

Adam SZYMACHA\*

 <https://orcid.org/0000-0002-9372-9647>

## O BOWIĄZEK UJAWNIANIA STRATEGII PODATKOWYCH W KONTEKŚCIE DYSKUSJI O SPOŁECZNEJ ODPOWIEDZIALNOŚCI BIZNESU

### Abstrakt

**Przedmiot badań:** W niniejszym artykule przedstawiono nową instytucję prawnopodatkową związaną z publikowaniem informacji o realizowanej strategii podatkowej na tle ogólnej dyskusji na temat wprowadzenia kwestii podatkowych do zagadnień społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR). Dyskusja na temat wprowadzenia kwestii transparentności podatkowej do raportowania o społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw trwa od dłuższego czasu, jednak w 2021 r. polski ustawodawca postanowił wprowadzić do prawa podatkowego nową instytucję, która może wpisywać się w nurt społecznej odpowiedzialności biznesu. Z tego powodu warto przyrzeć się zarówno tej nowej instytucji, jak i jej światowym analogom, a także osadzić je w tematyce społecznej odpowiedzialności biznesu, zwłaszcza że sam ustawodawca na CSR się powołuje.

**Cel badawczy:** Celem niniejszego artykułu jest dokonanie wstępnej analizy upubliczniania informacji o realizowanej strategii podatkowej pod kątem kompatybilności tej instytucji z CSR oraz przedstawienie tejsz instytucji na tle międzynarodowego kontekstu gospodarczego, etycznego, prawnego i społecznego.

**Metoda badawcza:** W artykule zastosowano komparatystyczną analizę nowych przepisów o upublicznianiu strategii podatkowych oraz podobnych instytucji występujących w innych państwach. Wsparta ona zostanie analizą dogmatyczno-prawną omawianych przepisów, a także ekonomiczną analizą prawa w celu stwierdzenia, na ile nowa instytucja prawnopodatkowa może przyczynić się do rozwoju i utrwalenia metod zarządzania CSR w Polsce.

**Wyniki:** Nowe przepisy dotyczące publikowania strategii podatkowych mają pewien potencjał w zakresie CSR, jednak częściowo jest on niwelowany przez skłonność ustawodawcy do tworzenia przepisów głównie w interesie administracji skarbowej. Nie ulega wątpliwości, że samo wprowadzenie tej nowatorskiej pod względem prawnym instytucji może zmienić myślenie o kwestiach podatkowych w CSR w Polsce, jednak wydaje się, że ustawodawca dysponował już lepszym z punktu widzenia CSR wzorcem. Kwestią otwartą pozostaje zagadnienie dobrowolności publikowania strategii podatkowych, jednak nie wydaje się, aby była to kwestia kluczowa z punktu widzenia transparentności podatkowej w CSR.

---

\* Absolwent Uniwersytetu Łódzkiego, kierunku prawo oraz kierunku zarządzanie; e-mail: [adam.szymacha88@gmail.com](mailto:adam.szymacha88@gmail.com)

**Słowa kluczowe:** podatki, transparentność podatkowa, społeczna odpowiedzialność biznesu, etyka w biznesie.

**Klasyfikacja JEL:** H26, M14

## 1. Wstęp

Z pierwszym dniem 2021 r. weszły w życie nowe przepisy ustanawiające obowiązkowe ujawnianie informacji o stosowanej strategii podatkowej. Jest to kolejny już obowiązek informacyjny po wprowadzonym art. 27b Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>1</sup> (dalej CITU) o obowiązkowym publikowaniu niektórych podstawowych danych z zeznań podatkowych, niektórych podatników.

Adresatem informacji o realizowanej strategii podatkowej jest ogół społeczeństwa. Po lekturze uzasadnienia wprowadzenia nowych obowiązków wydaje się, że polski prawodawca wziął sobie do serca najnowsze trendy społeczne dotyczące transparentności podatkowej przedsiębiorstw, połączonej z koncepcją społecznej odpowiedzialności biznesu (*Corporate Social Responsibility* – CSR)<sup>2</sup>. Jest to pierwsze w historii uszczelniania systemu podatkowego dostrzeżenie pewnej relacji pomiędzy społeczną odpowiedzialnością biznesu a podatkami, więc argumenty podniesione przez prawodawcę zostaną krótko omówione.

Pierwszym argumentem za tym, aby podatnicy osiągający odpowiednio wysokie przychody byli zobowiązani do publikowania na stronie internetowej informacji o realizowanej strategii podatkowej, było to, że obywatele otrzymają dostęp do informacji o zasadach podatkowych, którymi kierują się najwięksi podatnicy<sup>3</sup>. Prawodawca przewiduje, że takie rozwiązanie pomoże obywatelom w dokonywaniu bardziej świadomych decyzji konsumenckich. Po drugie, ważny jest element społecznej kontroli działań podejmowanych przez podatników. Efekt ten może być osiągnięty przez zwiększenie transparentności w prawidłowym wypełnianiu zobowiązań podatkowych. Po trzecie, nowa regulacja

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. O podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1992 r., nr 21, poz. 86).

<sup>2</sup> E. Śnieżek, *Raportowanie informacji o społecznej odpowiedzialności biznesu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2016, s. 10–11.

<sup>3</sup> Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (druk nr 642), s. 15–17.

ma wpisywać się w trend zwiększania świadomości obywatelskiej w zakresie finansowych podstaw działania państwa oraz aktywności gremiów międzynarodowych w tym zakresie<sup>4</sup>. Ustawodawca nie wskazał przy tym, kiedy i jakimi działaniami ten trend został ustanowiony i jakie do tej pory efekty przyniósł. W uzasadnieniu wprowadzicie słusznie wspomina się również o celu, jakim jest społeczna odpowiedzialność biznesu. Warto zatem rozważyć, na ile obecna regulacja związana z obowiązkowym ujawnianiem informacji o strategii podatkowej może przyczynić się do poprawy CSR.

Art. 27c CITU i art. 27b ust. 2 pkt 1 i 2 ustanawiają krąg podmiotów zobowiązanych do sporządzenia i podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej:

- podatkowe grupy kapitałowe, bez względu na wysokość osiągniętych przychodów;
- podatnicy innych niż podatkowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym, o którym mowa w art. 27b ust. 1 ustawy o CIT, przekroczyła równowartość 50 mln euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok podania indywidualnych danych podatników do publicznej wiadomości.

Katalog elementów publikowanych powinien uwzględniać charakter, rodzaj i rozmiar prowadzonej działalności<sup>5</sup>. To znaczy, że to na podatnika został przerzucony ciężar określenia odpowiednich wymogów dla strategii podatkowej. Jednak organy podatkowe równocześnie zachowują możliwość kontroli decyzji podjętej przez podatnika. Podatnik zatem sam powinien wiedzieć, jakie informacje zamieścić, a prawodawca go rozliczy z tego, czy właściwe dane podatnik opublikował. Organy skarbowe mają uprawnienie do nakładania administracyjnej kary pieniężnej w wysokości do 250 000 zł<sup>6</sup>. Ustawodawca ograniczył zasób publikowanych danych, określając wyjątek co do publikowania informacji objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego<sup>7</sup>.

Katalog elementów strategii podatkowej zawiera informacje o transakcjach z podmiotami powiązаныmi, planowanych lub podejmowanych przez podatnika

<sup>4</sup> *Ibidem*, s. 17.

<sup>5</sup> *Ibidem*, Art. 27c ust. 2.

<sup>6</sup> Art. 27c ust. 8 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1992 r., nr 21, poz. 86).

<sup>7</sup> Art. 27c ust. 2 pkt 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1992 r., nr 21, poz. 86).

działaniach restrukturyzacyjnych, mogących mieć wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych podatnika, lub podmiotów powiązanych, czy informacje dotyczące dokonywania rozliczeń podatkowych podatnika na terytoriach lub w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową<sup>8</sup>. Jest to jednak katalog otwarty. Elementami strategii podatkowej mogą też być informacje o złożonych przez podatnika wnioskach o wydanie ogólnej interpretacji podatkowej, indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych *etc.*<sup>9</sup>

## 2. Społeczna odpowiedzialność biznesu

Teoria interesariuszy była podstawą do sformułowania teorii społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw. Zgodnie z nią prowadzona działalność gospodarcza powinna się odbywać z zachowaniem trwałych, długotrwałych i przejrzystych relacji ze wszystkimi stronami zainteresowanymi. Strony te to inaczej interesariusze. W ich krąg mogą się zaliczać pracownicy, dostawcy, klienci, lokalna społeczność i rząd. Podobnie jak teoria interesariuszy koncepcja społecznej odpowiedzialności biznesu wiąże się z budowaniem trwałych i przejrzystych relacji z interesariuszami<sup>10</sup>. Z kolei według A. McWilliams i D. Siegela CSR to prowadzenie inicjatyw związanych ze zwiększaniem dóbr społecznych niezwiązanych z żadnym nakazem prawnym ani z interesami samego przedsiębiorstwa<sup>11</sup>. A.B. Caroll z kolei twierdzi, że społeczna odpowiedzialność biznesu oznacza zaangażowanie w przedsięwzięcia odpowiadające oczekiwaniom etycznym, ekonomicznym i prawnym społeczeństwa i innych zainteresowanych stron<sup>12</sup>. Natomiast zgodnie ze standardem ISO 26000 określiła CSR jako „odpowiedzialność organizacji za wpływ jej decyzji i działań na społeczeństwo i środowisko zapewnianą poprzez przejrzyste i etyczne postępowanie, które<sup>13</sup>:

<sup>8</sup> Art. 27c ust. 2 pkt 1–3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1992 r., nr 21, poz. 86).

<sup>9</sup> Art. 27c ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1992 r., nr 21, poz. 86).

<sup>10</sup> **A. Wolak-Tuzimek**, *Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa a konkurencyjność przedsiębiorstw*, CeDeWu, Warszawa 2019, s. 9.

<sup>11</sup> **A. McWilliams, D. Siegel**, *Corporate Social Responsibility: A theory of the Firm Perspective*, *Academy of Management Review* 2001/26 (1), s. 117–127.

<sup>12</sup> **A.B. Caroll**, *A Three-dimensional Conceptual Model of Corporate Performance*, *Academy of Management Review* 1979/4 (4), s. 497–505.

<sup>13</sup> [https://ec.europa.eu/growth/industry/sustainability/corporate-social-responsibility\\_en](https://ec.europa.eu/growth/industry/sustainability/corporate-social-responsibility_en); stan na 27.03.2021 r.

- przyczynia się do zrównoważonego rozwoju, w tym dobrobytu i zdrowia społeczeństwa;
- uwzględnia oczekiwania interesariuszy;
- jest zgodne z obowiązującym prawem i spójne z międzynarodowymi normami postępowania;
- jest zintegrowane z działaniami organizacji i praktykowane w jej relacjach”.

Próby skonstruowania definicji CSR przez wyliczenie nie mają jednak większego sensu, gdyż materia CSR jest cały czas otwarta i powinna dostosowywać się do zmieniającego się świata. Ogólnie rzecz ujmując, społeczeństwo oczekuje od biznesu między innymi tego, aby przestrzegał on norm etycznych panujących w danej społeczności<sup>14</sup>. Zgodnie z powołaną wyżej normą ISO 26000 uwzględnianie oczekiwań interesariuszy jest jednym z istotnych elementów CSR.

Rozwój społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw jest związany z rozwojem społeczeństwa obywatelskiego. Rosnąca świadomość społeczna wśród obywateli krajów wysoko rozwiniętych wywołała zmiany idące w parze z procesem demokratyzacji państw. Ważną rolę odgrywa tutaj coraz wyższy stopień wykształcenia i zasobności w danym społeczeństwie<sup>15</sup>.

Z różnych definicji można wysnuć kilka wniosków na temat CSR. Po pierwsze, CSR początkowo było definiowane jako narzędzie dobrowolne. Coraz częściej jednak zdarzają się przypadki wymuszenia przez ustawodawcę pewnych raportowań jak na przykład raportowanie informacji pozafinansowych. Po drugie, zasięg CSR z natury wykracza poza klasyczny krąg akcjonariuszy, skupiając się również na innych interesariuszach, takich jak dostawcy i pracownicy. Po trzecie, CSR wymaga otwartości i przejrzystości. Po czwarte, CSR obejmuje codzienne, a nie incydentalne aktywności przedsiębiorstw<sup>16</sup>.

CSR jest zagadnieniem interdyscyplinarnym, obejmując takie dziedziny nauki, jak zarządzanie, rachunkowość, socjologię, prawo czy etykę. Współcześnie społeczna odpowiedzialność biznesu jest rozumiana szeroko. Chodzi tutaj nie tylko o wzrost wartości przedsiębiorstwa, ale też o środowisko naturalne, etyczne prowadzenie działalności gospodarczej i otwarcie na potrzeby szeroko rozumianego otoczenia. Przedsiębiorstwo stosujące CSR powinno także przestrzegać międzynarodowych norm i respektować zasady praworządności<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> R. Knuutinen, *Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning*, Nordic Tax Journal, maj 2014, s. 38.

<sup>15</sup> E. Śnieżek, *Raportowanie informacji...*, s. 38.

<sup>16</sup> *Ibidem*, s. 38–39.

<sup>17</sup> *Ibidem*, s. 30–31.

Przedsiębiorstwo chcące wykorzystywać wolność gospodarczą przyznaną mu prawnie musi wziąć na siebie obowiązek bycia społecznie odpowiedzialnym<sup>18</sup>.

Dyskusja wokół CSR zawiera także głosy krytyczne na temat tej idei. Chyba najmniej szczenił jej uwag noblista M. Friedman. Główną krytykę wymierzył w koncepcję CSR menedżerską, broniąc odpowiedzialności zarządów spółek przed ich właścicielami. Samą koncepcję CSR nazwał nakładaniem podatków poprzez zobowiązanie przedsiębiorstw do aktywności prospołecznych, do których na gruncie ustaw zobowiązane nie są. Tym samym przedsiębiorstwa, czyli ich zarządy, są odpowiedzialne za coś przed społeczeństwem, nie zaś przed swoimi właścicielami. Przekonywał zatem, że to właściciele powinni być jedynymi osobami władnymi do wydawania wiążących poleceń menedżerom. Innymi słowy, tylko akcjonariusze są pryncypałami w przedsiębiorstwie<sup>19</sup>.

Wydaje się, że ta krytyka jest wynikiem nieporozumienia. M. Friedman słusznie pojmował słowo odpowiedzialność w kontekście prawnym. Tymczasem rozumienie CSR nie mieści się wyłącznie w kategoriach prawnych. W prawie odpowiedzialność wiąże się z istnieniem pewnego zobowiązania, które jest w jakiś sposób związane z długiem. Istnienie takiego stosunku wynika bezpośrednio z przepisu prawa, czyli prawa pozytywnego<sup>20</sup>. Niektórzy wskazują tymczasem, że jest to rodzaj „soft-law”. Przedsiębiorstwa stają przed wyborem, czy wykorzystywać prawo pozytywne na swoją korzyść, często przy wykorzystaniu luk prawnych i innych narzędzi przeczących duchowi prawa, czy prowadzić swoją działalność zgodnie z normami moralnymi<sup>21</sup>. Obojętnie, czy społeczna odpowiedzialność biznesu będzie postrzegana jako działanie obowiązkowe, czy też nie, nie można przyjąć, że zobowiązanie do prowadzenia działalności zgodnie z prawem i normami etycznymi jest nakładaniem na przedsiębiorstwa dodatkowych obciążeń.

Istnieją dwa zasadnicze motywy, które sprawiają, że przedsiębiorstwa sięgają po narzędzia CSR. Pierwszym jest zwiększanie korzyści poprzez generowanie nowych szans, drugim natomiast większa kontrola w zakresie ryzyka występowania zagrożeń. Trzeba jednak podkreślić, że przy stosowaniu CSR firma

<sup>18</sup> *Ibidem*, s. 37.

<sup>19</sup> <http://guczalska.pl/teksty-akademickie/csr-i-milton-friedman-opowiesc-wigilijna-i-zly-kapitalista/>; stan na 27.03.2021 r.

<sup>20</sup> Oczywiście dług może powstać też *inter partes* na gruncie prawa cywilnego *ex contractu*, *ex delicto*, a także w inny sposób przewidziany przez ustawodawcę, jednak w każdym z tych przypadków mamy do czynienia z prawem pozytywnym (ustawą), a szersze opisywanie tego problemu nie jest przedmiotem tego artykułu. Artykuł skupia się bardziej na prawie publicznym.

<sup>21</sup> R. Knuutinen, *Corporate Social Responsibility...*, s. 40.

nie powinna tracić z horyzontu własnej rentowności<sup>22</sup>. Najczęściej podkreśla się pozytywny związek pomiędzy CSR a sprzedażą, reputacją i minimalizacją ryzyka. CSR jako narzędzie zarządzania ryzykiem minimalizuje też ewentualne zastrzeżenia do biznesu i oddala widmo negatywnych dla przedsiębiorstw zmian w prawie<sup>23</sup>. Jednym z celów społecznej odpowiedzialności biznesu jest zapewnienie prawu jak najlepszej jego realizacji<sup>24</sup>. Zgodnie ze słowami Paulusa *non omne quod licet honestum est* (nie wszystko, co jest dozwolone, jest uczciwe) pomiędzy nakazami litery prawa a słusznym zachowaniem pozostaje niekiedy niezagospodarowany obszar, w który wpisuje się CSR. W świetle powyższego wydaje się, że współcześnie nie można postrzegać CSR jedynie jako obciążenia dla biznesu.

### 3. CSR a podatki

W literaturze można znaleźć już dużo prac argumentujących za włączeniem spraw podatkowych do agendy CSR<sup>25</sup>. H. Filipczyk argumentuje, że płacenie podatków jest prawdopodobnie najbardziej podstawowym sposobem, w jakim przedsiębiorcy mogą wnieść swój wkład w społeczeństwo<sup>26</sup>. Jeżeli zatem przedsiębiorstwo czerpie korzyści ze społeczeństwa, w którym funkcjonuje, jest też mu winne opłatę w postaci podatków. Co więcej, z uwagi na to, że podatki są podstawowym źródłem finansowania państwa i jego wydatków społecznych, unikanie opodatkowania wpływa negatywnie na społeczeństwo. Odbywa się to w dwojaki sposób. Ciężar podatkowy może być przerzucony na społeczeństwo lub może spaść poziom usług publicznych. Narzędzia związane z unikaniem opodatkowania dostępne są tylko dla nielicznych, zatem mechanizm ten jest nieunikniony i prowadzi do podważenia egalitaryzmu współczesnych

<sup>22</sup> *Ibidem*, s. 70.

<sup>23</sup> **R. Jenkins, P. Newell**, *CSR, tax and development*, Third World Quarterly, kwiecień 2013, s. 388

<sup>24</sup> **H. Filipczyk**, *Tax Non-avoidance as a Missing Piece of the Puzzle in the CSR Agenda in Poland*, *Annales, Etyka w Życiu Gospodarczym*, grudzień 2015/18/4, s. 120.

<sup>25</sup> *Ibidem*, s. 111–127; **H. Filipczyk**, *Why is Tax Avoidance (Im)Moral? Ethics, Metaethics and Taxes*, *Toruński Przegląd Podatkowy* 2017, s. 29–48; **M. Wasilewski, A. Bischoff**, *Unikanie opodatkowania przez przedsiębiorstwa międzynarodowe w kontekście społecznej odpowiedzialności biznesu*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* 2017/1 (85), s. 187–198; **R. Jenkins, P. Newell**, *CSR, tax...*, s. 378–396; **R. Knuutinen**, *Corporate Social Responsibility...*, s. 36–75.

<sup>26</sup> **H. Filipczyk**, *Tax Non-avoidance...*, s. 117.

społeczeństw<sup>27</sup>. Następstwa optymalizacji podatkowej są jednak dalej idące. Unikanie opodatkowania osłabia zaufanie publiczne do systemu podatkowego i tym samym komplikuje przepisy podatkowe, angażuje też czas i wysiłki organów podatkowych i negatywnie oddziałuje na konkurencję<sup>28</sup>.

Pojawia się w tym kontekście pojęcie patriotyzmu ekonomicznego (podatkowego). Płacenie podatków jest zgodne z interesami państwa<sup>29</sup>. Patriotyzm gospodarczy to jednak także zorganizowane zachowania konsumenckie i biznesowe, aby podejmować w swojej aktywności gospodarczej takie decyzje, które będą tworzyć też korzyść dla rodzimej gospodarki<sup>30</sup>. J. MacGregor i B. Wilkinson twierdzą, że samo płacenie podatków być może nie jest szczególnym wyrazem patriotyzmu, natomiast angażowanie się w działania mające na celu unikanie opodatkowania jest postrzegane jako skrajnie niepatriotyczne<sup>31</sup>.

Skoro społeczeństwo jest zainteresowane prawidłowym odprowadzaniem podatków, a CSR dotyczy norm etycznych respektowanych przez biznes, pozostaje kwestia, czy unikanie płacenia podatków jest moralne? Trzeba jednak najpierw dokonać dystynkcji znanej z doktryny prawa podatkowego. Rozróżnienie to dotyczy pojęć uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i planowania podatkowego. Nie ulega wątpliwości, że to pierwsze jest niezgodne z prawem. Zwykle polega na niewykazaniu dochodu do opodatkowania lub wykazania go w zbyt niskiej kwocie. Jest to działanie całkowicie nielegalne. Z kolei unikanie opodatkowania polega na wykorzystywaniu luk prawnych i rozbieżności pomiędzy różnymi jurysdykcjami podatkowymi. Jest więc działaniem zgodnym z literą prawa. Unikanie opodatkowania, zwane optymalizacją podatkową, jest jednak kontrowersyjne społecznie. Jest też nazywane agresywnym planowaniem podatkowym dla odróżnienia od pojęcia planowania podatkowego, które jest zwykłym układaniem swoich spraw podatkowych zgodnie z prawem<sup>32</sup>.

Agresywne planowanie podatkowe nie ma swojej definicji legalnej. Tym bardziej zachodzi konieczność wyróżnienia agresywnego planowania podatkowego. Z punktu widzenia CSR agresywne planowanie podatkowe to działania

<sup>27</sup> *Ibidem*, s. 118.

<sup>28</sup> *Ibidem*, s. 119.

<sup>29</sup> J. Gołuchowski, *Patriotyzm a podatki*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2014/3, s. 17.

<sup>30</sup> J. MacGregor, B. Wilkinson, *The Effect of Economic Patriotism on Tax Morale and Attitudes Toward Tax Compliance*, *Advances in Taxation* 2012/20, s. 161.

<sup>31</sup> *Ibidem*, s. 162.

<sup>32</sup> R. Knuutinen, *Corporate Social Responsibility...*, s. 60–61.



podejmowane przez podatników, które są zgodne z wymogami prawa, jednak nie spełniają usprawiedliwionych i racjonalnych oczekiwań interesariuszy<sup>33</sup>.

H. Filipczyk przeprowadziła analizę moralności w unikaniu opodatkowania<sup>34</sup>. Argumentowała za tym, że unikanie opodatkowania jest niemoralne. Przede wszystkim nie jest ono zupełnie zgodne z prawem, gdyż unikający opodatkowania w istocie są oszczędni z dzieleniem się prawdą o stanie rzeczywistym swoich dochodów. Gdyby dochody ustalone zostały zgodnie z prawdą, stan prawny również byłby inny. Optymalizacja podatkowa prowadzi do efektu o dwójakiej naturze. Po pierwsze, bazuje ona na literalnej wykładni prawa, jednak pomija jego ducha. Po drugie, umożliwia otrzymanie dodatkowych, niezasłużonych korzyści.

Agresywne planowanie podatkowe nie jest już legalne także z tego powodu, że jego stosowanie naraża podatnika na spór z administracją skarbową. Prawo dysponuje od niedawna narzędziami pozwalającymi zakwestionować korzyść podatkową, jeżeli korzyść ta jest sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy, czynność została dokonana głównie dla osiągnięcia tej korzyści, a sposób działania jest sztuczny. Jest to tak zwana klauzula GAAR. Prawodawca podaje kryteria sztuczności danej operacji w oparciu o podstawy ekonomiczne, jakimi kierowałby się zgodnie z prawem podmiot działający rozsądnie<sup>35</sup>.

Unikający opodatkowania działa wbrew prawu, naruszając jego istotę. Ta swego rodzaju hipokryzja została zauważona także w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>36</sup> i została nazwana nadużyciem prawa podatkowego. Działanie w celu optymalizacji podatkowej nie przechodzi zatem testu racjonalności, co dyskwalifikuje jego moralność. Co więcej, podatnik stosujący optymalizację stawia się na uprzywilejowanej pozycji wobec innych, przecząc egalitaryzmowi prawa<sup>37</sup>. Jest w tym postępowaniu coś wewnętrznie sprzecznego. Z jednej strony podatnik godzi się na unicestwienie prawa, z drugiej z niego korzysta.

Agresywne planowanie podatkowe stało się problemem globalnym. Aby temu zaradzić, zostały podjęte różne inicjatywy międzynarodowe, wśród których na szczególną uwagę zasługuje akcja projektowa Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). W jej ramach w 2013 r. powstały raporty

<sup>33</sup> *Ibidem*, s. 37.

<sup>34</sup> H. Filipczyk, *Why is Tax Avoidance (Im)Moral? ...*, s. 28–48.

<sup>35</sup> Klauzula generalna obejścia prawa podatkowego z art. 119A OP (General Anti-Avoidance Rules).

<sup>36</sup> Sprawa C-255/02 Halifax plc i in. przeciwko Commissioners of Customs & Excise.

<sup>37</sup> H. Filipczyk, *Why is Tax Avoidance (Im)Moral? ...*, s. 40.

znane jako plany działań BEPS (*Base Erosion And Profit Shifting*)<sup>38</sup>, przedstawiające przemyślaną strategię walki z optymalizacją podatkową i rekomendujące wprowadzenie konkretnych rozwiązań. Podobny kierunek działań podjęła Unia Europejska.

Pomimo twierdzenia Lorda Donovana, że przy stosowaniu przepisów podatkowych nie znajdują zastosowania reguły moralne, a w opodatkowaniu nie ma równości i nie należy się jej doszukiwać<sup>39</sup>, wydaje się, że zawsze jest jakaś wewnętrzna moralność w prawie podatkowym. Moralne kwalifikacje nie są jednak decydujące przy stosowaniu prawa podatkowego<sup>40</sup>. Pojawia się jeszcze problem, że czasami ciężko dostrzec jakąkolwiek racjonalność regulacji podatkowych, co w konsekwencji zniechęca do nich podatników<sup>41</sup>. Aby jednak ustalić kwestię moralności prawa podatkowego, nie należy patrzeć tylko na kwestie jego litery, ale także celu i ducha prawa<sup>42</sup>.

#### 4. Polska na tle rozwiązań światowych

Można się zastanawiać, czy właściwie płacenie adekwatnej stawki podatkowej, związanej z zyskami powstałymi w danym państwie, nie powinno być podstawowym elementem raportów o społecznej odpowiedzialności biznesu. Tymczasem można uznać, że odprowadzanie podatków nie jest postrzegane przez polski biznes jako zachowanie wpisujące się w obszar CSR<sup>43</sup>. Dla przykładu M. Wasilewski, A. Bischoff odnotowali, że wśród największych przedsiębiorstw operujących na rynku polskim w latach 2011–2015 relacja podatku dochodowego do przychodów ze sprzedaży była znacząco niższa w grupie przedsiębiorstw zagranicznych w stosunku do polskich. Może to wskazywać na wykorzystanie narzędzi optymalizacyjnych<sup>44</sup>. W 2014 r. z 35 liderów CSR na rynku polskim żaden nie deklarował w sprawozdaniu CSR zobowiązania do nieunikania

<sup>38</sup> Raport OECD (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>; stan na 27.03.2021 r.

<sup>39</sup> **B. Brzeziński**, *Pewność prawa podatkowego. Zagadnienia podstawowe*, w: **A. Kaźmierczyk, A. Franczak** (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018, s. 32.

<sup>40</sup> **R. Knuutinen**, *Corporate Social Responsibility...*, s. 41.

<sup>41</sup> *Ibidem*, s. 42.

<sup>42</sup> *Ibidem*, s. 43.

<sup>43</sup> **M. Wasilewski, A. Bischoff**, *Unikanie opodatkowania przez przedsiębiorstwa międzynarodowe...*, s. 194.

<sup>44</sup> *Ibidem*, s. 196.

opodatkowania. Tylko dwa przedsiębiorstwa (5,71%) podkreśliły zaangażowanie w przestrzeganie przepisów podatkowych<sup>45</sup>.

Taki stan rzeczy może jednak ulec zmianie z uwagi na wprowadzenie obowiązku ujawniania realizowanej strategii podatkowej. Sam prawodawca zauważył, że obowiązek ten może mieć związek z CSR. Wprawdzie współcześnie koncepcja CSR jako rozwiązania dobrowolnego jest kwestionowana, jednak na potrzeby kwestii podatkowych autor będzie zwolennikiem rozwiązania klasycznego. Wynika to ze specyfiki kwestii prawno-podatkowych, które należą często do kategorii danych wrażliwych przedsiębiorstwa. Innym argumentem za bardziej klasycznym podejściem do CSR jest to, że w prawie podatkowym jest już dużo obowiązków obarczonych drakońskimi sankcjami, zatem w ocenie autora warto jest spróbować wdrożyć też rozwiązania oparte bardziej na współpracy niż na władczyim oddziaływaniu. Drugim problemem jest brak precyzji przepisów nakładających ten obowiązek, co wywołuje wątpliwości natury konstytucyjnej<sup>46</sup>. Trzecim mankamentem tego rozwiązania jest nieproporcjonalna dotkliwość kary za niedochowanie obowiązku.

Pomimo tego, że CSR zasadza się bardziej na etyce i moralności, to interesariusze oczekują od korporacji ujawniania informacji o rozliczeniach podatkowych być może nawet w większym zakresie niż nakazuje to prawo<sup>47</sup>. Polska koncepcja połączenia transparentności podatkowej z ideą CSR jest w świetle powyższego dyskusyjna. Ustanawianie obowiązku obciążonego dotkliwymi karami jest zbieżne wprawdzie z dotychczasową polityką ustawodawcy, jednak nie sprzyja budowaniu partnerskich relacji na linii przedsiębiorstwo – społeczeństwo. Z drugiej strony ustawodawca może uznać pewne narzędzia CSR za warte wzmocnienia prawnym obowiązkiem, ale wymagałoby to szerszej debaty publicznej.

Nie ulega wątpliwości, że definicja obszarów CSR powinna być rozszerzona o transparentność podatkową znajdującą swe odbicie choćby w publikowaniu sprawozdania finansowego wraz z odpowiednimi danymi na temat podatków zapłaconych w poszczególnych państwach przez tak zwane spółki córki mające w nich obowiązek podatkowy. Koncepcja łączenia spraw transparentności podatkowej ze społeczną odpowiedzialnością biznesu wobec dotychczasowej słabej popularności wymaga popularyzacji oraz podniesienia poziomu

<sup>45</sup> H. Filipczyk, *Tax Non-Avoidance...*, s. 116.

<sup>46</sup> A. Mariński, A. Michalak, *Wprowadzenie, obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna*, Przegląd Podatkowy 2020/8, *passim*.

<sup>47</sup> R. Knuutinen, *Corporate Social Responsibility...*, s. 71.

świadości konsumenckiej<sup>48</sup>. W 2004 r. dyrektor centrum ds. polityki podatkowej zasugerował, że „sprawy podatkowe są tam, gdzie zagadnienia środowiskowe były 10 lat temu”. Paralela taka wydaje się nie być bezpodstawna, zważywszy na fakt, jaką drogę torowały sobie zagadnienia środowiskowe i praw pracowniczych w latach 90. zeszłego wieku<sup>49</sup>.

Polski prawodawca dysponował wiedzą o rozwiązaniach wdrożonych w innych państwach. Na szczególną uwagę zasługuje rozwiązanie zastosowane w Australii. Przede wszystkim publikowanie informacji podatkowych jest w Australii dobrowolne. Regulacja nosi nazwę *Tax Transparency Code* (kodeks przejrzystości podatkowej – inaczej TTC) jest zbiorem zasad i minimalnych standardów, które mają stanowić wytyczne dla średnich i dużych przedsiębiorstw w zakresie publicznego ujawniania informacji podatkowych. Został opracowany przez Radę ds. Podatków. TTC przyświeca idea zachęcania do większej przejrzystości w sektorze korporacyjnym. Potencjalnymi odbiorcami danych zawartych w TTC mogą być ogół społeczeństwa i zainteresowane jednostki z danej społeczności. Została też ustanowiona agencja (*Australian Taxation Office* – inaczej ATO) odpowiedzialna za administrowanie TTC, w tym między innymi za przechowywanie raportów dotyczących TTC i hosting na specjalnej stronie internetowej<sup>50</sup>. Rolą ATO nie jest jednak weryfikacja dostarczonych danych.

TTC jest jedynie zalecane w stosunku do dużych i średnich przedsiębiorstw. Na potrzeby regulacji przyjęto, że średnie przedsiębiorstwo to takie, którego roczny obrót wynosi od 100 do 500 mln dolarów australijskich. Roczny obrót dużego przedsiębiorstwa wynosi co najmniej 500 mln dolarów australijskich. Warto zwrócić jednak uwagę, że Rada przygotowała szczegółowy raport, dotyczący treści publikowanych informacji<sup>51</sup>. Oczywiście przedsiębiorstwo może umieścić w raporcie też inne dane, jednak to Rada wyznacza minimalny standard. Standard ten jest oparty na międzynarodowych standardach rachunkowości<sup>52</sup>. W przeciwieństwie do polskiego rozwiązania australijski TTC nie powołu-

<sup>48</sup> M. Wasilewski, A. Bischoff, *Unikanie opodatkowania przez przedsiębiorstwa międzynarodowe...*, s. 194.

<sup>49</sup> R. Jenkins, P. Newell, *CSR, tax and development...*, s. 386–387.

<sup>50</sup> <https://www.ato.gov.au/business/large-business/in-detail/tax-transparency/voluntary-tax-transparency-code/>; stan na 29.03.2021 r.

<sup>51</sup> *Ibidem*; <https://taxboard.gov.au/sites/taxboard.gov.au/files/migrated/2019/02/TTC-Consultation-Paper-final.pdf>; stan na 29.03.2021 r.

<sup>52</sup> <http://media-publications.bcg.com/pdf/BCGAustVoluntaryTaxTransparencyCode2018.pdf>; stan na 29.03.2021 r.

je się nawet na społeczną odpowiedzialność biznesu. Paradoksalnie jednak TCC jest najbliższej spełniania celów, jakie przyświecają CSR.

TTC jest też instytucją dobrowolną i tutaj można upatrywać największej przewagi nad polskimi regulacjami dotyczącymi publikowania strategii podatkowych. Brak obowiązku nie jest jednak słabością tego rozwiązania. Przeciwnie, zbliża udostępnianie informacji o sprawach podatkowych do standardów etycznych CSR. Celem TTC jest zwiększenie społecznej kontroli przedsiębiorstw, zwiększenie świadomości społecznej w obszarze podatków i wykształcenie odpowiednich konsumenckich postaw. Jest to całkowicie zbieżne z postulowanym włączeniem kwestii transparentności podatkowej do społecznej odpowiedzialności biznesu.

Gdyby ustawodawca chciał rzeczywiście osiągnąć efekty deklarowane w uzasadnieniu, skorzystałby z rozwiązań wypracowanych w TTC. System taki mógłby poważnie przyczynić się do zwiększenia przejrzystości podatkowej międzynarodowych korporacji. W uzyskaniu takiego efektu pomogłaby społeczna kontrola i budowanie więzi pomiędzy społeczeństwem a biznesem. Preferowany przez ustawodawcę system kar i nieprecyzyjnych obowiązków może wywołać sytuację odwrotną, w której podmioty niechętnie będą dzieliły się informacjami podatkowymi, a społeczeństwo nie będzie w sprawy podatkowe biznesu w żaden sposób zaangażowane.

Wspomnieć należy też o rozwiązaniu brytyjskim. Do publikowania strategii podatkowych zobowiązani są w Wielkiej Brytanii określone pod względem formy organizacyjnej podatnicy, którzy w ostatnim roku podatkowym osiągnęli przychody na poziomie co najmniej 200 mln funtów lub suma bilansowa wyniosła w ostatnim roku podatkowym 2 miliony funtów<sup>53</sup>. Regulacja brytyjska jest podobna do polskiej o tyle, że publikowanie informacji o realizowanej strategii podatkowej jest również obowiązkowe. Jednak porównując próg 200 mln funtów z polskim progiem 50 milionów euro, można dojść do wniosku, że polski ustawodawca ma tendencję do ustanawiania norm przesadzonych w stosunku do realnych potrzeb. Zakresy przedmiotowe regulacji są również podobne i obejmują relacje podmiotu z brytyjską administracją skarbową, podejście podmiotu do planowania podatkowego i zagadnienia związane z zarządzaniem ryzykiem podatkowym<sup>54</sup>. Poważne rozbieżności występują na etapie sankcji za niedochowanie obowiązku. Kara nakładana jest na osobę odpowiedzialną

<sup>53</sup> <https://www.gov.uk/guidance/large-businesses-publish-your-tax-strategy#who-must-publish-a-strategy>; stan na 23.03.2021 r.

<sup>54</sup> <https://www.gov.uk/guidance/large-businesses-publish-your-tax-strategy#what-must-be-in-your-strategy>; stan na 23.03.2021 r.

za nieopublikowanie strategii, opublikowanie strategii niepełnej lub za niepewnienie się, że strategia pozostanie dostępna nieodpłatnie. Kara wynosi 7500 funtów i przed jej nałożeniem jest wydawane upomnienie. Jest to zatem rozwiązanie bardziej przyjazne i proporcjonalne do wagi naruszenia przepisów. W polskiej regulacji kara 250 000 zł jest nakładana za nieprzekazanie właściwemu organowi informacji o adresie strony internetowej z wymaganą publikacją. Nacisk jest więc wyraźnie położony na relacje organ – przedsiębiorstwo.

Jeżeli gdzieś można upatrywać miejsca na przymus opatrzone sankcją, to w pierwszym miejscu będzie to odpowiedzialność karna przy podaniu nieprawdziwych danych, jeżeli przedsiębiorstwo zdecydowałoby się z raportowania skorzystać. Powinna być to jednak kara proporcjonalna do wagi naruszenia prawa, nakładana indywidualnie na osobę odpowiedzialną za przekazanie informacji.

## 5. Zakończenie

Kwestie transparentności podatkowej powinny być włączone w społeczną odpowiedzialność biznesu. Nie ma jednak potrzeby wyznaczania nowego obszaru zainteresowań CSR. Raczej powinno się uzupełnić obszar etyczny CSR o jego podstawowy element, jakim jest płacenie należnych podatków dla społeczeństwa, gdyż jednym z podstawowych obowiązków etycznych przedsiębiorstw jest odprowadzanie do budżetu adekwatnej stawki podatkowej.

Nie jest jednak dobrym rozwiązaniem czynienie z tego obowiązku, gdyż publikowanie danych podatkowych jest zbyt ingerencją w autonomię informacyjną przedsiębiorstw. Nie wiadomo nawet, czy potrzeba ustanawiania takiego obowiązku w ogóle się pojawi, skoro można spróbować wypracować model partnerski w relacjach społeczeństwo – obywatel. Model polegający na kolejnym podporządkowaniu przedsiębiorstw aparatowi państwa nie jest zbyt dobrze kojarzony. Nawet ewentualny obowiązek wzmacniający pewne instytucje CSR nie powinien, w ocenie autora tego artykułu, obejmować instytucji wywodzącej się wprost z Ministerstwa Finansów, tworzonej z pominięciem głosów społecznych i mającej charakter ściśle fiskalny. Z drugiej strony występuje potrzeba wyznaczenia jasnych i precyzyjnych standardów raportowania. Tej potrzeby nie spełnia opisywana regulacja prawna. Sytuacja, w której istniałoby wiele różnych norm w zakresie publikowania informacji o strategiach podatkowych, mogłaby doprowadzić po pierwsze, do zaciemniania rzeczywistego obrazu, po drugie nie byłaby zachęcająca dla promowania tych rozwiązań wśród

interesariuszy. Z tego powodu do państwa należałoby opracowanie odpowiednich i ujednoczonych wymagań raportów CSR z zakresu podatków.

Powoli pojawiają się instytucje prawne wyznaczające kierunek sprawozdawczości podatkowej, której odbiorcami nie są jak do tej pory instytucje rządowe, lecz ogół społeczeństwa. Polski ustawodawca również wszedł na tę drogę, jednak powinien uważniej obserwować rozwiązania już funkcjonujące w innych państwach. Obowiązkowe i surowe instytucje prawne, nierzadko opatrzone surowymi karami nie rozwiążą w zupełności problemu agresywnego planowania podatkowego, jeżeli samo społeczeństwo będzie pozbawione możliwości szybkiego reagowania na nieetyczne zachowania biznesu.

## Bibliografia

### Akty prawne

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. O podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1992 r., nr 21, poz. 86).

Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (druk nr 642).

Sprawa C-255/02 Halifax plc i in. przeciwko Commissioners of Customs & Excise.

### Opracowania

**Brzeziński B.**, *Pewność prawa podatkowego. Zagadnienia podstawowe*, w: A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018.

**Carroll A.B.**, *A Three-dimensional Conceptual Model of Corporate Performance*, *Academy of Management Review* 1979/4 (4).

**Filipczyk H.**, *Tax Non-avoidance as a Missing Piece of the Puzzle in the CSR Agenda in Poland*, *Annales, Etyka w Życiu Gospodarczym*, grudzień 2015/18/4.

**Filipczyk H.**, *Why is Tax Avoidance (Im)Moral? Ethics, Metaethics and Taxes*, *Toruński Przegląd Podatkowy* 2017.

**Goluchowski J.**, *Patriotyzm a podatki*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2014/3.

**Jenkins R., Newell P.**, *CSR, tax and development*, *Third World Quarterly*, kwiecień 2013.

**Knuutinen R.**, *Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning*, *Nordic Tax Journal*, Maj 2014.

**MacGregor R., Wilkinson B.**, *The Effect of Economic Patriotism on Tax Morale and Attitudes Toward Tax Compliance*, *Advances in Taxation* 2012/20.

**Malinowski D.M.**, *Dyrektywa 2018/822 – zasady przekazywania informacji o uzgodnieniach transgranicznych i ich skutkach podatkowych*, *Przegląd Podatkowy* 2018/8.

**Mariański A., Michalak A.**, *Wprowadzenie, obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna*, *Przegląd Podatkowy* 2020/8.

**McWilliams A., Siegel D.**, *Corporate Social Responsibility: A Theory of the Firm Perspective*, Academy of Management Review 2001/26 (1).

**Śnieżek E.**, *Raportowanie informacji o społecznej odpowiedzialności biznesu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2016.

**Wasilewski M., Bischoff A.**, *Unikanie opodatkowania przez przedsiębiorstwa międzynarodowe w kontekście społecznej odpowiedzialności biznesu*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* 2017/1 (85).

**Wolak-Tuzimek A.**, *Spoleczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa a konkurencyjność przedsiębiorstw*, CeDeWu, Warszawa 2019.

#### **Strony internetowe**

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>; stan na 27.03.2021 r.

<http://guczalska.pl/teksty-akademickie/csr-i-milton-friedman-opowiesc-wigilijna-i-zly-kapitalista/>; stan na 27.03.2021 r.

<http://media-publications.bcg.com/pdf/BCGAustVoluntaryTaxTransparencyCode2018.pdf>; stan na 29.03.2021 r.

[https://ec.europa.eu/growth/industry/sustainability/corporate-social-responsibility\\_en](https://ec.europa.eu/growth/industry/sustainability/corporate-social-responsibility_en); stan na 27.03.2021 r.

<https://www.ato.gov.au/business/large-business/in-detail/tax-transparency/voluntary-tax-transparency-code/>; stan na 29.03.2021 r.

<https://www.gov.uk/guidance/large-businesses-publish-your-tax-strategy#who-must-publish-a-strategy>; stan na 23.03.2021 r.

<https://taxboard.gov.au/sites/taxboard.gov.au/files/migrated/2019/02/TTC-Consultation-Paper-final.pdf>; stan na 29.03.2021 r.

Adam SZYMACHA

## **THE OBLIGATION TO DISCLOSE TAX STRATEGIES IN THE CONTEXT OF DISCUSSIONS ON CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY**

### **Abstract**

**Background:** This article presents a new legal and tax institution related to publishing information on the implemented tax strategy in the field of the general discussion on the introduction of tax issues to the corporate social responsibility (CSR) agenda. The article presents a new legal and tax institution related to publishing corporate social responsibility (CSR) information in tax strategies. The article presents a new legal and tax institution related to publishing corporate social responsibility (CSR) information in tax strategies. The discussion on the introduction of tax transparency issues to CSR reporting has been going on for some time; however, in 2021, the Polish legislator decided to introduce to the tax law a new institution that may fit into the stream of corporate social responsibility. For this reason, it is worth looking at both this new institution and its global analogues, as well as embedding them in the topic of corporate social responsibility, especially since the legislator himself refers to CSR.

**Research purpose:** The purpose of this article is to make a preliminary analysis of the implemented tax strategy's public disclosures in terms of its compatibility with CSR and to



present this institution against the background of the international economic, ethical, legal, and social contexts.

**Methods:** In this paper, a comparative analysis of new regulations on the public disclosure of tax strategies and similar institutions that exist in other countries is applied. It is supported by a dogmatic and legal analysis of the discussed regulations, as well as an economic analysis of the law to determine the extent to which the new legal and tax institution can contribute to the development and consolidation of CSR management methods in Poland.

**Conclusions:** The new regulations on publishing tax strategies have some potential for CSR, but it is partly offset by the legislator's tendency to create regulations mainly in the interest of tax administration. There is no doubt that introducing this legally innovative institution may change the way of thinking about tax issues in CSR in Poland, but it seems that the legislator already had a better model from the CSR point of view. The voluntary publication of tax strategies remains an open question; however, it does not seem to be the key issue from the point of view of tax transparency in CSR.

**Keywords:** taxes, tax transparency, corporate social responsibility, business ethics.