

**ROZPORZĄDZENIE**  
**MINISTRA FINANSÓW<sup>1)</sup>**

z dnia 2019 r.

**w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję  
podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych**

Na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509 z późn. zm.<sup>2)</sup>) zarządza się, co następuje:

§ 1. Szkodliwa konkurencja podatkowa jest stosowana w systemach podatkowych w następujących krajach oraz terytoriach:

- 1) Księstwo Andory;
- 2) Anguilla – Terytorium Zamorskie Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej;
- 3) Antigua i Barbuda;
- 4) Sint-Maarten, Curaçao – kraje wchodzące w skład Królestwa Niderlandów;
- 5) Królestwo Bahrajnu;
- 6) Brytyjskie Wyspy Dziewicze – Terytorium Zamorskie Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej;
- 7) Wyspy Cooka – Samorządne Terytorium Stowarzyszone z Nową Zelandią;
- 8) Wspólnota Dominiki;
- 9) Grenada;
- 10) Sark – Terytorium Zależne Korony Brytyjskiej;
- 11) Hongkong – Specjalny Region Administracyjny Chińskiej Republiki Ludowej;
- 12) Republika Liberii;
- 13) Makau – Specjalny Region Administracyjny Chińskiej Republiki Ludowej;
- 14) Republika Malediwów;
- 15) Republika Wysp Marshalla;

<sup>1)</sup> Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 12 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 92).

<sup>2)</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2018 r. poz. 1540, 1552, 1629, 1669, 1693, 2073, 2126, 2159, 2192, 2193, 2215, 2242, 2244, 2245, 2246, 2429, i 2529 oraz Dz. U. z 2019 r. poz. 29, 271, 303.

- 16) Republika Mauritiusu;
- 17) Księstwo Monako;
- 18) Republika Nauru;
- 19) Niue – Samorządne Terytorium Stowarzyszone z Nową Zelandią;
- 20) Republika Panamy;
- 21) Niezależne Państwo Samoa;
- 22) Republika Seszeli;
- 23) Saint Lucia;
- 24) Królestwo Tonga;
- 25) Wyspy Dziewicze Stanów Zjednoczonych – Terytorium Nieinkorporowane Stanów Zjednoczonych;
- 26) Republika Vanuatu.

§ 2. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia<sup>3)</sup>.

## MINISTER FINANSÓW

ZA ZGODNOŚĆ POD WZGLĘDEM PRAWNYM,  
LEGISLACYJNYM I REDAKCYJNYM

Renata Łućko

Zastępca Dyrektora

Departamentu Prawnego w Ministerstwie Finansów

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

---

<sup>3)</sup> Niniejsze rozporządzenie było poprzedzone rozporządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 17 maja 2017 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. poz. 998), które na podstawie art. 46 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193) traci moc z dniem wejścia w życie niniejszego rozporządzenia.

## Uzasadnienie

Wydanie nowego rozporządzenia w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych wiąże się z uchynieniem art. 25a ust. 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, z późn. zm.), na podstawie którego Minister Rozwoju i Finansów wydał rozporządzenie z dnia 17 maja 2017 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. z 2017 r., poz. 998).

W związku z tym, że upoważnienie ustawowe do określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (w wyniku nowelizacji) zostało zamieszczone w art. 23v ust. 2 ww. ustawy – pojawia się konieczność wydania niniejszego rozporządzenia.

Wymaga podkreślenia, że wydanie rozporządzenia nie jest związane z dokonaniem przeglądu i aktualizacji listy terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową zawartej w rozporządzeniu. Ustalenia będące wynikiem ostatniego przeglądu tej listy, dokonanego przez Ministerstwo Finansów w 2017 r. pozostają aktualne. Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że równolegle prowadzone są intensywne prace w ramach zarówno Unii Europejskiej (UE) – grupa robocza Rady Code of Conduct, jak i Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) – Forum do Spraw Szkodliwych Praktyk Podatkowych (Forum on Harmful Tax Practices, dalej: FHTP), które obejmują cykliczne aktualizacje list krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

W przypadku list opracowywanych w ramach UE, prace te zostały w ostatnim okresie zintensyfikowane, a ustalenia powzięte w tym przedmiocie będą wywierać wpływ na kształt polskich list krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. W szczególności oddziaływanie to może polegać na konieczności uwzględnienia przez państwa członkowskie UE decyzji UE w tym zakresie. Decyzja ta zostanie podjęta przy uwzględnieniu oceny jurysdykcji dokonanej przez OECD (FHTP) pod kątem ewentualnej szkodliwości podatkowej. OECD będzie brać przy tym pod uwagę szereg kryteriów, takich jak:

- niestosowanie w ogóle przez daną jurysdykcję opodatkowania w ramach podatku dochodowego od osób prawnych, jak również stosowanie niskiego opodatkowania określonych kategorii dochodów (tzw. kryterium otwarcia),
- a na dalszym etapie oceny określenie, czy w ramach danej jurysdykcji brak jest transparentności, tj. czy istnieją ograniczenia w dokonywaniu wymiany informacji lub jakość tej wymiany jest niska, czy też dana jurysdykcja dyskryminuje pod względem podatkowym własnych rezydentów.

Jednocześnie uwzględnione będą inne bardziej szczegółowe kryteria, w tym przesłanka dotycząca „*substantial activities*”, polegająca na zbadaniu przez OECD czy dana jurysdykcja typu „*no or only nominal taxes*” wprowadziła określone rozwiązania w prawie wewnętrznym.

Wynik prac prowadzonych w UE jak i w OECD będzie poddawany na bieżąco analizie w ramach Ministerstwa Finansów, co odniesie także skutek w postaci odpowiedniego kształtu list terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

Wyjaśnić należy, że potrzeba określenia katalogu krajów i terytoriów, w których występuje szkodliwa konkurencja podatkowa podyktowana jest koniecznością przeciwstawienia się praktykom stosowanym przez niektóre państwa i terytoria zależne (lecz posiadające własne systemy podatkowe). Świadomie wprowadzają one w swoich ustawodawstwach podatkowych rozwiązania ułatwiające podmiotom gospodarczym „przenoszenie” dochodów do tych krajów lub terytoriów, co umożliwia tym przedsiębiorstwom unikanie lub uchylanie się od opodatkowania w innym państwie. Systemy podatkowe takich krajów i terytoriów zwane są „szkodliwymi systemami podatkowymi” ze względu na ich niekorzystny wpływ na systemy podatkowe państw, poprzez kształtowanie wielkości bazy podatkowej w innych państwach.

Wiele organizacji międzynarodowych, w tym OECD, podjęło działania mające za zadanie ograniczenie niekorzystnego wpływu systemów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową na inne państwa.

W pierwszej kolejności OECD opracowała katalog kryteriów uznawania danego systemu podatkowego za szkodliwą konkurencję podatkową – raport OECD z 1998 r.: „Szkodliwa konkurencja podatkowa: Powstające zjawisko globalne” (*“Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”*). Kryteria te obejmują następujące czynniki:

- 1) brak opodatkowania lub bardzo niskie opodatkowanie;
- 2) brak przejrzystości przepisów podatkowych, w związku z czym niektóre podmioty mogą korzystać, na niejasnych zasadach, ze szczególnych przywilejów podatkowych;
- 3) niechęć administracji danego kraju do uczestniczenia w wymianie informacji podatkowych (a także uchylenia przepisów o tajemnicy bankowej), tj. odmowa udzielenia informacji o dochodach przetransferowanych do takiego kraju przez osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w innym państwie. Takie podejście, poza tym że stwarza możliwości uchylania się od opodatkowania w państwie rezydencji, pozwala również na legalizację dochodów pochodzących z działalności przestępczej, tzw. „pranie brudnych pieniędzy”;
- 4) brak rzeczywiście prowadzonej działalności, kryterium substantial activities.

Na podstawie tych kryteriów, w dniu 26 czerwca 2000 r. OECD, opublikowało kolejny raport: „Postęp w identyfikacji i eliminacji szkodliwych praktyk podatkowych” (*“Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices”*), uzupełniony raportem o postępach z 2004 r. pt. *“The OECD Project on Harmful Tax Practices: the 2004 Progress Report”*. Raporty te zawierają między innymi listę krajów i terytoriów, których systemy w całości mogą być uznane za „szkodliwe”, tzw. „raje podatkowe”. Lista ta stała się podstawą określenia katalogu krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, zawartego w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 16 maja 2005 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. Nr 94, poz. 790). Następnie lista ta została zaktualizowana poprzez wykreślenie krajów lub terytoriów, z którymi Rzeczypospolita Polska uzyskała podstawę do wymiany informacji podatkowych w rozporządzeniu z dnia 9 kwietnia 2013 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. poz. 493).

Obecnie kryteria oceny konkretnych reżimów dokonywanej przez OECD doprecyzowuje Raport z 2015 r. Action 5, opracowany w ramach projektu Base Erosion and Profit Shifting.

W wyniku prac OECD i UE weryfikujących skuteczność wymiany informacji z terytoriami i krajami stosującymi szkodliwą konkurencję podatkową stwierdzono, że istnienie podstawy prawnej do wymiany informacji podatkowych jest istotnym kryterium dla uznania danego systemu podatkowego za współpracujący w zakresie zwalczania szkodliwych praktyk podatkowych. Jednakże posiadanie podstawy prawnej do wymiany informacji podatkowych nie jest samo w sobie wystarczające dla uznania, iż dane terytorium spełnia standardy OECD w ramach wymiany informacji podatkowych. W wielu przypadkach, pomimo istnienia podstawy prawnej do wymiany informacji podatkowych, wymiana ta nie jest realizowana w sposób efektywny, ze względu na m.in. nieprzejrzysty system podatkowy, brak systemów pozyskiwania informacji od podatników, brak standardów w zakresie gromadzenia i przechowywania w sposób należyty dokumentacji przedsiębiorstw.

W świetle powyższego, mając na uwadze wskazane aspekty skutecznej współpracy administracji podatkowych w celu zwalczania szkodliwych praktyk podatkowych, w chwili obecnej kryteria są następujące i powinny być spełnione łącznie:

- 1) istnienie podstawy do wymiany informacji podatkowych (wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, umowy o wymianie informacji podatkowych lub przystąpienia przez dany obszar do Konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych OECD, sporządzonej w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 r.);
- 2) uzyskanie pozytywnej oceny („*largely compliant*” lub „*compliant*”) w wyniku aktualnego przeglądu w ramach raportu *Peer Review* OECD;
- 3) faktyczna współpraca z daną jurysdykcją w zakresie wymiany informacji oraz jej pozytywna ocena przez Ministerstwo Finansów;
- 4) uwzględnienie rzeczywistych cech systemu podatkowego danego kraju lub terytorium mogących doprowadzić do stosowania szkodliwej konkurencji podatkowej.

Ocena w zakresie spełniania aktualnie odpowiednio przez dany kraj i terytorium kryteriów jest dokonywana na bieżąco przez Ministerstwo Finansów, także z uwzględnieniem ocen przedstawianych w ramach intensywnych prac toczących się w tym obszarze równoległe także w ramach UE i OECD.

Z uwagi na fakt, że wydanie nowego rozporządzenia wiąże się tylko i wyłącznie z przesunięciem art. 25a ust. 6 do art. 23v ust. 2 tej ustawy i nie jest związane z dokonaniem przeglądu i aktualizacji listy krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, zawartej w tym rozporządzeniu, przeprowadzanie konsultacji publicznych bieżącego projektu uznane zostało za nieuzasadnione. W 2017 r. przeprowadzono konsultacje projektu analogicznego rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 17 maja 2017 r.

Proponuje się, aby projektowane rozporządzenie weszło w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia. Odstąpienie od 14-dniowego terminu *vacatio legis* jest związane z treścią art. 46 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawę o podatku od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193), który m.in. stanowi, że dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 25a ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób

fizycznych zachowują moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 23v ust. 2 tej ustawy, jednak nie dłużej niż do dnia 31 marca 2019 r. Wejście w życie rozporządzenia z dniem następującym po dniu ogłoszenia nie narusza zasady demokratycznego państwa prawnego. Spełnione bowiem zostały przesłanki, o których mowa w art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1523, z późn. zm.). Poza tym, projektowane rozporządzenie zachowuje dotychczasowe regulacje.

Materia objęta przedmiotowym projektem rozporządzenia pozostaje w gestii państw członkowskich UE i nie podlega harmonizacji. Projekt rozporządzenia nie wymaga przedstawienia właściwym instytucjom i organom UE lub Europejskiemu Bankowi Centralnemu celem uzyskania opinii, dokonania konsultacji albo uzgodnienia.

Projekt rozporządzenia nie zawiera norm technicznych w rozumieniu przepisów rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039, z późn. zm.), w związku z czym nie podlega notyfikacji.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006, późn. zm.), z chwilą przekazania do uzgodnień z członkami Rady Ministrów, projekt ten zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny