

The journal has had 7 points in Ministry of Science and Higher Education parametric evaluation. Part B item 754 (09.12.2016).
754 Journal of Education, Health and Sport eISSN 2391-8306 7

© The Author (s) 2017;

This article is published with open access at Licensee Open Journal Systems of Kazimierz Wielki University in Bydgoszcz, Poland

Open Access. This article is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution Noncommercial License which permits any noncommercial use, distribution, and reproduction in any medium,

provided the original author(s) and source are credited. This is an open access article licensed under the terms of the Creative Commons Attribution Non Commercial License (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>) which permits unrestricted, non commercial use, distribution and reproduction in any medium, provided the work is properly cited.

This is an open access article licensed under the terms of the Creative Commons Attribution Non Commercial License (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>) which permits unrestricted, non commercial

use, distribution and reproduction in any medium, provided the work is properly cited.
The authors declare that there is no conflict of interests regarding the publication of this paper.

Received: 02.01.2017. Revised 16.01.2017. Accepted: 24.01.2017.

Wymiana informacji w ramach pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych Exchange of Information in Tax Matters

Paweł Szwajdler

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

Abstrakt

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie zagadnień związanych z wymianą informacji podatkowych. Autor skupia się na rodzajach wymiany informacji oraz granicach obowiązku przekazywania danych podatkowych innym państwom. Szczegółowej analizie poddane zostały automatyczna i spontaniczna wymiana informacji, a także udostępnianie danych podatkowych na żądanie. Autor niniejszego opracowania postawił sobie za zadanie przedstawienie zarysowanych powyżej zagadnień na podstawie Konwencji OECD o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych, Dyrektywy Rady 2011/16/UE oraz Modelowej umowy OECD o wymianie informacji w sprawach podatkowych. W ramach uwag końcowych wskazano, że najskuteczniejszą metodą wymiany danych wydaje się automatyczna wymiana informacji. Zwrócono również uwagę, że wymiana na żądanie wiązać się może z negatywnymi zjawiskami takimi jak chociażby wybiórczość, czy *fishing expedition*. Natomiast spontaniczna wymiana informacji została uznana za odgrywającą rolę pomocniczą. Ponadto stwierdzono, że ograniczenia dotyczące obowiązku wymiany informacji mają na celu zabezpieczenie interesu państwa w sytuacjach, gdy przekazanie danych podatkowych mogłoby mu zaszkodzić.

Abstract

The main aim of this paper is to present issues related to exchange of tax information. The author focuses on models of exchange of information and boundaries of obligations in reference to above-mentioned problems. Automatic exchange of information, spontaneous exchange of information and exchange of information on request are analysed in this work on the base of OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Council Directive 2011/16 and OECD Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters. In the summary, it was showed that the most efficient method of exchange of tax information is automatic exchange of information. Furthermore, it was stated that exchange on request can be related to negative phenomenon such as fishing expedition. Spontaneous exchange of information is thought to play only supportive role. The author also considers that boundaries of exchange of information in tax matters were regulated so as to protect jeopardised *raison d'État*.

Słowa kluczowe: Wymiana informacji podatkowych, Spontaniczna wymiana informacji, Automatyczna wymiana informacji, Wymiana Informacji na żądanie

Key words: Exchange of tax information, Spontaneous exchange of information, Automatic exchange of information, Exchange of information on request

1. Wstęp

Państwa funkcjonując w przestrzeni międzynarodowej udzielają sobie wzajemnej pomocy na zasadzie wzajemności, aby skuteczniej realizować swoje cele. Nie ulega wątpliwości, że kooperacja określona w zdaniu poprzednim nie tylko ułatwia, ale często umożliwia prawidłowe wykonywanie zadań z zakresu władzy publicznej. Wśród najistotniejszych płaszczyzn współpracy między państwami wskazać można wymianę informacji dotyczących spraw podatkowych. Należy podkreślić, że przepływ informacji między państwami jest zjawiskiem związanym z zagadnieniem ochrony danych wrażliwych,

a niekiedy również tajemnicy państwowej.¹ Natomiast brak efektywnego systemu wymiany informacji podatkowych stanowi jeden z warunków stosowania przez państwo nieuczciwej konkurencji podatkowej.² W związku z powyższym nasuwa się spostrzeżenie, że problematyka poruszana w niniejszym artykule jest niezwykle istotna, ponieważ z jednej strony w interesie państwa leży zachowanie w tajemnicy posiadanych przez siebie informacji, a z drugiej podejrzenie stosowania szkodliwej konkurencji podatkowej mogłoby doprowadzić do utraty prestiżu na arenie międzynarodowej. Oczywiście badany w niniejszej pracy przepływ informacji jest wielostronny, a zatem państwo, biorąc udział w systemie wymiany danych w sprawach podatkowych, staje się jednocześnie jego beneficjentem. Podkreśla się, że regulacje związane z wymianą informacji umożliwiają skuteczne stosowanie krajowego oraz międzynarodowego prawa podatkowego.³ Można także spotkać wyrażany w doktrynie pogląd, że stosowanie przepisów dotyczących wymiany informacji stanowi współcześnie powszechnie akceptowany standard.⁴ Należy zbadać nie tylko jakie są formy, ale również granice wymiany informacji, które stanowiłyby kompromis pomiędzy dążeniami państwa do zachowania w tajemnicy poufnych informacji a interesem społeczności międzynarodowej.

2. Wymiana informacji w źródłach międzynarodowego prawa podatkowego

Zagadnienia dotyczące wymiany informacji w sprawach podatkowych zostały uregulowane między innymi w Konwencji OECD o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych, sporządzonej dnia 25 stycznia 1988 roku w Strasburgu⁵ oraz Dyrektywie Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 roku w sprawie współpracy administracyjnej.⁶ W powyższych aktach prawnych znajdują się najbardziej istotne regulacje związane z wymianą informacji podatkowych. Jednakże w celu pogłębionej analizy podjętego w niniejszym artykule zagadnienia należy także odnieść się do Modelowej umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych, która opublikowana została przez OECD w 2002 i z założenia ma

¹V. Etsebeth, *The International Exchange of Tax Information: Realising the Promise, Managing the Threat*, Stellenbosch Law Review Vol. 21(2010), str. 46.

² *OECD Report Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*, str. 27.
http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page1.

³ Komentarz do *Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku*, Wolters Kluwer 2011, str. 484.

⁴ E. Litvak, *Selected Update on Tax Information Exchange Agreements in Latina America*, Law and Business Review of Americas Vol. 16(2010), str. 336.

⁵ Art. 4-10 Konwencji OECD o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych (Dz. U. 1998 nr 141 poz. 913).

⁶ Art. 5-11 Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej i uchylającej Dyrektywę 77/799/EWG (Dz. U. UE L 64 z 11.03.2011).

służyć jako baza do negocjacji umów o wymianie informacji podatkowych.⁷ Ponadto wyjątkowo przydatne przy badaniu zagadnienia poruszanego w niniejszym artykule są publikowane przez OECD materiały o charakterze podręcznikowym i komentarzowym.

3. Rodzaje wymiany informacji

W doktrynie międzynarodowego prawa podatkowego zauważa się, że informacje dotyczące indywidualnych podatników mogą być przekazywane na trzy sposoby.⁸ Pierwszy z nich polega na wykonywaniu rutynowych czynności informacyjnych przez organy podatkowe w sposób automatyczny, drugi stanowi odpowiedź na żądanie państwa oczekującego informacji, a trzeci zwany spontanicznym wiąże się z podjęciem przez państwo przekazujące informację samodzielnej inicjatywy.⁹ Podobny podział zastosowany został również w omawianych w niniejszym artykule aktach prawnych.¹⁰

3.1. Automatyczna wymiana informacji

Automatyczna wymiana informacji podatkowych, określana również jako rutynowa¹¹, następuje w ramach wykonywania zwykłych obowiązków przez organy podatkowe.¹² Polega ona na systematycznym i zbiorczym przesyłaniu informacji podatkowych szczególnie do państwa rezydencji podatnika.¹³ Automatyczna, a zarazem obowiązkowa wymiana informacji podatkowych uważana jest za najskuteczniejszą metodę przeciwdziałania oszustwom podatkowym oraz za środek ułatwiający funkcjonowanie organów podatkowych w sytuacjach transgranicznych.¹⁴ Trudno nie zgodzić się ze wskazanym powyżej poglądem, gdyż rutynowe przekazywanie informacji nie wymaga podejmowania indywidualnych inicjatyw, a zatem pozwala na oszczędność czasu oraz ogranicza możliwość wystąpienia tzw. błędu ludzkiego. Postuluje się zresztą w doktrynie, aby automatyczna wymiana informacji stała się

⁷ T. Winkleman, *Automatic Information Exchange as a Multilateral Solution to Tax Havens*, The Indiana International and Comparative Law Review Vol. 22(2012), str. 200-201.

⁸ E. Seemann, *Exchange of Information under International Tax Conventions*, International Lawyer Vol. 17 (1983), str. 336-337.

⁹ *Ibidem*. str. 336.

¹⁰ Art. 5-7 Konwencji OECD o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych (Dz. U. 1998 nr 141 poz. 913) oraz art. 5-10 Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej i uchylającej Dyrektywę 77/799/EWG (Dz. U. UE L 64 z 11.03.2011).

¹¹ E. Seemann, *op.cit.* str. 336.

¹² J. Bischel, *Protection of Confidential Information in Tax Matters*, *International Tax Journal* Vol. 19(1993), str. 56.

¹³ R. Feinschreiber, M. Kent, *OECD's Strategic Initiatives for Tax Information Exchange*, *Corporate Business Taxation Monthly* Vol. 14(2013), str. 27.

¹⁴ Motyw 10 Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej i uchylającej Dyrektywę 77/799/EWG (Dz. U. UE L 64 z 11.03.2011)

międzynarodowym standardem.¹⁵ Podkreśla się, że automatyczna wymiana występuje głównie w przypadku opodatkowania u źródła dochodów osiągniętych przez nierezydentów.¹⁶ Wydaje się to dość naturalne, ponieważ właśnie opodatkowanie u źródła stanowi klasyczny przykład, gdy organ podatkowy wchodzi w posiadanie informacji na temat nierezydenta. Jeszcze w latach 80-tych XX wieku wskazywało się, że rutynowa wymiana informacji podatkowych polega na wysyłaniu odpowiednich formularzy do zagranicznych organów podatkowych właściwych dla podatnika- nierezydenta.¹⁷ Obecnie w związku z postępem technologicznym chociażby w Unii Europejskiej wymiany dokonuje się przy użyciu tzw. standardowego formatu elektronicznego.¹⁸ Natomiast zgodnie z art. 6 Konwencji OECD automatyczna wymiana informacji podatkowych następuje wedle reguł ustalonych między zainteresowanymi państwami.¹⁹ Należy jednak stwierdzić, że w dobie powszechnej informatyzacji ma ona z pewnością na całym świecie formę elektroniczną.

Problematyka automatycznej wymiany informacji między państwami członkowskimi UE uregulowana została w sposób bardzo szczegółowy w art. 8 Dyrektywy. Otóż zgodnie z tym przepisem państwo zobowiązane jest przekazać innemu państwu członkowskiemu informacje na temat osób zamieszkałych w tym drugim dotyczące dochodów z zatrudnienia, wynagrodzeń dyrektorów, świadczeń emerytalno-rentowych oraz dane dotyczące własności nieruchomości i dochodów z nią związanych.²⁰ Przekazywanie takich danych powinno następować przynajmniej raz w roku, co wiąże się z systematycznym charakterem omawianego w niniejszej części artykułu procesu.²¹

3.2. Wymiana informacji na żądanie

Jak sama nazwa wskazuje wymiana informacji na żądanie wiąże się z inicjatywą państwa wnioskującego. Regulacje dotyczące tego zagadnienia spotkać można zarówno w Dyrektywie, jak i Konwencji OECD. Artykuł 5 Konwencji stanowi, że na żądanie państwa wnioskującego o udzielenie informacji przekazane zostaną wszelkie dane odnoszące się do

¹⁵ T. Winkleman, *op. cit.* str. 217.

¹⁶ J. Bischel, *op. cit.* str. 56.

¹⁷ E. Seemann, *op. cit.* str. 337.

¹⁸ Art. 20 ust. 4 Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej i uchylającej Dyrektywę 77/799/EWG (Dz. U. UE L 64 z 11.03.2011).

¹⁹ Art. 6 Konwencji OECD o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych (Dz. U. 1998 nr 141 poz. 913).

²⁰ Art. 8 ust. 1 Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej i uchylającej Dyrektywę 77/799/EWG (Dz. U. UE L 64 z 11.03.2011).

²¹ Art. 8 ust. 6 Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG (Dz. U. UE L 64 z 11.03.2011).

określonych osób lub transakcji.²² Natomiast zgodnie z art. 5 Dyrektywy istnieje obowiązek przekazania wszelkich informacji, pod warunkiem że są one w posiadaniu organu podatkowego z państwa proszonego.²³ Należy w tym miejscu wskazać na różnice pomiędzy regulacją konwencyjną i unijną.

Otóż w Konwencji został określony obowiązek przekazywania informacji stanowiących odpowiedź na skonkretyzowane przez państwo wnioskujące żądania. Regulacja taka wiąże się prawdopodobnie z przeciwdziałaniem zjawisku *fishing expedition*, które zdefiniować można jako próbę pozyskiwania informacji podatkowych na podstawie ogólnych pytań niedotyczących konkretnych podatników.²⁴

Zgodnie z Dyrektywą natomiast przekazywanie informacji na żądanie dotyczy li tylko danych skonkretyzowanych we wniosku. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że zgodnie z ogólnymi motywami zawartymi w preambule do Dyrektywy zwraca się uwagę, że Unia Europejska sprzeciwia się określonemu powyżej zjawisku *fishing expedition*.²⁵ Ponadto Dyrektywa wyłącza także możliwość żądania informacji niezwiązanych ze sprawami podatkowymi.²⁶

Na marginesie zagadnień dotyczących dostatecznie skonkretyzowanych żądań należy zwrócić uwagę, że zgodnie z Modelową umową OECD o wymianie informacji podatkowych organy wnioskując o przekazanie danych podatkowych winny wskazać między innymi dane podatnika, cel w jakim informacja ma być przekazana oraz podstawy, na bazie których istnieje przekonanie, że informacje będące przedmiotem zapytania znajdują się w posiadaniu organu podatkowego proszonego państwa.²⁷

Warto podkreślić, że znane są również systemy prawne, w których udzielenie informacji na żądanie następuje dopiero po stwierdzeniu przez organy podatkowe państwa proszonego, że żądanie jest zasadne.²⁸ Jest to warunek, który czyni tego typu udzielanie informacji jeszcze bardziej uciążliwym, za jakie i tak uchodzi.²⁹

²² Art. 5 Konwencji OECD o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych (Dz. U. 1998 nr 141 poz. 913).

²³ Art. 5 Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej i uchylającej Dyrektywę 77/799/EWG (Dz. U. UE L 64 z 11.03.2011).

²⁴ J. Fiechter, *The End of Banking Secrecy in Switzerland and Singapore*, *International Tax Journal Vol. 36(2010)*, str. 51.

²⁵ Motyw 9 Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej i uchylającej Dyrektywę 77/799/EWG (Dz. U. UE L 64 z 11.03.2011).

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ Art. 5 ust. 5, Modelowej umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>.

²⁸ E. Seemann, *op. cit.* str. 338.

²⁹ T. Winkleman, *op. cit.* str. 203.

Pomimo, że ten rodzaj wymiany informacji podatkowych wiąże się z problemami dotyczącymi chociażby niedostatecznie skonkretyzowanych żądań³⁰ to istnieją państwa, takie jak chociażby Singapur, czy Szwajcaria, które tylko na nim opierają wymianę informacji.³¹ Taka postawa wydaje się godzić z jednej strony w chęć współdziałania w ramach systemu wymiany danych podatkowych, a z drugiej strony stanowi wyraz obawy przed automatycznym przesyłaniem informacji.³²

3.3. Spontaniczna wymiana informacji

Spontaniczna wymiana informacji podatkowych dotyczy sytuacji, gdy z inicjatywą przekazania danych wychodzi państwo nimi dysponujące po rozważeniu, czy informacje te są przydatne dla obcych organów podatkowych.³³ Jest to metoda wymiany informacji o ograniczonym zastosowaniu.³⁴ Uregulowania dotyczące przedmiotowego zagadnienia znajdują się zarówno w Konwencji OECD, jak i Dyrektywie. W obu aktach prawnych można spotkać przepisy, zgodnie z którymi państwo dysponujące informacjami podatkowymi zobowiązane jest do ich przekazania innemu państwu, wówczas gdy spełnione są podobne warunki. Dotyczą one przede wszystkim możliwości uszczuplenia dochodów państwa z tytułu podatków, dokonywania międzynarodowych, fikcyjnych transferów zysku wewnątrz grup kapitałowych, czy powstania strat podatkowych lub oszczędności podatkowych w innym państwie z tytułu transgranicznych kontaktów gospodarczych.³⁵ W obu aktach międzynarodowego prawa podatkowego jako przykład spontanicznej wymiany informacji wskazane zostało przekazywanie danych z własnej inicjatywy przez państwo, gdy działanie to ma na celu ułatwienie uzyskania innych informacji istotnych dla państwa przekazującego.³⁶ Można zwrócić uwagę, że obie regulacje są niemalże identyczne. Jedyna istotna różnica wiąże się z faktem, że w przypadku Dyrektywy uregulowano, że państwa mogą przekazywać w ramach spontanicznej wymiany wszelkie informacje podatkowe, mające znaczenie dla

³⁰ D. Spencer, *Exchange of Tax Information*, Accountancy Business and the Public Interest Vol. 5, No. 1, str. 92.

³¹ J. Fiechter, *op. cit.* str. 51.

³² *Ibidem.*

³³ *OECD Manual on The Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Modul 2 on Spontaneous Exchange of Information*, str. 3. <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647914.pdf>.

³⁴ D. Spencer, *op. cit.* str. 92.

³⁵ Art. 7 Konwencji OECD o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych (Dz. U. 1998 nr 141 poz. 913) oraz art. 9 ust.1. Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej i uchylającej Dyrektywę 77/799/EWG (Dz. U. UE L 64 z 11.03.2011).

³⁶ *Ibidem.*

innego państwa członkowskiego.³⁷ Wydaje się jednak, że przepis taki nie jest konieczny, ponieważ państwa mogą to i tak czynić bez wprowadzania wyraźnych regulacji prawnych.

4. Granice wymiany informacji podatkowych

Regulacje prawne dotyczące obowiązku udzielania informacji podatkowych zawierają szereg ograniczeń ich stosowania. Wynika to z faktu, że nie wszystkie informacje o charakterze podatkowym winny być ujawniane obcym państwom z uwagi na prawnie chronione tajemnice lub kwestie związane z porządkiem publicznym i systemem prawnym państwa proszonego o udzielenie informacji. W Komentarzu do Modelowej umowy OECD w sprawie wymiany informacji w sprawach podatkowych zwraca się uwagę, że państwo proszone o udzielenie pomocy winno ważyć, czy istotniejszy jest interes państwa żądającego informacji, czy przyczyna usprawiedliwiająca odmowę udzielenia informacji.³⁸

4.1. Sprzeczność z prawem oraz praktyką administracyjną

Podstawowym przepisem zawartym w Modelowej umowie OECD w sprawie wymiany informacji w sprawach podatkowych ograniczającym obowiązek udzielania informacji jest treść artykułu 7. Stanowi on, że państwo może odmówić przekazania informacji podatkowej, gdy jej uzyskanie byłoby niezgodne z jego prawem podatkowym lub praktyką administracyjną.³⁹ Należy podkreślić, że przepis ów ma zastosowanie do wymiany danych podatkowych na żądanie.⁴⁰

Na podstawie Konwencji OECD można stwierdzić natomiast, że obowiązek udzielenia informacji nie istnieje także, wtedy gdy informacji nie można uzyskać zgodnie z prawem lub praktyką administracyjną państwa żądającego informacji.⁴¹

³⁷ Art. 9 ust. 2 Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej i uchylającej Dyrektywę 77/799/EWG (Dz. U. UE L 64 z 11.03.2011).

³⁸ Pkt 71 Komentarza OECD do Modelowej umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>.

³⁹ Art. 7 ust. 1 Modelowej umowy OECD o wymianie informacji w sprawach podatkowych, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>.

⁴⁰ Art. 7 Modelowej umowy OECD o wymianie informacji w sprawach podatkowych, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>.

⁴¹ Art. 5 Protokołu zmieniającego Konwencję OECD o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych sporządzoną w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 roku (Dz. U. z 2011 Nr 180 Poz. 1071) / Art. 21 ust. 2 lit. c Konwencji OECD o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych.

Zgodnie z regulacją zawartą w Dyrektywie państwo proszone o udzielenie informacji nie jest do tego zobowiązane, gdy uzyskanie takich danych dla własnych celów byłoby niezgodne z jego prawodawstwem.⁴²

Powyższe ograniczenia dotyczą zagadnień ściśle związanych z konstrukcją krajowych systemów prawnych. Dlatego wydaje się, że zagadnienie będące przedmiotem rozważań w niniejszym fragmencie winno być omawiane na gruncie prawa wewnętrznego, a nie prawa międzynarodowego podatkowego, którego dotyczy niniejszy artykuł.

4.2. Prawnie chroniona tajemnica

Obowiązek udzielania informacji na żądanie nie występuje na podstawie Konwencji OECD w odniesieniu do tajemnicy zawodowej, przemysłowej, handlowej oraz gospodarczej.⁴³ Podkreśla się, że do żadnej z tych grup chronionych informacji nie należą dane zawarte w księgach rachunkowych i innych dokumentach księgowych.⁴⁴ Wydaje się to dość oczywiste, gdyż tego typu materiały tworzone są w celu wykazania przed organami podatkowymi rzetelności. Przepisy dotyczące tajemnicy znajdują się także w Dyrektywie⁴⁵ oraz w Modelowej umowie OECD⁴⁶. Różnica między tymi regulacjami polega jednak na tym, że do Modelowej umowy wprowadzony został dość obszerny przepis znoszący obowiązek udzielania informacji stanowiących tajemnicę adwokacko-radcowską.⁴⁷ Wydaje się jednak, że sama regulacja dotycząca tajemnicy zawodowej byłaby również wystarczająca. Należy jednak wskazać, że istniały w historii przypadki ujawnienia tego typu informacji przez organy podatkowe w ramach udzielania informacji innemu państwu⁴⁸, co prawdopodobnie wpłynęło na wyraźne uregulowanie tej kwestii w Modelowej umowie. Wydaje się, że przepisy dotyczące tajemnicy umożliwiające odmowę udzielenia informacji wynikać winny z porządku prawnego państwa proszonego o udzielenie informacji. Powyższe spostrzeżenie

⁴² Art. 17 ust. 2 Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej i uchylającej Dyrektywę 77/799/EWG (Dz. U. UE L 64 z 11.03.2011).

⁴³ Art. 5 Protokołu zmieniającego Konwencję OECD o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych sporządzoną w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 roku (Dz. U. z 2011 Nr 180 Poz. 1071) / Art. 21 ust. 2 lit. d Konwencji OECD o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych.

⁴⁴ Pkt 80 Komentarza OECD do modelowej umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>.

⁴⁵ Art. 17 ust. 4 Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej i uchylającej Dyrektywę 77/799/EWG (Dz. U. UE L 64 z 11.03.2011).

⁴⁶ Art. 7 ust. 2 Modelowej umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>.

⁴⁷ Art. 7 ust. 3 Modelowej umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>.

⁴⁸ *Confidentiality of Tax Information*, Tax Executive Vol. 51(1999), str. 365-366.

zostało zawarte również w Komentarzu do Modelowej umowy w odniesieniu do wspomnianej powyżej tajemnicy adwokacko- radcowskiej.⁴⁹ Należy dodać także, że podstawą do odmówienia udzielenia informacji nie może być tajemnica bankowa.⁵⁰

4.3. Klauzula porządku publicznego

Podobnie jak w przypadku wielu regulacji prawnomiędzynarodowych także w przepisach dotyczących granic wymiany informacji podatkowych między państwami spotkać można klauzulę porządku publicznego.⁵¹ Zgodnie z Konwencją OECD obowiązek związany z udzieleniem informacji obcemu państwu nie musi być wykonywany, gdy jej ujawnienie wiązałoby się z naruszeniem wskazanej w zdaniu poprzednim klauzuli.⁵² W Modelowej umowie OECD⁵³ oraz Dyrektywie⁵⁴ znajdują się bardzo ogólne klauzule odnosząca się do omawianego w niniejszym akapicie zagadnienia. Warto zwrócić uwagę, że klauzule takie są używane jako ograniczenie dostępu do informacji w wielu dziedzinach nie tylko w odniesieniu do podatków.⁵⁵ Zaznacza się, że omawiana klauzula służy obronie przed regulacjami, które są nie do pogodzenia z systemem prawnym państwa powołującego się na nią.⁵⁶ Zwraca się jednocześnie uwagę, że klauzula porządku publicznego stanowi gwarancję dla suwerenności państwa.⁵⁷ Należy zatem dojść do wniosku, że państwo ma prawo odmówić udzielenia informacji podatkowej wówczas, gdy mogłaby ona zostać wykorzystana w innym państwie w sposób sprzeczny z podstawowymi zasadami prawa obowiązującymi w państwie informacją tą dysponującym. Zwraca się uwagę, że w odniesieniu do podatków istniałaby możliwość odmowy udzielenia informacji, gdyby jej ujawnienie wiązało się na przykład z

⁴⁹ Pkt 84 Komentarza OECD do Modelowej umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>.

⁵⁰ *OECD Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information*, pkt. 44, str.15 <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>.

⁵¹ Art. 7 ust. 4 Modelowej umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>.

⁵² Art. 5 Protokołu zmieniającego Konwencję OECD o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych sporządzoną w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 roku (Dz. U. z 2011 Nr 180 Poz. 1071) / Art. 21 ust. 2 lit. d Konwencji OECD o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych.

⁵³ Art. 7 ust. 4 Modelowej umowy OECD o wymianie informacji w sprawach podatkowych, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>.

⁵⁴ Art. 17 ust. 4 Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej i uchylającej Dyrektywę 77/799/EWG (Dz. U. UE L 64 z 11.03.2011).

⁵⁵ J. Kish, D. Turns, *International Law and Espionage*, Kluwer Law International 1995, str. 4.

⁵⁶ M. Pazdan, *Prawo Prywatne Międzynarodowe System Prawa Prywatnego Tom 20A*, C.H. Beck 2014, str. 470.

⁵⁷ A. Lopez- Taruella, *The Public Policy Clause in the System of Recognition and Enforcement of the Brussels Convention*, The European Legal Forum Issue 2-2000/01, str. 122.

rasowym lub politycznym prześladowaniem.⁵⁸ Zdaje się, że odmowa byłaby usprawiedliwiona, gdyby na podstawie uzyskanych informacji o zagranicznych dochodach lub majątkach prześladowani byli opozycjoniści, przeciwstawiający się systemom totalitarnym lub gdyby w prawie podatkowym państwa żądającego informacji obowiązywały przepisy o charakterze dyskryminacyjnym z uwagi na rasę, ale także wyznanie, narodowość, światopogląd, etc. Podkreśla się, że omawiana klauzula jest stosowana niezwykle rzadko.⁵⁹ Warto dodać, że w odniesieniu do wymiany informacji klauzula porządku publicznego może być rozumiana w całkowicie odmienny sposób, a mianowicie dotyczyć wpływu ujawnienia informacji podatkowej na bezpieczeństwo publiczne państwa dysponującego informacją.⁶⁰ Można stwierdzić, że niejednoznaczne rozumienie klauzuli porządku publicznego wynika z jej ogólnego charakteru, dzięki któremu jednak interes państwa będącego w posiadaniu informacji jest znacznie lepiej chroniony.

4.4. Wyczerpanie wewnętrznych źródeł informacji

Kolejny rodzaj granic dotyczących wymiany informacji podatkowych zawarty został w Dyrektywie, zgodnie z którą udzielenie organom z innego państwa członkowskiego informacji podatkowych może nastąpić tylko wtedy, gdy wyczerpały one inne źródła informacji.⁶¹ Można zatem spostrzec, że żądanie udzielenia informacji powinno mieć charakter ostateczny. Wydaje się to dość jasne, ponieważ niecelowym byłoby doprowadzenie do sytuacji, w której organy innego państwa członkowskiego cedowałyby swoje obowiązki na organy państwa proszonego. Należy jednak z całą stanowczością podkreślić, że ograniczenie to dotyczy źródeł informacji o charakterze krajowym.

Podobna regulacja zawarta została w Konwencji OECD, w myśl postanowień której państwo proszone mogłoby odmówić udzielenia informacji, gdyby Państwo wnioskujące nie podjęło wszelkich możliwych zgodnych z prawem oraz praktyką administracyjną działań służących pozyskaniu tychże danych.⁶² Należy jednak podkreślić, że przywołana regulacja

⁵⁸ OECD *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information*, pkt. 40, str. 14.

<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>

⁵⁹ *Ibidem*.

⁶⁰ *Ibidem*, str. 13.

⁶¹ Art. 17 ust.1 Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej i uchylającej Dyrektywę 77/799/EWG (Dz. U. UE L 64 z 11.03.2011).

⁶² Art. 21 ust. 2 lit. g Konwencji OECD o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych (Dz. U. 1998 nr 141 poz. 913).

ma ogólniejszy charakter i dotyczy także pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, a nie tylko wymiany informacji.

Należy zatem uznać, że wymiana międzynarodowa informacji podatkowych jest działaniem ostatecznym i nie może być stosowana zamiast lub obok działań o charakterze krajowym.

4.5. Dyskryminacja obywatela państwa proszonego o udzielenie informacji

W Konwencji OECD można znaleźć przepisy wyznaczające granice obowiązku udzielania pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, które mają ogólny charakter i nie dotyczą wprost zagadnień związanych z udzielaniem informacji, ale wydaje się, że w pewnych przypadkach również do tych kwestii mogłyby mieć zastosowanie. Taką regulacją jest przepis usprawiedliwiający odmowę udzielenia pomocy administracyjnej w przypadku, gdyby jej żądanie miało na celu dyskryminację obywatela państwa proszonego⁶³. Warto podkreślić, że trudno byłoby wymagać od państwa, aby wykonywało działania godzące w sposób dyskryminujący we własnych obywateli. Należy zwrócić uwagę, że omawiana w niniejszym akapicie regulacja nie oznacza, że informacje na temat własnych obywateli mogą nie być przekazywane. Zresztą zgodnie z Konwencją OECD granica wymiany informacji podatkowych nie może być wytyczona wzdłuż linii podziału na podmioty macierzyste oraz obce w stosunku do państwa przekazującego informacje.⁶⁴ Należy dodać, że dyskryminacja własnego obywatela oznaczałaby nierówne traktowanie w państwie wnioskującym obywatela państwa proszonego w porównaniu z inną osobą, gdyby podmioty te znajdowały się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Dyskryminacja mogłaby ewentualnie oznaczać takie samo traktowanie obywatela państwa proszonego i innego podmiotu w przypadku gdyby osoby te znajdowały się w odmiennych sytuacjach. Powyższe stanowisko zgodne jest z powszechnie akceptowaną definicją pojęcia dyskryminacji.⁶⁵

5. Podsumowanie

Obowiązki państwa związane z międzynarodową wymianą informacji podatkowych wiązać się mogą z trzema rodzajami przekazywania danych. Najbardziej istotna wydaje się

⁶³ Art. 21. ust. 2 lit. f Konwencji OECD o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych (Dz. U. 1998 nr 141 poz. 913).

⁶⁴ Art. 1 ust. 3 Konwencji OECD o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych (Dz. U. 1998 nr 141 poz. 913).

⁶⁵ Por. J. Casadevall, *Ayudas de Estado e imposicion directa en la Union Europea*, Navarra 2011, str. 62-72.

automatyczna wymiana informacji podatkowych, co wynika z faktu że następuje ona w sposób z góry ustalony, zbiorczy i systematyczny.⁶⁶ Należy w związku z powyższym stwierdzić, że pozwala ona na przesyłanie informacji według określonego kryterium przy zminimalizowanym prawdopodobieństwie pominięcia istotnych danych. Chociaż postuluje się, aby ten rodzaj wymiany informacji podatkowych stał się międzynarodowym standardem⁶⁷ to wciąż występują państwa, które opierają swoją politykę wymiany informacji podatkowych o ich udostępnianie na wyraźne żądanie państwa wnioskującego.⁶⁸ Rozwiązanie to budzić może poważne wątpliwości z uwagi na jego wybiórczość, konieczność generowania skonkretyzowanych wniosków o udzielenie informacji⁶⁹ oraz zakaz *fishing expedition*, czyli poszukiwania danych na temat podatników w oparciu o ogólne kryteria⁷⁰ Kolejnym rodzajem udostępniania danych podatkowych również wiążącym się z indywidualną inicjatywą państwa jest tzw. spontaniczna wymiana informacji. Pomimo istnienia pewnych obowiązków informacyjnych jej dotyczących wiąże się ona zasadniczo z dobrowolną inicjatywą organów podatkowych i odgrywa rolę pomocniczą.

Obok metod wymiany informacji podatkowych uregulowane zostały w międzynarodowym prawie podatkowym granice ich zastosowania. Należą do nich klauzula porządku publicznego, zgodność z prawem i praktyką administracyjną, nakaz przestrzegania ściśle określonych tajemnic, dyskryminacja własnego obywatela, czy wyczerpanie wewnętrznych źródeł informacji. Ograniczenia te służą ochronie praworządności oraz zapewniają prawidłowe funkcjonowanie państwa udzielającego informacji. Szczególnie istotna jest regulacja dotycząca wyczerpania wewnętrznych źródeł informacji przez państwo wnioskujące, ponieważ chroni ona państwa dysponujące informacjami przed zalewem żądań i co za tym idzie paraliżem administracji skarbowej. Wypada zauważyć, że wyłączenia obowiązku informacyjnego mają za zadanie ograniczenie negatywnych dla państwa dysponującego informacjami konsekwencji wynikających z regulacji międzynarodowego prawa podatkowego.

Bibliografia

⁶⁶ R. Feinschreiber, *op. cit.* str. 27.

⁶⁷ T. Winkleman, *op. cit.* str. 217.

⁶⁸ J. Fiechter, *op. cit.* str. 51.

⁶⁹ Art. 5 Konwencji OECD o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych (Dz. U. 1998 nr 141 poz. 913) oraz art. 5 Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej i uchylającej Dyrektywę 77/799/EWG (Dz. U. UE L 64 z 11.03.2011).

⁷⁰ J. Fiechter, *op. cit.* str. 51.

1. V. Etsebeth, *The International Exchange of Tax Information: Realising the Promise, Managing the Threat*, Stellenbosch Law Review Vol. 21(2010).
2. E. Litvak, *Selected Update on Tax Information Exchange Agreements in Latina America*, Law and Business Review of Americas Vol. 16(2010).
3. T. Winkleman, *Automatic Information Exchange as a Multilateral Solution to Tax Heavens*, The Indiana International and Comparative Law Review Vol. 22(2012).
4. E. Seemann, *Exchange of Information under International Tax Conventions*, International Lawyer Vol. 17 (1983).
5. J. Bischel, *Protection of Confidential Information in Tax Matters*, International Tax Journal Vol. 19(1993).
6. R. Feinschreiber, M. Kent, *OECD's Strategic Initiatives for Tax Information Exchange*, Corporate Business Taxation Monthly Vol. 14(2013).
7. D. Spencer, *Exchange of Tax Information, Accountancy Business and the Public Interest* Vol. 5, No. 1.
8. J. Kish, D. Turns, *International Law and Espionage*, Kluwer Law International 1995
9. M. Pazdan, *Prawo Prywatne Międzynarodowe System Prawa Prywatnego Tom 20A*, C.H. Beck 2014.
10. A. Lopez- Taruella, *The Public Policy Clause in the System of Recognition and Enforcement of the Brussels Convention*, The European Legal Forum Issue 2-2000/01.
11. J. Casadevall, *Ayudas de Estado e imposición directa en la Unión Europea*, Navarra 2011.
12. J. Fiechter, *The End of Banking Secrecy in Switzerland and Singapore*, International Tax Journal Vol. 36(2010).
13. *Confidentiality of Tax Information*, Tax Executive Vol. 51(1999).
14. Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG(Dz. U. UE L 64 z 11.03.2011).
15. Konwencja OECD o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych (Dz. U. 1998 nr 141 poz. 913).
16. Protokół zmieniający Konwencję OECD o wzajemnej pomocy w sprawach podatkowych sporządzoną w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 roku(Dz. U. z 2011 Nr 180 Poz. 1071).
17. Komentarz OECD do Modelowej umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych.
<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>.
18. OECD *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: Module on General and Legal Aspects of Exchange of Information*

<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>.

19. *OECD Manual on The Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes Modul 2 on Spontaneous Exchange of Information*

<https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647914.pdf>.

20. *OECD Report Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, str. 27.*

http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page1.

21. Modelowa umowa OECD o wymianie informacji w sprawach podatkowych,

<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>.

22. Komentarz do *Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku*, Wolters Kluwer 2011.

e-mail: pawel.szwajdler@onet.pl