

**Anna Mazur, Jolanta  
Kowalczyk-Wodzińska**

---

**Zasady ogólne wymiany informacji  
podatkowych z innymi państwami**

---

Kwartalnik Prawa Publicznego 12/4, 79-92

---

2012

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

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Anna Mazur\*, Jolanta Kowalczyk-Wodzińska\*\*

## ZASADY OGÓLNE WYMIANY INFORMACJI PODATKOWYCH Z INNYMI PAŃSTWAMI

### 1. Wprowadzenie

Swoboda przepływu towarów i usług, osób i kapitału na terenie państw członkowskich Unii Europejskiej oprócz wielu pozytywnych aspektów, powoduje również zjawiska niepożądane, tj. uchylanie się od opodatkowania oraz unikanie płacenia podatków. Aby zapobiec tym działaniom podjęto współpracę pomiędzy państwami członkowskimi polegającą na wymianie informacji o okolicznościach podlegających opodatkowaniu lub mogących mieć wpływ na wymiar podatku. Dla ograniczenia tych szkodliwych praktyk przyjęto rozwiązania prawne w zakresie wymiany informacji w sprawach podatkowych, zarówno w skali międzynarodowej, jak również przez poszczególne państwa w ustawodawstwie wewnętrznym.

Zakresem niniejszego artykułu objęto przepisy prawne dotyczące współpracy administracyjnej pomiędzy państwami odnośnie wymiany informacji podatkowych. W tym zakresie dokonano podziału na międzynarodowe, wspólnotowe oraz krajowe podstawy prawne wymiany informacji podatkowych. Celem artykułu jest przedstawienie znaczenia wymiany informacji podatkowych jako ważnej metody współpracy między państwami w sprawach podatkowych, a także próba odpowiedzi na pytanie w jakim zakresie mogą być wykorzystywane informacje podatkowe uzyskane dzięki takiej wymianie.

---

\* Mgr Anna Mazur – Urząd Skarbowy w Dąbrowie Górniczej.

\*\* Mgr Jolanta Kowalczyk-Wodzińska – Inspektor w Pierwszym Dziale Kontroli Podatkowej, Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie.

## 2. Międzynarodowe uregulowania prawne w zakresie wymiany informacji w sprawach podatkowych

Podstawowymi aktami prawa międzynarodowego regulującymi wymianę informacji w sprawach podatkowych jest Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych zwana Konwencją Strasburską<sup>1</sup>, oraz dwustronne umowy w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku, oparte w polskim systemie prawnym na Modelu Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku. Konwencja Strasburska wyznacza zakres i zasady wymiany informacji podatkowych, zapewniając równocześnie ochronę ich poufności oraz poszanowania międzynarodowych standardów w zakresie ochrony praw osobistych i przepływu informacji personalnych<sup>2</sup>. W związku z umiędzynarodowieniem stosunków gospodarczych oraz większym zainteresowaniem państw we wzajemnym dostarczaniu sobie informacji, przepisy Konwencji regulują wymianę informacji w jak najszerszym zakresie w celu stworzenia odpowiednich podstaw zarówno do stosowania wewnętrznego ustawodawstwa podatkowego umawiających się państw, jak i konkretnych postanowień Konwencji<sup>3</sup>. Pomoc administracyjna określona tą konwencją obejmuje:

- wymianę informacji, w tym jednoczesną kontrolę podatkową i udział w jednoczesnej kontroli podatkowej za granicą,
- pomoc w egzekucji, w tym działania zabezpieczające,
- dostarczanie dokumentów.

Państwo – sygnatariusz tej konwencji – zapewnia pomoc administracyjną bez względu na to, czy dana osoba jest obywatelem danej Strony lub drugiego Państwa, lub czy ma miejsce zamieszkania albo siedzibę w danym lub w innym Państwie. Konwencja dotyczy podatków dochodowych, podatku od wartości dodanej, akcyzy, podatku od nieruchomości, środków transportu, spadków i darowizn, innych podatków, również samorządowych, a także składek ZUS<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych z 25.1.1988 r., ratyfikowana przez Polskę 19.5.1997 r., Dz.U. z 1998 r. Nr 141, poz. 913 ze zm.

<sup>2</sup> A. Biegalski, M. Kucewicz, *Prawo do prywatności a systemy wymiany informacji w sprawach podatkowych*, cz. I, „Prawo i Podatki” 2008, Nr 8, s. 18.

<sup>3</sup> K. Bany, *Komentarz praktyczny. Modelowa Konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Komentarz do artykułu 26. Wymiana informacji*.

<sup>4</sup> Dostępne na stronie internetowej – [http://www.vat.pl/print/za\\_granica\\_kontrola\\_i\\_kary\\_podatkowe\\_1007.php](http://www.vat.pl/print/za_granica_kontrola_i_kary_podatkowe_1007.php).

Przedmiotem wymiany mogą być wyłącznie informacje związane z:

- wymiarem i poborem podatków,
- ściąganiem i egzekucją roszczeń podatkowych,
- postępowaniem karnym przed organem administracyjnym,
- wszczęciem postępowania karnego przed organem orzekającym.

Informacje uzyskane na podstawie Konwencji Strasburskiej mogą zostać wykorzystane jako materiał dowodowy przed sądem karnym tylko po uprzednim zezwoleniu państwa, które dostarczyło informacji<sup>5</sup>.

Zagadnienia dotyczące międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych w wersji z 2008 r. omówione są w trzech przepisach, tj.: art. 25–27 Modelowej Konwencji OECD:

- art. 25 Konwencji Modelowej określa procedurę wzajemnego porozumiewania się państw stron w sytuacji opodatkowania niezgodnego z postanowieniami podatkowej umowy międzynarodowej lub w przypadku powstania wątpliwości przy jej interpretacji,
- art. 26 Konwencji Modelowej dotyczy wymiany informacji pomiędzy właściwymi organami umawiających się państw, które są niezbędne do stosowania postanowień umowy międzynarodowej oraz informacji dotyczących ustawodawstwa wewnętrznego umawiających się państw,
- art. 27 Konwencji Modelowej zawiera postanowienia dotyczące pomocy w poborze podatków<sup>6</sup>.

Podstawą międzynarodowej współpracy w zakresie wymiany informacji podatkowych mogą być bilateralne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawierające klauzulę opartą na art. 26 MK OECD. Mogą to być również międzynarodowe instrumenty obejmujące swoim zakresem wyłącznie tematykę podatkowej współpracy administracyjnej, np. dwustronne umowy o wymianie informacji podatkowych oparte na Modelowej Umowie OECD w sprawie wymiany informacji podatkowych z 2002 r., czy też wielostronna Konwencja Rady Europy i OECD o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych. Oddzielne regulacje dotyczące podatkowej współpracy administracyjnej pomiędzy państwami członkowskimi Unii Europejskiej przewidują również dyrektywy i rozporządzenia Rady UE<sup>7</sup>.

<sup>5</sup> A. Biegalski, M. Kucewicz, *Prawo do prywatności...*, cz. I, s. 18.

<sup>6</sup> D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009, s. 39.

<sup>7</sup> Dostępne na stronie – <http://bs.infor.pl/index.php?act=mprasa&sub=article&id=101791>.

Wymiana informacji uwarunkowana jest obowiązkiem zachowania poufności, gdyż przekazywane dane stanowią tajemnicę i przeznaczone są wyłącznie dla wąskiej grupy podmiotów. Zakres poufności na gruncie umów bilateralnych określany jest zakresem uregulowanym w wewnętrznym ustawodawstwie umawiających się państw. Podmiotami uprawnionymi do uzyskania informacji w trybie art. 26 MK OECD są władze podatkowe zajmujące się wymiarem, poborem, egzekucją podatków lub ściąganiem albo rozpatrywaniem środków odwoławczych w zakresie podatków bądź sprawowaniem nad nim nadzoru. Informacje nie mogą być ujawnione osobom nie wymienionym w art. 26 MK OECD, przy czym OECD podkreśla, że tej zasadzie przyznaje prymat nad regulacjami krajowymi. Uzyskane informacje mogą zostać wykorzystane wyłącznie dla celów wymienionych w umowach. Ponadto przedmiot wymiany informacji ograniczony jest wymogiem, aby wymieniane informacje nie były sprzeczne z postanowieniami Konwencji<sup>8</sup>.

### 3. Podstawy unijnej wymiany informacji

Prawo unijne, obok prawa międzynarodowego, stanowi istotną podstawę prawną międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych. Do aktów prawa unijnego mających wpływ na kształt międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych należy zaliczyć: rozporządzenia, dyrektywy oraz umowy zawierane między państwami członkowskimi na podstawie art. 293 TWE<sup>9</sup>. System wymiany informacji Unii Europejskiej w sprawach podatkowych ma za zadanie pozyskanie niezbędnych informacji przez zainteresowane władze podatkowe dla dokonania prawidłowego wymiaru i poboru podatków, oraz przeciwdziałaniu zjawisku unikania lub uchylania się od opodatkowania jak również zapobieganiu oszustwom podatkowym. Działania te zapobiegają również sytuacjom, które uderzają w funkcjonowanie wolnego rynku oraz zaburzają konkurencyjność podmiotów na nim działających.

W Unii Europejskiej najszerszy i najbardziej efektywny system wymiany informacji oparty jest na Rozporządzeniu Rady (WE) nr 1798/2003 r. z 7.10.2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylenia Rozporządzenia (EWG) Nr 218/92<sup>10</sup>. Ustana-

---

<sup>8</sup> A. Biegalski, M. Kucewicz, *Prawo do prywatności...*, cz. I, s. 20.

<sup>9</sup> D. Mączyński, op.cit., s. 72 i 81.

<sup>10</sup> Rozporządzenie Rady Nr 1798/2003/WE z 7.10.2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające Rozporządzenie Nr 218/92/EWG,

wia ono warunki zgodnie z którymi władze administracyjne w państwach członkowskich odpowiedzialne za stosowanie przepisów dotyczących podatku od wartości dodanej w zakresie dostawy towarów i świadczenia usług, wewnątrzwspólnotowego (obecnie: wewnątrzunijnego) nabywania towarów lub importu towarów, mogą współpracować ze sobą nawzajem oraz z Komisją w celu zapewnienia przestrzegania tych przepisów. Rozporządzenie to ustanawia również zasady i procedury umożliwiające właściwym władzom państw członkowskich współpracę i wzajemną wymianę informacji, które mogą być pomocne we właściwym wymiarze podatku od wartości dodanej. Rozporządzenie ustanawia także zasady i procedury w celu wymiany niektórych informacji drogą elektroniczną szczególnie odnośnie do podatku od wartości dodanej od transakcji wewnątrzwspólnotowych (obecnie: wewnątrzunijnych). Każde państwo członkowskie prowadzi elektroniczną bazę danych, w której przechowuje i przetwarza informacje dotyczące unijnych numerów identyfikacyjnych dla potrzeb podatku od wartości dodanej oraz całkowitej wartości wewnątrzwspólnotowych (obecnie: wewnątrzunijnych) dostaw towarów oraz świadczonych usług dokonanych przez wszystkie podmioty gospodarcze zarejestrowane i zidentyfikowane dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych (obecnie: wewnątrzunijnych). Właściwy organ każdego państwa członkowskiego uzyskuje automatyczny i bezpośredni dostęp drogą elektroniczną do informacji z elektronicznych baz danych prowadzonych przez poszczególne państwa członkowskie. W preambule omawianego Rozporządzenia Rady wskazano, iż podmioty gospodarcze powinny mieć dostęp do niektórych z tych danych tam, gdzie jest to wymagane dla spełnienia przez nie ciążących na nich obowiązków. Powyższą sugestią uwzględniono oraz rozwinięto w art. 29 omawianego dokumentu poprzez zapewnienie osobom biorących udział w wewnątrzwspólnotowej (obecnie: wewnątrzunijnej) dostawie towarów możliwości uzyskania od właściwych organów każdego państwa członkowskiego potwierdzenia ważności numeru identyfikacyjnego dla potrzeb podatku od wartości dodanej każdej określonej osoby.

Zgodnie z ww. Rozporządzeniem Rady celem przekazania informacji jest wyłącznie ustalenie podstawy wymiaru podatku lub poboru podatku.

---

Dz.Urz. UE 2003 Nr L 264/1; zmienione Rozporządzeniem (WE) Nr 885/2004, Dz.Urz.UE 2004 Nr L 168/1; przedmiotowe rozporządzenie zostało uchylone rozporządzeniem Rady (UE) Nr 904/2010 z 7.10.2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej, Dz.Urz.UE 2010 Nr L 268/1, przy czym rozdział V dotyczący przechowywania i wymiany informacji charakterystycznych dla transakcji wewnątrzwspólnotowych omawianego rozporządzenia nr 1798/2003 pozostał w mocy do 31.12.2012 r.

Przekazane informacje uzależnione są od dwóch podstawowych warunków. Pierwszy z nich ma charakter techniczny. Informacja jest przekazywana, jeżeli liczba oraz charakter wniosków o udzielenie informacji w określonym czasie nie nakłada nieproporcjonalnych obciążeń administracyjnych na organ, który ma przekazać informacje. Natomiast drugim warunkiem jest, że informacja jest przekazywana, gdy organ państwa występującego o informacje wyczerpał zwyczajne źródła, których mógł użyć w danych okolicznościach, bez podejmowania ryzyka narażenia się na niepowodzenie w osiągnięciu pożądanego rezultatu. Omawiane Rozporządzenie nie nakłada na państwa członkowskie zobowiązań udzielenia informacji, jeżeli ich prawo lub praktyka administracyjna nie upoważnia do używania tych informacji dla własnych celów. W przypadku gdy państwo nie może udzielić informacji z powodów prawnych, może odmówić udzielenia informacji. Odmowa udzielenia informacji jest możliwa również wówczas, gdy prowadziłaby do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej albo procesu produkcyjnego oraz gdy rozpowszechnianie informacji naruszałoby porządek publiczny. Generalna klauzula zachowania tajemnicy zawarta została w art. 41 rozporządzenia 1798/2003.

Rozporządzenie Nr 1798/2003 statuuje zasadę, że każdy dokument uzyskany na podstawie rozporządzenia może zostać wykorzystany jako dowód. Jednak zasady jego wykorzystania określone muszą zostać w prawie krajowym państwa, które otrzymało dokumenty w ramach współpracy administracyjnej. Ograniczeniem klauzuli zachowania tajemnicy jest możliwość wykorzystania informacji przez państwo ją uzyskujące do innych celów niż te, które uregulowane są w rozporządzeniu 1798/2003. Następuje to w drodze zezwolenia wydanego przez państwo udzielające informacji, ale jedynie wówczas gdy przepisy krajowe państwa uzyskującego informacje stanowią, że może być ona użyta do podobnych celów<sup>11</sup>.

W zakresie podatków akcyzowych system dotychczas opierał się na Rozporządzeniu Rady (WE) Nr 2073/2004/WE z 16.11.2004 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych<sup>12</sup>. Obecnie obowiązującym aktem jest Rozporządzenie Rady (UE) Nr 389/2012 z 2.5.2012 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych oraz uchylecia rozporządzenia (WE) nr 2073/2004<sup>13</sup>. Rozporządzenie to okre-

---

<sup>11</sup> A. Biegalski, M. Kucewicz, *Prawo do prywatności...*, cz. I, s. 21.

<sup>12</sup> Rozporządzenie Rady Nr 2073/2004/WE z 16.11.2004 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych, Dz.Urz.UE 2004 Nr L Nr 359/1.

<sup>13</sup> Rozporządzenie Rady (UE) Nr 389/2012 z 2.5.2012 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych oraz uchylecia rozporządzenia (WE) nr 2073/2004, Dz.Urz.UE 2012 Nr L 121/1.

śla zasady i procedury umożliwiające właściwym władzom Państw członkowskich współpracę oraz wymianę wszelkich informacji, które mogą pomóc im w dokonaniu prawidłowego naliczenia podatków akcyzowych. Ustanawia ono również zasady i procedury pewnych rodzajów informacji przekazywanych drogą elektroniczną, odnoszących się w szczególności do handlu wewnątrzspółnotowego (obecnie: wewnątrzunijnego) produktami objętymi podatkiem akcyzowym.

W zakresie podatków bezpośrednich podstawowym aktem prawnym regulującym system wymiany informacji w sprawach podatkowych jest Dyrektywa Rady 77/799/EWG z 19.12.1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich, oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych<sup>14</sup> zmieniona Dyrektywą Rady 2004/56/WE z 21.4.2004 r. zmieniająca dyrektywę 77/799/EWG dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich, niektórych podatków konsumpcyjnych i podatków od premii ubezpieczeniowych<sup>15</sup>, a następnie Dyrektywą Rady Nr 2004/106/WE z 16.11.2004<sup>16</sup>. Obecnie w zakresie wymiany informacji dotyczących podatków bezpośrednich obowiązuje Dyrektywa Rady 2011/16/UE z 15.2.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG<sup>17</sup>, stanowiąca podstawę współpracy państw członkowskich w zakresie wymiany informacji, będącej najskuteczniejszym środkiem usprawniającym obliczanie podatków w sytuacjach transgranicznych oraz zwalczającym oszustwa podatkowe. W preambule ww. dyrektywy określono, iż państwa członkowskie powinny wymieniać informacje dotyczące poszczególnych spraw, w przypadku gdy inne państwo członkowskie zwróci się ze stosownym wnioskiem i powinny przeprowadzić niezbędne postępowanie w celu uzyskania tych informacji. Wspomniana dyrektywa ustanawia przepisy w zakresie poszczególnych rodzajów wymiany informacji tj. wymiany informacji automatycznej, spontanicznej oraz na wnio-

---

<sup>14</sup> Dyrektywa Rady Nr 77/799/EWG z 19.12.1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych, Dz.Urz.WE 1977 Nr L Nr 336/15 ze zm.

<sup>15</sup> Dyrektywa Rady 2004/56/WE z 21.4.2004 r. zmieniająca dyrektywę 77/799/EWG dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich, niektórych podatków konsumpcyjnych i podatków od premii ubezpieczeniowych, Dz.Urz.UE 2004 Nr L 127/70.

<sup>16</sup> A. Biegalski, M. Kucewicz, *Prawo do prywatności...*, cz. I, s. 20.

<sup>17</sup> Dyrektywa Rady 2011/16/UE z 15.2.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca Dyrektywę 77/799/EWG, Dz.Urz.UE 2011 Nr L 64/1.



sek. W preambule omawianej dyrektywy zdefiniowano pojęcie wymiany informacji na wniosek jako wymianę informacji na podstawie wniosku kierowanego w konkretnym przypadku przez wnioskujące państwo członkowskie do współpracującego państwa członkowskiego, zaś przez spontaniczną wymianę należy rozumieć nieregularne przekazywanie informacji innemu państwu członkowskiemu, w dowolnym momencie i bez uprzedniego wniosku. Automatyczną wymianą, stanowiącą systematyczne przekazywanie określonych z góry informacji innemu państwu członkowskiemu, bez uprzedniego wniosku, w ustalonych z góry odstępach czasu zostały objęte szczególne kategorie dochodu i kapitału, zgodnie z ich interpretacją na mocy krajowych przepisów państwa członkowskiego przekazującego informacje tj.: dochody z zatrudnienia, wynagrodzenia dyrektorów, produkty ubezpieczenia na życie nieobjęte innymi unijnymi aktami prawnymi dotyczącymi wymiany informacji i innych podobnych środków, świadczenia emerytalne i rentowe, własność nieruchomości i dochody z tego tytułu.

Zasady współpracy pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich Unii Europejskiej uregulowane zostały również w następujących aktach normatywnych:

- dyrektywie Rady 2010/24/UE z 16.3.2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń<sup>18</sup>,
- rozporządzeniu Wykonawczym Komisji (UE) nr 1189/2011 z 18.11.2011 r. ustalające szczegółowe przepisy dotyczące niektórych przepisów dyrektywy Rady 2010/24/UE w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń<sup>19</sup>,
- rozporządzeniu Komisji Nr 79/2012 ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów Rozporządzenia Rady nr 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej<sup>20</sup>,

---

<sup>18</sup> Dyrektywa Rady 2010/24/UE z 16.3.2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń (Dz. Urz. UE L 84/1 z 31.3.2010 r.)

<sup>19</sup> Rozporządzenie Wykonawcze Komisji (UE) nr 1189/2011 z 18.11.2011 r. ustalające szczegółowe przepisy dotyczące niektórych przepisów dyrektywy Rady 2010/24/UE w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń, Dz.Urz.UE 2011 Nr L 302/16.

<sup>20</sup> Rozporządzenie Komisji Nr 79/2012 ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów Rozporządzenia Rady nr 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej, Dz.Urz.UE Nr L 29/12.

- dyrektywie Rady 2003/48/EWG w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek<sup>21</sup>,
- Konwencja w Sprawie Eliminowania Podwójnego Opodatkowania w Przypadku Korekty Zysków Przedsiębiorstw Powiązanych (Komisja Arbitrażowa)<sup>22</sup>.

#### 4. Krajowe uregulowania prawne dotyczące wymiany informacji w sprawach podatkowych

W prawie polskim zagadnienie wymiany informacji podatkowych z innymi państwami zostało uregulowane w ustawie z 29.8.1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>23</sup> w dziale VII A. W zasadzie normy te zostały ujęte w trzech częściach:

- (1) Rozdział 1 art. 305a dotyczy zasad ogólnych wymiany informacji podatkowych,
- (2) Rozdział 2 art. 305b–305m zawiera uregulowania w zakresie szczegółowych zasad wymiany informacji podatkowych z państwami członkowskim Unii Europejskiej,
- (3) Rozdział 3 art. 305n–305o dotyczy szczegółowych zasad wymiany informacji o przychodach (dochodach) z oszczędności<sup>24</sup>.

Zdaniem I. Andrzejewskiej-Czernek pomimo prawidłowej transpozycji części przepisów unijnych do polskiego porządku prawnego, przepisy dotyczące wymiany informacji zawarte w ordynacji podatkowej zawierają niezgodności z Dyrektywą Rady 77/799/EWG z 19.12.1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich, oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych. Przepisem, który budzi m.in. takie wątpliwości jest art. 305h ordynacji w zakresie odmowy udzielenia informacji, jeżeli zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że obca władza nie wyczerpała możliwości uzyskania wnioskowanych informacji na podstawie przepisów prawa krajowego. Zdaniem autorki w treści tego

---

<sup>21</sup> Dyrektywa Rady 2003/48/WE z 3.6.2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek, Dz.Urz.UE 2003 Nr L 157/38 – [w:] D. Mączyński, op.cit., s. 318–319.

<sup>22</sup> Konwencja z 23.7.1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych, Dz.Urz.UE Nr L 225.

<sup>23</sup> Ustawa z 29.8.1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j.: Dz.U. z 1997 r. Nr 8 poz. 60 ze zm.

<sup>24</sup> Opracowano na podstawie Działu VIIa ustawy Ordynacja podatkowa.

przepisu, nie ma mowy o wyczerpaniu możliwości, jakie dają przyjęte w danym kraju praktyki administracyjne<sup>25</sup>.

Zgodnie z przepisami art. 305a ww. ustawy Ordynacja podatkowa w zakresie i na zasadach wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczypospolita Polska oraz innych umów międzynarodowych, których stroną jest Wspólnota Europejska, informacje zawarte w aktach spraw podatkowych lub inne informacje podatkowe mogą być udostępniane właściwym władzom państw obcych, pod warunkiem że wykorzystywanie udostępnionych informacji nastąpi zgodnie z zasadami określonymi w tych umowach. Należy podkreślić, że omawiany przepis nie ogranicza wymiany informacji wyłącznie do informacji zawartych w aktach podatkowych, ale dotyczy również informacji gromadzonych poza postępowaniem podatkowym<sup>26</sup>. Z powyższych przepisów wynika więc, że informacje podatkowe mogą być udostępniane władzom państw obcych, a więc państwom trzecim nie będącym członkami Unii Europejskiej. Podstawę prawną podejmowania międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych uregulowanej w analizowanym przepisie, stanowi prawo międzynarodowe. Przekazywanie informacji władzom państw obcych musi odbywać się z poszanowaniem prawa do prywatności<sup>27</sup>. Zakres i zasady wymiany informacji, w tym ochrona prawa do prywatności, uregulowane są w prawie międzynarodowym i wspólnotowym jednak stopień ich rzeczywistej ochrony wynika z przepisów krajowych. Dotyczy to zarówno danych, które mogą zostać przekazane obcym państwom, jak i informacji uzyskanych z zagranicy<sup>28</sup>.

Polska, jako kraj członkowski OECD, zdecydowanie popiera rozwój wszechstronnej współpracy administracyjnej umożliwiającej przeciwdziałanie uchylaniu się od opodatkowania. Wzorem innych krajów członkowskich rozpoczęła pracę nad szeregiem umów o wymianie informacji podatkowych, bądź też rozszerzeniem funkcjonujących już umów o unikaniu podwójnego opodatkowania o pełną klauzulę wymiany informacji podatkowych z informacją

---

<sup>25</sup> I. Andrzejewska-Czernek, *Wymiana informacji podatkowych między państwami członkowskimi UE*, „Przeгляд Podatkowy” 2004, nr 12.

<sup>26</sup> R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Poplawski, S. Presnarowicz, *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, LEX 2009.

<sup>27</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2010, s. 1203.

<sup>28</sup> A. Biegalski, E. Kucewicz, *Prawo do prywatności a systemy wymiany informacji w sprawach podatkowych*, cz.II, „Prawo i Podatki” 2008, Nr 9, s. 19.

znajdującą się w posiadaniu instytucji finansowych lub banków włącznie<sup>29</sup>. Jednym z przykładów takich umów jest sporządzony w Warszawie 20.4.2010 r., Protokół między Rzeczpospolitą Polską a Konfederacją Szwajcarską o zmianie Konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Bernie 2.9.1991 r. oraz Protokołu, sporządzonego w Bernie 2.9.1991 r., który następnie został ustawą z 29.10.2010 r.<sup>30</sup> ratyfikowany. W Protokole zawarto szereg zmian do obowiązującej Konwencji a najważniejsza z nich dotyczy wymiany informacji podatkowych będących w posiadaniu banków lub innych instytucji finansowych. Zgodnie z postanowieniami omawianego dokumentu organy podatkowe umawiającego się państwa, do którego skierowano zapytanie, będą posiadały uprawnienia do egzekwowania ujawnienia informacji, znajdujących się w posiadaniu banków, innych instytucji finansowych, agentów lub powierników, niezależnie od wszelkich odmiennych przepisów w ich prawie wewnętrznym. Przedmiotowa umowa ma istotne znaczenie w zakresie wymiany informacji, w szczególności ze względu jak zauważył to C. Krysiak, iż Szwajcaria przez wiele lat zawierała umowy podatkowe, które nie przewidywały możliwości wymiany informacji podatkowych lub znacznie ograniczały jej zakres<sup>31</sup>.

Możliwość przekazywania danych znajdujących się w posiadaniu instytucji finansowych została przewidziana w art. 82 § 3 Ordynacji podatkowej. W myśl wymienionego przepisu banki oraz inne instytucje finansowe, na pisemne żądanie ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub jego upoważnionego przedstawiciela, są obowiązane do udzielenia informacji w razie wystąpienia władz państw obcych – w zakresie i na zasadach określonych w rozdziale 2 działu VIIa Ordynacji podatkowej oraz wynikających z umów z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczypospolita Polska<sup>32</sup>.

Podkreślić również należy, że zagadnienie współpracy w sprawach podatkowych wymienione zostało również w art. 13 ust. 8 ustawy o kontroli

---

<sup>29</sup> Dostępne na stronie internetowej – <http://bs.infor.pl/index.php?act=mprasa&sub=article&id=101789>.

<sup>30</sup> Ustawa z 29.10.2010 r. o ratyfikacji sporządzonego w Warszawie 20.4.2010 r. Protokołu między Rzeczpospolitą Polską a Konfederacją Szwajcarską o zmianie Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Konfederacją Szwajcarską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Bernie 2.9.1991 r. oraz Protokołu, sporządzonego w Bernie 2.9.1991 r., Dz.U. z 2010 r. Nr 219, poz. 1444.

<sup>31</sup> C. Krysiak, *Wymiana informacji podatkowej w Protokole do polsko-szwajcarskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Biuletyn Skarbowy” 2010 nr 3, s. 4.

<sup>32</sup> D. Mączyński, op.cit., s. 445.

skarbowej<sup>33</sup>. Z przepisu tego wynika możliwość uczestniczenia w czynnościach kontrolnych osób uprawnionych na podstawie ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów międzynarodowych, w tym także przedstawicieli organów Unii Europejskiej oraz, w zakresie realizacji wspólnych programów finansowanych ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej, przedstawicieli innych państw. Natomiast w odniesieniu do międzynarodowej współpracy podatkowej w zakresie egzekucji należności podatkowych zastosowanie mają przepisy zawarte w art. 66a i następnych ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>34</sup>.

## 5. Podsumowanie

Ważnym instrumentem współpracy w sprawach podatkowych jest efektywna wymiana informacji podatkowych. Wymiana informacji dokonywana jest w celu weryfikacji stanu faktycznego mającego znaczenie dla prawidłowego zastosowania przepisów umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Poza tym stanowi ona środek międzynarodowej pomocy administracyjnej dla państwa będącego stroną umowy podatkowej zmierzającej do prawidłowego stosowania i egzekwowania krajowych przepisów prawa podatkowego. W związku z coraz większym znaczeniem wzajemnej pomocy państw w zakresie wymiany informacji tworzone są kolejne regulacje prawne zarówno na szczeblu międzynarodowym, wspólnotowym czy też krajowym mające na celu ustalenie zasad, praw i obowiązków państw w kwestii współpracy administracyjnej.

Odpowiadając na postawione we wstępie pytanie należy wskazać, iż informacje podatkowe, które są przekazywane pomiędzy organami administracji podatkowej w krajach UE mają różne zadania do spełnienia. Mogą być wykorzystywane w związku z prowadzonym postępowaniem sądowym, karnym lub postępowaniem w związku z wymierzeniem sankcji administracyjnych, jeżeli te postępowania pozostają w związku z naliczeniem podatków lub kontrolą naliczania podatków. Jak słusznie zauważył to D. Handor wspólną cechą przekazywania powyższych informacji jest zamiar wyeliminowania zjawiska unikania lub uchylania się od opodatkowania przez niektóre grupy

---

<sup>33</sup> Ustawa z 29.9.1991 r. o kontroli skarbowej, t.j.: Dz.U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.

<sup>34</sup> Ustawa z 17.6.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, t.j.: Dz.U z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 ze zm.

podatników oraz konieczność prawidłowego obliczenia podstawy opodatkowania i ewentualnej kwoty zobowiązania podatkowego przy czynnościach, które mają miejsce w jednym państwie, a dotyczą podatnika z innego kraju<sup>35</sup>.

Aktywna polityka OECD oraz podejmowane działania przyczyniają się do zmiany stanowisk większości krajów świata w zakresie wymiany informacji podatkowych oraz tajemnicy bankowej. Przykładem takich działań jest podpisanie 20.4.2010 r. w Warszawie Protokołu do Konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy Polską a Szwajcarią. Należy wskazać, iż zgodnie z zasadą wzajemności w zakresie wymiany informacji polska administracja podatkowa zarówno odpowiada na wnioski do niej kierowane, jak również sama kieruje zapytania do innych państw. Z analizy aktów krajowych, unijnych oraz międzynarodowych wynika, iż zapytania takie powinny być kierowane wyłącznie po wyczerpaniu wszystkich dostępnych w danym państwie środków i źródeł informacji.

Jednocześnie w dobie informatyzacji Wspólnota Europejska zmierza do rozwoju elektronicznego przechowywania i przesyłania informacji, usprawniając w tym zakresie procedury. W tym celu Wspólnota stworzyła wspólną platformę opartą na wspólnej sieci łączności (CCN) oraz wspólnym systemie połączeń (CSI), do zapewnienia wszystkich transmisji drogą elektroniczną między właściwymi organami w obszarze ceł i podatków. Ponadto wskazać należy na wymóg traktowania uzyskanych informacji podatkowych. Większość wymienionych aktów odnosi się do zachowania w tajemnicy informacji otrzymanych w trakcie współpracy międzynarodowej. Wszystkie te działania mają na celu usprawnienie oraz zapewnienie odpowiednich standardów bezpieczeństwa procesu wymiany informacji podatkowych pomiędzy państwami.

### **General rules concerning the exchange of tax relevant information between countries and their authorities**

Free movement of goods and services, persons and capital within the European Union brings not only positive effects, but also challenges for member states' authorities connected i.a. with the risk of avoiding tax payment by EU citizens and companies. In order to meet this challenge, tax authorities of the member states started up a broad cooperation, which includes also the exchange of information concerning all tax and other public duties relevant cases.

---

<sup>35</sup> D. Handor, *Wymiana informacji podatkowych między państwami. Komentarz praktyczny*, LEX 70846.

The article describes legal regulations concerning the cooperation between the member states' authorities in relation to exchange of tax relevant information, not only on national and EU, but also on international level. The scope of the article is to point out the significance of the information exchange in tax cases, as well as an analysis, when and how far the information gained through cooperation with foreign tax authorities may be used in domestic tax cases and proceedings.