

Międzynarodowe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z perspektywy wymiany informacji między organami podatkowymi

Damian Czudek*

W wyniku procesów globalizacyjnych świat coraz bardziej staje otworem, co oddziałuje na liczbę i charakter funkcjonowania podmiotów prawa podatkowego oraz na wpływ czynnika międzynarodowego. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowią jeden z podstawowych instrumentów polityki podatkowej ukierunkowanej na minimalizowanie naturalnych skutków rządowych regulacji wprowadzanych dla podmiotów podatkowych. Jednakże ze względu na swój charakter każda ulga podatkowa stwarza możliwości unikania opodatkowania, tzn. może być nadużywana przez podmioty podatkowe. Aby złagodzić negatywne skutki z tym związane, w umowach tych zawarto postanowienia umożliwiające wymianę informacji między zainteresowanymi administracjami podatkowymi z zamiarem obniżenia ryzyka, że podmioty będą unikać opodatkowania bądź uchylać się od niego. Celem artykułu jest przedstawienie wyników analizy przepisów dotyczących wymiany informacji zawartych w dwustronnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, którymi związana jest Republika Czeska.

Słowa kluczowe: umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, dyrektywa DAC, wymiana informacji, podmioty podatkowe, administracja podatkowa, współpraca międzynarodowa

Kody klasyfikacji JEL: K34

* Dr mgr, adiunkt • Wydział Prawa Finansowego i Gospodarki Narodowej, Wydział Prawa, Uniwersytet Masaryka, Brno, Republika Czeska •
✉ damian@czudek.cz • ORCID: 0000-0002-8169-2023

Wprowadzenie

Globalizacja, która postępuje w zawrotnym tempie, przestała zaskakiwać, a ewolucji technologicznej nie sposób zatrzymać. Oba te czynniki sprawiły, że świat się otworzył. Każdego dnia jesteśmy świadkami ciągłego przepływu ludzi, towarów, usług i informacji. Naturalnie napotyka on różne bariery. Jedną z nich jest niewątpliwie

regulacja prawna państw. Obciążenia podatkowe, które są nieproporcjonalne i niezasadne, mogą znacząco utrudniać lub ograniczać ten przepływ, podczas gdy ograniczenia w handlu międzynarodowym same w sobie są niepożądane. Tym bardziej, jeżeli zmuszają one podatników do unikania podatków. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowią jeden z podstawowych instrumentów polityki podatkowej ukierunkowa-

nej na zminimalizowanie naturalnych skutków rządowych regulacji odczuwanych przez podatników. W przypadku gdy podmiot podatkowy prowadzi działalność w więcej niż jednym kraju, automatycznie podlega on jurysdykcji kilku systemów podatkowych, czego oczywiście efektem jest nałożenie na niego wielu różnych obciążeń podatkowych. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania mają temu przeciwdziałać. W ramach tych umów państwa zgadzają się co do zasad, które ze względu na swój charakter przyznają pewną ulgę zainteresowanemu podmiotowi podatkowemu. Jeżeli spełnione zostaną określone warunki, zobowiązanie podatkowe ulegnie zmniejszeniu. Nie należy jednak zapominać, że ze względu na swój charakter każda ulga podatkowa może potencjalnie zostać wykorzystana do uniknięcia opodatkowania, tzn. może zostać nadużyta przez podmiot podatkowy. Wraz z postępującą globalizacją wzrasta stopień umiędzynarodowienia prawa podatkowego. Nie jest niczym niezwykłym, że poszczególne kraje zawierają dziesiątki dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Aby złagodzić negatywne skutki z tym związane, w umowach tych zawarto postanowienia umożliwiające wymianę informacji między zainteresowanymi administracjami podatkowymi w celu zminimalizowania ryzyka, że podmioty będą unikać opodatkowania bądź uchylać się od niego. W ostatnich dziesięcioleciach nastąpił znaczący rozwój regulacji prawnych z tego obszaru, zwłaszcza w dziedzinie międzynarodowej wymiany informacji oraz międzynarodowej pomocy w ramach administracji podatkowej. W miarę jak postępuje umiędzynarodawianie prawa podatkowego, zwiększa się złożoność administracji podatkowej. Jest to bezpośrednia zależność – im bardziej otwarty staje się świat, tym pokaźniejszy aparat państwowy i tym solidniejsza regulacja prawna. Tym samym umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz system międzynarodowej współpracy podatkowej nabierają nowego wymiaru. Obecnie zadanie tego systemu polega także na dokładaniu wszelkich starań, aby zminimalizować negatywny wpływ regulacji na podatników. Najważniejszą sprawą jest dążenie do obowią-

zywania zrównoważonego systemu praw i obowiązków. Tym bardziej, że pod wieloma względami przepisy prawne oddziałują obecnie nie tylko na podatników, ale także na innych uczestników transakcji lub strony w nich pośredniczące oraz na instytucje finansowe. W zakresie skutków regulacji w ostatnich latach na uczestników transakcji nakładano coraz więcej obowiązków, zmuszając ich do przejścia od biernej roli podmiotów udzielających informacji na żądanie do czynnej roli, której istotą jest nie tylko automatyczne przekazywanie informacji, ale także ich czynne poszukiwanie. W tym kontekście nie należy zapominać o kluczowym ryzyku informacyjnym, które siłą rzeczy wpływa na wymianę informacji w obszarze podatkowym, a mianowicie o ryzyku polegającym na tym, że w systemie współpracy międzynarodowej dostępny jest taki ogrom danych, że wszystkie zaangażowane strony zaczynają się w nim gubić: podatnicy w swoich obowiązkach, które część z nich może wykorzystać w sposób, jaki nie był zamierzony, by dokonać niepożądanego optymalizacji podatkowej, a organy podatkowe – w morzu informacji o podatnikach. Aby wyeliminować takie ryzyko, konieczne jest opisanie tego złożonego systemu w jego obecnym stanie oraz poddanie go krytycznej analizie pod kątem zidentyfikowanych zagrożeń. Niniejszy artykuł ma za zadanie pokrótce przedstawić czytelnikowi wyniki analizy międzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, którymi związana jest Republika Czeska, oraz porównanie przepisów regulujących wymianę informacji. Celem analizy było opisanie rozwoju regulacji prawnych dotyczących podwójnego opodatkowania z perspektywy wymiany informacji między organami podatkowymi. Podobną analizę, wnoszącą nowatorskie spojrzenie na problem, opublikowano już w 2000 r. (Bacchetta, Espinoza, 2000).

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

Współczesne prawo podatkowe charakteryzuje się wysokim lub rosnącym stopniem umiędzy-

narodowienia. Nie jest niczym niezwykłym, że państwa posiadają dwustronne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania ze stu innymi państwami. Pojawienie się dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest związane z rozwojem handlu międzynarodowego oraz wzmożonym ruchem ludności w drugiej połowie XIX wieku. Ich największy przyrost odnotowano około sto lat później. Obecnie umowy zawierane są raczej sporadycznie, a w wielu przypadkach stanowią aktualizację tych podpisanych wcześniej (Brzeziński, 2017).

Celem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest zapobieganie skutkom zjawiska, które powstaje w wyniku naturalnego współoddziaływania na siebie suwerenności państw na danym obszarze podatkowym, albo przynajmniej minimalizowanie tych skutków. Zjawisko to ma dwa aspekty – terytorialny i podmiotowy. Aspekt terytorialny dotyczy nieograniczonego prawa państwa do nakładania podatków na zdarzenia, do których dochodzi na jego terytorium. Aspekt podmiotowy związany jest z nieograniczonym prawem państwa do nakładania podatków na swoich obywateli bez względu na to, gdzie prowadzą działalność, która jest przedmiotem opodatkowania. W momencie, gdy pojawia się czynnik międzynarodowy, na podatnika spada podwójne obciążenie, szczególnie w przypadku podatku dochodowego. Zjawisko to utrudnia handel międzynarodowy i szkodzi gospodarce światowej, ponieważ ogranicza swobodny przepływ osób, towarów, kapitału oraz usług w obrębie Unii Europejskiej. Niemniej jednak stosowanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania może mieć również negatywne konsekwencje. Dzieje się tak w szczególności, gdy ich obowiązywanie skutkuje powstaniem raju podatkowego, choć nie bezpośrednio, ale w wyniku zmian w otoczeniu gospodarczym w trakcie obowiązywania umowy, jak na przykład w przypadku Cypru (Brzeziński, 2017; Hamaekers, 2006).

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pełnią następujące funkcje: unikanie podwójnego opodatkowania, unikanie podwójnego nieopodatkowania, ograniczanie możliwości uchylania

się od opodatkowania, zapewnienie niedyskryminacji w zakresie opodatkowania oraz sprawiedliwy podział dochodów pomiędzy umawiającymi się państwami (Dombrowski, Buchtová, 2022). Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są przykładem stosowania w praktyce zasady równości, która zakłada równe traktowanie podmiotów znajdujących się w jednakowej sytuacji. Na przykład modelowa konwencja podatkowa OECD wyraźnie zakazuje dyskryminującego traktowania podatników (Brzeziński, 2017).

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowią źródło prawa podatkowego. Podlegają ratyfikacji oraz publikacji w bazie traktatów międzynarodowych. Aby zaczęły obowiązywać w ramach krajowego porządku prawnego, nie jest konieczne przyjęcie specjalnej ustawy – stosuje się je bezpośrednio, lecz nie stanowią one niezależnej podstawy do nakładania zobowiązań podatkowych. Umowy te mają zastosowanie wyłącznie w połączeniu z odpowiednimi przepisami podatkowymi. Istota prawna umów o unikaniu podwójnego opodatkowania polega na tym, że zachowując prawo do opodatkowania dochodu, umawiające się państwo zgadza się dostosować kwotę tego opodatkowania na takiej podstawie, że drugie umawiające się państwo już nałożyło podatek na ten dochód. Zatem jeżeli dwie jurysdykcje podatkowe mają prawo do opodatkowania tego samego dochodu uzyskanego przez tego samego podatnika, umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje rozdzielenie zakresu tych jurysdykcji w drodze ograniczenia zastosowania prawa krajowego do opodatkowania tego konkretnego dochodu, jakie przysługuje jednemu z tych państw. Aby ująć temat całościowo, należy zauważyć, że przepisy podatkowe zawarte w dwustronnych umowach międzynarodowych w sprawie wzajemnego wspierania inwestycji pełnią podobną funkcję co umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Alternatywą dla dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest jednostronne zrzeczenie się prawa danego państwa do nakładania podatków na mocy prawa krajowego. Jest to jednak zjawisko dość rzadkie i występuje na zasadzie wzajemności, podob-

nie jak w przypadku umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (Brzeziński, 2017; Radvan, Mrkývka, 2016; Nováková, Králová, 2024).

Zasadniczo istnieje możliwość zawarcia zarówno dwustronnych, jak i wielostronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Dwustronne jednak przeważają. Podstawą do negocjacji przy zawieraniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania są zwykle umowy modelowe. Najczęściej wykorzystywana jest konwencja modelowa OECD (Balco, 2018). Innym przykładem jest umowa modelowa ONZ zalecana w przypadku porozumień pomiędzy krajami rozwiniętymi gospodarczo i rozwijającymi się. Ogólnie rzecz biorąc, jak pokazuje praca Westa i Wilkinsons (2024), kontekst traktatów między krajami rozwijającymi się i rozwiniętymi jest jednym z potencjalnych obszarów przyszłych badań.

Duża liczba umów o unikaniu podwójnego opodatkowania utrudnia ich aktualizowanie, a w efekcie również zarządzanie nimi. Społeczność międzynarodowa dopatruje się rozwiązania w wielostronnej konwencji o wdrażaniu środków związanych z umowami podatkowymi. Taka konwencja miałaby objąć wszystkie dwustronne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podpisane z danym krajem i wyeliminować konieczność prowadzenia długotrwałych dwustronnych negocjacji.

Na szczęblu Unii Europejskiej, gdzie z uwagi na sam charakter Unii unikanie podwójnego opodatkowania jest jednym z podstawowych warunków jej funkcjonowania oraz realizacji swobód, na których ona polega, wielostronne porozumienie zawarte przez państwa członkowskie rzeczywiście mogłoby stanowić korzystne rozwiązanie (Pistone, 2002).

Międzynarodowa wymiana informacji

Celem przyświecającym tworzeniu ram prawnych wymiany informacji pomiędzy administracjami podatkowymi było nie tylko zwalczanie uchylania się od opodatkowania, jak mogłoby się na pierw-

szy rzut oka wydawać, lecz bardziej ogólnie było nim prawidłowe ustalanie obowiązywania, określanie wymiaru i zapewnienie poboru podatków, przy jednoczesnym minimalizowaniu ingerencji w funkcjonowanie podatników.

Wymiana informacji między krajami jest podstawowym warunkiem zarówno unikania podwójnego opodatkowania, jak i skutecznego zwalczania uchylania się od opodatkowania. Opiera się ona na podstawowym założeniu, że kompetencje władz państwowych, a zatem i organów administracji podatkowej, ograniczają się do kompetencji danego państwa, które, podobnie jak w przypadku umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, mają aspekt terytorialny i personalny. Aspekt terytorialny dotyczy nieograniczonego prawa państwa do nakładania podatków na zdarzenia, do których dochodzi na jego terytorium. Aspekt podmiotowy związany jest z nieograniczonym prawem państwa do nakładania podatków na swoich obywateli bez względu na to, gdzie prowadzą działalność, która jest przedmiotem opodatkowania. Najnowsze badania wskazują i udowadniają, zwłaszcza w odniesieniu do danych, rosnące znaczenie wymiany informacji podatkowych (Wang, Zhang, Gao, 2024; Ryder, Bourton, 2024).

Państwa od dawna dążą do ustanowienia kompleksowego systemu wzajemnie powiązanej ścisłej współpracy, który w myśl zasady suwerenności państwowej umożliwiłby im nie tylko skuteczną wymianę informacji w ramach wykonywania swoich uprawnień kontrolnych, ale także pozwoliłby im na korzystanie z innych narzędzi niezbędnych do właściwego poboru podatków, w tym narzędzi wspierających, takich jak obsługa tego procesu.

Podstawą takich działań jest wielostronna Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych sporządzona w Strasburgu w dniu 25 stycznia 1988 r.¹ (zwana dalej „Konwencją”). Umawiające się państwa zobowiązały się w niej do udzielania sobie nawza-

¹ W przypadku Republiki Czeskiej obowiązuje ona od dnia 27 stycznia 2014 r. i ma zastosowanie począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się dnia 1 stycznia 2015 r. oraz do kolejnych lat.

jem informacji niezbędnych do administrowania podatkami oraz pomocy przy odzyskiwaniu długów podatkowych (Brzeziński, 2017). Ten traktat międzynarodowy stanowi podstawowy, kompleksowy instrument międzynarodowej wymiany informacji. Reguluje on współpracę w zakresie administracji podatkowej w ramach całego postępowania podatkowego, w tym procedurę płatności. Zgodnie z art. 1 § 2 Konwencji współpraca ta obejmuje wymianę informacji, udział w dochodzeniach podatkowych (zarówno dochodzenia podatkowe, jak i obecność przy audytach podatkowych za granicą), pomoc w egzekwowaniu i wdrażaniu środków tymczasowych, a także doręczanie dokumentów. W przeciwieństwie do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zakres Konwencji jest szerszy. Ma ona zastosowanie nie tylko do podatku dochodowego lub majątkowego, ale także do innych rodzajów podatków określonych w art. 2 (np. podatków pośrednich i akcyzowych oraz składek na ubezpieczenia społeczne).

Konwencja zapewnia administracji podatkowej możliwość wyboru prawnego instrumentu współpracy, który z jej perspektywy jest najkorzystniejszy pod względem wykonywania jej kompetencji oraz realizacji zasad administracji podatkowej zawartych w Kodeksie Podatkowym. Artykuł 27 ust. 2 Konwencji zawiera zasadę interpretacyjną, zgodnie z którą ustawodawstwo europejskie ma pierwszeństwo, chyba że Konwencja przewiduje szerszy zakres współpracy pomiędzy państwami członkowskimi Unii Europejskiej. Wszystkie państwa Unii Europejskiej są sygnatariuszami tej Konwencji².

Po Konwencji zawarto wielostronne porozumienie właściwych władz w sprawie automatycznej wymiany informacji finansowych (MCAA), które wdraża przepisy przewidziane w art. 6 i 22 powyższej Konwencji oraz reguluje zasady automatycznej wymiany informacji i wprowadza obowiązujące wspólne standardy sprawozdawczości OECD (CRS). Porozumienie to ma na celu w szczególności zwalczanie uchylania się od opodatkowania.

² Lista sygnatariuszy Konwencji jest dostępna na stronie internetowej: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf.

Ramy prawne systemu współpracy administracyjnej między państwami członkowskimi Unii Europejskiej w zakresie opodatkowania bazują na zbiorze dyrektyw w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (DAC). Wątpliwości budzi fakt, że w tym celu posłużono się formą dyrektyw, które wymagają wdrożenia przez państwa członkowskie, a nie wybrano bezpośrednio obowiązujących przepisów unijnych. Dyrektywy oraz sposób, w jaki są one transponowane do systemu prawnego danego państwa, pod pewnymi względami przypominają funkcjonowanie traktatów międzynarodowych, które regulują ten obszar względnie szczegółowo. Państwo członkowskie Unii Europejskiej może zatem przy ich wdrażaniu poprzez szczególne przepisy ustawodawstwa krajowego wziąć pod uwagę nie tylko specyfikę funkcjonowania własnej administracji podatkowej, ale także obowiązujące obecnie umowy międzynarodowe, czy to w sprawie wymiany informacji, czy unikania podwójnego opodatkowania.

System dyrektyw DAC jest stopniowo uzupełniany przez Radę Unii Europejskiej w celu poszerzenia zakresu automatycznej wymiany informacji. System dyrektyw DAC składa się z:

- DAC I (dyrektywa Rady 2011/16/UE) – dochody z zatrudnienia, wynagrodzenia dyrektorów, ubezpieczenia na życie, świadczenia emerytalne i rentowe, własność nieruchomości i dochody z tego tytułu;
- DAC II, zwana GATCA (dyrektywa Rady 2014/107/UE) – informacja o rachunkach finansowych podatników za granicą;
- DAC III (dyrektywa Rady 2015/2376/UE) – wymiana informacji na temat interpretacji indywidualnych prawa podatkowego oraz uprzednich porozumień cenowych;
- DAC IV (dyrektywa Rady 2016/881/UE) – sprawozdanie przekazywane corocznie jurysdykcji podatkowej, w której prowadzona jest działalność, przez przedsiębiorstwa międzynarodowe Unii Europejskiej lub grupy przedsiębiorstw międzynarodowych z państw trzecich posiadające co najmniej jeden podmiot z siedzibą w Unii Europejskiej;

- DAC V (dyrektywa Rady 2016/2258/UE) – zapewnia organom podatkowym dostęp do informacji dotyczących przeciwdziałania praniu pieniędzy. Na terenie Unii Europejskiej opracowywane są standardowe rejestry przedsiębiorstw w celu identyfikacji ich rzeczywistych właścicieli – wymiana informacji o rzeczywistych właścicielach;
- DAC VI (dyrektywa Rady 2018/822/UE) – obowiązek raportowania i wymiany informacji w zakresie struktur optymalizacji podatkowych;
- DAC VII (dyrektywa Rady 2021/514/UE) – wymiana pomiędzy krajami informacji pochodzących od operatorów platform gospodarki współdzielenia (Airbnb, UBER itp.) – informacje o sprzedawcach korzystających z takich platform;
- DAC VIII (dyrektywa Rady 2023/2226) – udzielanie informacji na temat operatorów kryptoaktywów oraz dostawców usług w zakresie kryptoaktywów.

Unia Europejska podpisała umowy w sprawie wspólnego standardu powiadamiania pomiędzy państwami członkowskimi i państwami spoza Unii Europejskiej, a mianowicie Szwajcarią, Liechtensteinem, Monako, Andorą i San Marino.

Dyrektywy UE regulujące współpracę w zakresie administracji podatkowej zostały wdrożone do czeskiego systemu prawnego ustawą nr 164/2013 Coll. o współpracy międzynarodowej w zakresie administracji podatkowej i zmieniającą inne powiązane ustawy, z późniejszymi zmianami, a także wybranymi przepisami ustawy nr 280/2009 Coll., Kodeks Podatkowy, z późniejszymi zmianami (w szczególności DAC V). Obecnie trwa wdrażanie DAC VIII. Dyrektywy DAC, a zatem również ustawodawstwo krajowe przyjęte na ich podstawie, odpowiadają obowiązującemu globalnemu standardowi OECD (Dombrowski, Buchtová, 2022).

System wymiany informacji oparty na Konwencji uzupełniają dwustronne umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych (TIEA) z państwami niebędącymi jej sygnatariuszami. Zawierane są one z krajami, w których nie ma dużej

liczby czeskich przedsiębiorstw, ale które mogą w znaczący sposób oddziaływać na zobowiązania podatkowe czeskich podatników, np. transakcje dokonywane za ich pośrednictwem wpływają na zobowiązania podatkowe w Czechach. Republika Czeska obecnie posiada umowy zawarte z następującymi krajami: Brytyjskie Wyspy Dziewicze, Jersey, Bermudy, Wyspa Man, Guernsey, Republika San Marino, Kajmany, Księstwo Andory, Wspólnota Bahamów, Księstwo Monako, Wyspy Cooka, Aruba i Belize³. Dla pełnego obrazu należy zwrócić uwagę na fakt, że im intensywniejszy jest wysiłek administracji podatkowych na rzecz wymiany informacji, tym intensywniejszy jest wysiłek podatników na rzecz znalezienia nowych sposobów uniknięcia odpowiedzialności podatkowej (Langenmayr, Zyska, 2023).

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Republikę Czeską

Obecnie (na dzień 3 lipca 2024 r.) Republika Czeska posiada międzynarodowe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podpisane z 97 krajami⁴.

Najstarszą z nich jest umowa z Holandią z 1974 roku. Umowa z Holandią jest przykładem ilustrującym rozwój w tej dziedzinie. Pierwotny przepis o wymianie informacji z lat 70. XX w. zastąpiono w 2013 r. jego bardziej nowoczesną wersją lub uzupełniono przepisami rozszerzającymi pierwotny obowiązek umawiającego się państwa. W pierwot-

³ Wykaz umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych (TIEA) podpisanych przez Republikę Czeską jest dostępny na stronie internetowej Ministerstwa Finansów Republiki Czeskiej: <https://www.mfcr.cz/cs/kontrola-a-regulace/legislative/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/prehled-dohod-tiea>.

⁴ Wykaz międzynarodowych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartych przez Republikę Czeską jest dostępny na stronie internetowej Ministerstwa Finansów Republiki Czeskiej: <https://www.mfcr.cz/cs/zahranici-a-eu/smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdani/prehled-platnych-smluv>.

nym brzmieniu przepis przewidywał obowiązek wymiany informacji dostępnych organom podatkowym bez konieczności ich czynnego poszukiwania. Natomiast nowy przepis zawiera postanowienia zobowiązujące umawiające się państwo do posłużenia się dostępnymi środkami w celu pozyskania informacji, których zażąda od niego drugie państwo. Nowa wersja odzwierciedla również bardziej czynną rolę państwa, od którego zażądano informacji, w pozyskiwaniu ich od banków, instytucji finansowych i innych stron niebędących częścią podmiotu podatkowego oraz administracji podatkowej, które to strony są w posiadaniu istotnych danych. Takiej samej zmiany dokonano w postanowieniach regulujących wymianę informacji zawartych w najnowszej umowie podpisanej ze Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi, która zastępuje obowiązującą do tej pory umowę z 1997 r.

Pierwotne zapisy, które były wynikiem negocjacji traktatowych w latach 70. XX w., stanowiły jedynie krótki wyraz ogólnego zobowiązania umawiających się państw do wymiany informacji. Oprócz pierwotnej umowy z Holandią umowa podpisana z Japonią w 1978 r. również zawiera postanowienia dotyczące wymiany informacji. Analiza przeprowadzona w ramach tej publikacji wykazała, że praktyka w tym zakresie pozostała praktycznie niezmienna aż do 2005 r., kiedy to zawarto umowy z Norwegią, Serbią i Czarnogórą. Ich zapisy przewidują już obowiązek udzielania informacji, w granicach możliwości, na wniosek drugiej umawiającej się strony, podobnie jak w przypadku umowy z Holandią.

Z analizy wynika również, że nawet po 2005 r. podpisano umowy, które zawierają podobne postanowienia jak te z lat 70. XX w. (np. umowa z Tadżykistanem z 2007 r. i z Syrią z 2009 r.). Są to w przeważającej mierze państwa, które nie są sygnatariuszami Konwencji.

W nowszych umowach zaczynają się pojawiać zapisy stanowiące odpowiedź na fakt, że podpisywane są umowy wielostronne w dziedzinie międzynarodowej wymiany informacji. Na przykład umowa z San Marino z 2022 r. zawiera zapis stwierdzający, że „możliwości wymiany informacji przewidziane w niniejszym artykule nie ograni-

czają tych, które wyszczególniono w istniejących umowach międzynarodowych obowiązujących Umawiające się Państwa i dotyczących wymiany informacji w sprawach podatkowych, ani nie są przez nie ograniczone”.

Te szczególne przepisy dotyczące wymiany informacji miały fundamentalne znaczenie, zwłaszcza w okresie, gdy system międzynarodowej wymiany informacji oparty na Konwencji jeszcze nie funkcjonował, ponieważ stanowiły one w istocie jedyny instrument współpracy transgranicznej dostępny dla organów podatkowych. Odpowiednie postanowienia dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, którymi związana jest Republika Czeska, umożliwiają wszelkiego rodzaju wymianę informacji, w tym automatyczną, ponieważ opierają się one na postanowieniach art. 26 Modelowej Konwencji OECD. Postanowienia te są nadal aktualne, zwłaszcza w przypadku państw, które są sygnatariuszami Konwencji. Spośród 97 państw, z którymi Republika Czeska zawarła umowę dwustronną, 15 nie jest stroną Konwencji. Są to: Bangladesz, Białoruś, Egipt, Etiopia, Iran, Koreańska Republika Ludowo-Demokratyczna, Kosowo, Kirgistan, Katar, Sri Lanka, Syria, Tadżykistan, Turkmenistan, Uzbekistan i Wenezuela. Postanowienia zawarte w tych umowach odpowiadają powszechnie używanym sformułowaniom, które pojawiają się również w umowach z państwami będącymi sygnatariuszami Konwencji, a które z zasady różnią się w zależności od czasu zawarcia umowy (patrz wnioski z powyższej analizy). Wynika z tego, że w tych umowach dwustronnych nie przewidziano żadnego specjalnego systemu wymiany informacji.

Wnioski

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowią jeden z podstawowych instrumentów polityki podatkowej ukierunkowanej na minimalizowanie naturalnych skutków rządowych regulacji wprowadzanych dla podatników. Każda ulga podatkowa może potencjalnie zostać wykorzystana do uniknięcia opodatkowania, tzn. może

zostać nadużyta przez podmiot podatkowy. Wraz z postępującą globalizacją wzrasta stopień umiędzynarodowienia prawa podatkowego. Nie jest niczym niezwykłym, że poszczególne kraje zawierają dziesiątki dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Aby złagodzić negatywne skutki z tym związane, w umowach tych zawarto postanowienia umożliwiające wymianę informacji między zainteresowanymi administracjami podatkowymi w celu zminimalizowania ryzyka, że podmioty będą unikać opodatkowania bądź uchylać się od niego.

Te szczególne przepisy dotyczące wymiany informacji miały fundamentalne znaczenie, zwłaszcza w okresie, gdy system międzynarodowej wymiany informacji oparty na Konwencji jeszcze nie funkcjonował, ponieważ stanowiły one w istocie jedyny instrument współpracy transgranicznej dostępny dla organów podatkowych. Odpowiednie postanowienia dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, którymi związana jest Republika Czeska, umożliwiają wszelkiego rodzaju wymianę informacji, w tym automatyczną, ponieważ opierają się one na postanowieniach art. 26 Modelowej Konwencji OECD. Postanowienia te są nadal aktualne, zwłaszcza w przypadku państw, które są sygnatariuszami Konwencji.

W pierwotnym brzmieniu przepisy umów dwustronnych przewidywały, że umawiające się państwa zobowiązane są jedynie do wymiany informacji dostępnych organom podatkowym bez

konieczności ich czynnego poszukiwania. Z kolei w umowach zawartych po wejściu w życie Konwencji zapisy dotyczące wymiany informacji zobowiązują umawiające się państwo do posłużenia się dostępnymi środkami w celu pozyskania informacji, których zażąda od niego drugie państwo. Nowa wersja przepisów odzwierciedla również bardziej czynną rolę państwa, od którego zażądano informacji, w pozyskiwaniu ich od banków, instytucji finansowych i innych stron niebędących częścią podmiotu podatkowego oraz administracji podatkowej, które to strony są w posiadaniu istotnych danych.

Z uwagi na istnienie solidnego systemu regulacji prawnych w zakresie międzynarodowej wymiany informacji nie można oczekiwać, że w przyszłości zwiększy się jego znaczenie lub zostanie on rozbudowany. Natomiast, biorąc pod uwagę liczbę państw będących sygnatariuszami Konwencji, można oczekiwać, że obejmie ona dalsze zobowiązania w dziedzinie wymiany informacji, jak również w innych obszarach międzynarodowej współpracy podatkowej, lub w przypadku państw członkowskich UE stanie się to za pośrednictwem systemu dyrektyw DAC. Mimo że system UE obejmuje tylko niewielką liczbę państw członkowskich, znaczenie tych dyrektyw wynika głównie z intensywności transgranicznej działalności podmiotów podatkowych obejmującej korzystanie z podstawowych swobód, które są istotą istnienia Unii Europejskiej.

Bibliografia

- Baccheta, P., Espinoza, M.P. (2000). Exchange of Information Clauses in International Tax Treaties, *International Tax and Public Finance*, 7.
- Balco, T. (2018). *Specifics of Interpretation and Application of Treaties on Avoidance of Double Taxation* [Specyfika interpretacji i stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania]. Brno.
- Brzeziński, B. (2017). *Prawo podatkowe: zagadnienia teorii i praktyki*. Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”.
- Dombrowski, J., Buchtová, G. (2022). Mezinárodní výměna informací pohledem správce daně se zaměřením na oblast přímých daní a směrnice EU, *Daně a právo v praxi*, 6.
- Hamaekers, H. et al. (2006). *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*. Warszawa: LexisNexis.
- Langenmayr, D., Zyska, L. (2023). Escaping the exchange of information: Tax evasion via citizenship-by-investment, *Journal of Public Economics*, 221.
- Nováková, L., Králová, D. (2024). *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. Praga.
- Pistone, P. (2002). An EU Model Tax Convention [Modelowa konwencja podatkowa UE], *EC Tax Review*, 11(3), s. 129–136.
- Radvan, M., Mrkývka, P. a kol. (2016). *Důchodové daně*. Brno: MUNI Press.
- Ryder, N., Bourton, S. (2024). To Exchange or Not to Exchange – That is the Question. A Critical Analysis of The Use of Financial Intelligence and the Exchange of Information in the United Kingdom, *Journal of Business*, 2024(3).

Wang, M., Zhang K., Gao, S. (2024). Does Information Exchange Affect Cross-Boarder Tax Avoidance? Evidence From the Common Reporting Standard, *China And World Economy*, 32(4), s. 179–228.

West, A., Wilkinson, B. (2024). What Do We Know About Tax Treaties and How Can Accounting Research Contribute?, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 54.

Abstract

International double taxation treaties from the perspective of exchange of information between tax authorities

The world is becoming more accessible as a result of globalization, which has an impact on the number and the nature of the operation of the subjects of tax law and the involvement of the international element. Double taxation treaties are one of the basic instruments of tax policy aimed at minimizing the effects of the natural effect of government regulation on the tax entity. However, by its very nature, any tax relief represents a potential scope for tax avoidance, i.e. it can be abused by the tax subject. In order to limit the negative effects associated with this, these treaties incorporate provisions allowing the exchange of information between the tax administrations concerned in order to minimize the risk of tax evasion and avoidance. The aim of this article is to present the results of an analysis carried out on the information exchange provisions contained in bilateral double taxation treaties to which the Czech Republic is bound.

Keywords: double taxation treaties, DAC Directive, exchange of information, tax entities, tax administration, international cooperation

JEL Classification: K34

Otrzymany: 15 września 2024 r.
Zaakceptowany: 27 września 2024 r.
Opublikowany: 30 grudnia 2024 r.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · ADAM OLCZYK (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl