

Joanna Mach

Uniwersytet Gdański

jazzy.ashia@gmail.com

Automatyczna wymiana informacji o wydanych interpretacjach podatkowych w kontekście ochrony praw podatnika

STRESZCZENIE

Niniejszy artykuł ma na celu analizę teoretycznoprawną nowej formy współpracy administracyjnej, jaką jest automatyczna wymiana informacji o wydanych interpretacjach podatkowych, stanowiąca element działania 5 projektu BEPS, a także uregulowana w dyrektywie Rady (UE) 2015/2376 z dnia 8 grudnia 2015 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania – w aspekcie ochrony praw podatnika i szerzej: podmiotu, którego dotyczy interpretacja indywidualna. Zostały przedstawione zagrożenia dla ich interesów oraz możliwe środki ochrony przed nadmiernym wykorzystaniem przez organy podatkowe tej formy współpracy administracyjnej.

Słowa kluczowe: automatyczna wymiana informacji; współpraca administracyjna; interpretacje podatkowe

WPROWADZENIE

Projekt BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), opracowany w 2013 r. na Forum ds. Szkodliwych Praktyk Podatkowych, stanowi odpowiedź OECD oraz krajów zrzeszonych w G20 na problem unikania i uchylania się od opodatkowania zagrażający interesom gospodarczym wielu państw. W omawianym projekcie przyjęto 15 działań, które mają służyć przeciwdziałaniu erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków.

W raporcie OECD z dnia 5 października 2015 r. zatytułowanym *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, poświęconym działaniu 5, wskazano na konieczność efektywnego zwalczania szkodliwych praktyk podatkowych przy uwzględnieniu transparentności i treści, m.in. przez wprowadzenie obowiązkowej spontanicznej wymiany informacji na temat interpretacji indywidualnych prawa podatkowego.

Transgraniczne unikanie opodatkowania, agresywne planowanie podatkowe oraz szkodliwa konkurencja podatkowa zostały dostrzeżone również na poziomie unijnym, od kilku lat bowiem obowiązuje dyrektywa 2011/16/UE¹ w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania. Wskazany akt reguluje następujące rodzaje wymiany informacji podatkowych między państwami członkowskimi UE: wymianę informacji na wniosek, spontaniczną oraz automatyczną. Od momentu uchwalenia dyrektywa była kilkakrotnie nowelizowana w aspekcie automatycznej wymiany informacji, rozszerzano zakres przedmiotowy jej obowiązywania, wprowadzono obowiązki w zakresie sprawozdawczości².

¹ 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, 11.03.2011, nr 64, s. 1).

² Dyrektywa Rady 2014/107/UE z dnia 9 grudnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.Urz. UE L, 16.12.2014, nr 359, s. 1); dyrektywa Rady (UE) 2016/881 z dnia 25 maja 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.Urz. UE L, 03.06.2016, nr 146, s. 8); dy-

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

W konkluzjach z dnia 18 grudnia 2014 r. Rada Europejska wyraziła potrzebę kontynuowania prac nad zwalczaniem unikania opodatkowania i agresywnego planowania podatkowego oraz oczekiwała przedstawienia przez Komisję Europejską wniosku w sprawie automatycznej wymiany informacji w zakresie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego³. Podkreślono z jednej strony, że interpretacje indywidualne ułatwiają spójne i przejrzyste stosowanie prawa i pozwalają podatnikom działać w warunkach większej pewności, a z drugiej dostrzeżono problem unikania opodatkowania związany z wydawaniem interpretacji indywidualnych w sytuacjach transgranicznych, w których stany faktyczne były przedstawiane w celu uzyskania przez podatników korzyści. Dyrektywa 2015/2376 z dnia 8 grudnia 2015 r.⁴ miała rozwiązać wskazany problem, nakładając na państwa członkowskie obowiązek systematycznego przekazywania interpretacji indywidualnych o charakterze transgranicznym oraz porozumień cenowych.

AUTOMATYCZNA WYMIANA INFORMACJI O WYDANYCH INTERPRETACJACH PODATKOWYCH

Wymiana obejmuje informacje o wydanych interpretacjach, a także o ich zmianach, stwierdzeniu wygaśnięcia oraz uchyleniu, które dotyczą transakcji, zespołu transakcji lub innych zdarzeń⁵, jeżeli:

- nie wszystkie z uczestniczących w nich podmiotów mają siedzibę, zarząd lub miejsce zamieszkania na terytorium RP,
- strona transakcji lub zespołu transakcji prowadzi działalność gospodarczą na terytorium innego państwa za pośrednictwem zagranicznego zakładu, a transakcja, zespół transakcji lub inne zdarzenia stanowią część lub całość działalności gospodarczej zagranicznego zakładu,
- którakolwiek ze stron transakcji lub zespołu transakcji ma jednocześnie siedzibę, zarząd lub miejsce zamieszkania na terytorium więcej niż jednego państwa członkowskiego,
- transakcje, zespół transakcji lub inne zdarzenia mają skutki transgraniczne.

Automatyczna wymiana informacji nie obejmuje interpretacji dotyczących wyłącznie spraw indywidualnych osób fizycznych; co więcej, dyrektywa 2015/2376 przewiduje także możliwość wyłączenia z automatycznej wymiany poszczególne osoby lub grupy osób, których roczne przychody netto ze sprzedaży w ujęciu grupowym wynoszą mniej niż 40 mln euro – polski ustawodawca jednak z tej możliwości nie skorzystał. Interpretacje podatkowe

rektywa Rady (UE) 2016/2258 z dnia 6 grudnia 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w odniesieniu do dostępu organów podatkowych do informacji dotyczących przeciwdziałania praniu pieniędzy (Dz.Urz. UE L, 16.12.2016, nr 342, s. 1).

³ Rada Europejska w 2014 r., www.consilium.europa.eu/pl/documents-publications/publications/2015/european-council-2014 [dostęp: 13.10.2017].

⁴ Dyrektywa Rady (UE) 2015/2376 z dnia 8 grudnia 2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.Urz. UE L, 18.12.2015, nr 332, s. 1).

⁵ Art. 77 ust. 2 ustawy wskazuje, że transakcje lub zespół transakcji obejmują w szczególności: istnienie zagranicznego zakładu, obliczanie wartości dla celów amortyzacji składnika aktywów nabytego od powiązanego podmiotu zagranicznego, dokonywanie inwestycji, dostawę towarów, świadczenie usług, finansowanie, wykorzystanie rzeczowych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

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

będące przedmiotem automatycznej wymiany dotyczą podatków bezpośrednich, zatem są wyłączone spod tego zakresu wymiany oparte na przepisach dotyczących podatku od towarów i usług, ceł oraz podatku akcyzowego, składek na ubezpieczenia społeczne, dotyczące opłaty skarbowej, a także należności o charakterze umownym, w szczególności wynagrodzenia za usługi użyteczności publicznej.

Wymiana interpretacji indywidualnych jest dokonywana w oparciu o standardowe formularze i obejmuje informacje zawierające: dane identyfikujące podmiot; datę wydania interpretacji; rodzaj interpretacji podatkowej; wartość transakcji lub zespołu transakcji wskazanej w interpretacji; wskazanie innych państw członkowskich, których może dotyczyć interpretacja podatkowa; wskazanie podmiotów mających siedzibę lub zarząd w innych państwach członkowskich (wraz ze wskazaniem tych państw), na których obowiązki podatkowe mogą mieć wpływ transakcje, ich zespół lub zdarzenia objęte interpretacją podatkową – jeżeli podmioty te mogą być zidentyfikowane; streszczenie interpretacji, w tym opis stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego lub opis czynności planowanej lub rozpoczętej.

WYMIANA INFORMACJI A OCHRONA PODATNIKA

Dyrektywa 2015/2376, a w ślad za nią ustawa o wymianie informacji podatkowych⁶, nie zawiera szczególnych postanowień dotyczących ochrony podatnika czy – szerzej – podmiotów, których dane są przekazywane między państwami, a wynika to z charakteru tej formy wymiany. O ile w przypadku wymiany informacji na wniosek podstawowy postulat, który miałby zwiększyć ochronę wyżej wymienionych podmiotów, stanowi zawiadomienie o fakcie prowadzenia tej formy współpracy, o tyle w przypadku automatycznej wymiany informacji on odpada, z góry bowiem wiadomo, jakie informacje są przedmiotem wymiany i w jakich okresach temporalnych. Co więcej, w przypadku informacji o interpretacjach podatkowych nie są przedmiotem wymiany dane dotyczące ściśle podmiotów (jak w wypadku automatycznej wymiany informacji o dochodach), lecz bardziej ogólne dane o stanach faktycznych, podejmowanych przez podatnika czynnościach, wartościach transakcji, w formie streszczenia.

Powstaje zatem pytanie, na jaką ochronę mogą liczyć podmioty, których dane obejmują interpretacje podatkowe, skoro pośrednio są zaangażowane we wskazaną formę współpracy administracyjnej. Ponieważ zakres przekazywanych informacji jest zróżnicowany i następuje *ad casum*, to należałoby zweryfikować, czy tylko niezbędne dane dotyczące podatników są przedmiotem wymiany i nie obejmują informacji, które nie byłyby istotne w kontekście celu tej formy współpracy administracyjnej, a mianowicie eliminacji zjawiska zaniżania podstawy opodatkowania i przerzucania dochodów przez podmioty powiązane.

Należy zwrócić uwagę na fakt, iż w istocie nie same interpretacje indywidualne są przedmiotem wymiany, lecz ich streszczenie, zawierające – jak już wyżej wskazano – opis stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego albo opis czynności planowanej lub rozpoczętej. Niewątpliwie jest to rozwiązanie, które znacznie upraszcza wymianę informacji, ponieważ same interpretacje, w zależności od stopnia skomplikowania stanu faktycznego, mogą być bardzo obszerne, a ich wersję skróconą z łatwością można zamieścić w formularzu. Należy przy tym podkreślić, że znaczne uproszczenie interpretacji może się wiązać z uzyskaniem

⁶ Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U., poz. 648).

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

przez obcy organ podatkowy niepełnych danych, a co za tym idzie z błędnym ustaleniem stanu faktycznego w sprawie. Dyrektywa 2015/2376 przewiduje, co prawda, możliwość zwrócenia się przez państwo członkowskie o dodatkowe informacje (w tym o pełen tekst interpretacji indywidualnej do państwa, które ją wydało) na zasadach przewidzianych dla wymiany informacji na wniosek, jednak nie została ona przewidziana w ustawie. Wątpliwość budzi natomiast sam tryb uzyskania pełnej wersji interpretacji, gdyż wniosek o udzielenie informacji podatkowych musi zawierać: dane identyfikujące podmiot, którego informacje mają dotyczyć; wskazanie zakresu żądanych informacji i celu ich wykorzystania; stwierdzenie, że wyczerpano możliwości uzyskania informacji na podstawie przepisów prawa krajowego państwa wnioskującego; zobowiązanie do objęcia tajemnicą udzielonych informacji zgodnie z przepisami prawa krajowego państwa wnioskującego. W kontekście przekazania interpretacji indywidualnej wydaje się zbędne zwracanie się z formalnym wnioskiem, zwłaszcza że wymaga on wydania zapewnienia o wyczerpaniu krajowych środków pozyskiwania informacji. Skoro państwo członkowskie przekazało określoną interpretację indywidualną, uznając, że jej zakres przedmiotowy lub podmiotowy dotyczy innego państwa, to niezasadne jest wymaganie od tego państwa uzasadnienia zwrócenia się o pełen tekst tej interpretacji. Co więcej, z uwagi na fakt, iż jest to wymiana automatyczna, to warunkiem wykorzystania krajowych środków w celu uzyskania potrzebnych informacji nie jest to państwo w stanie spełnić. Zasadne byłoby umożliwienie przekazania całego tekstu interpretacji (nawet w formie załącznika do interpretacji), ponieważ zagwarantowałyby to, że tylko pełne informacje są przedmiotem wymiany.

Z przekazywaniem pełnych informacji dotyczących zarówno podmiotów uczestniczących w transakcjach, jak i ich przedmiotu wiąże się zagrożenie naruszenia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej albo procesu produkcyjnego, dlatego opis stanu faktycznego sporządza się w sposób, który nie prowadzi do ich naruszenia. Wskazane rozwiązanie służy ochronie podmiotów prowadzących działalność gospodarczą przed ujawnieniem wrażliwych danych dotyczących ich przedsiębiorstw, w tym przed szpiegostwem gospodarczym⁷. Brak jest jednak normatywnej definicji wymienionych rodzajów tajemnicy, przy czym polski ustawodawca pojęcie tajemnicy przedsiębiorstwa uregulował w art. 11 ust. 4 ustawy z dnia 16 kwietnia 1994 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, który stanowi, że są to „nieujawnione do wiadomości publicznej informacje techniczne, technologiczne, organizacyjne przedsiębiorstwa lub inne informacje posiadające wartość gospodarczą, co do których przedsiębiorca podjął niezbędne działania w celu zachowania ich poufności”, zarazem podkreśla się, że powyższe wyliczenie nie jest wyczerpujące⁸. W komentarzu do art. 26 Konwencji Modelowej OECD⁹, poświęconego wymianie informacji, wskazuje się, że tajemnica handlowa lub przemysłowa obejmuje fakty lub okoliczności o poważnym znaczeniu ekonomicznym, które mogą być wykorzystane w praktyce i których niedozwolone wykorzystanie może prowadzić do poważnych szkód (przy czym za takie, co do zasady, nie uznaje się ustalenia, wymiaru i poboru podatków).

⁷ B.J.M. Terra, P. Wattel, *European Tax Law*, Alphen aan den Rijn 2008, s. 675.

⁸ M. du Vall, E. Nowińska, *Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 138.

⁹ Modelowa Konwencja OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku wraz z oficjalnym komentarzem – wersja z dnia 22 lipca 2010 r.

Tajemnica zawodowa obejmuje poufne informacje związane z wykonywaniem określonego zawodu¹⁰. Wiąże się ona przede wszystkim z wykonywaniem zawodów zaufania publicznego, uregulowanych w ustawach tworzących poszczególne samorządy zawodowe¹¹. Co więcej, tajemnica zawodowa jest uważana także za rodzaj tajemnicy finansowej, która – obok tajemnicy bankowej i skarbowej – polega na zakazie ujawniania informacji związanych z publicznym obrotem, których ujawnienie mogłoby naruszyć interesy uczestników tego obrotu¹². Obowiązek zachowania tajemnicy nie wynika wówczas z samego faktu wykonywania określonego zawodu (np. maklera), lecz ze szczególnego rodzaju działalności wykonywanej przez przedsiębiorstwo¹³.

Drugim ograniczeniem jest klauzula porządku publicznego (*ordre public*), która ma szeroki zakres, ponieważ obejmuje nie tylko zasady wypływające wprost z aktów normatywnych, ale też ogólne zasady porządku prawnego i społecznego, konieczne dla zachowania organizacji i funkcjonowania społeczeństwa¹⁴. Wobec braku normatywnej definicji porządku publicznego zarówno w dyrektywie 2015/2376, jak i ustawie o wymianie informacji podatkowych, można się zwrócić do komentarza do Konwencji Modelowej OECD, który przewiduje, że na to ograniczenie należy powoływać się w skrajnych przypadkach. Jako przykład została wskazana sytuacja, w której śledztwo podatkowe jest wszczęte w państwie proszącym z powodów politycznych, rasowych lub religijnych lub gdy informacje stanowią tajemnicę państwową. Klauzula porządku publicznego, ze względu na swój ogólny charakter, powinna być wykorzystywana tylko w wyjątkowych sytuacjach¹⁵. W zakresie wymiany wydanych interpretacji niezwykle trudno będzie można się na nią powołać.

Co istotne, to na organach podatkowych państwa wydającego interpretację, które sporządzają streszczenie interpretacji indywidualnej, ciąży – po pierwsze – ocena, które informacje są objęte tajemnicą przedsiębiorstwa, a po drugie – obowiązek takiego sporządzenia opisu stanu faktycznego, które uniemożliwi jej ujawnienie, co wydaje się niezwykle trudne w praktyce.

Ponadto przekazywanie informacji następuje na rzecz zarówno państw członkowskich, jak i Komisji Europejskiej, przy czym w tym drugim przypadku ma ono charakter sprawoz-

¹⁰ M. Rusinek, *Tajemnica zawodowa i jej ochrona w polskim procesie karnym*, Kraków 2007, s. 17.

¹¹ R. Dowgier, *Komentarz do art. 305 h) o.p.*, [w:] R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011. Tytułem przykładu można wymienić następujące ustawy: z dnia 19 kwietnia 1991 r. o izbach aptekarskich (Dz.U. z 2014 r., poz. 1429 ze zm.); z dnia 2 grudnia 2009 r. o izbach lekarskich (Dz.U. z 2015 r., poz. 651 ze zm.); z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych (Dz.U. nr 174, poz. 1038 ze zm.); z dnia czerwca 2001 r. o zawodzie psychologa i samorządzie zawodowym psychologów (Dz.U. nr 73, poz. 763 ze zm.); z dnia 15 grudnia 2000 r. o samorządach zawodowych architektów oraz inżynierów budownictwa (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 1946); z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz.U. z 2015 r., poz. 615); z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie (Dz.U. z 2002 r., nr 42, poz. 369 ze zm.); z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz.U. z 2015 r., poz. 507); z dnia 5 lipca 1996 r. – o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2011 r., nr 41, poz. 213 ze zm.).

¹² J. Gliniecka, H. Dzwonkowski, J. Kondratowska, *Komentarz do art. 305 h) o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2014, s. 1231.

¹³ M. Rusinek, *op. cit.*, s. 46; ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2014 r., poz. 94 ze zm.); ustawa z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych (Dz.U. z 2014 r., poz. 197 ze zm.); ustawa z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (Dz.U. z 2014 r., poz. 157 ze zm.).

¹⁴ A. Mednis, *Prawo do prywatności a interes publiczny*, Kraków 2006, s. 210. Zob. więcej: K. Wojtyczek, *Granicie ingerencji ustawodawczej w sferę praw człowieka w konstytucji RP*, Kraków 1999.

¹⁵ X. Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency*, Northampton 2015, s. 35.

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

dawczy. Zakres informacji jest ograniczony do niezbędnych danych, jako że mają one służyć monitorowaniu i ocenie skuteczności wymiany informacji i nie mogą być wykorzystane do żadnych innych celów. Wyłączone z obowiązku przekazywania są dane identyfikujące podmiot, wskazanie podmiotów mających siedzibę lub zarząd w innych państwach członkowskich (wraz ze wskazaniem tych państw, na których obowiązki podatkowe mogą mieć wpływ transakcje, zespoły transakcji lub inne zdarzenia objęte interpretacją podatkową) oraz streszczenie interpretacji.

Informacje będące przedmiotem wymiany są przekazywane niezależnie od ich statusu, co oznacza, że przekazywane są interpretacje obowiązujące, tj. takie, co do których nie wiadomo skargi do sądu administracyjnego, potwierdzające stanowisko przedstawione przez podatnika, oraz takie, co do których toczy się spór podatnika z organami podatkowymi. Wydaje się, że wobec celów, do jakich zalicza się przejrzystość i jasność systemu podatkowego, obowiązek przekazywania wszelkich interpretacji może je zniweczyć. Nie wydaje się bowiem uzasadnione przesyłanie interpretacji nieobowiązujących – jest to rozwiązanie, które może zaburzyć proces gromadzenia informacji przez organy podatkowe.

Niewątpliwie istotnym zagrożeniem dla podatników może być wymiana informacji wstecz, gdyż dyrektywa 2015/2376, a w ślad za nią ustawa o wymianie informacji podatkowych, nakazuje przekazywać interpretacje podatkowe wydane od dnia 1 stycznia 2012 r. Wskazana regulacja może wiązać się z możliwością wszczęcia postępowań podatkowych i kontrolnych za ten okres, ponieważ termin przedawnienia zobowiązania podatkowego – zgodnie z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej¹⁶ – wynosi 5 lat, liczonych od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Wskazane rozwiązanie jest niezgodne z zasadą pewności prawa, przy czym trudno jest upatrywać ochrony w krajowych ustawodawstwach, gdyż dyrektywa 2015/2376 stanowi wprost o stosowaniu wszelkich środków w celu likwidacji przeszkód, które mogłyby utrudniać skuteczną i możliwie jak najszerzą wymianę informacji.

PODSUMOWANIE

Automatyczna wymiana interpretacji podatkowych – takim pojęciem posługuje się dyrektywa 2015/2376 – to w rzeczywistości wymiana informacji o interpretacjach podatkowych, ponieważ przedmiotem wymiany są ich streszczenia wraz z opisem stanu faktycznego w sprawie. Przed wprowadzeniem tej formy wymiany informacji państwa mogły przekazywać między sobą informacje, gdy miały podstawy do tego, aby przypuszczać, że może dojść do strat podatkowych w innym państwie członkowskim, przy czym do opisywanej spontanicznej wymiany informacji dochodziło *ad hoc*, nie miała ona stałego charakteru, lecz doraźny. Ocena skuteczności przyjętych rozwiązań będzie mogła przeprowadzić Komisja Europejska, której będą przekazywane dane dotyczące interpretacji (w okrojonym zakresie), a także państwa przekazujące interpretacje po otrzymaniu informacji zwrotnych od państw, które je otrzymały. O tym, czy są respektowane podstawowe prawa podatnika i podmiotów, których dotyczą przekazywane dane, będzie decydowała praktyka organów podatkowych, ponieważ to do nich należy sporządzenie streszczenia interpretacji i ocena, które informacje należy za-

¹⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.).

chować w tajemnicy jako poufne, a które można przekazać. Takie rozwiązanie, które uzależnia poziom ochrony podatnika od arbitralnego podejścia organów podatkowych, może w wielu przypadkach okazać się jednak szkodliwe dla interesów podatnika oraz przedsiębiorstwa.

BIBLIOGRAFIA

- Dowgier R., *Komentarz do art. 305 h) o.p.*, [w:] R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011.
- 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, 11.03.2011, nr 64, s. 1).
- Dyrektywa Rady 2014/107/UE z dnia 9 grudnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.Urz. UE L, 16.12.2014, nr 359, s. 1).
- Dyrektywa Rady (UE) 2015/2376 z dnia 8 grudnia 2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.Urz. UE L, 18.12.2015, nr 332, s. 1).
- Dyrektywa Rady (UE) 2016/881 z dnia 25 maja 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.Urz. UE L, 03.06.2016, nr 146, s. 8).
- Dyrektywa Rady (UE) 2016/2258 z dnia 6 grudnia 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w odniesieniu do dostępu organów podatkowych do informacji dotyczących przeciwdziałania praniu pieniędzy (Dz.Urz. UE L, 16.12.2016, nr 342, s. 1).
- Gliniecka J., Dzwonkowski H., Kondratowska J., *Komentarz do art. 305 h) o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2014.
- Mednis A., *Prawo do prywatności a interes publiczny*, Kraków 2006.
- Oberson X., *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency*, Northampton 2015.
- Rada Europejska w 2014 r.*, www.consilium.europa.eu/pl/documents-publications/publications/2015/european-council-2014 [dostęp: 13.10.2017].
- Rusinek M., *Tajemnica zawodowa i jej ochrona w polskim procesie karnym*, Kraków 2007.
- Terra B.J.M., Wattel P., *European Tax Law*, Alphen aan den Rijn 2008.
- Ustawa z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz.U. z 2015 r., poz. 615).
- Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz.U. z 2015 r., poz. 507).
- Ustawa z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie (Dz.U. z 2002 r., nr 42, poz. 369 ze zm.).
- Ustawa z dnia 19 kwietnia 1991 r. o izbach aptekarskich (Dz.U. z 2014 r., poz. 1429 ze zm.).
- Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. – o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2011 r., nr 41, poz. 213 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.).
- Ustawa z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych (Dz.U. z 2014 r., poz. 197 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o samorządach zawodowych architektów oraz inżynierów budownictwa (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 1946).
- Ustawa z dnia 8 czerwca 2001 r. o zawodzie psychologa i samorządzie zawodowym psychologów (Dz.U. nr 73, poz. 763 ze zm.).
- Ustawa z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (Dz.U. z 2014 r., poz. 157 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2014 r., poz. 94 ze zm.).
- Ustawa z dnia 2 grudnia 2009 r. o izbach lekarskich (Dz.U. z 2015 r., poz. 651 ze zm.).
- Ustawa z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarek i położnych (Dz.U. nr 174, poz. 1038 ze zm.).
- Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U., poz. 648).
- Vall M. du, Nowińska E., *Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Komentarz*, Warszawa 2013.
- Wojtczyk K., *Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw człowieka w konstytucji RP*, Kraków 1999.