

**WYMIANA INFORMACJI PODATKOWYCH POMIĘDZY
ADMINISTRACJAMI PODATKOWYMI W ŚWIETLE
KONWENCJI MODELOWEJ OECD ORAZ POLSKICH
UMÓW O UNIKANIU PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA**

1. Z uwagi na fakt umiędzynarodowienia stosunków społecznych i gospodarczych współczesnym problemem z punktu widzenia prawidłowego funkcjonowania administracji podatkowej jest posiadanie informacji i znajomość stanów faktycznych i prawnych, które miały miejsce poza zasięgiem jurysdykcji podatkowej konkretnego państwa. Stąd poszukiwane są sposoby docierania do informacji, które są w zasięgu lub posiadaniu obcych władz podatkowych. Na płaszczyźnie międzynarodowej strategię przekazywania informacji obcym administracjom skarbowym wynikają z kilku dokumentów i aktów prawnych.

** B. Kucia-Guściora
Adiunkt posiadający
stopień naukowy dr
Katedra Finansów i
Prawa Finansowego
Wydział Prawa,
Prawa kanonichnego i
Administracji KUL
(Lublin, Poland)*

Po pierwsze kwestia ta jest regulowana przez Konwencję Modelową OECD zawierającą uregulowania umożliwiające wzajemną wymianę informacji pomiędzy administracjami podatkowymi państw – stron umowy. (art. 26 Konwencji Modelowej w sprawie podatku od dochodu i majątku – w skrócie Konwencja Modelowa OECD). Ten dokument stanowi wzorzec dla bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, które z kolei, stanowią najszerszą podstawę prawną dla dwustronnej wymiany informacji podatkowych. Bez istnienia tej specjalnej podstawy prawnej informacje takie nie byłyby osiągalne. Po drugie należy wskazać Konwencję o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, sporządzoną w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 r., ratyfikowaną przez Polskę 19 maja 1997 r. (Dz. U. z 1998 r. Nr 141, poz. 913, 914)– obowiązuje ona państwa sygnatariuszy. Po trzecie w ramach państw Unii Europejskiej obowiązuje szereg aktów prawnych, w których także uregulowano problematykę wymiany informacji podatkowych (Dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich oraz dyrektywy zmieniające :dyrektywa Rady 79/1070/EWG z dnia 6 grudnia 1979 zmieniająca dyrektywę Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich, dyrektywa Rady 2003/93/WE z dnia 7 października 2003 zmieniająca Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich, Rozporządzenie z dnia 7 października 2003 w sprawie współpracy administracyjnej w zakresie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie EWG Nr 218/92, (1798/2003/EC) O.J. L. 264 a także Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów podlegających podatkowi akcyzowemu, ich przechowywaniu, przepływu i kontrolowaniu).

W niniejszym opracowaniu podjęto jedynie problematykę wymiany informacji uregulowaną w polskich umowach dwustronnych o unikaniu podwójnego opodatkowania – opartych w znacznej mierze na Konwencji Modelowej OECD. Nie odniesiono się do pozostałych wyżej wskazanych aktów prawnych.

2. Wymiana informacji podatkowych ma zasadnicze znaczenie dla prawidłowego stosowania zarówno umów dwustronnych, jak i przepisów prawa wewnętrznego zainteresowanych państw. W przypadku stosowania umów bilateralnych, potwierdzona wiedza o postępowaniu jednego państwa strony ma wpływ na zakres rozszczeń podatkowych drugiego państwa – strony. Warto podkreślić przy tym, że w niektórych przypadkach posiadanie informacji ze źródeł zagranicznych, jest niezbędne także na gruncie stosowania przepisów krajowych, w szczególności, gdy przywileje podatkowe w jednym państwie są uzależnione np. od opodatkowania pełnego w drugim państwie lub odwrotnie zwolnienia w drugim państwie.

W związku z powyższym zakres przedmiotowy postanowień Konwencji Modelowej OECD, dotyczących wymiany informacji, określa się jako zawierający tzw. szeroką klauzulę wymiany informacji. Obejmuje ona jak wyżej wskazano nie tylko informacje niezbędne do prawidłowego stosowania postanowień danej umowy podatkowej, ale również niezbędne do prawidłowego stosowania wewnętrznego ustawodawstwa umawiających się państw.

W przeciwieństwie do aktualnej wersji Konwencji Modelowej OECD, jej wcześniejsze wersje preferowały tzw. wąską klauzulę informacji, niekiedy zwaną małą klauzulą informacji. Na jej podstawie można oczekiwać tylko takich informacji, które są niezbędne dla prawidłowego stosowania danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Co do zasady, zakres przedmiotowy udzielanych informacji skorelowany jest z zakresem przedmiotowym samych umów. Świadczy o tym sformułowanie "(..) w odniesieniu do podatków objętych niniejszą Konwencją". Oznacza to, że zazwyczaj odnosi się do podatków od dochodu i majątku. W literaturze przedmiotu jednak, można spotkać poglądy zgodne, z którymi zakres ten stanowi jedynie obowiązkowe minimum, natomiast państwa strony na zasadzie wzajemności dokonują dużo szerszej wymiany informacji (J. Banach, *Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, Warszawa 2000 s. 377). Pogląd ten jednak nie jest poparty praktyką, bowiem znane są przypadki, w których brzmienie postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowiło ograniczenie możliwości takiej wymiany (K. Bany, *Międzynarodowa wymiana informacji podatkowych*, "Przegląd Podatkowy" 2000, Nr 5, s. 3 i nast.).

Należy stwierdzić, że omawiane postanowienia Konwencji Modelowej OECD odnoszą się przede wszystkim do podatków dochodowych i majątkowych czyli takich, jakie stanowią zakres przedmiotowy samych umów. Natomiast informacje dotyczące szerszego wachlarza podatków a także innych kwestii na przykład kontroli podatkowej lub egzekucji, uzyskiwane są na podstawie odrębnej wielostronnej Konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych (wskazanej wyżej) .

Wymiana informacji dokonywana na podstawie postanowień Konwencji Modelowej OECD i dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie jest ograniczona natomiast zakresem podmiotowym, co jest wyraźnie wskazane (art. 26 ust. 1 zd 2 Konwencji Modelowej OECD). Może zatem obejmować dane dotyczące osób, które nie mają miejsca zamieszkania lub siedziby w żadnym z państw stron umowy. Celem tego postanowienia jest sprecyzowanie, że podmiot podlegający opodatkowaniu w jednym państwie nie może "przeszkodzić" temu państwu w żądaniu pomocy od drugiego tylko z tego względu, że nie ma rezydencji w jednym lub obu państwach. Może się bowiem zdarzyć taka sytuacja, w której administracja podatkowa jednego z państw jest zainteresowana w uzyskaniu informacji o działalności prowadzonej w drugim państwie przez konkretny podmiot, który ma rezydencję w państwie trzecim z uwagi na konieczność opodatkowania tego podmiotu w państwie pierwszym jako nierezydenta.

3. W oficjalnym komentarzu do Konwencji Modelowej OECD, w zakresie postanowień dotyczących wymiany informacji wyszczególniono następujące formy wymiany informacji:

- a) wymiana na wniosek (na żądanie),
- b) wymiana automatyczna,
- c) wymiana spontaniczna.

Wymiana informacji na wniosek wymaga uprzedniego wykorzystania zwykłych źródeł informacji wynikających z wewnętrznej procedury podatkowej. Najczęściej ów wniosek przybiera formę pisemną, a tym samym odpowiedź, czyli pożądana informacja ma formę pisemną. Jak wskazuje praktyka najczęściej kierowane pytania dotyczą faktu istnienia podmiotu na terytorium drugiego państwa, zakresu prowadzonej działalności, dokonywanych transakcji, przedsiębiorstw powiązanych danych wynikających z księgowości dotyczących cen, kosztów, długości pobytu, charakteru zatrudnienia itd.

Wymiana automatyczna jest najczęściej stosowana przez państwa, których administracja podatkowa jest dostatecznie skomputeryzowana. Polega ona bowiem na systematycznym przesyłaniu informacji (na bieżąco lub okresowo) o określonych dochodach osiągniętych ze źródeł położonych w jednym państwie przez rezydenta drugiego państwa. Dotychczas polska administracja otrzymuje jednostronnie takie informacje z USA i krajów skandynawskich. Na podstawie wyżej powoływanej konwencji o współpracy administracji w sprawach podatkowych oraz Zaleceń Rady UE polska administracja podatkowa przygotowuje się do automatycznej wymiany informacji za pośrednictwem magnetycznego formularza wymiany (szerzej na ten temat: D. Szalkowski, Współpraca administracji podatkowych, "Biuletyn Skarbowy" 2001, Nr 4, s. 1–4).

Wymiana spontaniczna polega na tym, że organ podatkowy jednego państwa przesyła z własnej inicjatywy organowi podatkowemu drugiego państwa, zgromadzone informacje o podatniku mającym rezydencję w drugim państwie. Mogą to być informacje związane ze zwolnieniami, czy zniżkami udzielonymi w tym państwie, z transakcjami między podmiotami powiązаныmi, itp.

4. Obowiązek wymiany informacji podatkowych jest w pewnych wypadkach ograniczony.

Po pierwsze, informacje przekazywane zgodnie z postanowieniami umowy, muszą mieć charakter poufny. Wymiana informacji między administracjami podatkowymi może mieć miejsce tylko wówczas, jeżeli państwo proszone o nią uzyska zapewnienie, że udostępniana informacja będzie traktowana jako poufna w państwie, które o nią prosi na podstawie własnego ustawodawstwa. Za naruszenie tajemnicy, w odniesieniu do takich informacji, stosowane są sankcje wynikające z wewnętrznych przepisów prawa. W Polsce są one traktowane jako tajemnica skarbową zgodnie z art. 293–305 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 ordynacja podatkowa (tj. Dz. U 2005, Nr 85, poz 727 z późn. zm.). Poufny charakter przekazywanych informacji wyraża się także w zastrzeżeniu, że będą one przekazywane tylko "osobom i władzom (w tym sądom i organom administracji) zajmującym się ustalaniem, poborem albo ściąganiem, egzekucją lub rozpatrywaniem odwołań w sprawach dotyczących podatków objętych Konwencją". Zgodnie z powyższym należy zaznaczyć, że informacje podatkowe nie mogą być ujawnione organom, które nie są zaangażowane bezpośrednio w sprawy podatkowe. Jedynym wyjątkiem od zasady jest możliwość ujawniania uzyskanych od zagranicznych administracji podatkowych informacji w postępowaniu sądowym jako dowód w sprawie.

Po drugie, państwo proszone o informacje nie jest zobowiązane do przeprowadzenia postępowania (podatkowego lub administracyjnego), na które nie pozwala jego prawo i praktyka, ani do dostarczenia informacji, której nie można uzyskać w drodze postępowania administracyjnego tego państwa. Państwo to nie jest również zobowiązane do podjęcia postępowania, które nie jest dozwolone przez prawo i praktykę państwa zwracającego się o przekazanie informacji, ani do dostarczenia informacji, której nie można uzyskać na podstawie prawa lub w drodze normalnego postępowania administracyjnego tego państwa. Komentarz do

Konwencji Modelowej OECD wyjaśnia, że informację można uzyskać normalną drogą administracyjną jeżeli dana informacja znajduje się w posiadaniu organów podatkowych lub można ją uzyskać w ramach normalnej procedury wymiaru podatku, nawet gdy ta procedura obejmuje specjalne dochodzenie i badanie np. ksiąg rachunkowych. Należy zwrócić uwagę, że regulacja powyższa odzwierciedla zasadę wzajemności, przy czym ma ona charakter wzajemności *de iure*. Konwencja Modelowa ustala poziom zasady wzajemności jako “minimalnej postawy”. Zgodnie z nią, państwo proszone o informację jest zobowiązane udzielić nie większej pomocy od tej, jaką jest w stanie udzielić państwo proszące.

Po trzecie, ograniczenie w zakresie przekazywanych informacji dotyczy także takich, które ujawniłyby tajemnicę handlową, gospodarczą, przemysłową, kupiecką lub zawodową. W komentarz do Konwencji Modelowej OECD zaznacza się, że tajemnica o której mowa wyżej nie może być traktowana w zbyt szerokim znaczeniu. W związku z powyższym przed udzieleniem informacji, które są objęte omawianym ograniczeniem, władze podatkowe powinny rozważyć każdy przypadek indywidualnie, przy czym szczególnej staranności wymaga kwestia oceny uzasadnionych interesów podatnika.

Po czwarte, innym powodem odmowy informacji jest fakt, że ich udzielenie “sprzeciwiałoby się porządkowi publicznemu”. *Ratio legis* powyższego ograniczenia wiąże się z tym, że dotyczy informacji żywotnych dla samego państwa obejmujących porządek publiczny, bezpieczeństwo lub inne jego interesy. Wydaje się, że ograniczenie to może być zastosowane, gdy istnieje obawa, iż drugie państwo może wykorzystać informację podatkową do prześladowania politycznego lub do celów sprzecznych z wewnętrznym prawem a w szczególności sprzecznych z Konstytucją lub międzynarodowymi zasadami. Odwoływanie się do tej zasady jednak, jak pokazuje praktyka, ma miejsce niezwykle rzadko.

5. W czerwcu 2005 uzupełniono powyższe regulacje Konwencji Modelowej OECD. Państwo proszone o informacje powinno je zgromadzić w oparciu o własne środki prawne, czyli własne ustawodawstwo i procedury administracyjne lub sadowe. Przy czym nie może ono odmówić udzielenia informacji jeśli w świetle własnego porządku prawnego nie są one wykorzystywane przez władze podatkowe. W Konwencji Modelowej wyraźnie pada zastrzeżenie, że przesłanka “krajowego – wewnętrznego interesu podatkowego” nie może stanowić podstawy do odmowy udzielenia informacji podatkowych.

Ponadto uregulowania Konwencji Modelowej wyraźnie nakładają na państwa strony konwencji obowiązek wymiany wszelkich rodzajów informacji. Takie zastrzeżenie służy temu, aby ograniczenia nie mogły być wykorzystywane dla uniemożliwienia przekazywania informacji przez banki, inne instytucje finansowe, przedstawicieli, pełnomocników powierników. Proponowane przez OECD brzmienie artykułu 26 Konwencji Modelowej jest odbiciem międzynarodowej ewolucji w tej dziedzinie wykazanej w Modelowej Umowie w sprawie Wymiany Informacji w Sprawach Podatkowych oraz raporcie “Poprawa dostępu do bankowych informacji dla potrzeb podatkowych”.

6. Niemal wszystkie polskie umowy w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu zawierają odrębne regulacje dotyczące wymiany informacji podatkowych. Wyjątek stanowi umowa ze Szwajcarią, która w ogóle nie zawiera takiej regulacji. W tym wypadku na podstawie art. 9 ust. 2 umowy ze Szwajcarią możliwa jest jedynie wymiana informacji dotycząca cen transferowych.

Postanowienia większości umów odzwierciedlają regulacje ujęte w Konwencji Modelowej OECD. Niemniej jednak część umów przewiduje odstępstwa od wzorca umownego. Odstępstwa te mają różnorodny charakter, najmniej istotne są różnice jedynie redakcyjne. Bardziej doniosłe znaczenie mają odstępstwa merytoryczne.

Niektóre z polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w przeciwieństwie do regulacji modelowej, zawierają jedynie wąską klauzulę wymiany informacji. Jak wyżej zaznaczono odnosi się ona tylko do takich informacji podatkowych, które są konieczne do właściwego stosowania umowy. Nie są w tym wypadku ujęte informacje dotyczące przepisów prawa wewnętrznego. Odstępstwo to ma o tyle istotne znaczenie, że zawęża obszar udzielanych informacji w znaczeniu wyżej zaprezentowanym.

W przeciwieństwie do postanowień Konwencji Modelowej OECD dość duża grupa polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie zawiera rozszerzenia stosowania omawianych postanowień do szerszego kręgu podmiotów, niż wskazanych w zakresie podmiotowym umów. Oznacza to, że uregulowania umów odnoszące się do wymiany informacji, mają zastosowanie jedynie wówczas, gdy dany podmiot jest rezydentem któregośkolwiek z państw stron umowy. Wymiana informacji nie dotyczy natomiast rezydentów państw trzecich.

Niektóre z umów wskazują jakiego typu informacje powinny być przekazywane. Mogą być nimi: zeznania świadków, kopie niepublikowanych oryginalnych dokumentów (włączając księgi, dokumenty, oświadczenia, raporty, rachunki lub pisma).

W innych umowach natomiast wyszczególniona została forma wymiany informacji. Jedną formą nazwaną jest zwykłą procedurą, zaś druga – “na prośbę dotyczącą konkretnych przypadków”. Należy przy tym zauważyć, że w przypadku pierwszej z wymienionych procedur wymiany informacji konieczne jest sporządzenie listy – wykazu informacji dostarczanych w ten sposób. W świetle praktyki wymiany informacji, o której była mowa wyżej, pierwsza z wymienionych procedur zwana zwykłą lub zwyczajną jest wymianą automatyczną, druga natomiast “na prośbę w konkretnym przypadku” jest wymianą na wniosek (na żądanie).

Na specjalną uwagę zasługuje umowa z Indiami, która zawiera odrębne postanowienia dotyczące udzielania pomocy w egzekucji roszczeń podatkowych drugiego państwa. Należy wskazać, iż jest to jedyna umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania obejmująca tą problematykę. W odniesieniu do pozostałych zastosowanie ma specjalna konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych (Szerzej na temat tej Konwencji zob. K. Bany, Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych, Konwencja o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych państw członkowskich Rady Europy i OECD. Komentarz, Warszawa 1999). Warto przy tym wskazać, że OECD rekomenduje, aby w nowych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawieranych po 2005 roku państwa strony uregulowały kwestię pomocy w egzekucji należności podatkowych (zalecany jest odrębna jednostka redakcyjna w nowej wersji Konwencji Modelowej artykuł 27).

7. Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Ukrainą zawarta w Kijowie dnia 12 stycznia 1993 roku (Dz. U. z 1994, Nr63, poz.269) przewiduje odrębny artykuł 27 odnoszący się do zasad wymiany informacji między administracjami podatkowymi obu państw.

Wymiana ta może dotyczyć informacji niezbędnych do stosowania umowy, ale także odnosić się do informacji o wewnętrznym ustawodawstwie, ponad to może obejmować dane zapobiegające uchylaniu się od opodatkowania. Zakres przedmiotowy jest ograniczony do podatków dochodowych, czyli jest to zakres paralelny z zakresem całej umowy. Odrębną kwestią jaka jest unormowana w Konwencji polsko – ukraińskiej to obowiązek zapewnienia objęcia przekazywanych informacji tajemnicą skarbową zgodnie z zasadami wynikającymi z przepisów wewnętrznych. Poza podmiotami zajmującymi się wymiarem i poborem podatków oraz rozpatrującymi środki odwoławcze możliwość udostępnienia informacji podatkowych rozszerzona została na sądownictwo. Przekazane informacje mogą być wykorzystywane jedynie do celów podatkowych.

Umowa polsko – ukraińska przewiduje także ograniczenia w wymianie informacji przez polskie i ukraińskie organy podatkowe. Te ograniczenia są identyczne z postawieniami Konwencji Modelowej OECD. Dotyczą następujących przypadków:

1. gdy środki administracyjne jednego z państw są niezgodne z jego ustawodawstwem lub praktyką administracyjną;
2. gdy udzielenie informacji nie byłoby możliwe na podstawie własnego ustawodawstwa lub normalnej praktyki administracyjnej;
3. udzielenie informacji, powodowałoby naruszenie tajemnicy handlowej, gospodarczej, przemysłowej lub zawodowej albo tryb działalności przedsiębiorstwa;
4. udzielenie informacji byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym.

Poza wyżej wskazanymi umowa polsko– ukraińska nie zawiera innych postanowień.

Pozostaje pytanie otwarte na ile zaprezentowane zagadnienia znajdują zastosowanie w praktyce. Nie można przy tym zapomnieć, że proces umiędzynarodawiania się stosunków społecznych i gospodarczych coraz częściej przebiega, i można mieć nadzieję, że się pogłębi na linii Polska – Ukraina. Wydaje się że przesądza o tym zarówno fakt aspiracji Ukrainy do członkostwa w UE, ale także coraz częściej ujawniające się wspólne przedsięwzięcia jak choćby EURO 2012. Nieodłącznym ich aspektem będą problemy podatkowe. Stąd konieczność wypracowania reguł postępowania i układania właściwych relacji pomiędzy władzami podatkowymi.