

UZASADNIENIE

I. Potrzeba i cel zawarcia Umowy

Do końca lat dziewięćdziesiątych międzynarodowa wymiana informacji przebiegała zasadniczo na podstawie dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Na podstawie art. 26 Modelowej Konwencji Podatkowej Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) i Organizacji Narodów Zjednoczonych (ONZ) właściwe organy podatkowe Umawiających się Państw mogły wymieniać informacje konieczne dla poprawnego stosowania umowy podatkowej lub ustawodawstwa wewnętrznego umawiających się państw. Do 1999 r. wymiana była ograniczona jedynie do podatków objętych Konwencją. Następnie ust. 1 został rozszerzony na podatki „bez względu na ich rodzaj i nazwę nakładanych przez Umawiające się Państwa lub ich jednostki terytorialne albo organy lokalne.....”. Lecz system ten zawierał pewne ograniczenia. Przede wszystkim, system ten obejmuje tylko państwa związane ze sobą siecią umów podatkowych i nie dotyczy krajów (głównie rajów podatkowych), które nie zawarły takich umów.

W 1996 r. OECD podjęła działania na rzecz wypracowania środków ograniczających zakłócenia wywołane przez szkodliwą konkurencję podatkową o negatywnych skutkach dla decyzji inwestycyjnych i finansowych, a w konsekwencji dla krajowych podstaw opodatkowania. Działania te doprowadziły do opracowania w 1998 r. raportu, który ustalił trzy grupy krajów:

- 1) państwa członkowskie OECD, które zobowiązały się do wyeliminowania istniejących szkodliwych praktyk podatkowych,
- 2) raje podatkowe wymienione przez OECD, wobec których mogą być podjęte środki obronne („raj podatkowy” zdefiniowano jako państwo, w którym brak jest podatków albo istnieją jedynie podatki nominalne oraz inne kluczowe czynniki, tj. brak skutecznej wymiany informacji, brak przejrzystości przepisów, brak faktycznej działalności),
- 3) państwa nieczłonkowskie, z którymi będzie podjęty dialog w celu zbliżenia ich do projektu.

Kolejne działania podjęte przez OECD doprowadziły do powstania listy krajów uznanych za raje podatkowe. Lista ta została sporządzona po wzajemnej wymianie

opinii i po umożliwieniu danym terytoriom podjęcia zobowiązania wobec OECD zaniechania praktyk podatkowych określonych jako szkodliwe. Podejmując zobowiązanie, obszary te musiały zobowiązać się do wprowadzenia przejrzystości przepisów i skutecznej wymiany informacji. W kwietniu 2002 r. został zredagowany, przy pełnej współpracy terytoriów, które zobowiązały się do współpracy z OECD, ostateczny tekst modelowej umowy stanowiącej wzorzec OECD dla skutecznej wymiany informacji, która ma na celu wzmocnienie międzynarodowej współpracy w celu ograniczenia unikania opodatkowania i tym samym ograniczenia skali nadużyć podatkowych.

Polska dotychczas nie zawarła z Gibraltarem umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 2013 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową dla celów podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. poz. 494), Gibraltar znajduje się na liście krajów oraz terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

Zawarcie umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych stało się możliwe z uwagi na całkowitą zmianę podejścia administracji Gibraltar do kwestii wymiany informacji podatkowych. Transparentna polityka w zakresie wymiany informacji spowoduje zmianę statusu Gibraltar, tj. wykreślenie tego terytorium z listy krajów stosujących szkodliwe praktyki podatkowe.

II. Charakterystyka gospodarki Gibraltar

Gibraltar jest jednym z terytoriów zamorskich Wielkiej Brytanii, a władzę zwierzchnią sprawuje królowa Elżbieta II poprzez swego przedstawiciela – gubernatora. Na podstawie nowej konstytucji, obowiązującej od stycznia 2007 r., Gibraltar dysponuje własnym rządem, ma parlament i premiera, ale Wielka Brytania reprezentuje Gibraltar na arenie międzynarodowej (w tym w Unii Europejskiej) oraz ponosi odpowiedzialność za kwestie obronne.

Wg Narodowego Banku Polskiego, brak jest danych odnośnie do współpracy inwestycyjno-kapitałowej.

III. Krótka charakterystyka przepisów Umowy

Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Gibraltarem została przygotowana w oparciu o Modelową Umowę OECD o wymianie informacji w sprawach podatkowych.

Właściwość organów

Art. 2 dotyczy właściwości organów. Treść przedmiotowego artykułu wyjaśnia, że strona proszona o pomoc nie jest zobowiązana do udzielenia informacji, które nie znajdują się w posiadaniu jej organów lub też nie znajdują się w posiadaniu lub pod nadzorem osób pozostających w ich właściwości miejscowej.

Obowiązek strony proszonej o pomoc do dostarczenia informacji nie jest jednakże ograniczony przez miejsce zamieszkania, siedzibę lub obywatelstwo osoby, której informacje dotyczą, lub przez miejsce zamieszkania, siedzibę lub obywatelstwo osoby posiadającej bądź sprawującej nadzór nad proszonymi informacjami.

Podatki, których dotyczy Umowa

W przypadku Polski będzie to: podatek dochodowy od osób prawnych oraz podatek dochodowy od osób fizycznych.

W przypadku Gibraltaru – wszelkie podatki bez względu na ich rodzaj i nazwę.

Definicje

Uregulowanie zawarte w art. 4 ust. 2 odnosi się do ogólnych zasad interpretacji określeń stosowanych w Umowie, które nie są w niej zdefiniowane. Z uwagi na fakt, iż umowy podatkowe zawierane są przez jurysdykcje o różnych systemach podatkowych, ich treść jest swoistym kompromisem, zawierającym przy uwzględnieniu dość dużego stopnia uogólnienia. Konieczność uwzględnienia w umowie podatkowej definicji każdego z terminów w niej występujących doprowadziłaby prawdopodobnie do braku możliwości jej zawarcia, właśnie z uwagi na duże różnice w systemach prawnych obu stron umowy. Z tego względu umowy podatkowe delegują definiowanie większości pojęć do prawa wewnętrznego, gdyż jest to jedyna możliwość uwzględnienia jego specyfiki. Należy również wspomnieć, iż delegacja dla definicji pojęć do prawa wewnętrznego obu stron jest uzasadniona długotrwałą procedurą zmiany umowy międzynarodowej. Średni okres funkcjonowania takiej umowy wynosi ok. 30 lat. Przy ciągłej ewolucji systemów podatkowych, zmiany w prawie wewnętrznym mogłyby spowodować brak możliwości efektywnego stosowania umowy międzynarodowej,

z uwagi na funkcjonowanie sprzecznych lub różnych definicji w obu aktach prawnych. Mimo prymatu umowy nad prawem wewnętrznym, definicja zawarta w umowie, odnosząca się do nieistniejących już w praktyce rozwiązań, nie spełniłaby zamierzonej funkcji. Zatem międzynarodowe umowy podatkowe definiują wyłącznie pojęcia o charakterze fundamentalnym, niezbędne dla ich funkcjonowania i zachowania intencji umawiających się stron.

Wymiana informacji

Art. 5 zawiera ogólną zasadę, że właściwy organ strony proszonej o pomoc na żądanie strony wnioskującej udziela informacji dla celów określonych w art. 1. Informacje będą wymieniane bez względu na to, czy strona proszona o pomoc potrzebuje ich dla własnych celów podatkowych, jak również niezależnie od tego, czy czyn podlegający dochodzeniu stanowi przestępstwo na podstawie prawa strony proszonej o pomoc, która jest zobowiązana do podjęcia wszelkich starań w celu dostarczenia informacji stronie wnioskującej.

Art. 5 ust. 2 zobowiązuje stronę proszoną o pomoc do podjęcia wszelkich działań mających na celu dostarczenie wnioskowanych informacji. Przeznaczeniem powyższego przepisu jest zapewnienie, by strona proszona o pomoc nie odmawiała pomocy administracyjnej partnerowi umownemu z uwagi na brak wewnętrznego interesu w posiadaniu danej kategorii informacji. Ma to przede wszystkim znaczenie w odniesieniu do tzw. rajów podatkowych, gdzie przy braku podatków dochodowych informacje dotyczące dochodów rezydentów i nierezydentów nie są gromadzone przez właściwe organy państwa.

Artykuł zawiera także m.in. uregulowania zobowiązujące umawiające się strony do przekazania żądanych informacji, w formie zeznań świadków i uwierzytelnionych kopii oryginalnych dokumentów oraz informacji pochodzących z banków, innych instytucji finansowych oraz od wszelkich osób. Obowiązek uchylenia tajemnicy bankowej ma duże znaczenie.

Wymiana informacji bankowych i finansowych przez polskie właściwe organy prowadzona jest na podstawie działu VIIA ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, natomiast uzyskiwanie i wymiana pozostałych informacji następuje na podstawie odpowiednich przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących kontroli podatkowej.

Zgodnie z art. 5 ust. 5 lit. d Umowy wymagane jest podanie celu podatkowego, dla którego informacja jest wnioskowana, a art. 5 ust. 5 lit. g–h zobowiązują Stronę wnioskującą do oświadczenia, że wniosek jest zgodny z jej ustawodawstwem lub praktyką administracyjną, a także, gdyby informacja była dostępna w ramach jurysdykcji wnioskującej, to właściwy organ strony wnioskującej byłby w stanie uzyskać informację na podstawie jej ustawodawstwa lub w toku normalnej procedury administracyjnej oraz że strona wnioskująca wykorzystała wszelkie środki dostępne na jej terytorium dla uzyskania informacji.

Warunki odrzucenia wniosku o dostarczenie informacji

Art. 7 Umowy zawiera zwyczajowe powody odmówienia udzielenia informacji, jakie można znaleźć w innych międzynarodowych aktach dotyczących wymiany informacji. Jednak zawiera także kilka ważnych innowacji i bardziej precyzyjnych sformułowań. Jak wspomniano wyżej, Umowa nie zezwala na oddalenie prośby tylko dlatego, że strona proszona o pomoc nie potrzebuje danej informacji dla własnej praktyki administracyjnej.

Koszty

Ustalenie ogólnej normy w kwestii dzielenia kosztów wynikających z wymiany informacji w sprawach podatkowych jest niezwykle trudne i dlatego, w tym względzie Modelowa Umowa postanawia, że strony powinny osiągnąć oddzielne porozumienie o takich kosztach. Zgodnie z Umową, jeżeli właściwe organy stron nie uzgodnią inaczej, zwykle koszty poniesione w związku z udzieleniem pomocy będą ponoszone przez stronę proszoną o pomoc, natomiast koszty nadzwyczajne związane z udzieleniem pomocy (włączając koszty zaangażowania zewnętrznych doradców w związku ze sporem sądowym lub innym) ponosi strona wnioskująca. Właściwe organy będą uzgadniały okresowo kwestie dotyczące tego artykułu, a w szczególności właściwy organ strony proszonej o pomoc będzie uzgadniał z właściwym organem strony wnioskującej, jeżeli przewiduje, że koszty przekazania informacji w szczególnych przypadkach będą znaczące.

Procedura wzajemnego porozumiewania się

Proponuje się, aby w momencie powstania problemów lub wątpliwości pomiędzy umawiającymi się stronami, dotyczących stosowania lub interpretacji niniejszej Umowy, właściwe organy dołożyły wszelkich starań aby rozwiązać problem w drodze wzajemnego porozumienia. Oprócz powyższego porozumienia, właściwe organy stron mogą uzgodnić procedury, które będą użyte w przypadkach zastosowania przepisów Umowy dotyczących wymiany informacji na wniosek, automatycznej wymiany informacji, dochodzenia podatkowego za granicą oraz kosztów związanych z udzieleniem pomocy. Strony dołożą wszelkich starań, aby umówić się co do innych form rozwiązywania sporów.

Protokół

Intencją wprowadzenia w Protokole postanowienia wyjaśniającego tryb zastosowania art. 11 Umowy („Wejście w życie”) było uniknięcie potencjalnych wątpliwości interpretacyjnych dotyczących rozumienia terminu *criminal tax matters*. Na gruncie polskich przepisów o postępowaniu karnym mogłoby być ono w skrajnych przypadkach rozumiane w sposób zawężający, jako ograniczone do sytuacji, w których stwierdzono, w drodze postępowania sądowego, zaistnienie przestępstwa skarbowego zarówno po stronie przedmiotowej (wskazania czynu zabronionego), jak i podmiotowej (ustalenia osoby sprawcy). Nie budzi jednak wątpliwości, iż celem wymiany informacji podatkowych nie jest uzyskanie ich w stosunku do stwierdzonych już „przestępstw podatkowych” – w znaczeniu, jak wskazano w poprzednim zdaniu – lecz pozyskanie informacji na etapie postępowania prowadzonego w fazie *ad personam* w sprawie o przestępstwo skarbowe.

IV. Skutki wejścia w życie Umowy

Skutki finansowe

Wejście w życie Umowy nie będzie miało ujemnego skutku dla dochodów sektora finansów publicznych. Umowa będzie skutecznym narzędziem weryfikacji deklarowanych podstaw opodatkowania przez podatników osiągających dochody w relacjach z Gibraltarem, zatem jej wejście w życie, również z uwagi na jej prewencyjny charakter, będzie miało pozytywny wpływ na wysokość dochodów budżetowych Skarbu Państwa.

Skutki społeczne i gospodarcze

Z uwagi na cel Umowy, nie przewiduje się jej skutków na płaszczyźnie społecznej i gospodarczej.

Skutki prawne wejścia w życie Umowy

Umowa stanie się częścią funkcjonujących już w Polsce mechanizmów wymiany informacji podatkowych. Po jej wejściu w życie rozszerzeniu ulegnie zakres terytorialny jurysdykcji, z którymi Polska prowadzi efektywną wymianę informacji podatkowych.

Postanowienia Umowy nie są sprzeczne z obowiązującym w Polsce ustawodawstwem, ani z prawem Unii Europejskiej.

Skutki polityczne

Zawarcie umowy o wymianie informacji podatkowych z Gibraltarem może być ważnym krokiem w kierunku rozwoju dwustronnej współpracy podatkowej. Efektywne funkcjonowanie takiej umowy w następnych latach podatkowych może stanowić podstawę do podjęcia rozmów zmierzających do zawarcia pełnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Gibraltarem.

V. Tryb związania się przez Rzeczpospolitą Polską Umową

Umowa ma rangę umowy międzypaństwowej.

Zgodnie z art. 12 ust. 2 ustawy z dnia 14 kwietnia 2000 r. o umowach międzynarodowych (Dz. U. Nr 39, poz. 443, z późn. zm.) związanie Umową nastąpi w drodze ratyfikacji za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie, ponieważ Umowa ta spełniać będzie przesłanki określone w art. 89 ust. 1 pkt 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.).

Procedura ratyfikacji za zgodą wyrażoną w ustawie została przewidziana z uwagi na elementy umowy, które dotyczą spraw uregulowanych w ustawie lub w których Konstytucja wymaga ustawy. Są to:

– art. 1 Umowy, który m.in. stwierdza, iż „Prawa i środki ochrony zagwarantowane osobom przez ustawodawstwo lub praktykę administracyjną Strony proszonej o pomoc będą nadal stosowane, o ile nie ograniczają one nadmiernie lub nie opóźniają efektywnej wymiany informacji”. Powyższe oznacza, iż w przypadku gdy prawa

przyznane prawem wewnętrznym osobom są przez nie wykorzystywane do nieuzasadnionego ograniczania lub opóźniania efektywnej wymiany informacji, w takim przypadku zapisy umowne mają pierwszeństwo w stosunku do tego rodzaju uprawnień;

- art. 5 ust. 4 Umowy, który obliguje strony Umowy do przekazywania informacji bankowych objętych ochroną ustawową,
- art. 6 ust. 2 Umowy, który może stanowić samoistną podstawę prawną dla udzielenia zgody na obecność przedstawicieli drugiej strony w trakcie polskiej kontroli podatkowej,
- art. 8 Umowy, który dotyczy kwestii poufności przekazywanych informacji.

Ponadto należy stwierdzić, iż proponowany tryb związania się Umową, tj. ratyfikacji za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie, jest analogiczny do trybu przyjętego w przypadku Konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, sporządzonej w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 r., która reguluje kwestie wymiany informacji podatkowych.

Podmioty prawa krajowego, których dotyczy Umowa

Minister Finansów będzie sprawował nadzór nad realizacją Umowy.

Przepisy Umowy będą miały zastosowanie do organów polskiej administracji podatkowej stosujących postanowienia Umowy w celu wymiany informacji podatkowych, służących weryfikacji prawidłowości deklarowanej podstawy opodatkowania przez polskich podatników.

Sposób, w jaki Umowa dotyczy spraw uregulowanych w prawie wewnętrznym

Umowa służy prawidłowej realizacji poniższych ustaw:

- ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.) – podmiot i przedmiot opodatkowania, źródła przychodów, zwolnienia przedmiotowe, podstawa obliczenia i wysokość podatku, pobór podatku lub zaliczek na podatek przez płatników, szczególne zasady ustalania dochodu,
- ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm.) – podmiot i przedmiot opodatkowania, przychody, koszty uzyskania przychodów, zwolnienia przedmiotowe, podstawa opodatkowania i wysokość podatku, pobór podatku.

Ponadto następujące akty prawne są związane z przedmiotową Umową:

- ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 i 848, z późn. zm.) – informacje podatkowe, kontrola podatkowa, tajemnica skarbowa, wymiana informacji z innymi państwami,
- ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954, z późn. zm.) – udzielanie pomocy obcemu państwu oraz korzystanie z jego pomocy przy dochodzeniu należności pieniężnych,
- ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214, z późn. zm.) – postępowanie kontrolne,
- ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r. poz. 186) – przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkowi podatkowemu,
- ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 926, z późn. zm.) – przekazywanie danych osobowych do państwa trzeciego,
- ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2012 r. poz. 1376 z późn. zm.) – ujawnianie informacji stanowiących tajemnicę bankową.

Środki prawne, jakie powinny zostać przyjęte w celu wykonania Umowy

Wejście w życie Umowy nie spowoduje konieczności dokonania zmian w ustawodawstwie wewnętrznym.