commonwealth Law Bulletin” 2001, t. 27, nr 1, s. 564.

²³⁷ *Ibidem*.

²³⁸ S. Bieleń (oprac.), *Prawo w stosunkach międzynarodowych. Wybór dokumentów*, Oficyna Wydawnicza ASPRA-JR: Fundacja Studiów Międzynarodowych, Warszawa 2004, s. 458.

²³⁹ *Ibidem*.

²⁴⁰ R.B. Lillich, *Economic Coercion and the “New International Economic Order”: A Second Look at Some First Impressions*, „Virginia Journal of International Law” 1976, nr 16, s. 236.

²⁴¹ Rezolucja Zgromadzenia Ogólnego ONZ nr 2131 (XX) z dnia 21 grudnia 1965 r.

²⁴² Rezolucja Zgromadzenia Ogólnego ONZ nr 2625 (XXV) z dnia 24 października 1970 r.

z 1970 r.²⁴³ Deklaracja Zasad ONZ z 1970 r. stanowi: „Żadne państwo czy grupa państw nie ma prawa ingerować, bezpośrednio lub pośrednio, z żadnych powodów, w wewnętrzne lub zewnętrzne sprawy któregokolwiek innego państwa. W konsekwencji interwencja zbrojna i wszelkie inne formy ingerencji lub próby zagrożenia podmiotowości państwa bądź jego politycznych, gospodarczych i kulturalnych elementów, stanowią pogwałcenie prawa międzynarodowego. Żadne państwo nie może stosować ani zachęcać do stosowania ekonomicznych, politycznych lub jakichkolwiek innych środków przymusu wobec innego państwa, aby podporządkować go sobie w wykonywaniu jego suwerennych praw i uzyskać od niego jakiegokolwiek korzyści”²⁴⁴. Porównanie treści przytoczonych artykułów Karty Organizacji Państw Amerykańskich i Deklaracji Zasad ONZ z 1970 r. pozwala na wysnucie wniosku, iż Zgromadzenie Ogólne ONZ w dużym stopniu wzorowało się na rozwiązaniach i koncepcji zasady nieinterwencji przyjętej wcześniej przez państwa amerykańskie.

Rezolucje Zgromadzenia Ogólnego ONZ nie posiadają co prawda wiążącej mocy prawnej traktatów, wskazują jednakże na stopniową akceptację społeczności międzynarodowej dla koncepcji przymusu ekonomicznego, co nie może zostać zignorowane²⁴⁵. D.W. Bowett uważa, iż powinny istnieć uzasadnione wyjątki od zakazu użycia środków przymusu ekonomicznego, do których zalicza: środki ekonomiczne przedsięwzięte w samoobronie, ekonomiczne środki odwetowe (represalia) oraz sankcje gospodarcze zatwierdzone przez właściwe organy społeczności międzynarodowej²⁴⁶.

Niestety, kryteria dla określenia przymusu ekonomicznego zawarte w rezolucjach Zgromadzenia Ogólnego ONZ są bardzo nieostre i nie spełniają potrzeb precyzyjnej definicji²⁴⁷. Na dodatek wydaje się, iż obecnie nie ma na poziomie międzynarodowym instytucji zdolnej do obiektywnej oceny legalności użycia środków przymusu ekonomicznego²⁴⁸.

T.J. Farer konkluduje, iż w szczególnych, możliwych do wyobrażenia okolicznościach, zastosowanie przymusu ekonomicznego może stanowić pogwałcenie prawa międzynarodowego, nawet gdy użyte środki same w sobie nie łamią postanowień żadnego traktatu²⁴⁹. Jednakże, w świetle praktyki międzynarodowej państw, prawdopodobieństwo wystąpienia tych wymaganych okoliczności jest tak niewielkie, iż użycie przez

²⁴³ R.B. Lillich, *op. cit.*, s. 236-237.

²⁴⁴ S. Bieleń (oprac.), *op. cit.*, s. 61.

²⁴⁵ D.W. Bowett, *op. cit.*, s. 246.

²⁴⁶ *Ibidem*, s. 249-252.

²⁴⁷ *Ibidem*, s. 248-249.

²⁴⁸ *Ibidem*, s. 255.

²⁴⁹ T.J. Farer, *op. cit.*, s. 411.

jedno państwo swej siły ekonomicznej, aby wpłynąć na inne, należy uznać za *prima facie* dozwolone²⁵⁰.

Powyższe rozważania należy teraz odnieść do omawianych wcześniej w niniejszej pracy działań skierowanych przeciwko rajom podatkowym i praktykowanej przez nie szkodliwej konkurencji podatkowej. W przytoczonych przy okazji przedstawiania problematyki nacisków na oazy podatkowe głosach krytycznych, zwłaszcza w stosunku do inicjatyw podejmowanych przez OECD, pojawiają się zarzuty naruszania suwerenności i łamania prawa międzynarodowego.

Mimo iż same inicjatywy OECD skierowane przeciwko szkodliwej konkurencji podatkowej nie odwołują się do pojęć prawnych, część członków społeczności międzynarodowej, których interesy zostały zagrożone przez te działania, podniosła w odpowiedzi właśnie argumenty prawne²⁵¹. Co prawda raporty OECD przewidują skoordynowane środki zaradcze przeciwko państwom i terytoriom stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jednakże to państwa członkowskie tej organizacji, a nie sama OECD, mają możliwość ich zastosowania²⁵². OECD zapewnia jedynie ramy dla współpracy międzynarodowej w tej kwestii²⁵³.

O ile w pewnych sformułowaniach raportów OECD z 1998 i 2000 r. da się zauważyć nawiązania do prawnomiędzynarodowej doktryny represaliów, o tyle brakuje przekonujących dowodów, aby uznać, iż OECD lub jej kraje członkowskie znajdują prawne uzasadnienie dla groźby skoordynowanego użycia środków zaradczych wobec niewspółpracujących rajów podatkowych we wcześniejszych, bezprawnych aktach popełnionych przez te jurysdykcje²⁵⁴. Środki nacisku stosowane wobec oaz podatkowych pasują bardziej do kategorii retorsji, czyli nieprzyjaznych, lecz legalnych w świetle prawa międzynarodowego działań, przedsięwziętych w odpowiedzi na nieprzyjazne bądź kontestowane postępowanie innego państwa²⁵⁵.

Kwestią sporną pozostaje, czy stosowanie środków politycznego i gospodarczego przymusu (nacisku) w relacjach międzynarodowych jest w jakikolwiek sposób ograniczone prawnie i czy prawo międzynarodowe rozróżnia dozwolone i niedozwolone akty retorsji²⁵⁶. Nawet jeśli przyjmemy, iż obecnie prawo międzynarodowe zabrania stosowania pewnych rodzajów przymusu ekonomicznego, to pojawia się problem wytyczenia granicy pomiędzy dopuszczalnym naciskiem ekonomicznym a bezprawnym przymusem²⁵⁷. Dla

²⁵⁰ *Ibidem*.

²⁵¹ W. Gilmore, *op. cit.*, s. 548.

²⁵² *Ibidem*, s. 562.

²⁵³ *Ibidem*.

²⁵⁴ *Ibidem*, s. 563.

²⁵⁵ *Ibidem*.

²⁵⁶ *Ibidem*.

²⁵⁷ R.B. Lillich, *op. cit.*, s. 238-239.

niektórych sięganie po środki nacisku gospodarczego w celu skłonienia pewnych państw i terytoriów do przestrzegania standardów, w których formułowaniu same nie brały udziału, budzi zastrzeżenia co do zasady²⁵⁸. W. Gilmore jest zdania, iż strategia działania OECD wobec rajów podatkowych jest kontrowersyjna z punktu widzenia prawa międzynarodowego publicznego, dlatego też postuluje on zwrócenie się do Międzynarodowego Trybunału Sprawiedliwości o wydanie opinii doradczej, celem wyjaśnienia tej kwestii²⁵⁹.

Tytułem konkluzji należy stwierdzić, iż szereg czynników natury zarówno ekonomicznej, fiskalnej, jak i politycznej spowodowało znaczny wzrost uwagi poświęcanej rajom podatkowym i centrom finansowym *offshore* przez społeczność międzynarodową. W ostatnich latach podjęto wiele inicjatyw skierowanych przeciwko oazom podatkowym i zjawisku szkodliwej konkurencji podatkowej. Działania te mają zróżnicowany charakter – przyjmują postać nacisków dyplomatycznych, jedno- lub wielostronnych konsultacji, działań prawnych, a nawet presji gospodarczej, w celu wymuszenia na rajach podatkowych przestrzegania międzynarodowych standardów w kwestiach takich, jak: udzielanie informacji na tematy podatkowe, niestosowanie określonych rozwiązań fiskalnych czy przeciwdziałanie praniu brudnych pieniędzy.

Największy dorobek w kwestiach związanych z oazami podatkowymi ma OECD, jednakże kroki mające na celu ograniczenie szkodliwego wpływu rajów podatkowych na inne państwa podejmowane są także przez Unię Europejską, inne organizacje międzynarodowe oraz poszczególne kraje. Duża część tych działań jest akceptowana, a nawet uznawana za znaczące osiągnięcie – tak jak opracowanie przez OECD powszechnie używanych w obrocie prawnomiędzynarodowym wzorców umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i umów o wymianie informacji na tematy podatkowe. Jednakże stworzone przez OECD raporty, a zwłaszcza zawarte w nich propozycje użycia skoordynowanych środków zaradczych przeciwko rajom podatkowym, wzbudziły liczne kontrowersje. Stawiany przez krytyków OECD zarzut, iż ingeruje ona w fiskalny aspekt suwerenności krajów niebędących członkami tej organizacji, wydaje się jednak nieuzasadniony. Dokumenty OECD wskazują jedynie pewne problemy i sugestie ich zwalczania, nie mają jednak mocy wiążącej. Kwestia, czy OECD bądź państwa zrzeszone w tej organizacji stosują wobec rajów podatkowych przymus ekonomiczny, naciskając na zmianę ich polityki podatkowej, wymyka się jednoznacznej ocenie.

Pojęcie przymusu ekonomicznego nie jest jeszcze dostatecznie ugruntowane w prawie międzynarodowym i budzi liczne spory w doktrynie. Również teoretyczne próby rozgraniczenia legalnych nacisków ekonomicznych i dyplomatycznych od bezprawnego przymusu nie wydają się obecnie możliwe. Wydaje się, iż stojąc na gruncie formalnej

²⁵⁸ W. Gilmore, *op. cit.*, s. 566.

²⁵⁹ *Ibidem*.

koncepcji suwerenności i powszechnie akceptowanych zasad prawa międzynarodowego, a także dzisiejszych realiów rządzących polityką, ekonomią i stosunkami międzynarodowymi, nie da się uznać działań skierowanych przeciwko rajom podatkowym za niezgodne z prawem międzynarodowym. Uzasadnieniem dla tego twierdzenia jest fakt, iż działania takie są podejmowane wyłącznie w celu ochrony własnych interesów i wdrożenia pewnych standardów postępowania, uznawanych przez dużą grupę państw. Niewątpliwie jednak najbardziej radykalne spośród środków przeciwdziałania szkodliwym aspektom konkurencji podatkowej i funkcjonowania rajów podatkowych będą jeszcze długo budzić liczne zastrzeżenia, również natury prawnomiędzynarodowej.

Zakończenie

Zawarte w niniejszym artykule rozważania pozwoliły na pewne przybliżenie tematyki rajów podatkowych w prawie międzynarodowym. Już na samym początku dało się zauważyć złożoność podjętego problemu.

Na płaszczyźnie międzynarodowej najważniejszym zjawiskiem wiążącym się z istnieniem rajów podatkowych okazała się konkurencja podatkowa, definiowana często, po spełnieniu dodatkowych kryteriów, jako szkodliwa. Systemy prawnopodatkowe i polityka oaz podatkowych stanowią chyba najbardziej jaskrawy przykład międzypaństwowej konkurencji podatkowej pomiędzy jurysdykcjami i budzą szeroki sprzeciw społeczności międzynarodowej, a w szczególności państw wysoko rozwiniętych, których celem jest ochrona własnych gospodarek i wpływów fiskalnych.

W toku rozważań poświęconych rajom podatkowym udało się wykazać, iż w swoich działaniach oazy podatkowe, jak i ich adwersarze, korzystają często z instrumentów właściwych dla prawa międzynarodowego publicznego. Sieć umów o unikaniu podwójnego opodatkowania ułatwia inwestorom wykorzystanie preferencyjnych rozwiązań oferowanych w rajach podatkowych i centrach *offshore*. Z kolei brak tego typu umów może skutecznie utrudnić, a nawet uniemożliwić działalność oazy podatkowej. Wiele państw przeciwdziało szkodliwym praktykom podatkowym i stara się wpływać na jurysdykcje uznawane za raje podatkowe za pomocą rozwiązań traktatowych. Poprzez presję dyplomatyczną i gospodarczą nakłania się oazy podatkowe do podpisywania umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych, mających za zadanie zapobieganie unikaniu opodatkowania i odpływowi kapitału z państw o wyższych stawkach podatku. Bardzo duży wkład w te zabiegi posiada OECD, która opracowała wzorce dla międzynarodowych umów o unikaniu opodatkowania oraz umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych. W tych kwestiach obecnie na całym świecie zawiera się umowy międzynarodowe właśnie według modelu zaproponowanego przez OECD.

Zaostrzenie się fenomenu konkurencji podatkowej oraz jej rosnący wpływ na globalną gospodarkę powodują skupienie uwagi na rajach podatkowych i wzmożoną chęć przeciwdziałania szkodliwym praktykom podatkowym ze strony organizacji międzynarodowych o charakterze gospodarczym, jak również ze strony wielu państw. Część inicjatyw skierowanych przeciwko rajom podatkowym budzi jednak kontrowersje z punktu widzenia prawa międzynarodowego. Koronnym przykładem są omawiane w niniejszym artykule raporty OECD, a zwłaszcza zaproponowane w nich środki zaradcze. Nie mieszczą się one w tradycyjnej metodzie regulacji międzynarodowych kwestii prawopodatkowych, jaką są traktaty.

Formułowanie przez organizację międzynarodową zraszającą najbardziej rozwinięte gospodarki świata zaleceń pod adresem państw nie będących jej członkami oraz groźba zastosowania skoordynowanych środków zaradczych o charakterze prawnym i podatkowym w razie niepodporządkowania się wytycznym OECD może budzić zastrzeżenia natury prawnomiędzynarodowej. Jednakże zarzuty naruszania suwerenności oaz podatkowych przez polityczne i gospodarcze działania innych państw nie zasługują na uwzględnienie na gruncie formalnej, umiędzynarodowionej koncepcji suwerenności. Obecnie suwerenność nie może mieć charakteru absolutnego, a rywalizacja międzypaństwowa i wykorzystywanie przez silniejsze państwa swej przewagi w relacjach ze słabszymi partnerami są odwiecznym elementem stosunków międzynarodowych.

Natomiast rozważenie kwestii nacisków na raje podatkowe, zwłaszcza tych praktykowanych przez OECD, pod kątem użycia środków przymusu ekonomicznego nie daje jednoznacznej odpowiedzi na pytanie o ich legalność w świetle prawa międzynarodowego. Spowodowane jest to przede wszystkim faktem, iż koncepcja przymusu ekonomicznego nie została jeszcze w pełni rozwinięta w doktrynie prawa międzynarodowego, nie ma ona też swego normatywnego wyrazu w postaci powszechnie obowiązującej definicji traktatowej. Zakaz stosowania przymusu ekonomicznego znajduje się jedynie w rezolucjach Zgromadzenia Ogólnego ONZ, które aczkolwiek są istotne i pokazują pewną akceptację dla tej idei w społeczności międzynarodowej, to jednak pozbawione są mocy wiążącej. Powoduje to liczne spory co do tego, czy zakaz użycia środków przymusu ekonomicznego w ogóle istnieje, a jeśli tak, to jak nakreślić jego granice.

Kontrowersje wzbudzają zwłaszcza środki zaproponowane przez OECD, a nawet sama ich forma. Sformułowanie przez organizację międzynarodową katalogu środków zaradczych, które mają być wdrażane przez państwa członkowskie, ale skoordynowane na poziomie tej organizacji międzynarodowej, a nie poszczególnych państw, a w dodatku skierowanie tych środków wobec państw trzecich, wydaje się być nową konstrukcją w prawie międzynarodowym. Wymaga ona dalszego, szczegółowego badania z punktu widzenia teorii prawa międzynarodowego. Pogłębione rozważania na temat

rajów podatkowych z pewnością ułatwiłoby również doprecyzowanie pojęcia przymusu ekonomicznego i ujęcia go w ramy prawne. Można wyrazić przekonanie, iż badania nad funkcjonowaniem rajów podatkowych w płaszczyźnie prawa międzynarodowego będą podążać w kierunku określenia granic szkodliwości praktyk podatkowych dla innych podmiotów prawa międzynarodowego, legalności i słuszności zachowania państw w kontekście przeciwdziałania konkurencji podatkowej oraz tworzenia odpowiedniej płaszczyzny współpracy międzynarodowej w tych kwestiach, akceptowanej przez wszystkie strony. Trudno jednak spodziewać się łatwego konsensusu i jednoznacznych rozstrzygnięć w obszarze rajów podatkowych, gdyż jest to sfera, gdzie interesy gospodarcze i wpływy polityczne, z natury nieostre, stykają się z dążącym do maksymalnej określoności aparatem pojęciowym prawa.

Summary

Tax havens in international law

Tax havens have been exciting the public opinion for many years and now, due to the globalization processes and continuous facilitation of capital flows all over the world their role has significantly increased. This fact naturally provoked certain reactions of the most developed countries and international organizations.

This article focuses on the existence and functioning of tax havens in the context of international law. The scope of this work includes countries and territories considered tax havens or offshore financial centres, processes and phenomena related to them and occurring at the international level. The question of tax haven's place, sovereignty and legal subjectivity in public international law is also taken into consideration.

The most important issues concerning tax havens in the legal and international context are tax competition and measures used by international organizations to prevent it. This paper presents the controversies concerning that subject, especially taking into account the contemporary concepts of economic coercion in international law.