

WSPÓŁPRACA PAŃSTW CZŁONKOWSKICH UE PRZY ODZYSKIWANIU WIERZYTELNOŚCI PODATKOWYCH

Jan Olszanowski
Wojciech Piątek

MONOGRAFIE



Wolters Kluwer

WSPÓŁPRACA PAŃSTW CZŁONKOWSKICH UE PRZY ODZYSKIWANIU WIERZYTELNOŚCI PODATKOWYCH

Jan Olszanowski
Wojciech Piątek

MONOGRAFIE

Publikacja powstała w ramach projektu sfinansowanego ze środków
Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji nr DEC-2011/01/D/HS5/01526

Stan prawny na 1 października 2015 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Jan Paweł Tarno

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Julia Genusa

Łamanie

Wolters Kluwer

Autorstwo poszczególnych rozdziałów:

dr Jan Olszanowski – rozdział III pkt 3–6, rozdział IV pkt 3–6, rozdział V

dr Wojciech Piątek – rozdział I, rozdział II, rozdział III pkt 1 i 2, rozdział IV pkt 1 i 2

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących
im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej
w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło.
A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.



SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN: 978-83-264-9371-3

ISSN 1897-4392

Wydane przez:

Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	9
Wstęp	13
Rozdział I	
Ramy prawne współpracy pomiędzy państwami w sprawach podatkowych	17
1. Pojęcie współpracy pomiędzy organami administracji w sprawach podatkowych	17
2. Źródła normatywne współpracy obecne w prawie międzynarodowym	21
2.1. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju	21
2.2. Organizacja Narodów Zjednoczonych	24
2.3. Unia Europejska	25
3. Źródła normatywne międzynarodowej współpracy obecne w prawie krajowym	27
4. Pojęcie oraz znaczenie współpracy państw członkowskich UE przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych	29
4.1. Rys historyczny	29
4.2. Znaczenie współpracy państw członkowskich UE przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych	36
4.3. Pojęcie współpracy państw członkowskich UE przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych	38
4.4. Zasady ogólne współpracy państw członkowskich UE przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych	41
4.4.1. Zasada zaufania	42
4.4.2. Zasada udzielania pomocy na wniosek innego państwa członkowskiego	44

4.4.3. Zasada równego traktowania należności krajowych i zagranicznych	46
4.4.4. Zasada stosowania własnego prawa procesowego	48
4.4.5. Zasada poufności	50
4.4.6. Zasada elektronicznej formy komunikacji	51
4.4.7. Zasada pośredniości	53
5. Zakres przedmiotowy współpracy państw członkowskich UE przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych	54
6. Podsumowanie	55

Rozdział II

Podmioty odpowiedzialne za współpracę pomiędzy państwami członkowskimi UE przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych

1. Wstęp	57
2. Centralne biuro łącznikowe	58
3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych	63
4. Podmiot odpowiedzialny za wykonanie obowiązku	65
5. Wierzyciel	66
6. Organ egzekucyjny	67
7. Komisja Europejska	69
8. Komitet ds. Odzyskiwania Wierzytelności	70
9. Podsumowanie	71

Rozdział III

Występowanie o udzielenie pomocy do państwa członkowskiego ..

1. Wstęp	73
2. Wymiana informacji	75
2.1. Zagadnienia ogólne	75
2.2. Przebieg postępowania	76
3. Wniosek o powiadomienie	81
3.1. Zagadnienia ogólne	81
3.2. Przebieg postępowania	87
4. Występowanie o odzyskanie należności pieniężnych	89
4.1. Zagadnienia ogólne	89
4.2. Wszczęcie postępowania	96

4.3. Przebieg postępowania	100
4.4. Zakończenie postępowania	108
5. Postępowanie zabezpieczające w ramach współpracy międzynarodowej państw członkowskich podejmowanej z inicjatywy RP	111
6. Podsumowanie	117

Rozdział IV

Udzielanie pomocy państwu członkowskiemu	123
1. Wstęp	123
2. Realizacja wniosku o udzielenie informacji	124
2.1. Zagadnienia ogólne	124
2.2. Przebieg postępowania	129
2.2.1. Wymiana informacji na wniosek	129
2.2.2. Wymiana informacji bez uprzedniego wniosku	132
3. Realizacja wniosku o powiadomienie	134
3.1. Zagadnienia ogólne	134
3.2. Przebieg postępowania	135
4. Realizacja wniosku o odzyskanie należności pieniężnych	141
4.1. Zagadnienia ogólne	141
4.2. Przebieg postępowania	148
4.3. Zakończenie postępowania	168
5. Zabezpieczenie należności publicznoprawnych na wniosek państwa członkowskiego	172
6. Podsumowanie	174

Rozdział V

Współpraca międzynarodowa w zakresie dochodzenia należności pieniężnych przekazanych do egzekucji administracyjnej na podstawie ratyfikowanych umów międzynarodowych	180
1. Występowanie o udzielenie pomocy w zakresie należności pieniężnych przekazanych do egzekucji administracyjnej na podstawie ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska	180
1.1. Zagadnienia ogólne	180
1.2. Przebieg postępowania	182

2. Udzielanie pomocy w sprawach dotyczących należności pieniężnych przekazanych do egzekucji administracyjnej na podstawie ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska	184
2.1. Zagadnienia ogólne	184
2.2. Przebieg postępowania	186
3. Podsumowanie	189
Zakończenie	191
Mutual assistance between the EU Member States in recovering tax claims	197
Bibliografia	201
Wykaz aktów prawnych	207
Wykaz powołanego orzecznictwa	213

Wykaz skrótów

Akty prawne

- | | | |
|----------------------|---|--|
| dyrektywa 76/308/EWG | – | dyrektywa Rady 76/308/EWG z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących niektórych opłat, cel, podatków i innych obciążeń (Dz. Urz. WE L 73 z 19.03.1976, s. 18, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 1, s. 44, z późn. zm.) |
| dyrektywa 2008/55/WE | – | dyrektywa Rady 2008/55/WE z dnia 26 maja 2008 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, cel, podatków i innych obciążeń (Dz. Urz. UE L 150 z 10.06.2008, s. 28) |
| dyrektywa 2010/24/UE | – | dyrektywa Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, cel i innych obciążeń (Dz. Urz. UE L 84 z 31.03.2010, s. 1) |
| dyrektywa 2011/16/UE | – | 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 z 11.03.2011, s. 1) |

k.p.a.	–	ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 267 z późn. zm.)
k.p.c.	–	ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 101 z późn. zm.)
modelowa konwencja OECD, MK OECD	–	Modelowa Konwencja OECD w sprawie podatków od dochodu i majątku (Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital / OECD Model Tax Convention on Income and on Capital), wersja z 2014 r. dostępna w jęz. angielskim na stronie http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm [dostęp: 18.07.2015 r.]
modelowa konwencja ONZ, MK ONZ	–	Modelowa Konwencja ONZ o podwójnym opodatkowaniu między państwami rozwiniętymi i rozwijającymi się (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries), tekst dostępny w jęz. angielskim na stronie: http://www.un.org/esa/ffd/tax/unmodel.htm [dostęp: 18.07.2015 r.]
o.p.	–	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
pr. bank.	–	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 128 z późn. zm.)
rozporządzenie nr 1189/2011	–	rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) nr 1189/2011 z dnia 18 listopada 2011 r. ustalające szczegółowe przepisy dotyczące niektórych przepisów dyrektywy Rady 2010/24/UE w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych

	–	obciążeń (Dz. Urz. UE L 302 z 19.11.2011, s. 16)
u.o.i.n.	–	ustawa z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz. U. Nr 182, poz. 1228 z późn. zm.)
u.p.e.a.	–	ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1619 z późn. zm.)
u.w.p., ustawa o wzajemnej pomocy	–	ustawa z dnia 11 października 2013 r. o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych (Dz. U. poz. 1289 z późn. zm.)

Czasopisma i publikatory

AUW	–	Acta Universitatis Wratislaviensis
Biul. Skarb.	–	Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów
CBOSA	–	Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
DB	–	Der Betrieb
EPS	–	Europejski Przegląd Sądowy
FP	–	Forum Prawnicze
KPPod.	–	Kwartalnik Prawa Podatkowego
MPCiP	–	Monitor Prawa Celnego i Podatkowego
OSNC	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
PiP	–	Państwo i Prawo
PPE	–	Przegląd Prawa Egzekucyjnego
Prz. Pod.	–	Przegląd Podatkowy
Sam. Teryt.	–	Samorząd Terytorialny
SWI	–	Steuer und Wirtschaft International
ZNSA	–	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Nazwy organów, organizacji międzynarodowych i innych instytucji

NSA	–	Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	–	ang. Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju)
ONZ	–	Organizacja Narodów Zjednoczonych
SA	–	Sąd Apelacyjny
SN	–	Sąd Najwyższy
TSUE	–	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WSA	–	wojewódzki sąd administracyjny

Wstęp

Jednym z warunków efektywnego działania organów władzy publicznej jest skonstruowanie takich mechanizmów prawnych, dzięki którym będą mogły być w sposób rzeczywisty wykonywane wydawane przez nie nakazy i zakazy. Oprócz samej skuteczności działania administracji publicznej na uwagę zasługuje również aspekt wychowawczy, polegający na wdrożeniu jednostki do realizacji zasady praworządności. Brak przestrzegania norm prawa administracyjnego może wpływać na powstanie niebezpieczeństwa zagrożenia dla życia lub innych cenionych powszechnie dóbr¹. W Polsce, podobnie jak w większości krajów europejskich, administracja publiczna sama może zastosować przymus państwowy w celu wykonania obowiązków publicznoprawnych. Kompetencjami do stosowania przymusu państwowego dysponują nie tylko sądy, ale i organy administracji publicznej². Mając na uwadze coraz intensywniej postępujące zjawiska globalizacji o charakterze gospodarczym i społecznym, konieczne jest postawienie pytania, czy wskazane powyżej kompetencje organów władzy publicznej nie powinny ulec poszerzeniu i wyjść poza granice państwowe, czy też wręcz odwrotnie, powinny one zostać zawężone. Kolejne pytanie łączy się ze wskazaniem konkretnych sposobów, w ramach których poszerzenie tego rodzaju uprawnień organów władzy publicznej

¹ Z. Leoński, *Wykonanie aktu administracyjnego. Węzłowe problemy administracyjnego postępowania egzekucyjnego* (w:) *Aktualne problemy administracji i prawa administracyjnego*, red. J. Posłuszny, Przemysł-Rzeszów 2003, s. 7. Podobnie argumentował S. Kasznica, wskazując, że tam, gdzie państwo nie dysponuje określonym władztwem przejawiającym się w możliwości narzucenia swojej woli przy pomocy przymusu, mamy do czynienia albo z państwem dopiero tworzącym się, albo z państwem będącym w rozkładzie. Zob. S. Kasznica, *Polskie prawo administracyjne. Pojęcia i instytucje zasadnicze*, Poznań 1946, s. 7–8, a także E. Smoktunowicz, *Egzekucja administracyjna i sądowa. Teksty, orzecznictwo, piśmiennictwo, indeks rzeczowy*, Warszawa 1995, s. 18.

² A. Skoczylas, *Postępowanie egzekucyjne w administracji* (w:) *System Prawa Administracyjnego*, t. 9, *Prawo procesowe administracyjne*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2010, s. 304.

miałoby funkcjonować przy jednoczesnym poszanowaniu suwerenności państw, w tym ograniczeń terytorialnych w realizowaniu środków przy-musu.

Odpowiedź na sformułowane powyżej pytania zawarta została zarówno w prawie międzynarodowym, jak i polskim. Jednym z jej wyrazów jest dyrektywa Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń (Dz. Urz. UE L 84 z 31.03.2010, s. 1), która została wdrożona do polskiego porządku prawnego w ustawie z dnia 11 października 2013 r. o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych (Dz. U. poz. 1289 z późn. zm.), oraz rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) nr 1189/2011 z dnia 18 listopada 2011 r. ustalające szczegółowe przepisy dotyczące niektórych przepisów dyrektywy Rady 2010/24/UE w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń (Dz. Urz. UE L 302 z 19.11.2011, s. 16). W następujących po sobie punktach preambuły dyrektywy 2010/24/UE została czytelnie ukazana potrzeba podjęcia przez państwa członkowskie UE współpracy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń. Następnie w przepisach tego aktu uregulowane zostały sposoby jej podejmowania.

Celem niniejszego opracowania jest ustalenie istoty, znaczenia oraz przebiegu wzajemnej pomocy pomiędzy państwami członkowskimi UE przy odzyskiwaniu wierzytelności publicznoprawnych poszczególnych państw, które w tytule pracy określone zostały mianem podatkowych i obejmują swoim zakresem przedmiotowym różnicowane należności pieniężne wymienione w art. 2 ust. 1 i 2 dyrektywy 2010/24/UE, w tym na pierwszym miejscu wszystkie rodzaje podatków.

Podstawowym założeniem wstępnym opracowania jest przeświadczenie o konieczności istnienia i dalszego rozwoju tego rodzaju współpracy pomiędzy państwami członkowskimi UE oraz nawiązywania jej w kontaktach z państwami trzecimi w drodze zawierania umów bilateralnych i multilateralnych. Z tej perspektywy na aprobatę zasługuje konstrukcja normatywna polskiej ustawy o wzajemnej pomocy, w której wyraźnie przewidziano możliwość poszerzenia ram przedmiotowych współpracy o państwa niebędące członkami UE. Przyjęcie tego założenia pozwoliło na poddanie analizie zarówno od strony teoretycznej, jak i praktycznej obecnych obowiązujących unormowań wzajemnej pomocy z punktu widzenia

jak najefektywniejszego zapewnienia interesów finansowych państw członkowskich UE, przy zachowaniu neutralności rynku wewnętrznego oraz równowagi pomiędzy uprawnieniami organów poszczególnych państw przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych w ramach współpracy z organami innych państw.

Praca została podzielona na pięć rozdziałów. W pierwszym z nich uwagę poświęcono ogólnym ramom współpracy międzynarodowej, które nie ograniczają się tylko do kręgu państw należących do UE. W rozdziale tym sformułowano generalne pojęcie współpracy pomiędzy państwami w dziedzinie podatkowej, a następnie poddano analizie ogólne ramy wzajemnej pomocy państw członkowskich UE przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, w tym pojęcie tego rodzaju współpracy, zasady ogólne jej przebiegu oraz zakres przedmiotowy, w którym jest ona realizowana.

W drugim rozdziale uwaga skupiona została na podmiotach biorących udział we wzajemnym współdziałaniu pomiędzy państwami unijnymi, w tym na ich kompetencjach oraz występujących pomiędzy nimi zależnościach. Pośrednim dowodem wysokiego poziomu zaangażowania we wzajemną pomoc oraz wysiłków czynionych w kierunku jej dalszej intensyfikacji jest powołanie do istnienia specjalnych podmiotów zajmujących się wyłącznie analizowaną działalnością. Należą do nich centralne biuro łącznikowe oraz pozostałe biura łącznikowe utworzone we wszystkich państwach członkowskich UE. W rozdziale tym przedstawione zostały zarówno wymienione powyżej podmioty powołane do istnienia z myślą o wzajemnej pomocy w analizowanym obszarze, jak i podmioty już istniejące, które wyposażone zostały w dodatkowy wachlarz kompetencji.

Dwa kolejne rozdziały pracy dotyczą problematyki procesowej, obejmując swoim zakresem sposób współdziałania pomiędzy organami poszczególnych państw przy wykorzystaniu każdej z trzech dostępnych form pomocy. W rozdziale trzecim rozważania przeprowadzone zostały z punktu widzenia państwa występującego o udzielenie pomocy, a w rozdziale czwartym – z punktu widzenia państwa, które jej udziela. Podział taki uzasadniony jest odmiennym zakresem obowiązków spoczywających na organie występującym z wnioskiem o udzielenie pomocy oraz na podmiocie realizującym wniosek. Specyfika tych obowiązków została dostrzeżona przez polskiego prawodawcę, który w ustawie o wzajemnej pomocy zagadnieniom występowania o udzielenie pomocy oraz udzielania pomocy poświęcił odrębne jednostki redakcyjne tekstu prawnego.

Ostatni rozdział opracowania dotyczy pomocy świadczonej przez polskie organy administracji publicznej w analizowanym zakresie państwom trzecim, niebędącym członkami UE. Jak zostało to już bowiem powyżej zauważone, w ustawie o wzajemnej pomocy stworzone zostały ramy prawne nie tylko dotyczące współpracy z państwami członkowskimi UE, lecz także z innymi krajami, przez co ustawa ta zasługuje na miano kompleksowej. Zważywszy na szczegółowe omówienie aspektów proceduralnych współpracy w dwóch wcześniejszych rozdziałach, w ostatniej części pracy zostały ukazane przede wszystkim odmienności dotyczące jej przebiegu, gdy po jednej ze stron występuje państwo trzecie.

W pracy zastosowana została metoda analizy tekstu prawnego oraz orzecznictwa sądowego. Z uwagi na rodzaj poruszanej problematyki istotne znaczenie w pracy odegrała analiza dogmatyczna rodzimych oraz zagranicznych opracowań naukowych obejmujących tematykę wzajemnej pomocy pomiędzy państwami członkowskimi UE przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych. Praca wzbogacona została ponadto o analizę praktycznych aspektów mającej miejsce współpracy, w tym przede wszystkim danych statystycznych obrazujących jej efektywność. W tym celu nawiązany został kontakt z pracownikami centralnych biur łącznikowych wszystkich państw UE oraz z Komisją Europejską.

Niniejsza praca stanowi studium z zakresu polskiego i europejskiego administracyjnego postępowania egzekucyjnego. W ograniczonym zakresie obejmuje ona problematykę podatkową.

W opracowaniu uwzględniono stan prawny, literaturę i orzecznictwo na dzień 1 października 2015 r.

Jan Olszanowski, Wojciech Piątek
Poznań, 1 października 2015 r.

Rozdział I

Ramy prawne współpracy pomiędzy państwami w sprawach podatkowych

1. Pojęcie współpracy pomiędzy organami administracji w sprawach podatkowych

Zachodzące w ostatnich latach procesy globalizacji ekonomii, intensyfikacji handlu międzynarodowego, elektronizacji obsługi bankowej oraz zwiększenia mobilności przedsiębiorców prowadzą do konieczności nowego spojrzenia na funkcjonujące już ramy współpracy pomiędzy organami administracji publicznej w dziedzinie podatkowej oraz egzekucyjnej, zarówno o zasięgu krajowym, jak i międzynarodowym. Problematyka wzajemnej współpracy pomiędzy organami administracji publicznej *in genere* znajduje swoje umocowanie w aktach prawnych rangi konstytucyjnej, ustawowej, umowach zawieranych pomiędzy poszczególnymi państwami oraz w prawie unijnym, przede wszystkim o charakterze wtórnym³. Tytułem przykładu, konstytucyjna podstawa wzajemnej pomocy pomiędzy instytucjami publicznymi w Niemczech wywodzi się z art. 35 ust. 1 ustawy zasadniczej (*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*, 23 Mai 1949, BGBl. 1949, 1), w którym organy administracji publicznej i są-

³ Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych jest również przedmiotem rozważań TSUE prowadzonych z punktu widzenia obowiązywania podstawowych praw oraz zasad prawa unijnego, w tym m.in. zasady proporcjonalności oraz skuteczności tego prawa. Zob. K. Simader, *Die Bedeutung der internationalen Amtshilfe in Steuersachen in der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten* (w:) *Internationale Amtshilfe in Steuersachen*, red. M. Lang, J. Schuch, C. Staringer, Wien 2011, s. 312–314.

dy zobowiązane zostały do wzajemnej pomocy urzędowej i prawnej⁴. Podobnie w Austrii art. 22 konstytucji (Bundes-Verfassungsgesetz, 1 Oktober 1920, BGBl. Nr. 1/1930 idF BGBl. I Nr. 164/2013) zobowiązuje wszystkie organy władzy publicznej związku, krajów związkowych oraz jednostek samorządowych do wzajemnej pomocy w ramach ich ustawowych kompetencji⁵. W Niemczech dla jej określenia używa się dwóch różnych sformułowań *Amtshilfe* i *Rechtshilfe*, akcentując ich odmienną znaczeniową, która w uproszczeniu sprowadza się do rozdzielenia pomocy prowadzonej pomiędzy organami administracji publicznej oraz sądami⁶. W nomenklaturze anglojęzycznej oba rodzaje współpracy funkcjonują pod pojęciem *mutual assistance*⁷. Z kolei we Francji zamiennie używane są określenia *entraide*, *assistance mutuelle*, *coopération*⁸. Przedstawiciele rodzimej literatury posługują się sformułowaniami typu „wzajemna pomoc pomiędzy państwami członkowskimi” czy też „międzynarodowa współpraca”⁹.

Zarówno jednak w prawodawstwie zagranicznym, jak i krajowym nie została sformułowana ani definicja współpracy pomiędzy organami administracji publicznej, ani nie zostały ustanowione jej przesłanki i formy. Wydaje się, że tego rodzaju regulacja z uwagi na zróżnicowany charakter oraz podstawy normatywne zachodzącej współpracy byłaby nieprzydatna z praktycznego punktu widzenia. Niemniej jednak w literaturze zagranicznej, jak i krajowej sformułowane zostały zarówno pojęcie pomocy, jak i podstawowe jej wyznaczniki, które są wspólne dla niemal wszystkich źródeł, na podstawie których jest ona wykonywana.

W nauce niemieckiej oprócz wymienionego powyżej art. 35 ust. 1 Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland wskazuje się na art. 4

⁴ Jak zauważył jednak F. Wettner, regulacja ta ma charakter ramowy, znajdując swoją konkretyzację w aktach prawnych niższego rzędu. Zob. F. Wettner, *Die Amtshilfe im Europäischen Verwaltungsrecht*, Tübingen 2005, s. 17.

⁵ W. Antonioli, F. Koja, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Wien 1986, s. 348.

⁶ Wskazane rozróżnienie należy jednak do spornych w literaturze. Szerzej zob. A. Idziok, *Die Vollstreckungshilfe nach deutschem Recht und europäischem Gemeinschaftsrecht*, Baden-Baden 1997, s. 23–24; F. Wettner, *Die Amtshilfe...*, s. 25–27.

⁷ J. Lao, *The Council Directive concerning Mutual Assistance for the Recovery of Claims (2010/24/EU)* (w:) *Exchange of Information for Tax Purposes*, red. O.-Ch. Günther, N. Tüchler, Wien 2013, s. 309.

⁸ Szerzej zob. F. Wettner, *Die Amtshilfe...*, s. 29 oraz podana tam literatura.

⁹ D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009, s. 25–26. Zob. też P. Przybysz, *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 269–271; A. Skoczylas (w:) *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, red. R. Hauser, A. Skoczylas, Warszawa 2012, s. 335–338; E. Cisowska-Sakrajda (w:) *Doradca podatkowy w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych*, red. J.P. Tarno, Warszawa 2012, s. 234–238; T. Jędrzejewski (w:) T. Jędrzejewski, M. Masternak, P. Rączka, *Administracyjne postępowanie egzekucyjne*, Toruń 2013, s. 287–296.

ust. 1 Verwaltungsverfahrensgesetz, 25 Mai 1976 (BGBl. I, s. 102) zawierający ogólny nakaz udzielania wzajemnej pomocy przez jeden z organów władzy publicznej na rzecz drugiego organu. Obowiązek ten jest konsekwencją podziału władzy wykonawczej, federacyjnego charakteru państwa oraz pełnienia władzy publicznej przez różne organy na odmiennych płaszczyznach i przy realizacji różnych kompetencji¹⁰. Do jego podstawowych elementów należą z jednej strony wnioski o udzielenie pomocy, a z drugiej strony udzielenie pomocy o charakterze uzupełniającym z racji tego, że każdy organ władzy publicznej powinien wykonywać powierzone mu zadania przy zastosowaniu własnych kompetencji¹¹. W ujęciu tym współpraca pomiędzy organami administracji publicznej polega na wzajemnym świadczeniu pomocy nakierowanej na prawidłową realizację powierzonych poszczególnym organom zadań¹².

W nauce krajowej do kwintesencji pomocy prawnej zaliczona została możliwość dokonania przez organ administracji publicznej delegowania przeprowadzenia pewnych czynności prawnych na inny organ¹³ czy też swoistego zastępstwa organu prowadzącego postępowanie podatkowe albo administracyjne, które warunkuje jego prawidłowy przebieg oraz w konsekwencji wydanie zgodnej z prawem decyzji¹⁴. Z kolei w odniesieniu do współpracy międzynarodowej w sprawach podatkowych jej definicja zbudowana została na podstawie poszczególnych form współpracy pomiędzy organami co najmniej dwóch państw, do których zaliczone zostały w szczególności wymiana informacji, przeprowadzanie równoległych kontroli, przeprowadzanie postępowań administracyjnych na wnioski właściwego organu innego państwa czy też obecność upoważnionych urzędników w siedzibie organu przekazującego informacje¹⁵.

Niewątpliwie do konstytutywnych elementów współpracy pomiędzy organami administracji publicznej należy urzędowa pomoc w wykonaniu zadania spoczywającego na jednym organie przez drugi organ, która wszakże nie może prowadzić do zastąpienia właściwego do załatwienia

¹⁰ H.J. Bonk (w:) P. Stelkens, H.J. Bonk, M. Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz. Kommentar*, München 1993, s. 239.

¹¹ F. Wettner, *Die Amtshilfe...*, s. 18.

¹² A. Idziok, *Die Vollstreckungshilfe...*, s. 23–24.

¹³ P. Wajda (w:) *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2014, s. 242.

¹⁴ R. Hauser (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 745–746.

¹⁵ D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca...*, s. 25–26.

danej sprawy organu. Innymi słowy, organ właściwy rzeczowo oraz miejscowo do rozstrzygnięcia konkretnej sprawy nie traci swojej kompetencji przez samo jedynie zwrócenie się o udzielenie pomocy do innego organu, który na ogół należy do tej samej struktury ustrojowej co podmiot występujący o udzielenie pomocy¹⁶. Jednakże podstawowym warunkiem zwrócenia się do innego organu o udzielenie pomocy prawnej jest istnienie kompetencji tego organu do dokonania żądanych czynności w sposób zgodny z prawem.

Wobec wzmiankowanego na wstępie rozwoju współpracy pomiędzy różnymi organami koniecznym elementem jej zaistnienia nie jest już wniosek o udzielenie pomocy. Coraz większe znaczenie ma tzw. współpraca spontaniczna, która polega przede wszystkim na niezależnej wymianie informacji, bez składania wniosku o jej udzielenie¹⁷. Przykładem jej istnienia w obrocie prawnym jest brzmienie rozdziału 1 działu II tytułu IV ustawy o wzajemnej pomocy, w którym ustawodawca stanowi o udzieleniu przez organ podatkowy lub celny informacji podmiotowi mającemu siedzibę lub miejsce zamieszkania w państwie członkowskim o przewidywanym zwrocie podatku lub nadpłaty podatku. Informacja taka może zostać udzielona bez specjalnego wniosku, tylko z inicjatywy organu, który powziął o niej wiadomość. Współpracą tą nie jest objęta relacja zachodząca pomiędzy organem administracji a podmiotem indywidualnym, przykładowo stroną postępowania administracyjnego, podatkowego czy egzekucyjnego¹⁸. Nie występuje ona również wówczas, gdy współpraca pomiędzy organami odbywa się w ramach jednego układu zachodzących pomiędzy nimi zależności i kompetencji, przykładowo w ramach jednej struktury nadrzędności i podległości organizacyjnej.

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, przez pojęcie współpracy pomiędzy organami administracji publicznej w sprawach podatkowych należy rozumieć **świadczoną wzajemnie pomoc w określonych przez prawo formach, aby osiągnąć zamierzony cel, czy to w postaci uzyskania informacji, czy też wykonania obowiązku podatkowego.**

¹⁶ Przykładowo art. 1a pkt 8 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1619 z późn. zm.) stanowi wyraźnie, że organ rekwizycyjny ma tę samą właściwość rzeczową co organ egzekucyjny. Różnica pomiędzy tymi organami dotyczy ich właściwości miejscowej.

¹⁷ Szerzej zob. Y. Yeong, *Spontaneous Exchange of Information* (w:) *Exchange of Information...*, red. O.-Ch. Günther, N. Tüchler, s. 447–448.

¹⁸ D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009, s. 26.

Tak rozumiana współpraca determinowana jest strukturą organizacyjną i kompetencjami organów, które w niej biorą udział, przedmiotem, w oparciu o który się odbywa, a przede wszystkim jej ramami prawnymi. W odniesieniu do współpracy międzynarodowej dodatkowego znaczenia nabierają podstawowe zasady prawa międzynarodowego, do których należą suwerenność państwowa, dostępność do poufnych informacji oraz ich ochrona. W odniesieniu do egzekucji obowiązków podatkowych dużego znaczenia nabiera różnie kształtowana ochrona podatnika¹⁹.

W dalszej części niniejszego rozdziału przedstawione zostaną wynikające z różnych źródeł normatywnych formy współpracy pomiędzy organami administracji publicznej w obszarze egzekucji administracyjnej wierzytelności podatkowych. Ukazanie poszczególnych modeli współpracy umożliwi nie tylko ich wzajemne porównanie, lecz przede wszystkim pozwoli na przedstawienie najważniejszych zrębów będącej głównym przedmiotem niniejszego opracowania współpracy państw członkowskich UE przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych.

2. Źródła normatywne współpracy obecne w prawie międzynarodowym

2.1. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju

Jedną z podstawowych form prawnych współpracy międzynarodowej w sprawach podatkowych pomiędzy organami finansowymi poszczególnych krajów jest współdziałanie w ramach Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). Organizacja ta powstała w 1961 r. w Paryżu na mocy Konwencji o Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, wraz z Protokołami dodatkowymi nr 1 i 2 do tej konwencji, stanowiącymi jej integralną część, sporządzonej w Paryżu dnia 14 grudnia 1960 r. (Dz. U. z 1998 r. Nr 76, poz. 490). Obecnie skupia ona 34 państwa, w tym Polskę, prowadzi działalność w dziedzinach gospodarki i ekonomii.

OECD nie ma kompetencji do stanowienia wiążących państwa członkowskie norm prawa podatkowego. Z uwagi jednak na wysoki poziom

¹⁹ Szerzej zob. A. Lieja Carrasco, *Exchange of Information and the Legal Protection of the Taxpayer* (w:) *Exchange of Information...*, red. O.-Ch. Günther, N. Tüchler, s. 568–580.

przygotowywanych analiz i raportów dotyczących obserwowanych zjawisk w świecie gospodarki oraz formułowane propozycje kształtu międzynarodowego prawa podatkowego, działania OECD wywierają rzeczywisty wpływ na postępowanie poszczególnych państw, które na podstawie dokumentów traktowanych jako wzorzec regulacji prawnej kształtują swoje własne uregulowania.

Aktem prawnym o podstawowym znaczeniu z punktu widzenia problematyki współpracy międzynarodowej pomiędzy państwami przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych jest Modelowa Konwencja OECD w sprawie podatków od dochodu i majątku (Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital)²⁰. W jej aktualnej wersji pochodzącej z 2014 r. międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych poświęcone zostały art. 25–27. Pierwszy z wymienionych przepisów normuje procedurę wzajemnego porozumiewania się państw w sytuacji opodatkowania niezgodnego z postanowieniami zawartej umowy międzynarodowej bądź też wątpliwości przy jej interpretacji. Artykuł 26 MK OECD dotyczy wymiany informacji pomiędzy organami poszczególnych państw w celu właściwego stosowania przepisów konwencji oraz ustawodawstwa wewnętrznego umawiających się państw, w tym dotyczącego wykonania obowiązków podatkowych. Z kolei art. 27 MK OECD zawiera postanowienia dotyczące wzajemnej pomocy w poborze podatków.

W interpretacji poszczególnych postanowień modelowej konwencji OECD istotną rolę odgrywa przygotowany do poszczególnych artykułów komentarz. W doktrynie wskazuje się, że państwa powinny brać pod uwagę zawartość komentarza, dopóki nie wyrażą swoich zastrzeżeń w danym zakresie²¹. Przykładowo w stosunku do art. 26 MK OECD w komentarzu wskazano, że dotyczy on udzielenia informacji w szerokim znaczeniu, nie ograniczonych tylko do szczegółów dotyczących podatnika, lecz obejmu-

²⁰ Aktualny tekst modelowej konwencji (wersja z 2014 r.) jest dostępny w jęz. angielskim na stronie OECD: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm> (dostęp: 18.07.2015 r.).

²¹ Komentarzowi do modelowej konwencji w doktrynie nadawane jest trojake znaczenie. Wskazuje się, że pełni on rolę interpretacji „zwyczajnego znaczenia” używanych w tekście wyrażań bądź też „specjalnego znaczenia” albo „uzupełniającego środka interpretacji”. Zob. K. Bany, *Znaczenie Komentarza do Modelowej Konwencji OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania*, Prz. Pod. 2000, nr 12, s. 25; M. Malicka, A. Zalasieński, *Rola oficjalnego Komentarza do Modelu Konwencji OECD w interpretacji umów dotyczących unikania podwójnego opodatkowania opartych na tym modelu*, KPPod. 2005, nr 1, s. 109–111.