

Andrzej Paduch

Nowa regulacja w międzynarodowym prawie podatkowym



Andrzej Paduch

Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu. Obecnie aplikant adwokacki III roku Wielkopolskiej Izby Adwokackiej.

The New Regulation in International Tax Law

The study presents main issues arising from the Council Directive of March 16, 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures (Official Journal of the European Union "L", 84, 31.03.2010, p. 1). The article discusses some of the operative amendments in mutual assistance provided under the Council Directive, which are: enlargement of the scope of measures – subject of mutual assistance, designation of new authorities responsible for assistance, the power to be present in administrative offices and to participate in administrative enquiries provided in other Member States, instruments of enforcement in every Member State and the principle of equal treatment of claims. The conclusion is that the main consequence of this new regulation is to strengthen and expand the assistance between the Member States. The directive aims to harmonize the enforcement proceedings in Member States and make them more effective than it is now. Therefore, the impact of the directive seems to be wider than it is supposed to be.

I.

Dnia 31 grudnia 2011 r. upłynął termin implementacji do krajowych porządków prawnych dyrektywy Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń (dalej: dyrektywa 2010)¹. Dyrekty-

wa ta poświęcona jest problematyce pomocy prawnej pomiędzy państwami członkowskimi Unii Europejskiej w zakresie egzekucji szeroko rozumianych należności publicznoprawnych. Jej regulacje

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).

¹ Dz.Urz. UE L 84 z 31.03.2010; warto nadmienić, że zawarte we wskazanym akcie normy prawne konkretyzuje rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE)

wprowadzone zostały z jednoczesnym uchYLENIEM wcześniejszej dyrektywy Rady 2008/55/WE z dnia 16 maja 2008 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń (dalej: dyrektywa 2008)², która z kolei modyfikowała³ system pomocy prawnej państw członkowskich utworzony na podstawie dyrektywy Rady dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy dochodzeniu roszczeń wynikających z operacji będących częścią systemu finansowania Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej oraz rolniczych opłat wyrównawczych i opłat celnych (dalej: dyrektywa 1976)⁴.

Przyczyny przyjęcia dyrektywy 2010 w miejsce dyrektywy 2008 podzielić można na dwie zasadnicze grupy.

Do przyczyn – nazwijmy to proceduralnych – zaliczyć należy przewlekłość postępowania w oparciu o wcześniejsze uregulowania, zwiększenie liczby członków UE oraz – co częściowo wynika z większej liczby państw członkowskich – rosnącą liczbę wniosków o udzielenie pomocy prawnej⁵. Do przyczyn związanych z celami UE zaliczyć należy w szczegól-

ności zapewnienie właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego, konwergencję systemów prawnych (w tym podatkowych) państw członkowskich, zapewnienie neutralności podatkowej oraz zabezpieczenie interesów finansowych państw członkowskich⁶. Bez zmian pozostaje natomiast generalny cel, dla którego prawodawca unijny podejmuje regulację pomocy prawnej: zapewnienie w każdym państwie członkowskim możliwości odzyskiwania należności podatkowych powstałych w innym państwie członkowskim⁷.

Obecny kształt omawianej regulacji zachowuje wcześniejsze wyodrębnienie trzech form pomocy prawnej: udzielanie przez jedno państwo członkowskie informacji, powiadamianie strony postępowania lub innych osób o aktach prawnych oraz egzekucja lub zabezpieczenie należności publicznoprawnych. W znacznym stopniu znowelizowano jednak poszczególne tryby, czyniąc system pomocy prawnej w omawianym zakresie zorganizowanym i rozbudowanym⁸.

Za swoiste przewodnie założenia omawianej nowelizacji uznać należy, po pierwsze, rozszerzenie zakresu przedmiotowego udzielanej pomocy prawnej i objęcie nią w zasadzie wszystkich należności publicznoprawnych przysługujących państwom członkowskim UE, po drugie – zintensyfikowanie współpracy w ramach dyrektywy 2010. Przejawem realizacji pierwszego z założeń jest art. 2 dyrektywy, poświęcony przedmiotowi współpracy.

2 Dz.Urz. UE L150 z 10.06.2008, s. 28.

3 Należy zauważyć, iż zakres tej modyfikacji był stosunkowo niewielki i miał przede wszystkim walor ujednociający, dyrektywa 1976 była bowiem w ciągu trzech dekad obowiązywania wielokrotnie nowelizowana, co w istotny sposób wpłynęło na jednolitość i przejrzystość przyjmowanych na jej podstawie krajowych środków wykonawczych; zob. D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009, s. 264.

4 Dz.Urz. UE L73 z 19.03.1976, s. 18.

5 Do zagadnienia tego bardzo szeroko odnosi się nie tylko uzasadnienie projektu dyrektywy 2010 z dnia 2 lutego 2009 r. (dalej: uzasadnienie), KOM(2009)28, <http://eur-lex.europa.eu> (dostęp: 10 stycznia 2012), lecz także Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego w sprawie stosowania przepisów dotyczących wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń w latach 2005–2008 z dnia 4 września 2009 r. (dalej: sprawozdanie 2005–2008), KOM(2009) 451, <http://eur-lex.europa.eu> (dostęp: 10 stycznia 2012), w którym to dokumencie niezwykle silnie zaakcentowano m.in. konieczność podjęcia wysiłków celem wzmocnienia, ułatwienia i przyspieszenia odzyskiwania wierzytelności pomiędzy państwami członkowskimi.

6 Szerzej przyczyny wprowadzenia omawianych regulacji omawia A. Skoczyła (w:) R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego. Tom 9. Prawo procesowe administracyjne*, s. 336 i n. oraz E. Cisowska-Sakrajda, *Udzielanie pomocy obcemu państwu oraz korzystanie z pomocy obcego państwa w egzekucji administracyjnej* (w:) J. Niczyporuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz (red.), *System egzekucji administracyjnej*, Warszawa 2004, s. 218 i n.

7 D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca...*, s. 364.

8 Na marginesie warto zaznaczyć, że w dyrektywie 2010 – inaczej, niż było to w poprzednich regulacjach poświęconych wzajemnej pomocy – nie zachowano poprzedniego układu wyrażających określone normy prawne przepisów. Przykładowo, w poprzednich dyrektywach – zarówno dyrektywie 1976, jak i dyrektywie 2008 – art. 12 przewidywał instytucję zarzutów i sposób postępowania, gdy strona postępowania skorzystała z przewidzianych tam uprawnień, zaś np. art. 18 – zasadę bezpłatności pomocy prawnej.

Zwiększenie liczby typów i rodzajów świadczeń podlegających pomocy prawnej wymusiło jednocześnie rozbudowę aparatu administracyjnego właściwego do wykonywania czynności związanych z pomocą prawną. Za przejaw realizacji drugiego z założeń uznać należy stworzenie instytucji jednolitego tytułu wykonawczego oraz wprowadzenie rozwiązań z zakresu tzw. współpracy urzędników. Gwarantuje to nie tylko formalne przyspieszenie toku postępowania, a to z uwagi na eliminację długotrwałych nie-

pomocy prawnej może wpłynąć na zwiększenie liczby spraw dotyczących udzielenia pomocy prawnej. Zadecydowało to o konieczności rozbudowy aparatu administracyjnego zajmującego się wykonywaniem wniosków.

Co do samego zakresu przedmiotowego dyrektywy 2010 w pierwszej kolejności wspomnieć trzeba, że wcześniejsze normy prawne dotyczyły wyłącznie enumeratywnie wskazanych rodzajów należności. I tak: dyrektywa 1976 w art. 2 stanowiła, że przedmiotem

Obecny kształt omawianej regulacji zachowuje wcześniejsze wyodrębnienie trzech form pomocy prawnej: udzielanie przez jedno państwo członkowskie informacji, powiadamianie strony postępowania lub innych osób o aktach prawnych oraz egzekucja lub zabezpieczenie należności publicznoprawnych. W znacznym stopniu znowelizowano jednak poszczególne tryby, czyniąc system pomocy prawnej w omawianym zakresie zorganizowanym i rozbudowanym.

kiedy procedur zatwierdzania zagranicznych tytułów wykonawczych przez państwo wykonujące wniosek o udzielenie pomocy, ale także przyspieszenie faktyczne, co – jak się wydaje – stanowić może następstwo rozpoczęcia bezpośredniej współpracy pomiędzy tymi pracownikami organów różnych państw, którzy zajmują się wykonywaniem czy składaniem wniosków z zakresu pomocy prawnej.

2.

Co do przedmiotu współpracy, w pierwszej kolejności zwrócić uwagę należy, że – jak zostało to wskazane – w wyniku omawianej nowelizacji uległ on daleko idącemu rozszerzeniu. Zmiana przedmiotu

pomocy prawnej były wszelkie roszczenia związane z refundacjami, interwencjami i innymi środkami stanowiącymi część systemu całościowego lub częściowego finansowania Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej, opłat rolnych w rozumieniu decyzji 70/243/EWWiS, EWG, Euratom oraz Aktu Przyścia, ceł – wraz z odsetkami i kosztami. Z kolei dyrektywa 2008 do powyższego wyliczenia dodała należności podatkowe (podatek od wartości dodanej – VAT, akcyzę, podatek dochodowy oraz podatek od składek ubezpieczeniowych, jak również opłaty i inne obciążenia przewidziane w ramach wspólnej organizacji rynku dla sektora cukrowego (art. 2 dyrektywy 2008). Dokonano również konkretnego wy-

liczenia należności stanowiących podatek od składek ubezpieczeniowych w rozumieniu dyrektywy (np. art. 3 pkt 6 dyrektywy 2008 przewidywał, że w Belgii był to *taxe annuelle sur les contrats d'assurance* i *jaarlijkse taks op de verzekeringscontracten*, w Niemczech zaś – *Versicherungssteuer* i *Feuerschutzsteuer*).

Obecna regulacja stanowi natomiast, że pomoc prawna może być udzielona w odniesieniu do – w zasadzie – wszystkich należności publicznoprawnych, jeżeli dyrektywa nie stanowi inaczej.

Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy 2010 przewiduje, że jej przepisy mają zastosowanie do wszystkich wierzytelności dotyczących:

a) wszystkich podatków i ceł każdego rodzaju pobieranych przez państwo członkowskie lub w jego imieniu albo jego jednostki podziału terytorialnego lub

noprawnych należności przysługujących państwom członkowskich w ramach ich własnych systemów podatkowych. Dokonało się tym samym swoiste „usankcjonowanie” przeniesienia środka ciężkości pomocy prawnej, faktycznie dokonanego już w ramach dyrektywy 2008: pomoc prawna nie stanowi już wyłącznie instrumentu usprawniającego egzekucję świadczeń wynikających z prawa UE, ale dotyczy – i to przede wszystkim – współpracy przy świadczeniach należnych państwom członkowskim w związku z prawodawstwem krajowym⁹.

Należy wreszcie zwrócić uwagę na niezwykle szeroki zakres współpracy w ramach tychże świadczeń. Dyrektywa 2010 przewiduje bowiem współpracę nie tylko w zakresie podatków *sensu stricto*, lecz także przy opłatach lokalnych.

Zmiana przedmiotu pomocy prawnej może wpłynąć na zwiększenie liczby spraw dotyczących udzielenia pomocy prawnej. Zadecydowało to o konieczności rozbudowy aparatu administracyjnego zajmującego się wykonywaniem wniosków.

administracyjnego, w tym organy lokalne, lub w imieniu tych jednostek lub organów albo w imieniu Unii;

b) refundacji, interwencji i innych środków stanowiących część całościowego lub częściowego systemu finansowania europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji oraz Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich, w tym sum do pobrania w związku z tymi działaniami;

c) opłat i innych obciążeń przewidzianych w ramach wspólnej organizacji rynku dla sektora cukru.

Z powyższego płynie kilka wniosków. Przede wszystkim zakres współpracy uległ rozszerzeniu, przy czym jest to rozszerzenie daleko idące. W chwili obecnej pomoc prawna obejmuje nie tylko – jak było to np. na podstawie dyrektywy 1976 – należności związane z procesem integracji europejskiej, lecz przede wszystkim współpracę w kontekście publicz-

Dyrektywa 2010 dość istotnie zmienia także strukturę podmiotową pomocy prawnej. Zmianę tę najogólniej można określić jako rozbudowę systemu organów pomocy prawnej.

Wcześniejsze rozwiązania opierały się na założeniu, że pomoc prawna udzielana jest za pośrednictwem jednego, wyznaczonego w ramach ustawodawstwa wewnętrznego państwa członkowskiego organu (w Polsce był to minister właściwy do spraw finansów).

Nowe rozwiązania przewidują natomiast powołanie dwustopniowej struktury organizacyjnej, w ramach

⁹ Najlepszym potwierdzeniem powyższego jest fakt, że większość składanych wniosków dotyczy należności podatkowych (przykładowo podatek VAT – średnio ok. 40% wniosków rocznie, podobnie podatek od dochodu lub kapitału); zob. sprawozdanie 2005–2008, s. 5.

której w polskim przypadku minister właściwy do spraw finansów będzie wyłącznie organem nadzoru¹⁰. Dyrektywa 2010 zachowuje zastosowaną wcześniej zasadę pośredniości udzielania pomocy¹¹, umożliwiając jednocześnie rozbudowę krajowego systemu organów odpowiedzialnych za udzielenie pomocy prawnej.

Za kontakty z pozostałymi państwami członkowskimi, co do wzajemnej pomocy, odpowiadać ma centralne biuro łącznikowe (art. 4 ust. 2 dyrektywy 2010). Podmiot ten w szczególności występuje z wnioskiem o udzielenie pomocy prawnej, a także podejmuje czynności w oparciu o wnioski składane przez inne państwa członkowskie. Nadto jest uprawniony do zawierania porozumień dotyczących obecności swoich urzędników przy postępowaniach administracyjnych innych państw członkowskich (art. 7 dyrektywy 2010).

Obok centralnego biura łącznikowego – którego utworzenie jest, zgodnie z treścią dyrektywy 2010, obligatoryjne – państwo członkowskie może powołać biuro łącznikowe lub wydział łącznikowy. Jednostki te posiadają pewien wycinek kompetencji centralnego biura łącznikowego wyodrębniony ze względu na określoną kategorię świadczenia publicznoprawnego, którego udzielana pomoc dotyczy (biuro łącznikowe), albo ze względu na swoją szczególną właściwość terytorialną lub operacyjną (wydział łącznikowy). Organy te, jak się wydaje, mogą być powołane jako swoiście nowa struktura organizacyjna, mogą być jednakże wyodrębnione także w ramach struktur już istniejących.

Możliwość rozbudowy aparatu pomocy prawnej, nieprzewidziana w poprzednich regulacjach tej kwestii, z jednej strony stanowić ma zachętę do zwiększenia liczby wniosków o udzielenie pomocy prawnej, z drugiej zaś – instrument przyspieszający ich realizację. Rozpoznanie i załatwienie wszystkich kierowanych wniosków, chociażby formalnie realizowane dotąd przez jeden organ, może przebiegać bowiem sprawniej wobec zastosowanego podziału kompetencji, co do pomocy prawnej, pomiędzy jednostki wyod-

rębione rzeczowo (biura łącznikowe), miejscowo lub inaczej (wydział łącznikowy).

Sprawniejszemu rozpoznaniu wniosków o udzielenie pomocy sprzyja również fakt, iż biura łącznikowe i wydziały łącznikowe mają posiadać znaczną niezależność, czego wyrazem jest w szczególności swobodne przekazywanie wniosków – podług kompetencji – pomiędzy biurem a wydziałem łącznikowym (art. 4 ust. 5 dyrektywy 2010). Podkreślić jednakże trzeba, że centralne biuro łącznikowe pełni wobec nich rolę zwierzchnią – pomoc prawna jest udzielana zawsze w jego imieniu albo za jego zgodą (art. 4 ust. 6 dyrektywy 2010).

3.

Co do kwestii intensyfikacji (zacieśnienia) współpracy pomiędzy państwami, zwrócić uwagę trzeba, że wyraża się ona w stworzeniu prawnej podstawy bezpośredniego współdziałania pracowników organów administracji państw członkowskich, powołaniu instytucji jednolitego tytułu wykonawczego oraz modyfikacji zasady nieuprzywilejowania.

Odnosząc się do kwestii bezpośredniego współdziałania pracowników organów administracji różnych państw członkowskich (posługując się językiem dyrektywy 2010 – urzędników), wskazać warto, że zgodnie z art. 7 dyrektywy 2010, w drodze porozumienia między organem wnioskującym a organem współpracującym i na warunkach ustalonych przez organ współpracujący, urzędnicy upoważnieni przez organ wnioskujący (dalej zwani urzędnikami państwa wnioskującego) mogą, w celu wspierania wzajemnej pomocy przewidzianej w niniejszej dyrektywie:

- a) być obecni w urzędach, w których organy administracyjne współpracującego państwa członkowskiego wykonują swoje obowiązki,
- b) być obecni podczas postępowań administracyjnych prowadzonych na terytorium współpracującego państwa członkowskiego,
- c) asystować właściwym urzędnikom współpracującego państwa członkowskiego w trakcie postępowań sądowych w tym państwie członkowskim.

Podkreślić w tym miejscu trzeba, że bezpośrednie współdziałanie urzędników – przy zastosowaniu form takich, jak opisane – jest coraz częściej stosowane w ramach działań i prawotwórstwa UE. Swoistym tego

¹⁰ E. Matyszewska, *Nowa ustawa uprości pobór zagranicznych długów* – wywiad z A. Parafianowiczem, „Gazeta Prawna” z 3 listopada 2011 r.

¹¹ E. Cisowska-Sakrajda (w:) D.R. Kijowski (red.), *Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 593.

wyrazem są w szczególności uregulowania dotyczące obecności urzędników przy współpracy dotyczącej podatków akcyzowych¹² czy podatku VAT¹³, czy też program współpracy *Fiscalis*¹⁴.

Celem bezpośredniej współpracy urzędników jest usprawnienie działania systemów podatkowych w państwach członkowskich oraz na rynku wewnętrznym. Dyrektywa 2010 odnosi się do tej kwestii wprost,

Co do kwestii intensyfikacji (zacieśnienia) współpracy pomiędzy państwami, zwrócić uwagę trzeba, że wyraża się ona w stworzeniu prawnej podstawy bezpośredniego współdziałania pracowników organów administracji państw członkowskich, powołaniu instytucji jednolitego tytułu wykonawczego oraz modyfikacji zasady nieuprzywilejowania.

Pozwala to antycypować rozwój omawianych form współpracy – zwłaszcza że, jak wynika z dotychczasowych jej efektów, przyczyniają się one do skrócenia czasu potrzebnego na wykonanie wniosku o udzielenie pomocy, a jednocześnie ograniczają ryzyko związane z przekazaniem informacji niezgodnej z treścią wniosku¹⁵.

z omawianego art. 7 wynika bowiem, że chodzi o wspieranie wzajemnej pomocy i tylko ten cel może przyświecać korzystaniu przez państwa członkowskie z przewidzianych uprawnień.

Co do samych uprawnień, bezpośrednie współdziałanie może przybrać – jak wynika z omawianego art. 7 – jedną z trzech form: obecności w urzędach, uczestniczenia w toku postępowania oraz asystowania w trakcie postępowań sądowych.

Co do pierwszej z form, podkreślić należy, iż użyte przez prawodawcę europejskiego określenie „urząd”, oznacza w omawianym przepisie po prostu miejsce (budynek), w którym znajduje się siedziba organu dokonującego danej czynności postępowania lub w którym zorganizowany jest zespół osób związanych z organem oraz jego aparat techniczny¹⁶. Wskazuje

12 Zob. art. 11 rozporządzenia Rady (WE) nr 2073/2004 z dnia 6 listopada 2004 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych.

13 Zob. art. 11 rozporządzenia 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.

14 W tej kwestii niezwykle ciekawe Sprawozdanie Komisji dla Parlamentu Europejskiego i Rady – Ocena końcowa dotycząca programu 2003–2007 zgodnie z art. 15 decyzji nr 2235/2002/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 3 grudnia 2002 r., przyjmującej wspólnotowy program poprawy skuteczności systemów podatkowych na rynku wewnętrznym (program *Fiscalis* 2003–2007) z dnia 9 października 2008 r., KOM(2008) 623, <http://eur-lex.europa.eu> (dostęp: 10 stycznia 2012).

15 A. Biegalski, *VIES – System wymiany informacji w zakresie podatku VAT – wybrane zagadnienia ogólne*, „Monitor Podatkowy” 2004,

nr 4, s. 15 oraz D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca...*, s. 341.

16 E. Bojanowski, K. Żukowski (red.), *Leksykon prawa administracyjnego. 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2009, s. 473 i n.; W. Borczyk, *Organizacja i funkcjonowanie urzędu*, Warszawa 2003.

na to w szczególności anglojęzyczna wersja omawianego aktu prawnego: *office where the administrative authorities of the requested Member State carry out their duties* („biuro, w którym organy administracji wykonują swoje obowiązki”). W tym zakresie przewidziano: z jednej strony obowiązek udostępnienia w ramach siedziby organu jednego państwa wykonującego czynności z zakresu pomocy prawnej pomieszczeń dla pracownika organu państwa wnioskującego, z drugiej zaś – prawo tego ostatniego do przebywania w tym miejscu¹⁷.

Wskazana forma współpracy ma istotne znaczenie, może stać się bowiem nieformalną płaszczyzną porozumiewania się pracownika organu administracji, względnie aparatu pomocniczego tego organu, z urzędnikiem państwa wnioskującego o udzielenie pomocy prawnej. Taki kontakt może zapewnić w istocie optymalną realizację wniosku o udzielenie pomocy¹⁸.

Po drugie, obecność w urzędach administracyjnych, przewidziana w art. 7 dyrektywy 2010, w pewnym sensie gwarantuje również drugą z form obecności: obecność podczas postępowań administracyjnych. W tym znaczeniu stworzenie swoistej infrastruktury biurowej dla urzędnika państwa wnioskującego (podobnie jak tzw. pokój adwokacki, stanowiący pewną infrastrukturę w sądzie dla adwokata-pełnomocnika) gwarantować może, że obecność podczas postępowania nie będzie mieć jedynie dekoracyjnego charakteru.

Oczywiście zakres uprawnień wynikających z powyższych uregulowań musi być – i zapewne będzie – weryfikowany przede wszystkim przez praktykę; z pewnością jednakże obejmuje w szczególności prawo przebywania na terenie i w siedzibie danej jednostki organizacyjnej („urzędu”), prawo zasięgnięcia

bieżącej informacji na temat stanu sprawy – dokonania danej czynności, czy wreszcie prawo do uzyskania kopii dokumentów uzyskanych przez organ wykonujący czynności z zakresu udzielenia pomocy¹⁹.

Druga z form współdziałania przewidzianych przepisami dyrektywy 2010 to obecność podczas postępowań administracyjnych prowadzonych na terenie współpracującego państwa członkowskiego. Jak się wydaje, przez „postępowanie administracyjne” należy tu rozumieć każdą czynność podejmowaną celem realizacji konkretnego wniosku o udzielenie pomocy prawnej, w tym przede wszystkim czynność egzekucyjną²⁰; będzie ono obejmowało także możliwość zapoznania się z dokumentami, które dotyczą udzielanej pomocy²¹.

W tym kontekście należy jednakże zwrócić uwagę na art. 7 ust. 2 dyrektywy 2010, w myśl którego organy mogą zawrzeć porozumienie, zgodnie z którym urzędnik państwa wnioskującego będzie uprawniony do przesłuchiwania osób fizycznych i analizy dokumentów (akt sprawy), chyba że jest to sprzeczne z ustawodawstwem państwa współpracującego. Jest to uprawnienie daleko idące, umożliwiające w istocie prowadzenie przez organ jednego państwa czynności na obszarze jurysdykcji drugiego państwa. Swoistym ograniczeniem tego jest jednak okoliczność, że odbywa się to zawsze na mocy co najmniej dwustronnego porozumienia państw (jak się wydaje, w praktyce będzie to dotyczyć oczywiście państw silnie ze sobą na polu podatkowym współpracujących), a nadto że przeprowadzenie konkretnej czynności uwarunkowane jest brakiem sprzeczności z ustawodawstwem państwa współpracującego²². W piśmiennictwie podkreśla się jednak, że zawarcie porozumienia tego typu nie

17 Warto nadmienić, że dyrektywa 2010 posługuje się w polskim tłumaczeniu wyrażeniem „obecność w urzędach”, podczas gdy właściwszym, jak się wydaje, byłoby słowo „przebywanie”, zastosowane zresztą w polskim tłumaczeniu projektu dyrektywy 2010 i uzasadnienia. Zob. uzasadnienie, s. 15.

18 Np. jeżeli spośród kilku dostępnych sposobów działania celem realizacji wniosku pracownik organu współpracującego wybierze ten, który najlepiej odpowiada potrzebom państwa wnioskującego – z czego nie zdawałby sobie sprawy bez konsultacji z urzędnikiem państwa wnioskującego.

19 D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca...*, s. 341.

20 Jak się wydaje, polska wersja językowa dyrektywy 2010 nie jest w tym zakresie w pełni precyzyjna. W omawianej formie nie chodzi o generalne uczestnictwo w postępowaniu, lecz o zapewnienie udziału w poszczególnych czynnościach. Wskazuje na to angielska wersja językowa tekstu, określająca omawianą formę współpracy jako *be present during administrative enquiries carried out in the territory of the requested Member State*.

21 D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca...*, s. 353.

22 Jak się wydaje, nie ma przeszkód, ażeby państwa zawierające takie porozumienie tak ukształtowały korzystanie z uprawnień, aby zminimalizować ryzyko nadużyć (np. każdorazowa zgoda).

wpływa w żadnym razie na to, że organem prowadzącym postępowanie pozostaje organ państwa współpracującego²³. Dopuszczalność zawarcia porozumienia omawianego typu jest o tyle ciekawa, że w istocie może ograniczyć udział państwa współpracującego w procesie udzielenia pomocy prawnej wyłącznie do wyrażenia zgody na przeprowadzenie oznaczonej czy oznaczonych czynności²⁴.

Trzecią z form współpracy jest asystowanie właściwym urzędnikom współpracującego państwa członkowskiego w trakcie postępowań sądowych we współpracującym państwie członkowskim. Użycie w omawianym przepisie słowa „asystować” wskazuje na to, iż prawodawca europejski miał tu na myśli wyłącznie wspieranie urzędnika współpracującego państwa członkowskiego przez urzędnika państwa wnioskującego. Wsparcie to, jak się wydaje, dotyczyć ma w szczególności powiadamiania, co do ustaleń faktycznych dotyczących sprawy, poczynionych czy mogących zostać poczynionymi w toku postępowania w sprawie udzielenia pomocy przez państwo wnioskujące, czy też aktualnego stanu sprawy w państwie wnioskującym. Jak się wydaje, wspieranie w powyższym rozumieniu będzie dotyczyło przede wszystkim kwestii drobnych (incydentalnych), istotnych jednakże z punktu widzenia możliwości i sposobu załatwienia sprawy w państwie współpracującym.

Należy jednakże raz jeszcze podkreślić, że organem prowadzącym postępowanie będzie zawsze pracownik organu wykonywającego czynności z zakresu udzielenia pomocy (organu państwa współpracującego).

23 D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca...*, s. 353.

24 Warto nadmienić, że przyjęte rozwiązanie – zezwalające na podejmowanie czynności na warunkach i na podstawie porozumienia pomiędzy państwami – jest o wiele bardziej zachowawcze, aniżeli wynikało to z projektu. Odnoszący się do omawianej kwestii art. 6 projektu miał początkowo następujące brzmienie: „Jeżeli zgodnie z akapitem pierwszym [przewidującym obecność podczas prowadzonego postępowania – A.P.] urzędnicy wnioskującego państwa członkowskiego są obecni podczas postępowania administracyjnego, mogą oni wykonywać uprawnienia dochodzeniowe przysługujące urzędnikom współpracującego państwa członkowskiego, pod warunkiem że wykonują te uprawnienia zgodnie z przepisami ustawowymi, wykonawczymi i administracyjnymi obowiązującymi we współpracującym państwie członkowskim”.

Rola urzędnika organu państwa wnioskującego będzie zatem polegać wyłącznie na – co najwyżej – doradztwie pracownikom organu państwa współpracującego w zakresie udzielenia wniosku.

Realizacja opisanych trzech form współpracy wymaga spełnienia określonych wymogów. Po pierwsze: organ wnioskujący musi zawrzeć porozumienie z organem współpracującym co do form owej współpracy. Oznacza to, że dyrektywa 2010 nie daje sama w sobie podstawy do obecności urzędników jednego państwa w aparacie administracyjnym drugiego państwa. Członkom UE pozostawiono zatem znaczną w gruncie rzeczy swobodę w zakresie dopuszczania przedstawicieli administracji innych państw do prowadzonych czynności czy postępowań. Przyjęcie odmiennego rozwiązania, jak się wydaje, byłoby sprzeczne z zasadą *lex fori processualis*²⁵, której wyrazem jest w szczególności swoboda państwa w zakresie decydowania o tym, kto i w jakim zakresie może być uczestnikiem postępowania przed jego organami, a nadto rodziłoby wątpliwości w zakresie naruszenia suwerenności państwa współpracującego²⁶.

Po drugie, współpraca ta odbywa się na warunkach przedstawionych przez organ współpracujący. Dość ogólne ujęcie kwestii współpracy powoduje, że ma być ona w istocie dookreślana każdorazowo przy nawiązywaniu współpracy przez organy państw członkowskich, a organ wnioskujący – chcąc zapewnić sobie udział na podstawie art. 7 dyrektywy 2010 – przedstawione warunki musi przyjąć. Proponując warunki, współpracujący winien jednak pamiętać o powszechnie stosowanej w stosunkach prawnych – z elementem transgranicznym – zasadzie wzajemności. Proponując niekorzystne warunki obecności urzędnika, naraża się bowiem na podobne warunki przedstawione przez organ, który teraz miałby je przyjąć.

Niezależnie od wskazanych form współpracy warto podkreślić, że prawodawca europejski dopuścił także

25 O wskazanej zasadzie m.in. A. Skoczylas (w:) *System Prawa...*, s. 338. Zob. także Z. Kmieciak, *Postępowanie administracyjne i sądowniczoadministracyjne a prawo europejskie*, Warszawa 2010, s. 24 i n.

26 „Suwerenność państwa wymaga bowiem, aby samo ustalało formy i sposoby działalności swych organów” – pisze A. Skoczylas (*System Prawa...*, s. 338).

możliwość rozszerzenia jej zakresu. Zgodnie bowiem z art. 7 ust. 2 dyrektywy 2010 państwa mogą zawrzeć porozumienie rozszerzające, zacieśniające zakres współpracy w ramach obecności podczas postępowania prowadzonego na terytorium państwa współpracującego.

Po trzecie wreszcie, urzędnik państwa wnioskującego musi dysponować upoważnieniem wystawionym przez organ wnioskujący (art. 7 ust. 3 dyrektywy 2010). Upoważnienie to musi wskazywać jego funkcję urzędową oraz potwierdzać tożsamość.

Kolejną instytucją wprowadzoną w dyrektywie 2010 jest jednolity tytuł wykonawczy. Instytucja ta polega na tym, że podstawą czynności podejmowanych w ramach pomocy prawnej jest akt prawny o identycznej merytorycznie zawartości co pierwotny tytuł wykonawczy, przekazywany bezpośrednio do państwa współpracującego i niepodlegający zatwierdzeniu, uzupełnieniu lub zastąpieniu w tym państwie.

Wprowadzenie jednolitego tytułu wykonawczego jest na gruncie pomocy prawnej omawianego rodzaju swoistym *novum*. Wcześniejsze regulacje nie przewidywały bowiem podobnej instytucji. Dyrektywa 1976 wymagała, ażeby do wniosku o udzielenie pomocy prawnej dołączony był odpis oryginalnego tytułu wykonawczego. Tenże tytuł był następnie zastępowany, uzupełniany lub uznawany zgodnie z prawodawstwem państwa wykonującego wniosek (art. 7 ust. 1 i art. 8 dyrektywy 1976). Dyrektywa 2008 przewidywała z kolei, że zagraniczny tytuł wykonawczy był bezpośrednio uznawany i automatycznie traktowany jako tytuł wykonawczy państwa wykonującego wniosek, chyba że państwo to wprowadziło obowiązek zatwierdzenia, uznania, uzupełnienia czy zastąpienia takiego tytułu wykonawczego własnym. Można zatem stwierdzić, że wcześniejsze regulacje pomocy prawnej przewidywały funkcjonowanie w obrocie prawnym dwóch tytułów wykonawczych w ramach jednego postępowania: zagranicznego (pierwotnego) i krajowego (podlegającego wykonaniu w ramach pomocy prawnej).

Obecna regulacja zmienia tę sytuację, podstawą wykonania wniosku jest bowiem zawsze jeden tytuł wykonawczy, sporządzony przez państwo wnioskujące według ustalonego i obowiązującego wszystkie państwa członkowskie wzorca. Jednocześnie *expressis*

verbis zakazano państwom członkowskim wprowadzania procedur zatwierdzenia, uzupełniania czy zastępowania tytułu wykonawczego przesłanego przez państwo wnioskujące.

Rozwiązanie to należy ocenić pozytywnie, gdyż prowadzi ono do przyspieszenia toku postępowania. Procedury zatwierdzenia, uzupełniania czy zastępowania własnym tytułem wykonawczym – będące niekiedy niemal wyłącznie graficznym dostosowaniem do obowiązujących w danym państwie szablonów²⁷ – opóźniały rzeczywiste zrealizowanie wniosku. Jednolity tytuł wykonawczy w istotny sposób może zatem wpłynąć na szybkość całego postępowania, a co za tym idzie – na jego skuteczność²⁸.

Powyższe rozwiązanie zapobiega również i innym zagrożeniom, jakie niesło za sobą tłumaczenie czy uznawanie tytułów państw obcych. W toku dokonywania tych czynności mogło bowiem dojść do niezamierzonej modyfikacji treści tytułu. Konsekwencje powyższego mogły być dla zakresu odzyskiwanych należności ogromne²⁹.

Kolejnym zagadnieniem, na które warto zwrócić uwagę w kontekście prezentowanej nowelizacji, jest nadanie nowego kształtu obowiązującej w ramach pomocy prawnej zasadzie nieuprzywilejowania. Zasada ta stanowi bowiem fundament realności systemu wzajemnej pomocy prawnej państw członkowskich i tylko jej uwzględnienie gwarantuje, że wnioski o udzielenie pomocy rzeczywiście będą wykonywane. Nadto jest ona również gwarancją, że pomoc będzie udzielana szybciej.

Jak wynika z analizy tekstów dyrektyw, zasada nieuprzywilejowania składa się z dwóch elementów. Po pierwsze wyraża się w aspekcie identyczności w traktowaniu należności różnych państw. Państwo, które wykonuje wniosek o udzielenie pomocy prawnej, ma obowiązek traktować należność, której wniosek dotyczy (a zatem należność państwa wnioskującego o udzielenie pomocy prawnej), tak samo jak traktuje swoje należności.

Drugim elementem tej zasady jest dopuszczalność preferencyjnego traktowania należności. Preferen-

27 Sprawozdanie 2005–2008, s. 9.

28 Zob. także uzasadnienie, s. 4.

29 Na zagadnienie to zwraca uwagę sprawozdanie 2005–2008, s. 9.

cyjność ta polega jednakże wyłącznie na przyznaniu roszczeniom państwa wnioskującego tych samych albo takich samych „uprzywilejowań”, jakie przyznano własnym wierzytelnościom (preferencyjność wewnętrzna). Nadmienić jednocześnie należy, że nie jest dopuszczalne traktowanie obcych wierzytelności korzystniejszej aniżeli własne (preferencyjność zewnętrzna)³⁰. Skoro bowiem państwa mają traktować wierzytelności obce i własne identycznie, to różnicowanie tych wierzytelności poprzez „premiowanie” należności zagranicznych nie leży w interesie państwa wykonującego wnioski.

Stąd też zasadę nieuprzywilejowania można określić jako wskazówkę nakazującą państwu wykonującemu wniosek traktowanie obcych wierzytelności jak własne, nigdy nie lepiej.

Aspekt preferencyjności okazał się jednak niezwykle dyskusyjny i przekształcenia omawianej zasady na przestrzeni lat dotyczyły w istocie wyłącznie tego elementu. Dyrektywa 1976 przewidywała wyłącznie identyczność w traktowaniu roszczeń, przy czym – co wyraźnie wskazano w art. 10 dyrektywy 1976 – roszczenia państw obcych nie były traktowane preferencyjnie. Dyrektywa 2008 – korzystniejsza z punktu widzenia państw wnioskujących o udzielenie pomocy prawnej – przewidywała z kolei, że należności państw obcych nie muszą korzystać z przywilejów przyznanych należnościom państwa współpracującego, to znaczy państwo może zrezygnować z preferencyjnego traktowania należności obcych. Zasadą jednak było to, że należności obce z takiej swoistej premii korzystają.

Nowe rozwiązania nawiązują do zapisu o zasadzie nieuprzywilejowania z dyrektywy 2008. Przewidują nie tylko identyczność w traktowaniu (zważyć przy tym należy, że identyczność tę ujęto bardzo szeroko, obejmuje ona bowiem aspekt także proceduralny, którego wcześniej w treści dyrektyw *expressis verbis* nie wyrażano), lecz także względną preferencyjność wewnętrzną.

Co do pierwszego z zagadnień – identyczności w traktowaniu – art. 13 ust. 1 akapit 1 dyrektywy 2010 wskazuje, że wszelkie wierzytelności będące przedmiotem wniosku o odzyskanie wierzytelności traktowane są jak wierzytelności współpracującego

państwa członkowskiego. Nadto wskazuje się swoiste aspekty dotyczące traktowania: korzystanie z uprawnień i procedur przewidzianych w przepisach ustawy, wykonawstwa czy administracji państwa współpracującego, jeśli mają zastosowanie do takiego samego lub podobnego podatku czy cła.

Co do preferencyjności wierzytelności – art. 13 ust. 1 akapit 3 przewiduje, że współpracujące państwo członkowskie nie ma obowiązku traktowania wierzytelności innych państw członkowskich w sposób uprzywilejowany, w jaki traktuje podobne wierzytelności powstałe w państwie członkowskim współpracującym, chyba że zainteresowane państwa członkowskie uzgodniły inaczej lub prawo we współpracującym państwie członkowskim stanowi inaczej. W tym aspekcie dochodzi do powtórzenia rozwiązań z art. 10 dyrektywy 2008. Kwestię preferencyjnego traktowania obcych wierzytelności pozostawiono zatem do uznania poszczególnym państwom członkowskim.

Nowością jest natomiast uregulowanie kwestii jednakowości uprzywilejowania – wobec wszystkich państw członkowskich. Państwo, które traktuje wierzytelności innego państwa członkowskiego w sposób uprzywilejowany, nie może odmówić takiego samego uprzywilejowanego traktowania wobec takich samych lub podobnych wierzytelności innych państw członkowskich, na takich samych warunkach. Podobnej regulacji nie zawierały wcześniejsze dyrektywy.

4.

Reasumując, stwierdzić można, że dyrektywa 2010 wprowadza daleko idące zmiany w systemie pomocy prawnej w zakresie egzekucji publicznoprawnych należności państw członkowskich UE. Zachowano wprawdzie trójpodział form pomocy (udzielanie informacji, powiadamianie oraz dochodzenie roszczeń), wprowadzono jednak szereg nowych instytucji prawnych. Do instytucji tych zaliczyć należy wprowadzenie bezpośredniej współpracy urzędników państw członkowskich oraz jednolity tytuł wykonawczy.

Wskazane instytucje mają zapewnić sprawny przebieg postępowania. Przez wprowadzenie jednolitego tytułu wykonawczego oraz współpracy urzędników podjęto się eliminacji tych barier, które uniemożliwiały szybkie realizowanie wniosków o udzielenie pomocy. Jednolity tytuł wykonawczy wyklucza bowiem

30 E. Cisowska-Sakrajda (w): D.R. Kijowski (red.), *Ustawa...*, s. 651.

możliwość swoistego dostosowywania zagranicznych tytułów wykonawczych do prawa krajowego, współpraca urzędników zapewnia z kolei możliwość bieżącej faktycznej kontroli nad wykonaniem wniosków i zapewnienie prawidłowości w tym zakresie.

Pomoc prawna uzyskała jednocześnie charakter całościowy względem systemu należności publicznoprawnych przysługujących państwom członkowskim. Zakresem normowania, w przeciwieństwie do wcześniejszych uregulowań, objęto bowiem znaczną część należności publicznoprawnych, w szczególności: podatki, opłaty oraz cła. Spowodowało to ostateczne przeniesienie środka ciężkości z należności wspólnotowych na publicznoprawne należności państw członkowskich.

Jednocześnie niezbędna okazała się rozbudowa aparatu administracyjnego powołanego do wykonywania zadań związanych z udzielaniem pomocy prawnej. Według nowej regulacji podstawową rolę ma tu odgrywać centralne biuro łącznikowe, a obok niego – z uwagi na szczególną właściwość – biura łącznikowe oraz wydziały łącznikowe.

Przyjęte rozwiązania ocenić należy pozytywnie. Nie tylko bowiem prowadzą do przyspieszenia postępowania, lecz także do zwiększenia jego skuteczności. Obie kwestie powinny stanowić w kontekście norm

procesowych przedmiot szczególnej uwagi każdego prawodawcy – nie tylko prawodawcy unijnego.

Ukształtowanie omawianych norm prawnych może mieć jednocześnie jeszcze jedną niezwykle doniosłą konsekwencję. Zważyć wszakże należy, iż następstwem wprowadzenia omawianych norm prawnych do krajowych porządków prawnych może być stopniowe ujednoczenie prawa procesowego w zakresie egzekucji administracyjnej.

Wymiana doświadczeń z różnych porządków prawnych – tak w wyniku podejmowanych czynności, jak i w wyniku nieformalnego kontaktu pracowników organów administracji państwowych różnych krajów – sprzyjać może uzyskiwaniu wiedzy na temat godnych uwagi rozwiązań proceduralnych, jak również swoistych praktyk administracyjnych funkcjonujących w innych państwach. Zjawisko to siłą rzeczy nie może mieć charakteru tak dynamicznego jak w przypadku dokonywanej rozporządzeniami UE unifikacji prawa materialnego, jednakże – jak się wydaje – nie pozostanie bez wpływu na krajowe porządki prawne.

Należałoby zatem zabiegać nie tylko o jak najszybsze wprowadzenie omawianych rozwiązań do polskiego porządku prawnego, lecz także o korzystanie z wynikających z nich uprawnień przez polskie organy administracji publicznej.