

Dominik Mączyński

Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu

mdominik@amu.edu.pl

Wpływ projektu BEPS na wymianę informacji podatkowych

STRESZCZENIE

Żadne z działań przewidzianych w projekcie BEPS nie odwołuje się bezpośrednio do zintensyfikowania wymiany informacji podatkowych. Opracowując projekt BEPS, OECD zidentyfikowała przestrzenie prawa podatkowego, w których dostrzeżono potrzebę wprowadzenia konkretnych zmian. Cele wskazane w projekcie BEPS nie zostaną jednak osiągnięte bez znaczącej poprawy przepływu informacji podatkowych pomiędzy administracjami podatkowymi poszczególnych państw.

Od kilku lat można zaobserwować istotny przełom w obszarze wymiany informacji podatkowych. Po pierwsze, coraz większe znaczenie mają umowy o wymianie informacji podatkowych, zawierane z zasady z jurysdykcjami stosującymi szkodliwą konkurencję podatkową. Po drugie, znacząco wzrosła rola wielostronnej umowy o wzajemnej współpracy administracyjnej w sprawach podatkowych, przewidującej możliwość wymiany informacji podatkowych. Po trzecie, z samego projektu BEPS wynika potrzeba zintensyfikowania działań w zakresie wymiany informacji podatkowych. W działaniu 5, poświęconym przeciwdziałaniu szkodliwym praktykom podatkowym, wskazano na potrzebę poprawy transparentności z uwzględnieniem obowiązkowej wymiany spontanicznej dotyczącej rozstrzygnięć związanych z uzyskaniem preferencyjnych zasad opodatkowania, natomiast wdrożenie celów opisanych w działaniu 13 wymaga rozwoju automatycznej wymiany informacji podatkowych. Wobec powyższego nie ulega wątpliwości, że skuteczna wymiana informacji podatkowych stanowi jedno z narzędzi, bez których realizacja założeń projektu BEPS będzie znacząco utrudniona.

Słowa kluczowe: podatek; unikanie opodatkowania; wymiana informacji podatkowych; projekt BEPS

WPROWADZENIE

Żadne z działań przewidzianych w Planie Działania w sprawie Erozji Podstawy i Transferu Zysków (dalej jako: projekt BEPS)¹ nie odwołuje się bezpośrednio do zintensyfikowania wymiany informacji podatkowych. Opracowując projekt BEPS, OECD zidentyfikowała przestrzenie prawa podatkowego, w których dostrzeżono potrzebę wprowadzenia konkretnych zmian. Przedstawiono 15 obszarów, w których proponowane korekty mają przyczynić się do wyeliminowania, a przynajmniej ograniczenia, strat w dochodach podatkowych. Mimo braku wskazania wymiany informacji jako jednego z obszarów działań w projekcie BEPS, cele w nim wskazane nie zostaną osiągnięte bez znaczącej poprawy przepływu danych podatkowych pomiędzy właściwymi organami poszczególnych państw². Usprawnienie wymiany informacji podatkowych winno następować przynajmniej na dwóch płaszczyznach. Po pierwsze, pożądane jest zwiększenie zakresu podmiotowego państw i jurysdykcji podatkowych zaangażowanych w wymianę informacji. Po drugie, co wprost zaznaczono w działaniu 5, poświęconym przeciwdziałaniu szkodliwym praktykom podatkowym, zachodzi potrzeba poprawy transparentności transakcji podlegających opodatkowaniu, z uwzględnieniem zastosowania obowiązkowej spontanicznej wymiany informacji dotyczących rozstrzygnięć związanych z uzyskaniem przez podatników preferencyjnych zasad opodatkowania. W tym kon-

¹ Action Plan on Base Erosion Profit Shifting, www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm [dostęp: 10.03.2018].

² Por. także: B. Kuźniacki, *Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami – nowa era stosowania prawa podatkowego w wymiarze międzynarodowym. Wymiana na wniosek i z urzędu (I)*, „Przeгляд Podatkowy” 2017, nr 5, s. 17.

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

tekście należy również zauważyć, że realizacja celów określonych w działaniu 13 projektu BEPS, dotyczącym dokumentowania cen transferowych i raportowania danych pomiędzy państwami, wymaga usprawnienia automatycznej wymiany informacji podatkowych.

Opracowanie opiera się na podstawowym założeniu, że międzynarodowa wymiana informacji stanowi warunek konieczny skuteczności działań zmierzających do redukcji erozji podstawy opodatkowania. W związku z globalizacją procesów gospodarczych efektywne opodatkowanie nie jest możliwe w ramach wyłącznie jednej jurysdykcji. Niezbędna jest współpraca pomiędzy organami poszczególnych państw, której wynikiem jest pozyskiwanie danych niezbędnych do prawidłowego wymiaru podatku i skutecznego jego poboru. W rezultacie rola wymiany informacji stale wzrasta. Rośnie liczba jurysdykcji włączających się do współpracy i rozwijają się nowe formy wymiany informacji, obejmujące już nie tylko wymianę danych bezpośrednio związanych z podmiotami, których dotyczy wymiana, ale także wzajemne informowanie się państw o rozstrzygnięciach przyznających podmiotom korzyści podatkowe.

Zasadniczą tezę wymagającą weryfikacji w niniejszym opracowaniu jest twierdzenie, że projekt BEPS w znacznym stopniu przyczynił się do intensyfikacji międzynarodowej wymiany informacji podatkowych zarówno w aspekcie podmiotowym, jak i przedmiotowym. W rezultacie celem artykułu jest zbadanie, w jakim zakresie projekt BEPS wpływa na formy i zakres wymiany informacji podatkowych. Realizacja tego zadania wymaga przedstawienia dotychczasowych zasad, na których opiera się wymiana informacji pomiędzy administracjami poszczególnych państw. Na tym tle możliwe jest poddanie analizie projektu BEPS przez pryzmat formułowanych w nim postulatów zmierzających do zmodyfikowania dotychczasowych form i zakresu wymiany informacji podatkowych. Zbadanie tych obszarów pozwoli na wskazanie konsekwencji wynikających z projektu BEPS dla wymiany informacji podatkowych.

ZASADY DOTYCZĄCE WYMIANY INFORMACJI PODATKOWYCH PRZED PROJEKTEM BEPS

Przed opracowaniem projektu BEPS i obecnie międzynarodowa wymiana informacji podatkowych znajduje podstawy prawne w prawie międzynarodowym, europejskim i krajowym.

Postanowienia dotyczące wymiany informacji podatkowych zawarte są w bilateralnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, których struktura jest zbliżona ze względu na to, że umowy te są oparte na Modelu Konwencji OECD w sprawie podatków od dochodu i majątku³. Wymiana informacji na tej podstawie napotyka jednak na istotne ograniczenia. Dane są udostępniane wyłącznie przez państwa, z którymi Polska uregulowała międ-

³ Polska zawarła dotąd 93 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zob. Wykaz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, www.finanse.mf.gov.pl/pl/abc-podatkow/umowy-miedzynarodowe/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/-/asset_publisher/d3oA/content/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania?_101_INSTANCE_d3oA_redirect=http%3A%2F%2Fwww.finanse.mf.gov.pl%2Fpl%2Fabc-podatkow%2Fumowy-miedzynarodowe%2Fwykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_d3oA%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1&_101_INSTANCE_d3oA_cur=0&page=2#p_p_id_101_INSTANCE_d3oA [dostęp: 11.03.2108].

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

dzynarodowe stosunki podatkowe. Warto także odnotować, że w pierwotnej wersji umowy między Rzeczpospolitą Polską a Konfederacją Szwajcarską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku⁴ nie przewidziano możliwości wymiany informacji podatkowych. Dopiero zmiana, polegająca na dodaniu do przepisów umowy art. 25a, umożliwiła obu państwom podjęcie współpracy w tym zakresie⁵. Ponadto niewiele zawartych przez Polskę umów stanowiło podstawę prawną dla wymiany informacji objętych tajemnicą bankową⁶.

Istotne znaczenie dla wymiany informacji podatkowych ma także Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych (dalej jako: Wielostronna Konwencja)⁷. Wielostronna Konwencja zawiera podstawy prawne dla wymiany informacji podatkowych w kilku formach (w tym automatycznej, spontanicznej) i wymiany informacji na żądanie. Mimo potencjalnie szeroko zakreślonego obszaru wymiany informacji podatkowych, współpraca na podstawie Wielostronnej Konwencji długo nie stanowiła efektywnego narzędzia, z którego korzystały administracje finansowe poszczególnych państw. Wynikało to przede wszystkim z ograniczonego zakresu podmiotowego umowy. Do końca 2012 r. Wielostronną Konwencję podpisały 43 jurysdykcje podatkowe⁸. Ponadto Wielostronna Konwencja stwarzała głównie przestrzeń, w ramach której możliwe było podejmowanie współpracy, nie zawierała natomiast mechanizmów pozwalających na bezpośrednie podejmowanie działań. W rezultacie efektywna współpraca następowała w formie wymiany informacji podatkowych na żądanie. W przypadku automatycznej wymiany informacji, polegającej na cyklicznym przesyłaniu określonych danych przez administrację jednego państwa właściwemu organowi innego państwa, wymagane było spełnienie dwóch warunków. Po pierwsze, administracje poszczególnych państw winny szczegółowo określić zakres informacji będących przedmiotem wymiany. Po drugie, automatyczna wymiana informacji wymagała ujednoczenia formatów elektronicznych wykorzystywanych do przesyłania danych. Mankamentem Wielostronnej Konwencji był brak określenia zakresu przedmiotowego i procedury, w jakiej miała następować automatyczna wymiana informacji. Kwestia ta została pozostawiona do dwustronnych uzgodnień pomiędzy państwami. W rezultacie Wielostronna Konwencja nie nakłada na umawiające się państwa obowiązku podjęcia takiej współpracy, pozostawiając państwom możliwość dokonywania wymiany automatycznej jedynie z wybranymi krajami spośród tych, które do niej przystąpiły. Spontaniczna wymiana informacji podatkowych, polegająca na przekazywaniu informacji bez wcześniejszego wniosku ze strony drugiego państwa, wymagała natomiast prawidłowego zidentyfikowania przesłanek uzasadniających udostępnienie danych.

⁴ Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Konfederacją Szwajcarską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Bernie w dniu 2 września 1991 r. (Dz.U. z 1993 r., nr 22, poz. 92 ze zm.).

⁵ Por. protokół 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 dnia 2 września 1991 r., oraz Protokołu sporządzonego w Bernie dnia 2 września 1991 r., sporządzony w Warszawie dnia 20 kwietnia 2010 r. (Dz.U. z 2011 r., nr 255, poz. 1533).

⁶ D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009, s. 251

⁷ Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych z dnia 25 stycznia 1988 r., ratyfikowana przez Polskę w dniu 19 maja 1997 r. (Dz.U. z 1998 r., nr 141, poz. 913–914).

⁸ *Jurisdictions participating in the convention on mutual administrative assistance in tax matters*, 18 May 2018, www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf [dostęp: 04.05.2018]. Obecnie lista sygnatariuszy konwencji liczy 113 jurysdykcji podatkowych.

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

Strona Wielostronnej Konwencji winna przesłać informacje podatkowe, jeżeli ma podstawy do przypuszczeń, że: w innym państwie może mieć miejsce utrata podatków; podatnik korzysta z przywileju podatkowego, który może skutkować powstaniem lub poniesieniem wysokości zobowiązania podatkowego w innym państwie; transakcje handlowe prowadzone są na terenie co najmniej dwóch państw w taki sposób, że może to skutkować uszczupleniem wpływów podatkowych; są podstawy do przypuszczeń, że zniżenie podatków może powstać w wyniku fikcyjnego transferu zysków w ramach grup przedsiębiorstw i przekazane informacje mogą mieć znaczenie dla ustalenia zobowiązania podatkowego na terenie innego państwa. Skuteczność spontanicznej wymiany informacji zależy więc od tego, w jakim stopniu administracja finansowa danego państwa jest w stanie zidentyfikować dane mające znaczenie dla opodatkowania na terenie innych państw.

Podstawę prawną wymiany informacji podatkowych stanowią również Porozumienia o Wymianie Informacji Podatkowych⁹. Model Porozumienia został opracowany przez Grupę Roboczą w sprawie Efektywnej Wymiany Informacji Światowego Forum OECD, w skład której wchodziłi przedstawiciele państw członkowskich OECD oraz przedstawiciele innych państw lub terytoriów (Aruba, Bermudy, Bahrajn, Kajmany, Cypr, Wyspa Man, Malta, Mauritius, Antyle Holenderskie, Seszele i San Marino)¹⁰. Impulsem do opracowania treści Modelu Porozumienia był raport OECD dotyczący szkodliwej konkurencji podatkowej¹¹. W raporcie wskazano, że jedną z podstawowych przyczyn szkodliwej konkurencji podatkowej był brak efektywnej wymiany informacji. Istota Porozumienia sprowadza się do wymiany informacji z państwami stosującymi szkodliwą konkurencję podatkową. Jej podstawowe ograniczenie wynika z braku podstaw do wdrożenia automatycznej wymiany informacji.

Na gruncie prawa unijnego zakres i formy wymiany informacji podatkowych są uzależnione od rodzaju podatków, którego informacje dotyczą. Podstawę współpracy w zakresie podatku od wartości dodanej stanowi rozporządzenie Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92¹². Wymiana informacji podatkowych na potrzeby podatku akcyzowego, dokonywana do 1 lipca 2012 r., jest podejmowana na podstawie rozporządzenia Rady (UE) nr 389/2012 z dnia 2 maja 2012 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych oraz uchylenia rozporządzenia (WE) nr 2073/2004¹³.

Wymiana informacji podatkowych dotyczących opodatkowania bezpośredniego jest dokonywana na podstawie dyrektywy Rady z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej

⁹ Polska zawarła dotąd 15 porozumień o wymianie informacji podatkowych. Zob. Wykaz umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych, www.finanse.mf.gov.pl/pl/abc-podatkow/umowy-miedzynarodowe/wykaz-umow-o-wymianie-informacji-w-sprawach-podatkowych [dostęp: 11.03.2018].

¹⁰ D. Mączyński, *op. cit.*, s. 211.

¹¹ OECD Report, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, 1998, www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf [dostęp: 11.03.2018].

¹² Rozporządzenie Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.Urz. UE L 264, 15.10.2003, s. 1–11).

¹³ Rozporządzenie Rady (UE) nr 389/2012 z dnia 2 maja 2012 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych oraz uchylenia rozporządzenia (WE) nr 2073/2004 (Dz.Urz. UE L 121, 08.05.2012, s. 1–15). Do 30 czerwca 2012 r. podstawę prawną dla wymiany informacji w zakresie podatku akcyzowego stanowiło rozporządzenie Rady (WE) nr 2073/2004 z dnia 16 listopada 2004 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych (Dz.Urz. UE L 359, 04.12.2004, s. 1–10).

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich¹⁴, a od 1 stycznia 2013 r. na podstawie dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG (dalej jako: dyrektywa Rady 2011/16/UE)¹⁵.

W prawie krajowym podstawę międzynarodowej wymiany informacji podatkowych do 3 lipca 2017 r. stanowiły w szczególności przepisy znajdujące się w Dziale VIIa Ordynacji podatkowej¹⁶. Zapewniały one możliwość przekazywania danych znajdujących się w posiadaniu instytucji finansowych (tajemnica bankowa przestała być przeszkodą dla wymiany informacji), gwarantowały poufność przekazywanych informacji i precyzowały zasady wymiany informacji podatkowych z państwami członkowskimi Unii Europejskiej. Wymiana informacji podatkowych obejmowała wszelkie informacje istotne dla prawidłowego określania podstaw opodatkowania i wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie opodatkowania dochodu, majątku lub kapitału, bez względu na sposób i formę opodatkowania, w tym opodatkowania dochodu ze sprzedaży rzeczy lub praw majątkowych oraz przyrostu wartości majątku lub kapitału, podatku akcyzowego od olei mineralnych, alkoholi, napojów alkoholowych i wyrobów tytoniowych i opodatkowania składek ubezpieczeniowych. Informacje mogły być udzielane na wniosek obcych władz lub z urzędu.

W kontekście wymiany informacji podatkowych należy wspomnieć także o umowie między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA¹⁷ oraz o ustawie z dnia 9 października 2015 r. o wykonywaniu Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA¹⁸. Wprawdzie umowa została podpisana już po opracowaniu projektu BEPS, jednakże nie można jej zawarcia wywodzić bezpośrednio z rekomendacji zawartych w projekcie. Oba akty prawne – umowa i wykonująca ją ustawa – stwarzają podstawę do automatycznej wymiany informacji podatkowych w określonym w nich zakresie¹⁹. W ten sposób niewątpliwie czynią szczególną pozycję Stanów Zjednoczonych Ameryki w dostępie do informacji, których zakres i sposób udostępniania wykraczają poza standardo-

¹⁴ Dyrektywa Rady z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.Urz. UE L 336, 27.12.1977, ze zm., s. 15–20) – dyrektywa utraciła moc prawną z dniem 31 grudnia 2012 r.

¹⁵ Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.Urz. UE L 64, 11.03.2011, ze zm., s. 1–12).

¹⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do dnia 3 kwietnia 2017 r.

¹⁷ Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA, oraz towarzyszące Uzgodnienia Końcowe, podpisane w Warszawie dnia 7 października 2014 r. (Dz.U. z 2015 r., poz. 1647).

¹⁸ Ustawa z dnia 9 października 2015 r. o wykonywaniu Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 1858).

¹⁹ Szerzej: F. Majdowski, M. Wilczkiewicz, *Polska podpisała umowę w sprawie FATCA*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 5, s. 19–25; W. Missala, *FATCA, czyli amerykański podatek obciążający polskie podmioty*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 5, s. 9–14.

we relacje międzynarodowe, do których stosowania zobowiązała się Polska z innymi państwami²⁰.

SPOSOBY REALIZACJI POSTULATÓW ZAWARTYCH W PROJEKCIE BEPS W ZAKRESIE WYMIANY INFORMACJI PODATKOWYCH

Projekt BEPS, proponujący określone działania, których podjęcie jest niezbędne w celu ograniczenia erozji podstawy opodatkowania i w rezultacie redukcji utraty dochodów podatkowych, nie stanowi źródła prawa ani w rozumieniu art. 87 Konstytucji RP²¹, ani prawa międzynarodowego. OECD nie ma kompetencji do stanowienia wiążących norm prawa podatkowego. W rezultacie raporty OECD, rekomendacje i inne dokumenty OECD nie mają mocy wiążącej i wobec tego nie obligują państw członkowskich i innych krajów nienależących do OECD do tworzenia prawa podatkowego w oparciu o te dokumenty. Brak zdolności do stanowienia wiążących norm prawnych nie pozbawia jednak tej organizacji zasadniczego wpływu na treść norm podatkowego prawa międzynarodowego. Pomimo tego, że państwa członkowskie OECD nie przekazały organom tej organizacji międzynarodowej uprawnień do stanowienia prawa w jakimkolwiek zakresie, to jej rola jest nie do przecenienia. Prawotwórcza rola OECD jest związana z wpływem, jaki ma ta organizacja na kształt międzynarodowego prawa podatkowego w związku z działalnością analityczną oraz przygotowywaniem dokumentów wzorcowych, stanowiących źródło, z którego mogą czerpać państwa zamierzające uregulować swoje stosunki międzynarodowe. Ponadto nie można abstrahować od faktu, że rekomendacje OECD są wyrazem kompromisu i wyrażają intencje państw skupionych w organizacji odnośnie do podjęcia skoordynowanych działań w celu przeciwdziałania nadużyciom podatkowym. W rezultacie efektywność OECD zasadza się na autorytecie tej organizacji w zakresie międzynarodowego prawa podatkowego oraz woli jej członków, znajdującej wyraz w opracowanych przez nią dokumentach.

Osiągnięcie celów projektu BEPS wymaga zatem podjęcia określonych działań legislacyjnych zmierzających do implementacji proponowanych w projekcie działań do porządku prawnego w zakresie, w jakim rozwiązania te nie stanowią już obowiązujących norm prawnych. Należy bowiem zauważyć, że projekt BEPS jest dokumentem o charakterze ogólnym, adresowanym do wszystkich państw, które wyrażają wolę wdrożenia przewidzianych w nim rozwiązań. W odniesieniu do poszczególnych państw lub grupy krajów może się jednak okazać, że rekomendacje zawarte w BEPS stanowią integralną część krajowego porządku prawnego. W takim przypadku, gdy prawo krajowe lub obowiązująca umowa podatkowa odzwierciedla postulaty formułowane w projekcie BEPS, nie jest wymagane podejmowanie żadnych kroków legislacyjnych. Może się więc okazać, że w odniesieniu do niektórych jurysdykcji podatkowych wdrożenie postulatów BEPS będzie się wiązać z zasadniczymi zmianami prawodawstwa, podczas gdy w odniesieniu do innych państw konieczne zmiany będą miały znacznie bardziej ograniczony zakres.

Implementacja założeń projektu BEPS może się odbywać na płaszczyźnie prawa międzynarodowego oraz na płaszczyźnie krajowych systemów prawnych. Podstawowym instru-

²⁰ Zob. także: B. Kuźniacki, *Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami... (I)*, s. 15.

²¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483 ze zm.).

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

mentem międzynarodowego prawa podatkowego są dwustronne umowy w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wiele z rozwiązań postulowanych w BEPS może zostać wdrożonych poprzez zmiany zawartych już konwencji albo negocjowanie nowych umów podatkowych. Ze względu jednak na ogromną liczbę bilateralnych umów podatkowych zawartych na podstawie Modelu Konwencji OECD, podjęcie próby ich zmiany wymaga znacznego wysiłku, determinacji i woli poszczególnych państw. Zakładając nawet najlepszą wolę państw, proces negocjowania zmian obowiązujących umów i zawierania nowych konwencji należy postrzegać w co najmniej kilkuletniej perspektywie. Mimo to podjęcie tego działania nie gwarantuje osiągnięcia sukcesu w dążeniu do wdrożenia projektu BEPS przede wszystkim dlatego, że rozłożenie w czasie implementacji określonego rozwiązania do międzynarodowego prawa podatkowego spowoduje dychotomię podatkową i otworzy miejsce dla unikania opodatkowania w określonych transakcjach. Podmioty mogą bowiem wykorzystywać fakt, że w relacjach pomiędzy poszczególnymi państwami zostały wdrożone rekomendacje wypływające z BEPS, podczas gdy w stosunkach pomiędzy innymi państwami lub grupą państw nadal obowiązują rozwiązania, które wymagają zmiany w świetle projektu BEPS. Ponadto nawet zakończenie powodzeniem procesu zmiany podatkowych umów międzynarodowych nie gwarantuje, że będą one zawierać spójne rozwiązania, ponieważ może się okazać, że przyjęcie odmiennych środków realizacji założeń projektu BEPS pozostawi przestrzeń dla optymalizacji podatkowej wbrew intencji umawiających się państw.

Mając powyższe na uwadze, należy pozytywnie ocenić podpisanie w dniu 7 czerwca 2017 r. wielostronnej umowy podatkowej (*Multilateral Instrument – MLI*) zaproponowanej w działaniu 15 projektu BEPS²². Wprowadzony wielostronny instrument międzynarodowego prawa podatkowego ma dwie zasadnicze zalety²³. Po pierwsze, umożliwia szybką realizację postulatów BEPS przez liczną grupę państw. Po drugie, pozwala na przyjęcie podobnych rozwiązań przez państwa, które zdecydują się na podpisanie tej umowy. Wielostronna umowa podatkowa nie jest jednak wolna od mankamentów. Wynikają one przede wszystkim z faktu, że instrument multilateralny z założenia nie ma zastępować obowiązujących umów podatkowych, lecz je uzupełniać. Wzrośnie zatem stopień skomplikowania stosowania międzynarodowego prawa podatkowego. Wyznaczenie treści normy międzynarodowego prawa podatkowego będzie wymagać poddania analizie zarówno umowy dwustronnej zawartej pomiędzy poszczególnymi państwami, jak i zmieniającej ją umowy wielostronnej. Zauważyć także należy, że mimo podpisania przez państwa wielostronnej umowy, zaczną one obowiązywać w relacjach między określonymi krajami w różnym momencie, co będzie wynikać chociażby z czasu trwania krajowej procedury ratyfikacyjnej. Ponadto państwa nie są zobowiązane do wdrożenia wszystkich przepisów konwencji. Minimalny standard wymaga od państwa przystępującego do umowy stosowania tylko trzech przepisów (art. 6., 7 i 16). Wreszcie, państwa sygnatariusze umowy mają prawo do złożenia zastrzeżeń, notyfikacji, wyboru fakultatywnych lub alternatywnych opcji przewidzianych w regulacjach umowy oraz oświadczeń o stosowa-

²² Obecnie konwencję podpisało 78 państw, w tym Polska. Kolejne 6 jurysdykcji podatkowych wyraziło zamiar podpisania umowy. Zob. *Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*, 22 March 2018, www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf [dostęp: 11.04.2018].

²³ Szerzej na temat konwencji wielostronnej: M. Leconte, M. Raińczuk, *Konwencja Wielostronna (BEPS działanie nr 15) – omówienie najistotniejszych zagadnień*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 5, s. 16–21.

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

niu rozwiązań przewidzianych w umowie²⁴. Wszystkie te odstępstwa pozwalają przypuszczać, że stan prawny na płaszczyźnie międzynarodowej ulegnie znacząco skomplikowaniu.

Analizując zagadnienie implementacji projektu BEPS, nie sposób nie wspomnieć również o krajowych środkach prawnych. Znaczna część postulatów wynikających z projektu BEPS może zostać wdrożona metodami typowymi dla krajowych porządków prawnych. W wielu obszarach możliwe jest podjęcie aktywności legislacyjnej w celu korekty istniejących już regulacji lub wprowadzenia nowych rozwiązań do materialnego i procesowego prawa podatkowego.

ZMIANA ZASAD DOTYCZĄCYCH WYMIANY INFORMACJI PODATKOWYCH POD WPLYWEM PROJEKTU BEPS

Jak wspomniano wcześniej, żadne z działań przewidzianych w projekcie BEPS nie odwołuje się wprost do zmian zasad dotyczących wymiany informacji podatkowych. Niemniej wymiana informacji jest ważnym instrumentem w walce z erozją podstawy i transferem zysków. Z tego względu usprawnienie wymiany informacji podatkowych stało się istotnym zadaniem w procesie wdrażania celów określonych w projekcie BEPS. Impulsu dla rozwoju automatycznej wymiany informacji podatkowych można poszukiwać przede wszystkim w działaniu 13 projektu BEPS, dotyczącym dokumentowania cen transferowych i raportowania danych pomiędzy państwami. Natomiast realizacja celów opisanych w działaniu 5, poświęconych efektywnemu zwalczaniu szkodliwych praktyk podatkowych przy uwzględnieniu transparentności i treści ekonomicznej (*substance*) transakcji, sprzyja ulepszeniu zasad obowiązkowej spontanicznej wymiany informacji podatkowych.

Realizacja działania 13 projektu BEPS, dotyczącego dokumentowania cen transferowych i raportowania danych pomiędzy państwami, wpłynęła w ostatnich latach na dynamiczny rozwój automatycznej wymiany informacji podatkowych²⁵. Na skutek proponowanych w projekcie BEPS działań w 2014 r. OECD i państwa skupione w G20 przyjęły Wspólny Standard Raportowania (*Common Reporting Standard*), który ma stanowić podstawę dla automatycznej wymiany informacji podatkowych. W raporcie końcowym z działania 13 w projekcie BEPS została zaproponowana modelowa legislacja pozwalająca państwom na wdrożenie założeń projektu obejmującego zasady wymiany informacji dotyczących wielonarodowych przedsiębiorstw²⁶. Ponadto zostały opracowane trzy modele umów o raportowaniu informacji pomiędzy właściwymi organami poszczególnych państw: Model Wielostronnego

²⁴ Polska skorzystała z prawa do złożenia zastrzeżeń, notyfikacji, wyboru fakultatywnych lub alternatywnych opcji przewidzianych w regulacjach umowy oraz oświadczeń o stosowaniu rozwiązań przewidzianych w umowie. Zob. projekt ustawy o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., Druk nr 1776, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/39B2431FBC225D03C12581670038E84D/%24File/1776.pdf> [dostęp: 11.02.2018].

²⁵ Por. także: A. Wieśniak-Wiśniewska, M. Czerwiński, *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 6, s. 30.

²⁶ *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, Action 13 – 2015 Final Report, www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en#.WeIpTGioPIU [dostęp: 10.05.2018], s. 39–43.

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

Porozumienia Właściwych Organów w Sprawie Wymiany Raportów Pomiędzy Państwami (*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports*)²⁷, odwołujący się do postanowień Wielostronnej Konwencji; Model Porozumienia Właściwych Organów w Sprawie Wymiany Raportów Pomiędzy Państwami na podstawie Umowy o Unikaniu Podwójnego Opodatkowania (*Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports on the Basis of a Double Tax Convention*)²⁸; Model Porozumienia Właściwych Organów w Sprawie Wymiany Raportów Pomiędzy Państwami na Podstawie Porozumienia o Wymianie Informacji Podatkowych (*Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports on the Basis of Tax Information Exchange Agreement*)²⁹.

Niezależnie od tego, w ramach automatycznej wymiany informacji podatkowych, mają być przekazywane dane dotyczące zagranicznych rachunków bankowych do właściwych organów państwa rezydencji posiadacza rachunku. Obecnie 102 państwa przyjęły wspólny standard raportowania, z czego 49 zobowiązało się do zapoczątkowania wymiany informacji we wrześniu 2017 r., a pozostałe 53 jurysdykcje – we wrześniu 2018 r.³⁰ Wymiana informacji podatkowych następuje przede wszystkim na mocy art. 6 Wielostronnej Konwencji. Na podstawie tego przepisu zostało opracowane Wielostronne Porozumienie Właściwych Organów w sprawie Automatycznej Wymiany Informacji dotyczących Rachunków Finansowych (*Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information*)³¹. Obecnie porozumienie jest podpisane przez 95 państw³². Alternatywnie, jako podstawę prawną wymiany informacji, państwa mogą stosować przepisy bilateralnych umów podatkowych oraz umów o wymianie informacji podatkowych zawieranych z państwami stosującymi szkodliwą konkurencję podatkową.

Założenie projektu zasadza się na przekonaniu o potrzebie wzajemnego informowania się państw o przyznaniu podatnikom określonych gwarancji (*tax rulings*), przy czym należy podkreślić, że samo wydanie podatnikowi interpretacji (*tax ruling*) nie jest uznawane za zjawisko negatywne. Idea wymiany informacji sprowadza się do podjęcia próby uniknięcia sytuacji, w której brak wiedzy o sytuacji podatkowej podatnika w jednym państwie spowoduje ryzyko uszczuplenia podatkowego w innym kraju. Te gwarancje (*tax rulings*) mogą przybierać bardzo różne formy i są szeroko definiowane w raporcie końcowym z działania 5. W raporcie wskazano, że pod pojęciem gwarancji (*tax rulings*) należy rozumieć wszelkie porady, informacje lub działania podjęte przez organy podatkowe w stosunku do podatnika lub grupy podatników, potwierdzające ich sytuację podatkową, na które podatnicy mogą się powołać³³.

²⁷ *Ibidem*, s. 45–51.

²⁸ *Ibidem*, s. 59–63.

²⁹ *Ibidem*, s. 65–69.

³⁰ www.oecd.org/tax/automatic-exchange/news/first-automatic-crs-exchanges-between-49-jurisdictions-to-take-place-over-2000-bilateral-exchange-relationships-in-place.htm [dostęp: 10.05.2018].

³¹ www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/multilateral-competent-authority-agreement.pdf [dostęp: 10.05.2018].

³² *Signatories of the multilateral competent authority agreement on automatic exchange of financial account information and intended first information exchange date*, 15 January 2018, www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/MCAA-Signatories.pdf [dostęp: 11.02.2018]

Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report_9789264241190-en#.WeIu6Gi0PIU [dostęp: 10.05.2018], s. 47.

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

Na determinację przy realizacji celów projektu BEPS wskazuje fakt, że zakresem wymiany informacji mają być objęte nie tylko gwarancje ustanowione w przyszłości, ale także wydane przed opracowaniem projektu BEPS. W raporcie końcowym rekomenduje się, by przedmiotem wymiany informacji były gwarancje (*tax rulings*) wydane od 1 stycznia 2010 r. i wywołujące skutek po 1 stycznia 2014 r. W przypadku przyszłych gwarancji (wydanych po 1 stycznia 2016 r.) rekomenduje się, by państwa pozyskiwały informacje pozwalające na identyfikację państwa, któremu informacja ma zostać udostępniona ze względu na potencjalne ryzyko uszczuplenia jego dochodów podatkowych.

PODSUMOWANIE

Podstawy prawne wymiany informacji podatkowych przed opracowaniem projektu BEPS były rozbudowane i obejmowały przepisy znajdujące się w umowach międzynarodowych, prawie unijnym i prawodawstwie krajowym poszczególnych państw. Pozwalały one na wymianę informacji w trzech podstawowych formach: wymianę automatyczną, spontaniczną i na żądanie. Właściwe organy podatkowe mogły pozyskiwać informacje i były zobowiązane do udostępniania informacji dotyczących najważniejszych podatków, w tym podatków dochodowych, podatku od wartości dodanej i podatku akcyzowego. Stan prawny, obowiązujący w zakresie wymiany informacji podatkowych przed wdrożeniem projektu BEPS, nie wymagał zatem zasadniczej poprawy. Usprawnienie wymiany informacji nie stanowiło samo w sobie problemu, który zostałby zidentyfikowany jako odrębny obszar wymagający wprowadzenia istotnych korekt. Wynikało to także z faktu, że efektywna wymiana informacji nie stanowi celu, lecz jest narzędziem niezbędnym do osiągnięcia założonych w projekcie BEPS rezultatów. Dostrzeżono więc potrzebę intensyfikacji wymiany informacji w obszarach, w których poprawa wymiany informacji mogła przyczynić się do realizacji działania 13 i 5 projektu BEPS.

W pierwszym przypadku wymuszenie na państwach automatycznej wymiany informacji podatkowych dotyczących wielonarodowych koncernów ma przeciwdziałać nadużyciom podatkowym wynikającym ze stosowania mechanizmu cen transferowych. Zauważono bowiem, że brak przepływu informacji pomiędzy państwami stwarza podmiotom powiązanym przestrzeń do optymalizacji podatkowej, która dla państw wiąże się z redukcją podstawy opodatkowania i w rezultacie ze zmniejszeniem dochodów podatkowych. Raportowanie określonych danych przez przedsiębiorstwa, a następnie wymiana zgromadzonych w ten sposób informacji, ma zapewnić efektywną kontrolę nad transferem dochodu pomiędzy państwami. Wydaje się, że automatyczna wymiana informacji podatkowych stanowi w tym zakresie odpowiednie narzędzie pozwalające na zrealizowanie wyznaczonych celów.

W odniesieniu do działania 5 w projekcie BEPS zaproponowano natomiast rozszerzenie roli obowiązkowej spontanicznej wymiany informacji podatkowych, obejmującej dane o przyznanych podatnikowi lub grupie podatników gwarancjach podatkowych (*tax rulings*). Istotne jest w tym przypadku założenie, że samo potwierdzenie sytuacji podatkowej danego podmiotu, w formie interpretacji podatkowej lub podobnego instrumentu prawnego, nie stanowi preferencyjnego reżimu podatkowego. Celem spontanicznej wymiany informacji podatkowej nie jest bowiem ograniczenie stosowania tego rodzaju narzędzi podatkowych, lecz udostępnienie innemu państwu informacji, że dany podatnik znalazł się w korzystnej sytuacji podatkowej, po to, by korzyść ta mogła zostać uwzględniona przy opodatkowaniu na terenie

drugiego państwa. Istota rekomendacji zawartej w projekcie BEPS sprowadza się zatem do wykorzystania wymiany informacji podatkowych jako narzędzia upublicznienia podejmowanych przez dane państwa środków wobec konkretnych podatników lub grup podatników w tych państwach, w których informacje mogą mieć wpływ na zakres opodatkowania.

Implementacja płynących z projektu BEPS rekomendacji w zakresie zasad wymiany informacji podatkowych w Polsce następuje na płaszczyźnie międzynarodowej i krajowej. Polska jest stroną Wielostronnej Konwencji, której rola – również w zakresie wymiany informacji podatkowych – rośnie wraz ze wzrostem liczby państw sygnatariuszy. Polska przystąpiła do Wielostronnego Porozumienia Właściwych Organów w Sprawie Automatycznej Wymiany Informacji Dotyczących Rachunków Finansowych, zobowiązując się do wymiany informacji od września 2017 r. Ponadto należy zauważyć, że w okresie od 1 stycznia 2013 r. Polska zawarła 7 kolejnych umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych³⁴.

Na gruncie ustawodawstwa krajowego zasadnicze znaczenie dla wymiany informacji podatkowych ma ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami³⁵. Stanowi ona przede wszystkim wyraz implementacji Dyrektywy Rady 2011/16/UE. Warto jednak zauważyć, że w zakresie, w jakim normuje zasady automatycznej wymiany informacji o interpretacjach podatkowych i decyzjach w sprawach cen transakcyjnych (dział IV) oraz wymiany informacji podatkowych o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów (Dział V), uwzględnia także rekomendacje wynikające z projektu BEPS³⁶.

BIBLIOGRAFIA

- Action Plan on Base Erosion Profit Shifting, www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm [dostęp: 10.03.2018].
- Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, Action 5 – 2015 Final Report, www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report_9789264241190-en#.WeIu6Gi0PIU [dostęp: 10.05.2018].
- Dyrektywa Rady z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.Urz. UE L 336, 27.12.1977, ze zm., s. 15–20) – dyrektywa utraciła moc prawną z dniem 31 grudnia 2012 r.
- Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.Urz. UE L 64, 11.03.2011, ze zm., s. 1–12).
- Jurisdictions participating in the convention on mutual administrative assistance in tax matters*, 18 May 2018, www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf [dostęp: 04.05.2018].
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych z dnia 25 stycznia 1988 r., ratyfikowana przez Polskę w dniu 19 maja 1997 r. (Dz.U. z 1998 r., nr 141, poz. 913–914).
- Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Konfederacją Szwajcarską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Bernie w dniu 2 września 1991 r. (Dz.U. z 1993 r., nr 22, poz. 92 ze zm.).
- Kuźniacki B., *Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami – nowa era stosowania prawa podatkowego w wymiarze międzynarodowym. Wymiana na wniosek i z urzędu (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 5.

³⁴ Z Belize, Bermudami, Brytyjskimi Wyspami Dziewiczymi, Gibraltarem, Kajmanami, Liberią, Wspólnotą Bahamów. Zob. Wykaz umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych.

³⁵ Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2017 r., poz. 648).

³⁶ B. Kuźniacki, *Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami – nowa era stosowania prawa podatkowego w wymiarze międzynarodowym. Wymiana informacji o rachunkach finansowych, interpretacjach podatkowych oraz informacji o jednostkach z grupy (2)*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 6, s. 17 i n.

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

- Kuźniacki B., *Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami – nowa era stosowania prawa podatkowego w wymiarze międzynarodowym. Wymiana informacji o rachunkach finansowych, interpretacjach podatkowych oraz informacji o jednostkach z grupy (2)*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 6.
- Leconte M., Raińczuk M., *Konwencja Wielostronna (BEPS działanie nr 15) – omówienie najistotniejszych zagadnień*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 5.
- Majdowski F., Wilczkiewicz M., *Polska podpisała umowę w sprawie FATCA*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 5.
- Mączyński D., *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009.
- Missala W., *FATCA, czyli amerykański podatek obciążający polskie podmioty*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 5.
- OECD Report, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, 1998, www.oecd.org/dataoecd/33/1/1904184.pdf [dostęp: 11.03.2018].
- Projekt ustawy o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., Druk nr 1776, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/39B2431FBC225D03C12581670038E84D/%24File/1776.pdf> [dostęp: 11.02.2018].
- Protokół między Rzecząpospolitą Polską a Konfederacją Szwajcarską o zmianie Konwencji między Rzecząpospolitą Polską a Konfederacją Szwajcarską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Bernie dnia 2 września 1991 r., oraz Protokołu sporządzonego w Bernie dnia 2 września 1991 r., sporządzony w Warszawie dnia 20 kwietnia 2010 r. (Dz.U. z 2011 r., nr 255, poz. 1533).
- Rozporządzenie Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.Urz. UE L 264, 15.10.2003, s. 1–11).
- Rozporządzenie Rady (WE) nr 2073/2004 z dnia 16 listopada 2004 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych (Dz.Urz. UE L 359, 04.12.2004, s. 1–10).
- Rozporządzenie Rady (UE) nr 389/2012 z dnia 2 maja 2012 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych oraz uchylenia rozporządzenia (WE) nr 2073/2004 (Dz.Urz. UE L 121, 08.05.2012, s. 1–15).
- Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*, 22 March 2018, www.oecd.org/tax/treaties/beps-mlt-signatories-and-parties.pdf [dostęp: 11.04.2018].
- Signatories of the multilateral competent authority agreement on automatic exchange of financial account information and intended first information exchange date*, 15 January 2018, www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/MCAA-Signatories.pdf [dostęp: 11.02.2018].
- Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, Action 13 – 2015 Final Report, www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en#.WeIpTGi0PIU [dostęp: 10.05.2018].
- Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA, oraz towarzyszące Uzgodnienia Końcowe, podpisane w Warszawie dnia 7 października 2014 r. (Dz.U. z 2015 r., poz. 1647).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do dnia 3 kwietnia 2017 r.
- Ustawa z dnia 9 października 2015 r. o wykonywaniu Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 1858).
- Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2017 r., poz. 648).
- Wiśniak-Wiśniewska A., Czerwiński M., *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 6.
- www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/multilateral-competent-authority-agreement.pdf [dostęp: 10.05.2018].
- www.oecd.org/tax/automatic-exchange/news/first-automatic-crs-exchanges-between-49-jurisdictions-to-take-place-over-2000-bilateral-exchange-relationships-in-place.htm [dostęp: 10.05.2018].
- Wykaz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, www.finanse.mf.gov.pl/pl/abc-podatkow/umowy-miedzynarodowe/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/-/asset_publisher/d3oA/content/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowa-

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

nia?_101_INSTANCE_d3oA_redirect=http%3A%2F%2Fwww.finanse.mf.gov.pl%2Fpl%2Fabc-podatkow%2Fumowy-miedzynarodowe%2Fwykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowa-nia%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_d3oA%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1&_101_INSTANCE_d3oA_cur=0&page=2#p_p_id_101_INSTANCE_d3oA_[dostęp: 11.03.2108].

Wykaz umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych, www.finanse.mf.gov.pl/pl/abc-podatkow/umowy-miedzynarodowe/wykaz-umow-o-wymianie-informacji-w-sprawach-podatkowych [dostęp: 11.03.2018].

UMCS