

ŁAMANIE PRAWORZĄDNOŚCI PRZEZ HOLANDIĘ - NADUŻYCIA PODATKOWE W UNII EUROPEJSKIEJ

Warszawa
grudzień 2020

NAJWAŻNIEJSZE WNIOSKI

1. Holandia postrzegana jest na arenie międzynarodowej jako kraj sprzyjający unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Podstawą takiej oceny jest holenderski system podatkowy, zawierający rozwiązania umożliwiające agresywne planowanie podatkowe dla przedsiębiorstw działających na rynkach międzynarodowych. Rozbudowana sieć umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak również krajowe przepisy oraz praktyka organów podatkowych, umożliwiają preferencyjne opodatkowanie dochodów bądź brak ich opodatkowania.
2. Holandia od wielu lat widnieje w najważniejszych raportach poświęconych agresywnemu planowaniu podatkowemu. Stanowi międzynarodowe centrum działalności spółek transferujących zyski wypracowane w Unii Europejskiej do tzw. rajów podatkowych.
3. Zgodnie z Traktatem o Unii Europejskiej, działania umożliwiające agresywne planowanie podatkowe w Holandii godzą w wartości rynku wewnętrznego Unii Europejskiej, stanowiąc naruszenie zasady praworządności. Ponadto działania Holandii godzą w zasady solidarności i sprawiedliwości społecznej, które stanowią, że zyski wypracowywane przy wykorzystaniu infrastruktury oraz zasobów społecznych danego kraju powinny być w nim opodatkowane i służyć lokalnemu społeczeństwu.
4. Holandia, przez stosowany system podatkowy, narusza także zasadę ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej. Zagraniczne firmy, wypracowując zysk w danym państwie, nie płacą podatków na skutek wykorzystania międzynarodowych struktur podatkowych. W ten sposób państwa członkowskie pozbawione są środków na swój dalszy rozwój, będąc jednocześnie uprawnionymi do korzystania m.in. z unijnych funduszy rozwojowych. Unia Europejska, godząc się na transfer zysków uzyskiwanych wewnątrz Wspólnoty poza Europę oraz udzielając jednocześnie dofinansowania państwom członkowskim na rozwój infrastruktury, z której korzystają zagraniczne firmy, może działać w sposób destrukcyjny.

WSTĘP

Fundamentem Unii Europejskiej (UE) jest ustanowienie rynku wewnętrznego, zapewniającego równą konkurencję oraz swobodę przepływu towarów, usług, kapitału i ludzi, jak i działanie na rzecz trwałego rozwoju Europy. Unia Europejska opiera swoje funkcjonowanie na nadrzędnych wartościach, jakimi są m.in. demokracja, równość, praworządność, czy też solidarność i sprawiedliwość społeczna, co stanowi istotę unijnej zasady praworządności, której podstawy określone zostały w art. 2 Traktatu o Unii Europejskiej. Te wartości determinują zasady wzajemnego zaufania oraz lojalnej współpracy państw członkowskich przy realizowaniu celów określonych w traktatach unijnych. Celem powyższych zasad jest eliminowanie sytuacji, w której działania jednego państwa członkowskiego powodują negatywne skutki finansowe dla pozostałych państw.

Realizacja celów UE w oparciu o powyższe wartości nie jest obecnie możliwa w przypadku działań, jakich dopuszcza się Holandia. Kraj ten od lat widnieje w najważniejszych raportach poświęconych agresywnemu planowaniu podatkowemu. Stanowi międzynarodowe centrum działalności spółek transferujących zyski wypracowane w UE do takich rajów podatkowych, jak Bahamy, Bermudy, Kajmany czy Wyspy Dziewicze. Powyższe działania mają poważne konsekwencje dla rynku wewnętrznego UE i uczciwej konkurencji. W przedkładanym raporcie zostało zbadane zjawisko naruszenia przez Holandię tzw. procedury praworządności, w nawiązaniu do art. 7 Traktatu o Unii Europejskiej (TUE).¹

¹ Traktat o Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30 z późn. zm.).

I. HOLENDERSKI SYSTEM PODATKOWY – PROBLEM UNIKANIA I UCHYLANIA SIĘ OD OPODATKOWANIA

1. Charakterystyka holenderskiego systemu podatkowego

Holandia od końca XX w. prowadziła politykę gospodarczą opartą na znoszeniu barier dla międzynarodowego biznesu, przede wszystkim w wymiarze podatkowym. Przyjmowane były stopniowo regulacje podatkowe, umożliwiające efektywne obniżanie obciążeń podatkowych dla przedsiębiorstw międzynarodowych. Działania te były podejmowane w celu przyciągnięcia kapitału zagranicznego do kraju. Dzięki takiej polityce, Holandia szybko rozwinęła sieć umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie określając np. podatku u źródła dla odsetek i należności licencyjnych. Ponadto wprowadziła system umów z organami podatkowymi, pozwalający na dokonanie określonych wiążących ustaleń dotyczących płacenia podatków w kraju (*ang. the tax ruling practice*). Dzięki tak stworzonemu systemowi podatkowemu, Holandia wykreowała niezwykle korzystne warunki gospodarcze dla zagranicznych firm, które doprowadziły do tego, że państwo to od lat jest w światowej czołówce państw pod względem napływu Bezpośrednich Inwestycji Zagranicznych (BIZ)² i zajmuje pierwsze miejsce wśród krajów Unii Europejskiej w tym zakresie.

Holandia określana jest jako państwo, w którym istnieje niskie opodatkowanie lub wręcz brak jest opodatkowania transferu kapitału do innych państw poprzez płatność odsetek, należności licencyjnych, dywidend lub innego rodzaju wypłat z zysków (*ang. conduit offshore financial centre*). Potwierdzają to wnioski z raportu *Offshore Shell Games 2017 The Use of Offshore Tax Havens by Fortune 500 Companies*, które wskazują, że Holandia jest najbardziej popularnym krajem wśród 500 największych spółek jako

jurysdykcja oferująca szczególnie sprzyjające opodatkowanie dla firm międzynarodowych. Każda z 20 największych firm w powyższym zestawieniu posiada na terenie Holandii od kilku do kilkudziesięciu oddziałów, dzięki którym zyski wypracowywane m.in. w Europie są wytransferowane poza ten kontynent. Holandia widnieje w tym zestawieniu obok takich krajów jak Bahamy, Bermudy, Kajmany czy Wyspy Dziewicze. Należy zauważyć, że powyższa grupa państw to przykłady skrajnych rajów podatkowych. Wyspy Dziewicze są natomiast oficjalnie ujęte w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy w sprawach podatkowych³.

Holandia wykreowała niezwykle korzystne warunki gospodarcze dla zagranicznych firm, które doprowadziły do tego, że państwo to od lat jest w światowej czołówce państw pod względem napływu Bezpośrednich Inwestycji Zagranicznych (BIZ) i zajmuje pierwsze miejsce wśród krajów Unii Europejskiej w tym zakresie

Powyższe fakty negatywnie rzutują na ocenę konkurencji podatkowej. Należy sądzić, że konsekwencje jurysdykcji podatkowej Holandii mają szkodliwy wpływ na gospodarkę europejską. Powyższe stanowisko podziela również Komisja Europejska (KE) - w sprawozdaniu za 2018 r.

2 Według raportu UNCTAD 2018 World Investment Report, Holandia w 2017 r. uplasowała się na szóstym miejscu na świecie i pierwszym wśród narodów europejskich, pod względem napływu BIZ. Kraj ten od lat znajduje się również na pierwszym miejscu, jeśli chodzi o ilość zakładanych oddziałów firm będących rezydentami Stanów Zjednoczonych Ameryki.

3 https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_en

odnośnie Holandii⁴ stwierdza, że system podatkowy tego kraju „jest wykorzystywany przez międzynarodowe firmy zaangażowane w agresywne planowanie podatkowe”. Zaś w 2019 r. specjalna Komisja PE ds. Przestępstw Finansowych, Uchylania się od Opodatkowania i Unikania Opodatkowania wymieniła Holandię jako jedno z państw „wykazujących cechy rajy podatkowego i ułatwiający agresywne planowanie podatkowe”⁵. W sprawozdaniu Komisji z dnia 8 marca 2019 r. podkreślono również, że Bezpośrednie Inwestycje Zagraniczne w Holandii nie dotyczą rzeczywistej działalności zagranicznych firm, lecz w znacznej mierze są to „inwestycje związane ze spółkami celowymi, które nie prowadzą najwyraźniej żadnej znaczącej działalności gospodarczej”⁶. Są to zatem w dużej mierze tzw. spółki specjalnego przeznaczenia (ang. *Special Purpose Vehicle*), których usytuowanie w Holandii uzasadnione jest jedynie kwestiami podatkowymi, a nie rzeczywistym prowadzeniem działalności gospodarczej. Mając powyższe na względzie, holenderski

Holenderski system podatkowy nie jest uczciwy wobec innych państw członkowskich UE

system podatkowy nie jest uczciwy wobec innych państw członkowskich UE. Nie jest również przyjazny i uczciwy wobec społeczeństwa i rzetelnych przedsiębiorców, lecz stanowi otwarty na proceder unikania i uchylania się od opodatkowania instrument służący szkodliwej konkurencji.

Należy również zauważyć, że Holandia, jako kraj członkowski UE, korzysta ze swobody przemieszczania osób, kapitału, towarów i usług w ramach wspólnego obszaru unijnego. Dzięki temu zagraniczne, nieuczciwe przedsiębiorstwa, czerpią podwójne profity. Z jednej strony ze swobodnego dostępu do rynku wewnętrznego UE, a z drugiej z możliwości wyprowadzenia zysków wypracowanych w całej UE poza jurysdykcję państw członkowskich.

2. Działania podejmowane przez UE w celu przeciwdziałania procederowi unikania i uchylania się od opodatkowania

Opisany powyżej problem unikania i uchylania się od opodatkowania nie jest zjawiskiem nowym w UE. Znany jest od lat, a co najmniej od dziesięciu prowadzone są w tym zakresie zaawansowane i zakrojone na szeroką skalę działania informacyjne i zaradcze. W 2011 r. Rada Unii Europejskiej przyjęła dyrektywę, której celem było usprawnienie wymiany informacji podatkowych między państwami członkowskimi, określanymi jako kluczowe dla zwalczania oszustw podatkowych⁷. W 2012 r. KE w ramach zaleceń wskazywała na niezwykle szkodliwe działania zwolnień podatkowych dla niektórych pozycji przychodów, bez uwzględnienia tego czy są one opodatkowane w drugim kraju i wskazywała na potrzebę przeciwdziałania takim procederom⁸. W 2013 r. OECD wydała natomiast raport o zapobieganiu szkodliwym praktykom

podatkowym (*Base Erosion Profit Shifting* - BEPS), zawierający pakiet piętnastu działań, których wdrożenie służy erozji podstawy opodatkowania i transferu zysków. Zapewnienie sprawnej wymiany informacji wydawało się pierwszym kluczowym krokiem w celu zapobiegnięcia oszustwom podatkowym. Do 2013 r. państwa członkowskie miały czas na wprowadzenie w życie przepisów ww. dyrektywy.

Do efektywnej wymiany informacji podatkowych zobowiązane są również państwa zawierające umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania na podstawie modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku. Holandia, jak wskazano powyżej, zawarła szereg takich umów. Jednak zgodnie z raportem *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for*

4 Commission Staff Working Document, Country Report The Netherlands 2018, Including an In-Depth Review on the prevention and correction of macroeconomic imbalances.

5 <http://www.europarl.europa.eu/news/pl/press-room/20190225IPR28727/tax-crimes-special-committee-calls-for-a-european-financial-police-force>

6 Sprawozdanie z dnia 8 marca 2019 r. w sprawie przestępstw finansowych, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania (2018/2121(INI)).

7 Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. U. UE. L. z 2011 r. Nr 64, str. 1 z późn. zm.).

8 Zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (2012/772/UE).

Szacuje się, że uszczuplenie dochodów podatkowych, wynikające z przerzucania zysków, wynosi w samej UE 50-70 mld euro. Znaczna część zysków wypływa poza UE właśnie w wyniku działań rządu Holandii

*Tax Purposes: The Netherlands 2019*⁹ z marca 2019 r., Holandia nadal nie spełnia wszystkich wymogów wskazywanych już w 2013 r. przez OECD. Główne zarzuty sprowadzają się m.in. do braku wypełniania kryterium przejrzystości przy wymianie informacji. Identyfikuje się również szereg innych niedociągnięć w powyższym zakresie. Szacuje się, że uszczuplenie dochodów podatkowych, wynikające z przerzucania zysków, wynosi w samej UE 50-70 mld euro¹⁰. Znaczna część zysków wypływa poza UE właśnie w wyniku działań rządu Holandii.

3. Przykłady efektów szkodliwego działania systemu podatkowego w Holandii

Przykładowo, dzięki dziesięcioletniemu porozumieniu o unikaniu opodatkowania, firma *Nike* była w stanie w ciągu kilku lat obniżyć swoją efektywną stawkę podatkową o ok. 10 proc.¹¹. Było to możliwe dzięki opłatom licencyjnym, które były wypłacane na Bermudy przez europejską centralę spółki w holenderskim mieście Hilversum. W latach 2010-2012 miały one wynieść 3,86 mld dolarów. To jednak nie koniec, ponieważ, mimo zakończenia ww. porozumienia, dzięki reorganizacji struktury w 2014 r., firma *Nike* wciąż mogła wypłacać opłaty licencyjne do Bermudów (w 2015 r. wytransferowała 982 mln dolarów, zaś w 2016 r. 1,13 mld dolarów)¹².

Kolejny przykład stanowi firma *AstraZeneca*, która osiągnęła jeszcze większe oszczędności podatkowe. Firma za pośrednictwem holenderskich spółek zależnych stworzyła strukturę podatkową, pozwalającą na wytransferowanie z Wielkiej Brytanii (siedziba *AstraZeneca*) kwoty 4,5 mld dolarów zysku¹³.

Podobne działania miały miejsce w przypadku firm *Starbucks* i *RB* (dawniej: *Reckitt Benckiser*).

Z danych KE wynika, że od 2008 r. firma *Starbucks* zredukowała należny podatek o 20-30 milionów euro¹⁴. W przypadku firmy *RB*, która w latach 2012-2014 dokonała restrukturyzacji polegającej na otwarciu lokalnego biura m.in. w Holandii, *Oxfam*¹⁵ wyliczyła, że redukcja obciążeń podatkowych wyniosła ok. 200 milionów funtów¹⁶.

Kolejne przykłady to działalność takich firm jak *UBER* czy *NetApp*. Wiele podobnych przykładów nie zostało dotychczas ujawnionych, dlatego ciężko precyzyjnie określić łączną skalę uszczupień podatkowych spowodowanych przez holenderski system podatkowy. Należy w tym miejscu jedynie wspomnieć, że szkodliwa polityka podatkowa prowadzona jest również przy udziale szeregu zależnych od Holandii państw Ameryki Środkowej. Niezwykle istotne miejsce, jeżeli chodzi o tworzenie skomplikowanych struktur podatkowych, zajmuje m.in. Aruba czy Curacao (terytoria wchodzące w skład Antyli Holenderskich, istniejących do 2010 r.). Powyższe terytoria, mimo że *de iure*

9 <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-the-netherlands-2019-second-round-fdce8e7f-en.htm>

10 Komunikat Komisji Do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Banku Centralnego i Eurogrupy (Bruksela, dnia 7 marca 2018 r. (COM(2018) 120 final).

11 <https://www.oregonlive.com/business/2019/01/profits-double-tax-payments-fall-at-nike-attracting-attention-of-eu-regulators.html>

12 <https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/swoosh-owner-nike-stays-ahead-of-the-regulator-icij/>

13 <https://www.theguardian.com/business/2015/oct/04/how-astrazeneca-avoids-paying-uk-corporation-tax>

14 https://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm

15 Międzynarodowa organizacja humanitarna zajmująca się walką z głodem.

16 Wyliczenia dotyczą restrukturyzacji obejmującej działalność *RB* w Holandii, Singapurze i Dubaju łącznie. <https://oxfamlibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/620289/bp-making-tax-vanish-rb-130717-en.pdf;jsessionid=F6564B14CF6D26D5E51DEFF9192C21D6?sequence=12>

autonomiczne, wciąż są zależne od Holandii. Mimo że w obecnym dyskursie coraz częściej mówi się o ograniczaniu szkodliwego procederu unikania opodatkowania, to, jak wskazują m.in. dokumenty Grupy ds. Kodeksu Postępowania, działającej przy Radzie Europejskiej, Curacao w 2018 r. i 2019 r. przyjęło kolejne przepisy podatkowe określone mianem „szkodliwych podatkowo”, które mogą być wykorzystywane do agresywnego planowania podatkowego¹⁷. Powyżej wskazane terytoria kontynuują politykę realizowaną wcześniej przez Antyle Holenderskie, które, jako holenderskie terytorium autonomiczne, było wskazywane w raportach, jako szczególnie korzystna

dla celów unikania i uchylania się od opodatkowania jurysdykcja.

Należy zauważyć, że w ostatnim czasie Holandia podjęła kroki mające wprowadzić określone zmiany w swoim systemie prawnym, jednak nie zmienia to wniosków płynących z bieżącej analizy, bowiem, jak pokazują aktualne raporty, dotychczasowy status Holandii jako kraju umożliwiającego prowadzenie agresywnej polityki podatkowej, nadal pozostaje niezmienny. Działania holenderskich władz należy zatem uznać za niewystarczające.

II. CELE UNII EUROPEJSKIEJ JAKO WYZNACZNIKA PRAWORZĄDNOŚCI WE WSPÓLNOCIE

1. Wartości stojące u podstaw praworządności Unii Europejskiej

Zgodnie z preambułą TUE, jej sygnatariusze popierają postęp gospodarczy i społeczny narodów, poprzez urzeczywistnienie rynku wewnętrznego, zaś art. 2 TUE wskazuje, że UE opiera się na wartościach poszanowania godności osoby ludzkiej, wolności, demokracji, równości, państwa prawnego, jak również poszanowania praw człowieka, w tym praw osób należących do mniejszości, oraz że wartości te są wspólne państwom członkowskim w społeczeństwie opartym na pluralizmie, niedyskryminacji, tolerancji, sprawiedliwości, solidarności oraz na równości kobiet i mężczyzn. Zgodnie z art. 3 ust. 3 TUE, celem UE jest ustanowienie rynku wewnętrznego i działanie na rzecz trwałego rozwoju Europy, którego podstawą jest zrównoważony wzrost gospodarczy oraz stabilność cen, społeczna gospodarka rynkowa o wysokiej konkurencyjności, zmierzająca do pełnego zatrudnienia i postępu społecznego,

oraz wysoki poziom ochrony i poprawy jakości środowiska. UE wspiera również spójność gospodarczą, społeczną i terytorialną oraz solidarność między państwami członkowskimi.

Państwa członkowskie, jak i organy UE, są zobowiązane na podstawie traktatów unijnych do przestrzegania zasady lojalnej współpracy¹⁸. W tym zakresie UE oraz jej kraje członkowskie mają obowiązek wzajemnego poszanowania i powinny udzielać sobie wzajemnego wsparcia w wykonywaniu zadań wynikających z traktatów. Państwa członkowskie obowiązane są dodatkowo podejmować wszelkie środki ogólne lub szczególne, właściwe dla zapewnienia wykonania powyżej wskazanych zobowiązań oraz ułatwiać wypełnianie ich przez Unię, powstrzymując się jednocześnie od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać ich urzeczywistnieniu.

¹⁷ Sekretariat Generalny Komisji, Overview of the preferential tax regimes examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) since its creation in March 1998, Bruksela 12 Czerwca 2019 r. [dostęp: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9639-2018-REV-3/en/pdf>].

¹⁸ Art. 4 ust. 3 TUE.

Naruszenie wartości wynikających z art. 2, 3 i 4 TUE stanowi według Komisji naruszenie zasady praworządności, będącej jedną z podstawowych zasad wynikających ze wspólnych tradycji konstytucyjnych wszystkich państw członkowskich UE, a tym samym jedną z głównych wartości, na których opiera się Unia¹⁹. Jak stwierdziła KE w komunikacie z 17 lipca 2019 r.²⁰, praworządność to zapewnienie równości wobec prawa i obrony praw jednostki, ale również zapobiegnięcie nadużywaniu władzy

przez organy publiczne oraz umożliwienie rozliczania władz. Również w samym art. 2 TUE przewidziano wprost, że UE opiera się na „rządach państwa prawa”, co wymaga przestrzegania zarówno określonych reguł przy tworzeniu prawa, jak i zapewnienia, by jego treść nie godziła w wartości unijne. Dotyczy to zarówno procesu implementacji przepisów unijnych do krajowego porządku prawnego, jak i tworzonego niezależnie prawa przez parlamenty krajowe.

2. Praworządność a naruszenie zasad rynku wewnętrznego i wynikających z niego wartości

2.1. Agresywne planowanie podatkowe jako naruszenie zasady rynku wewnętrznego

KE w swoich zaleceniach z 6 grudnia 2012 r. podkreśla, że „w celu przejścia do lepszego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest zachęcenie wszystkich państw członkowskich do przyjęcia takiego samego ogólnego podejścia do agresywnego planowania podatkowego, co przyczyniłoby się do zmniejszenia istniejących zakłóceń”²¹. Sprawiedliwy system podatkowy, jak pokazują niezależne badania, jest wartością nadrzędną dla społeczeństwa europejskiego. 75 proc. Europejczyków oczekuje od UE zwiększonych działań na rzecz walki z oszustwami podatkowymi²². Sprawiedliwa polityka podatkowa jest zatem wprost powiązana z rynkiem wewnętrznym, który urzeczywistnia wartości równości, braku dyskryminacji, solidarności i sprawiedliwości społecznej. Tym samym rynek wewnętrzny jest bezpośrednio związany z przestrzeganiem praworządności. Jak wskazuje KE, „poszanowanie praworządności ma zasadnicze znaczenie dla samego funkcjonowania UE - dla skutecznego stosowania prawa UE, dla właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego, dla utrzymania warunków sprzyjających

inwestycjom i dla wzajemnego zaufania”²³. Mając powyższe na uwadze, uznać należy, że działania umożliwiające agresywne planowanie podatkowe, godzą w wartości rynku wewnętrznego Unii Europejskiej, stanowiąc naruszenie zasady praworządności.

Organy unijne wskazują wprost, że agresywne planowanie podatkowe zakłóca równe warunki działania przedsiębiorstw i w niesprawiedliwy sposób angażuje zasoby przeznaczone na pokrycie wydatków określonych w rządowych celach²⁴. Działania te w żaden sposób nie mogą być zatem uznawane za zgodne z rynkiem wewnętrznym UE, na którym powinna być zagwarantowana równa konkurencja dla

75 proc. Europejczyków oczekuje od UE zwiększonych działań na rzecz walki z oszustwami podatkowymi

19 Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady pt.: *Nowe ramy UE na rzecz umocnienia praworządności*, z dnia 11 marca 2014 r. (Com(2014)/0158 Final) [dostęp 31 lipca 2019 r.: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1564570222025&uri=CELEX:52014DC0158>].

20 Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej, Rady Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów z 17.07.2019 r.pt.: „Umacnianie praworządności w Unii. Plan działania” (COM(2019) 343 final).

21 Zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (2012/772/UE).

22 <http://www.europarl.europa.eu/news/en/headlines/priorities/taxes/20160707STO36204/tax-fraud-75-of-europeans-want-eu-to-do-more-to-fight-it>

23 https://ec.europa.eu/info/policies/justice-and-fundamental-rights/upholding-rule-law_pl.

24 Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Banku Centralnego i Eurogrupy (Bruksela, dnia 7 marca 2018 r. (COM(2018) 120 final).

wszystkich. Akceptując w niektórych państwach proceder unikania bądź uchylania się od opodatkowania, należy wskazać, że dochodzi do dyskryminacji podmiotów funkcjonujących na rynku wewnętrznym. Podczas gdy część podmiotów obowiązana jest prowadzić działalność gospodarczą przy określonym minimalnym poziomie opodatkowania, inne - działając na tym samym rynku - są ich pozbawione. Zachowanie konkurencyjności na tak zbudowanym rynku wewnętrznym jest utrudnione bądź niemożliwe. Dodatkowo, dyskryminacji doświadczają mniejsze podmioty z sektora małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP), które, mając teoretyczną możliwość korzystania z agresywnej optymalizacji podatkowej, ze względu na swoje ograniczenia co do wielkości prowadzonej działalności, nie są w stanie stworzyć odpowiednich międzynarodowych struktur podatkowych. Tym samym nie są zdolne do dalszego rozwoju i równego konkutowania na rynku wewnętrznym. W dobie ciągłych działań organów unijnych na rzecz sektora MŚP, aby zagwarantować mu możliwości rozwoju na rynku wewnętrznym, brak jednocześnie podejmowania zdecydowanych działań przeciwko szkodliwym systemom podatkowym państw członkowskich, jawi się jako wyjątkowo dyskryminacyjne, godzące w solidarność unijną, sprawiedliwość i wzajemne zaufanie.

Działania umożliwiające agresywne planowanie podatkowe godzą w wartości rynku wewnętrznego Unii Europejskiej, stanowiąc naruszenie zasady praworządności

W przypadku rozwoju, jaki zapewniać ma rynek wewnętrzny, ciężko również uznać za praworządne działania, które skutkują pozbawieniem państw członkowskich udziału w swoich dochodach budżetowych. W ramach regulacji unijnych zapewniony jest na rynku wewnętrznym swobodny przepływ kapitału. W tym zakresie przepływ zysków firm jest umożliwiany w określonych przypadkach bez opodatkowania. Takie regulacje nie mają jednak na celu doprowadzać do sytuacji, gdzie zysk ten ostatecznie wyprowadzany jest poza UE. Takie sytuacje możliwe są natomiast dzięki funkcjonowaniu szkodliwych systemów podatkowych, umożliwiających agresywne planowanie podatkowe jak w Holandii, czego potwierdzeniem są wcześniej wskazane przykłady firm *Nike* czy *Starbucks*.

2.2. Prawidłowa harmonizacja jako niezbędny element funkcjonowania rynku wewnętrznego

Ważnym elementem zapewniającym funkcjonowanie rynku wewnętrznego jest harmonizacja określonych przepisów w państwach członkowskich. Środkiem służącym harmonizacji są przede wszystkim dyrektywy, które podlegają implementacji do krajowego porządku prawnego. Ich transpozycja nie sprowadza się jednak do obowiązku przeniesienia ich treści do krajowych ustaw. Dyrektywy wiążą państwa członkowskie co do określonych celów i rezultatów, które powinny być osiągnięte. Ich urzeczywistnienie za pomocą odpowiednich środków oraz formy pozostawiane jest natomiast poszczególnym ustawodawcom krajowym. Prawidłowa implementacja dyrektyw

oznacza zatem obowiązek podejmowania w ramach krajowego porządku prawnego wszelkich środków właściwych dla realizacji celów dyrektywy i osiągnięcia przewidzianych w niej rezultatów²⁵. Co istotne, naruszenia w powyższym zakresie godzą w wartości demokratyczne i zasady państwa prawa. Państwa członkowskie, implementując zatem m.in. Dyrektywę Rady 2011/16/UE²⁶, której celem jest m.in. przewyższenie negatywnych skutków oszustw podatkowych oraz uchylania się od opodatkowania zarówno w podatkach pośrednich jak i bezpośrednich, zbudowanie zaufania między państwami członkowskimi czy

25 Zob. wyroki TSUE m.in. z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie C-178/05, z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie C-336/97 oraz z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-531/03.

26 Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. U. UE. L. z 2011 r. Nr 64, str. 1 z późn. zm.).

też przewyższenie negatywnych skutków ciągle rosnącej globalizacji na rynku wewnętrznym, która w pewnych obszarach sprzyja oszustwom podatkowym, nie mogą następnie dopuszczać do jawnego umożliwiania agresywnego planowania podatkowego skutkującego unikaniem albo uchylaniem się od opodatkowania. Brak prawidłowej realizacji celów przewidzianych

m.in. w omawianej dyrektywie ewidentnie godzi w zasady państwa prawa, sprawiedliwości i solidarności. Jeżeli natomiast państwa członkowskie nie wywiązują się ze swoich obowiązków, godząc w wartości określone w art. 2 i 3 TUE, jawnie podważają tym samym zaufanie do siebie.

2.3. Rynek wewnętrzny a praworządność

KE w komunikacie z 17 lipca 2019 r. wskazała, że praworządność ma „zasadnicze znaczenie dla prawidłowego funkcjonowania UE jako przestrzeni wolności, bezpieczeństwa i sprawiedliwości oraz rynku wewnętrznego”, gdzie przepisy są „skuteczne i jednolicie stosowane”²⁷. Podobnie konkludował PE w rezolucji z 15 listopada 2017 r. wskazując, że „Unia Europejska działa na podstawie domniemania wzajemnego zaufania, co oznacza, że jej kraje członkowskie przestrzegają zasad demokracji i praworządności”²⁸. Podkreślał również, że zasada praworządności obejmuje zasadę legalności, która zakłada „przejrzysty, odpowiedzialny, demokratyczny i pluralistyczny proces stanowienia prawa”²⁹. Jeżeli więc praworządność to „konieczny warunek” do „skutecznego stosowania prawa UE i wzajemnego zaufania między państwami członkowskimi”³⁰, to przyjąć należy, że przy braku prawidłowej implementacji przepisów unijnych oraz poprzez tworzenie szkodliwej konkurencji podatkowej, dany kraj godzi w rynek wewnętrzny, wartości wskazane w art. 2 TUE oraz zaufanie państw członkowskich.

Powyższa analiza uzasadnia wszczęcie wobec Holandii procedury praworządności, przewidzianej w art. 7 TUE. Potwierdzeniem zasadności wszczęcia tej procedury wobec sytuacji stosowania szkodliwej konkurencji podatkowej, godzącej w zasady rynku wewnętrznego, znajduje również uzasadnienie w pracach Komisji. Odnosząc się do mechanizmu praworządności KE, wskazywała bowiem, że ma on służyć m.in. prawidłowej implementacji przepisów unijnych i respektowaniu ich na poziomie UE³¹. Tym samym procedura praworządności stanowiłaby narzędzie przeciwdziałające dalszym zaburzeniom na rynku wewnętrznym i osłabianiu zaufania do poszczególnych państw członkowskich.

Analiza uzasadnia wszczęcia wobec Holandii procedury praworządności przewidzianej w art. 7 TUE

27 Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów z 17.07.2019 r. „Umacnianie praworządności w Unii. Plan działania” (COM(2019) 343 final).

28 Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 15 listopada 2017 r. w sprawie sytuacji w zakresie praworządności i demokracji w Polsce (2017/2931(RSP)).

29 Ibidem.

30 Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów z 17.07.2019 r. „Umacnianie praworządności w Unii. Plan działania” (COM(2019) 343 final).

31 Zob. Prezentacja Komisji Europejskiej pt. The EU's Rule of Law toolbox - Factsheet z 3 kwietnia 2019 r. [dostęp 31 lipca 2019 r.: https://ec.europa.eu/info/policies/justice-and-fundamental-rights/upholding-rule-law/rule-law/rule-law-framework_pl].

3. Praworządność w kontekście ochrony interesów finansowych UE

W praworządność godzą również działania państw członkowskich, które polegają na naruszeniu interesów finansowych UE. Wartości, na których opiera się UE, tj. demokracja, równość czy państwo prawa, nakazują uznać, że państwa członkowskie, wstępując do Unii Europejskiej, chcą wspólnie i zgodnie wypełniać zobowiązania traktatowe, w tym m.in. wywiązując się ze zobowiązań odnośnie lojalnej współpracy, działań w zakresie urzeczywistniania rynku wspólnego i ochrony interesów finansowych UE. W tym celu powinny realizować unijną politykę i nie podejmować działań szkodzących UE, a zatem i poszczególnym ich krajom.

Wskazana w art. 2 TUE zasada sprawiedliwości wymaga, aby społeczeństwa wchodzące w skład UE miały poczucie wspólnego działania dla dobra interesów Wspólnoty i jej poszczególnych członków. Jak wynika z Rezolucji PE „*należyte wydatkowanie środków publicznych i ochrona interesów finansowych UE powinny stanowić kluczowe elementy polityki UE w celu zwiększania zaufania obywateli, zapewniając wydatkowanie pieniędzy podatników w sposób właściwy, wydajny i skuteczny*”. Podobnie wypowiadała się również KE w komunikacie do PE i Rady pt. *Nowe ramy UE na rzecz umocnienia praworządności*³² wskazując, że „*Wzajemne zaufanie między państwami członkowskimi UE i ich systemami prawnymi jest fundamentem Unii. Sposób stosowania zasady praworządności na poziomie krajowym odgrywa zasadniczą rolę pod tym względem. Zaufanie wszystkich obywateli UE i organów krajowych do funkcjonowania praworządności jest szczególnie istotne dla dalszego przekształcania się UE w „przestrzeń wolności, bezpieczeństwa i sprawiedliwości bez granic wewnętrznych”. To zaufanie będzie budowane i utrzymywane tylko wtedy, gdy praworządność będzie przestrzegana we wszystkich państwach członkowskich*”. Jedną z podstawowych wartości UE jest zasada

sprawiedliwości, zatem, podejmując wspólne działania w celu budowy rynku wewnętrznego, nie może dochodzić do sytuacji, gdy jedno z państw członkowskich narusza unijne reguły m.in. solidarności i tworzy warunki szkodliwe dla konkurencji, poprzez wprowadzanie szkodliwej konkurencji podatkowej, godzącej w interesy finansowe UE, a zatem interesy wszystkich państw członkowskich. W tym kontekście każde działanie sprzyjające odpływowi środków należnych państwu członkowskiemu m.in. z tytułu należnych im podatków poza strefę UE, stanowi pośrednio naruszenie interesów fiskalnych Unii. Brak wpływów z należnych podatków oznacza bowiem mniejsze środki chociażby na rozwój krajów UE, a tym samym upoważnia je do większego dostępu do funduszy unijnych. Umożliwianie niepłacenia podatków w jednym państwie członkowskiemu działa również na szkodę innych państw UE. Po pierwsze, państwa te, poprzez nieuczciwą konkurencję podatkową, przyciągają firmy, które, w przypadku braku „profitów” podatkowych, mogłyby wybierać siedzibę dla swoich firm w innych państwach i tam opodatkowywać swoje dochody. Po drugie, jak pokazuje przykład firmy RB, umożliwienie wytransferowania zysków poza teren UE może przyczynić się do bezpośrednich strat w państwie członkowskiemu, gdzie firma ta ze względu na zasadę terytorialności i przypisania zysków, powinna odprowadzić z tytułu osiągniętych dochodów podatki.

Należy zauważyć, że zarówno organy UE jak i państwa członkowskie, mają obowiązek, na podstawie art. 325 TFUE, zwalczać nadużycia finansowe i wszelkie inne działania nielegalne, naruszające interesy finansowe Unii. Tym samym, nie realizując ww. zadań, a wręcz świadomie umożliwiając takie naruszenia, również dopuszczają się naruszenia zasady praworządności.

32 Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady pt. *Nowe ramy UE na rzecz umocnienia praworządności*, z dnia 11 marca 2014 r. (COM/2014/0158 Final); dostęp 31 lipca 2019 r.: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1564570222025&uri=CELEX:52014DC0158>

III. ŁAMANIE ZASAD PRAWORZĄDNOŚCI W HOLANDII - SPOSOBY WYJAŚNIENIA

W celu dokładnego określenia zakresu łamania przez Holandię zasad praworządności w kontekście polityki podatkowej, wydaje się uzasadnione przeprowadzenie przez PE śledztwa, które odpowiedziałoby na oczekiwania państw członkowskich i opinii publicznej w ramach wspomnianej powyżej wartości solidarności i sprawiedliwości społecznej. Uprawnienia te PE może realizować za pomocą komisji specjalnych i komisji śledczych, które są przewidziane w regulaminie PE. Należy podkreślić, że historycznie PE korzystał z takich uprawnień.

W 2015 r. PE powołał Komisję TAXE, która była wynikiem cyklu dochodzeń wszczętych przez KE w odniesieniu do preferencyjnych zasad opodatkowania firm międzynarodowych w Holandii, Luksemburgu, Irlandii i Belgii. Następnie prace kontynuowane były przez Komisję TAX 2. Po wybuchu afery Panama Papers, PE zdecydował o powołaniu tzw. komisji śledczej (Komisja PANA), która pracowała w latach 2016-2017. Ostatnia komisja specjalna (TAX 3) zakończyła swoją działalność w marcu 2019 r.

1. Komisje specjalne

Komisje specjalne badają sprawy, które leżą poza zakresem przyznanym komisjom śledczym w traktatach, np. badają sprawy bardziej ogólne, niezwiązane bezpośrednio z zarzutem łamania prawa UE.

Jak stanowi art. 207 Regulaminie PE (2019-2024):

1. Na podstawie propozycji Konferencji Przewodniczących Parlament może w każdej chwili powołać komisje specjalne, których kompetencje, skład i długość kadencji są ustalane równocześnie z decyzją o ich powołaniu.
2. Kadencja komisji specjalnych nie przekracza 12 miesięcy, chyba że pod koniec tego okresu Parlament ją przedłuży. Kadencja komisji specjalnej rozpoczyna się z dniem jej posiedzenia inauguracyjnego, chyba że

w decyzji Parlamentu powołującej komisję specjalną postanowiono inaczej.

3. Komisje specjalne nie mogą wydawać opinii dla innych komisji.

Członkowie komisji są powoływani przez grupy polityczne oraz posłów niezrzeszonych. Konferencja Przewodniczących przedstawia PE propozycję, skład komisji powinien w miarę możliwości odzwierciedlać skład PE.

Istnieje duże prawdopodobieństwo, iż w obecnej kadencji PE pojawi się zamiar kontynuowania prac zapoczątkowanych przez Komisji Specjalnej ds. Przestępstw Finansowych, Uchylania się od Opodatkowania i Unikania Opodatkowania (TAX3)³³. Wymaga to jednak porozumienia wszystkich grup politycznych.

33 Komisja Specjalna ds. Przestępstw Finansowych, Uchylania się od Opodatkowania i Unikania Opodatkowania (TAX3) w swoim raporcie wezwała do kontynuowania prac w nadchodzącej kadencji parlamentarnej, w ramach stałej struktury w Parlamencie w formie podkomisji Komisji Gospodarczej i Monetarnej (ECON).

1.1. Komisja Specjalna Parlamentu Europejskiego ds. Przestępstw Finansowych, Uchylania się od Opodatkowania i Unikania Opodatkowania (TAX3)

Komisja TAX3 została powołana 1 marca 2018 r. i działała przez 12 miesięcy przy Parlamencie Europejskim. Zasiadało w niej 45 członków, w tym z Polski: Stanisław Ożóg (ECR) oraz Dariusz Rosati (EPP).

W raporcie końcowym Komisji TAXE 3, przyjętym na posiedzeniu plenarnym w marcu 2019 r., zawarto następujące konkluzje:

- KE powinna niezwłocznie rozpocząć prace nad projektem przepisów dotyczących europejskiej policji finansowej i jednostki analityki finansowej;
- konieczne jest powołanie unijnego organu nadzorczego ds. przeciwdziałania praniu pieniędzy;
- należy powołać w ramach ONZ organ podatkowy o zasięgu światowym;
- w państwach członkowskich brak jest woli politycznej do walki z uchylaniem się od płacenia podatków, unikaniem zobowiązań podatkowych i przestępstwami finansowymi;
- siedem krajów UE (Belgia, Cypr, Węgry, Irlandia, Luksemburg, Malta i Holandia) wykazuje cechy rajów podatkowych i ułatwia agresywne planowanie podatkowe;
- tzw. „złote wizy i złote paszporty” powinny być stopniowo wycofywane, w pierwszej kolejności wizy i paszporty oferowane przez Maltę i Cypr

ze względu na niedochowanie należnego poziomu zabezpieczenia przed ryzykiem;

- Dania, Finlandia, Irlandia i Szwecja zasługują na krytykę za utrzymanie sprzeciwu wobec podatku od usług cyfrowych;
- kilka europejskich banków uczestniczyło w rosyjskim procederze prania brudnych pieniędzy „Troika Laundromat”;
- Holandia, ułatwiając agresywne planowanie podatkowe, pozbawia inne państwa członkowskie 11,2 mld euro dochodu z podatków;

Holandia, ułatwiając agresywne planowanie podatkowe, pozbawia inne państwa członkowskie 11,2 mld euro dochodu z podatków

- oszustwa podatkowe dokonywane poprzez transakcje cum-ex są jasnym dowodem na to, że konieczne są w przyszłości wielostronne, a nie dwustronne traktaty podatkowe;
- sygnaliści i dziennikarze śledczy muszą być lepiej chronieni, a dziennikarze śledczy powinni móc uzyskiwać wsparcie ze specjalnego unijnego funduszu.

2. Komisje śledcze

Komisje śledcze mają za zadanie badać naruszenia prawa UE bądź jego niewłaściwe stosowanie. Są one powoływane na określony czas, zwykle do 12 miesięcy. Komisja śledcza może przesłuchiwać świadków i zwracać się o udostępnienie dokumentów, choć to państwo członkowskie czy instytucja UE decydują, komu je przesłać –

mogą także odmówić współpracy, powołując się na konieczność zachowania poufności czy względy związane z bezpieczeństwem publicznym i narodowym (zasady te określa wspólna decyzja Rady, PE i Komisji Europejskiej).

Jak stanowi art. 208 ust. 1 Regulaminie PE (2019-2024):

Zgodnie z art. 226 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej i art. 2 decyzji 95/167/WE, Euratom, EWWiS Parlamentu Europejskiego, Rady i Komisji, na wniosek jednej czwartej całkowitej liczby posłów Parlament może powołać komisję śledczą do zbadania zarzutów naruszenia lub niewłaściwego administrowania w stosowaniu prawa Unii PRZEZ instytucje lub organy Unii, administrację publiczną jednego z państw członkowskich albo osoby upoważnione przez prawo Unii do jego stosowania.

Podobnie jak w przypadku komisji specjalnych, członkowie komisji śledczych są powoływani przez grupy polityczne oraz posłów niezrzeszonych. Konferencja Przewodniczących przedstawia Parlamentowi propozycję. Skład komisji powinien w miarę możliwości odzwierciedlać skład Parlamentu. Szczegółowy tryb funkcjonowania komisji śledczej regulowany jest dalszymi przepisami Regulaminu PE.

Do tej pory PE ustanowił pięć komisji śledczych, w tym komisję do spraw zbadania choroby wściekłych krów (1996-1997), czy ostatnie dwie: do spraw pomiaru emisji spalin i Panama Papers.

2.1. Komisja ds. dokumentów panamskich (PANA)

Komisja PANA została powołana w czerwcu 2016 r. i działała ponad rok. Zasiadało w niej 65 członków. Komisja PANA miała zbadać rzekome niedopełnienie przepisów i błędy administracyjne w stosowaniu prawa UE, dotyczącego prania pieniędzy, prawa podatkowego oraz unikania opodatkowania.

W zaleceniach końcowych przyjętych 13 grudnia 2017 r. Komisja Pana m.in.:

- zauważa, że afera związana z dokumentami panamskimi nadwyrężyła zaufanie obywateli do systemów finansowych i podatkowych w UE;
- podkreśla, jak ważne jest przywrócenie zaufania społeczeństwa i zapewnienie sprawiedliwych i przejrzystych systemów podatkowych oraz sprawiedliwości społecznej;
- wzywa UE i jej państwa członkowskie do właściwego wdrożenia i wzmocnienia ich instrumentów prawnych, aby brak jawności zastąpić przejrzystością i współpracą oraz wymianą informacji i skuteczniej przeciwdziałać praniu pieniędzy;
- ponadto wzywa państwa członkowskie do uproszczenia ich systemów podatkowych, aby zapewnić większą sprawiedliwość podatkową oraz inwestować w gospodarkę realną;
- zwraca się do państw członkowskich o zaprzestanie agresywnego planowania podatkowego po stronie podaży, poprzez reklamowanie i oferowanie interpretacji

indywidualnych prawa podatkowego oraz ulg podatkowych i przepisów podatkowych ad hoc;

- apeluje do wszystkich jurysdykcji, które dokonały lub dokonają transpozycji zaleceń OECD dotyczących przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków (BEPS) do prawa krajowego, by dokonały tego nie tylko zgodnie z literą, ale również z duchem zaleceń;
- przypomina, że przejrzystość jest ważnym instrumentem walki z uchylaniem się od opodatkowania, a zwłaszcza z agresywnym planowaniem podatkowym;
- wzywa KE i państwa członkowskie, by w celu zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania i oszustwom podatkowym przeprowadziły ocenę wpływu dotyczącą możliwości obowiązkowej rejestracji lub zakazu własności, w tym własności rzeczywistej, rachunków finansowych i firm przykrywek przez obywateli UE i przedsiębiorstwa z UE w krajach ujętych w unijnym wykazie jurysdykcji podatkowych niechętnych współpracy i unijnym wykazie krajów mających strategiczne braki w swoich systemach przeciwdziałania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu;
- UE powinna zakazać utrzymywania stosunków handlowych ze strukturami prawnymi mającymi siedzibę w rajach podatkowych w przypadku, gdy nie można zidentyfikować beneficjenta końcowego.



**Solidarna
Polska**