

Bruksela, 9 marca 2018 r.
(OR. en)

6804/18

Międzyinstytucjonalny numer
referencyjny:
2017/0138 (CNS)

FISC 103
ECOFIN 206

NOTA

Od:	Prezydencja
Do:	Rada
Dotyczy:	Obowiązkowa automatyczna wymiana informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych • <i>Porozumienie polityczne</i>

I. WPROWADZENIE

- 1) Komisja przedstawiła wyżej wymieniony wniosek ustawodawczy¹ w dniu 21 czerwca 2017 r. Jego głównym celem jest zwiększenie przejrzystości podatkowej i zwalczanie agresywnego planowania podatkowego poprzez dodanie do obowiązującej dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania² nowych przepisów, w myśl których państwa członkowskie będą musiały:
- nałożyć obowiązek ujawniania właściwym organom krajowym rozwiązań z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego, które mają wymiar transgraniczny („uzgodnień”), przez „pośredników” (np. doradców podatkowych lub inne podmioty, które są zwykle zaangażowane w opracowywanie, wprowadzanie do obrotu, organizowanie lub nadzorowanie wdrożenia tego rodzaju „uzgodnień”), oraz

¹ Dok. 10582/17 FISC 149 ECOFIN 572 IA 115 + ADD 1, ADD2, ADD 3.

² Dz.U. L 64 z 11.3.2011, s. 1., ze zmianami.

- zapewnić, aby krajowe organy podatkowe automatycznie wymieniały się tymi informacjami z organami podatkowymi innych państw członkowskich, korzystając z mechanizmu ustanowionego w dyrektywie w sprawie współpracy administracyjnej.
- 2) Kwestie będące przedmiotem ww. wniosku ustawodawczego są jednymi z ważniejszych w programie działań UE, jak i w szerszym kontekście międzynarodowym. W konkluzjach z 25 maja 2016 r. w sprawie strategii zewnętrznej na rzecz efektywnego opodatkowywania i środków przeciwdziałających nadużyciom postanowień konwencji podatkowych Rada UE zachęciła Komisję Europejską „do rozważenia inicjatyw ustawodawczych dotyczących zasad obowiązkowego ujawniania, zainspirowanych działaniem 12 zawartym w projekcie OECD dotyczącym BEPS¹, z myślą o wprowadzeniu skuteczniejszych środków zniechęcających dla pośredników, którzy uczestniczą w praktykach uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania”².
- 3) Wniosek Komisji w dużej mierze odzwierciedla elementy działania 12 zawartego w BEPS, a na forum OECD toczą się prace nad wzorcowymi zasadami obowiązkowego ujawniania obejmującymi rozwiązania umożliwiające unikanie opodatkowania. W tym kontekście, a także z myślą o posiedzeniu ministrów finansów G-20 i prezesów banków centralnych, które odbędzie się 17–20 marca 2018 r. w Buenos Aires, należy przypomnieć, że na posiedzeniu w marcu 2013 r. Rada Europejska stwierdziła, że „konieczna jest ścisła współpraca z OECD i z grupą G-20 w celu opracowania uzgodnionych na szczeblu międzynarodowym standardów służących zapobieganiu erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysków”³. Wypracowanie porozumienia politycznego w sprawie tego dossier na forum Rady byłoby w związku z tym istotnym krokiem.
- 4) Jednym z priorytetów, jakie obradująca w czerwcu 2014 r. Rada Europejska wyznaczyła Unii na kolejnych pięć lat, jest „zagwarantować uczciwość: zwalczając oszustwa podatkowe i uchylanie się od opodatkowania, tak by wszyscy wnosili swój sprawiedliwy wkład”⁴. Ponadto w grudniu 2014 r. Rada Europejska stwierdziła, że „istnieje pilna potrzeba kontynuowania prac nad zwalczaniem unikania opodatkowania i agresywnego planowania podatkowego, zarówno na szczeblu ogólnoświatowym, jak i na szczeblu UE”⁵. W czerwcu 2016 r. Rada Europejska oświadczyła, że „zwalczanie oszustw podatkowych, uchylania się od

¹ Powstały z inicjatywy OECD plan działania w sprawie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków (BEPS) został zatwierdzony w 2015 r. przez ministrów finansów G-20 i szefów państw G-20; Rada Ecofin z zadowoleniem odniosła się do niego w konkluzjach Rady z grudnia 2015 r. w sprawie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków (BEPS) w kontekście UE (dok. 15150/15 FISC 185 ECOFIN 965, pkt 6).

² Dok. 9452/16 FISC 85 ECOFIN 502, pkt 12.

³ Dok. EUCO 23/13 CO EUR 3 CONCL 2, pkt 6.

⁴ Dok. EUCO 79/14 CO EUR 4 CONCL 2, pkt 2.

⁵ Dok. EUCO 237/14 CO EUR 16 CONCL 6, pkt 3.

opodatkowania i unikania opodatkowania oraz zwalczanie prania pieniędzy nadal ma priorytetowe znaczenie, zarówno wewnątrz UE, jak i na arenie międzynarodowej”¹, odnosząc się właśnie do dwóch niedawnych zmian w dyrektywie o współpracy administracyjnej².

- 5) Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny wydał opinię na temat przedmiotowego wniosku 18 stycznia 2018 r.³, a 1 marca 2018 r. opinię⁴ w jego sprawie wydał Parlament Europejski.

II. AKTUALNA SYTUACJA

- 6) Prezydencja bułgarska priorytetowo traktuje pracę nad tym dossier, bazując na znacznych postępach poczynionych przez prezydencję estońską na forum Grupy Roboczej do Spraw Podatkowych (WPTQ) oraz Grupy Roboczej Wysokiego Szczebla do Spraw Podatkowych (HLWP). W swoim programie prac w zakresie polityki podatkowej prezydencja bułgarska stwierdziła, że jest zdecydowana wypracować szybkie porozumienie w zakresie tego dossier⁵. W 2018 r. odbyły się cztery posiedzenia WPTQ (9 stycznia, 26 stycznia, 8 lutego i 26 lutego). Dossier było też omawiane na posiedzeniu HLWP 28 lutego 2018 r., a także na posiedzeniu Komitetu Stałych Przedstawicieli (część II) 7 marca 2018 r.
- 7) Wszystkie delegacje zgadzają się co do zasady, że ujawnianie rozwiązań z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego, które mają wymiar transgraniczny, może skutecznie przyczynić się do stworzenia warunków sprawiedliwego opodatkowania na rynku wewnętrznym oraz że organy podatkowe powinny wymieniać się ujawnionymi informacjami ze swoimi odpowiednikami w innych państwach członkowskich.
- 8) Na posiedzeniu Komitetu Stałych Przedstawicieli (część II) 7 marca 2018 r. większość delegacji była w stanie poprzeć kompromisowy tekst przedstawiony przez prezydencję na tym posiedzeniu. Niektóre państwa członkowskie podtrzymały jednak zastrzeżenia co do „cechy rozpoznawczej C pkt 1” (zob. część III niniejszej noty), a jedna delegacja zgłosiła też zastrzeżenie co do treści „cechy rozpoznawczej E pkt 3”.

¹ Dok. EUCO 26/16 CO EUR 5 CONCL 3, pkt 17.

² Rada rozszerzyła zakres stosowania tej dyrektywy na automatyczną wymianę informacji na temat interpretacji indywidualnych prawa podatkowego i uprzednich porozumień cenowych (w 2015 r.) oraz przedstawiania sprawozdań według krajów przez duże grupy przedsiębiorstw wielonarodowych (w 2016 r.).

³ Dok. 5631/18 FISC 34 ECOFIN 60.

⁴ Dotychczas nieopublikowana w Dzienniku Urzędowym.

⁵ Dok. 5668/18 FISC 37, pkt 9.

- 9) Dlatego też, z myślą o posiedzeniu Rady Ecofin oraz zaradzeniu pozostałym zastrzeżeniom wszystkich delegacji, prezydencja przedstawia zaktualizowany kompromisowy tekst przedstawiony w załączniku I do niniejszej noty. Ponadto prezydencja proponuje, by tekstowi dyrektywy towarzyszyło oświadczenie Rady (w wersji przedstawionej w załączniku II do niniejszej noty), które zostałyby włączone do protokołu Rady przy przyjmowaniu przedmiotowej dyrektywy.
- 10) Prezydencja ma też nadzieję, że uda się rozwiązać kluczową kwestię przedstawioną w części III niniejszej noty (dotyczącą „cechy rozpoznawczej C pkt 1”), że wszystkie delegacje będą mogły wyrazić zgodę na treść „cechy rozpoznawczej E pkt 3” i że na posiedzeniu Rady Ecofin w marcu 2018 r. uda się osiągnąć porozumienie polityczne w sprawie kompromisowego tekstu.

III. KLUCZOWA KWESTIA „Cecha rozpoznawcza C pkt 1” dotycząca uzgodnień podlegających zgłoszeniu

- 11) Jedna z „cech rozpoznawczych” (opisów „uzgodnień” podlegających zgłoszeniu) obejmuje podlegające odliczeniu płatności transgraniczne zawierające określone elementy (zob. załącznik IV, preambuła, oraz część C pkt 1 przedstawionego przez prezydencję kompromisowego tekstu projektu dyrektywy).
- 12) Na posiedzeniu Komitetu Stałych Przedstawicieli (część II) 7 marca 2018 r. w odniesieniu do „cechy rozpoznawczej C pkt 1” odniesiono się przede wszystkim do następujących kwestii:
- a) Załącznik IV, część C pkt 1 lit. b) ppkt (i): niektóre delegacje nie mogły zaakceptować – jako jednego z elementów uzgodnień objętych „cechą rozpoznawczą C pkt 1” – faktu, że jurysdykcja odbiorcy takich płatności nie nakłada żadnych podatków od osób prawnych lub też ustala zerową stawkę takiego podatku. Delegacje te stwierdziły, że taki wymóg, o ile nie zostanie ograniczony jego zakres, spowoduje obciążenia administracyjne niewspółmierne do celów realizowanych za pomocą dyrektywy zmieniającej. Większość delegacji była jednak zdania, że brak podatku od osób prawnych lub zerowa stawka takiego podatku to atrakcyjne elementy uzgodnień pozwalających na unikanie opodatkowania i „cecha rozpoznawcza C pkt 1” powinna zdecydowanie obejmować takie przypadki;

- b) Załącznik IV, część C pkt 1 lit. b) ppkt (ii): wiele delegacji z tego samego powodu, co wspomniany powyżej, nie mogło poprzeć koncepcji, by „cecha rozpoznawcza C pkt 1” obejmowała uzgodnienia obejmujące jurysdykcje, które ustalają nominalną stawkę podatku od osób prawnych na poziomie niższym niż 35 % średniej nominalnej stawki podatku od osób prawnych w UE. W tym kontekście wiele delegacji przypomniało o swoim sprzeciwie co do zasady, jeśli chodzi o wzmiankę o nominalnej stawce podatku od osób prawnych jako wskaźniku ewentualnego zagrożenia agresywnym planowaniem podatkowym. Z kolei niektóre delegacje przekonywały, że ten element powinien pozostać w zakresie „cechy rozpoznawczej C pkt 1” (część C pkt 1 lit. b) ppkt (ii));
- c) Załącznik IV, część C pkt 1 lit. c): jedna delegacja wystąpiła z wnioskiem o wyłączenie z zakresu stosowania tej litery płatności, które są objęte „częściowym zwolnieniem z podatku”;
- d) Załącznik IV, sekcja C pkt 1 lit. d): niektóre delegacje wyraziły zdanie, że aby zredukować obciążenie administracyjne i skupić uwagę na uzgodnieniach, które powodują największe zagrożenie, zakres tego uzgodnienia należy ograniczyć do „szkodliwych preferencyjnych systemów podatkowych”. Inne delegacje opowiedziały się za utrzymaniem jak najszerszego zakresu tej litery, a właściwie całej „cechy rozpoznawczej C pkt 1”.

13) Należy zauważyć, że zakres „kryterium głównej korzyści”, opisanego w preambule do załącznika IV do projektu dyrektywy zmieniającej, pozostaje jednym z istotnych elementów składowych „cechy rozpoznawczej C pkt 1”¹. Przy podejmowaniu decyzji, które rodzaje uzgodnień opisanych w „cesze rozpoznawczej C pkt 1” powinny ewentualnie podlegać „kryterium głównej korzyści”, należy zachować odpowiednią równowagę. Niektóre delegacje wyraziły zdanie, że jeśli uzgodnienia opisane w „cesze rozpoznawczej C pkt 1” nie zostaną objęte „kryterium głównej korzyści”, właściwe organy będą otrzymywać zbyt wiele informacji, co sprawi, że ich rozpatrzenie i wskazanie przypadków unikania opodatkowania będzie zbyt uciążliwe. Z drugiej strony wiele delegacji oświadczyło, że użyteczne jest zachowanie jak najszerszego zakresu „cechy rozpoznawczej C pkt 1”, bez stosowania „kryterium głównej korzyści”, tak by wszystkie tego rodzaju informacje były automatycznie wymieniane między właściwymi organami.

¹ Mówiąc najprościej, „kryterium głównej korzyści” uznaje się za spełnione, a uzgodnienie podlega zgłoszeniu wtedy, gdy główną lub jedną z głównych korzyści, którą dana osoba spodziewa się uzyskać dzięki podlegającemu zgłoszeniu uzgodnieniu objętemu „cechą rozpoznawczą C pkt 1”, jest korzyść podatkowa.

14) Z myślą o marcowym posiedzeniu Rady Ecofin prezydencja wyraża nadzieję, że wszystkie delegacje byłyby skłonne zaakceptować kompromisowy tekst dotyczący „cechy rozpoznawczej C pkt 1” przedstawiony w załączniku I do niniejszej noty. Zostały w nim wprowadzone następujące zmiany:

- „cecha rozpoznawcza C pkt 1” objęłaby lit. b) ppkt (i) (zerowa stawka podatku od osób prawnych lub jego brak), a zakres tej litery zostałby rozszerzony także na przypadki, gdy obowiązuje „niemal zerowa” stawka podatku od osób prawnych;
- lit. b) ppkt (ii) (nominalna stawka podatku od osób prawnych na poziomie niższym niż 35 % średniej nominalnej stawki podatku od osób prawnych w UE) zostałaby skreślona, gdyż większość odnośnych uzgodnień zostałaby ujęta w pozostałej części „cechy rozpoznawczej C pkt 1”;
- lit. c) dotyczyłaby jedynie płatności objętych pełnym zwolnieniem z podatku;
- zakres lit. d) nadal obejmowałby wszystkie preferencyjne systemy podatkowe i podlegałby „kryterium głównej korzyści”;
- uzgodnienia objęte wyżej wspomnianymi literami (lit. b) ppkt (i), c) i d)) podlegałyby „kryterium głównej korzyści”.

IV. DALSZE DZIAŁANIA

- 15) W tym kontekście prezydencja wyraża nadzieję, że wszystkie delegacje będą mogły zaakceptować tekst zamieszczony w załączniku I do niniejszej noty oraz projekt oświadczenia Rady zawarty w załączniku II, co pozwoli na wypracowanie porozumienia politycznego na forum Rady Ecofin.
- 16) W związku z powyższym Rada proszona jest o to, by:
- wypracowała porozumienie polityczne co do projektu dyrektywy, na podstawie przygotowanego przez prezydencję kompromisowego tekstu zamieszczonego w załączniku I do niniejszej noty, z myślą o przyjęciu dyrektywy – z zastrzeżeniem przeprowadzenia weryfikacji prawno-językowej; oraz
 - zwróciła się, by przy przyjmowaniu przedmiotowej dyrektywy włączyć do protokołu oświadczenie Rady, w wersji przedstawionej w załączniku II do niniejszej noty.

**PROJEKT
DYREKTYWA RADY**

zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych

RADA UNII EUROPEJSKIEJ,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 113 i 115,

uwzględniając wniosek Komisji Europejskiej,

po przekazaniu projektu aktu ustawodawczego parlamentom narodowym,

uwzględniając opinię Parlamentu Europejskiego¹,

uwzględniając opinię Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego²,

stanowiąc zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą,

a także mając na uwadze, co następuje:

¹ Dz.U. C z ... , s. .

² Dz.U. C z ... , s. .

- 1) W ostatnich latach dyrektywa Rady 2011/16/UE¹ była przedmiotem szeregu poprawek mających na celu uwzględnienie nowych inicjatyw w dziedzinie przejrzystości podatkowej wprowadzanych na szczeblu Unii. W tym kontekście dyrektywą Rady (UE) 2014/107² wprowadzono w Unii wspólny standard do wymiany informacji w odniesieniu do informacji finansowych. Ten standard, opracowany w ramach OECD, przewiduje automatyczną wymianę informacji finansowych posiadanych przez osoby niebędące rezydentami do celów podatkowych i ustanawia ramy tej wymiany na całym świecie. Dyrektywa 2011/16/UE została zmieniona dyrektywą Rady (UE) 2015/2376³, w której przewidziano automatyczną wymianę informacji dotyczących interpretacji indywidualnych prawa podatkowego o wymiarze transgranicznym, oraz dyrektywą Rady (UE) 2016/881⁴, w której przewidziano obowiązkową automatyczną wymianę między organami podatkowymi informacji dotyczących sprawozdawczości według krajów w przedsiębiorstwach wielonarodowych. Mając na uwadze, że informacje dotyczące przeciwdziałania praniu pieniędzy mogą być użyteczne dla organów podatkowych, w dyrektywie Rady (UE) 2016/2258⁵ nałożono na państwa członkowskie obowiązek udostępniania organom podatkowym procedur należytej staranności wobec klienta stosowanych przez instytucje finansowe na mocy dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849⁶. Mimo że dyrektywa 2011/16/UE była kilkakrotnie zmieniana w celu rozszerzenia środków, jakie organy podatkowe mogą stosować w odpowiedzi na agresywne planowanie podatkowe, obecne ramy podatkowe nadal wymagają wzmocnienia w pewnych szczególnych aspektach dotyczących przejrzystości.

¹ Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (Dz.U. L 64 z 11.3.2011, 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.U. L 359 z 16.2.2014, s. 1).

³ 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.U. L 332 z 18.12.2015, s. 1).

⁴ Dyrektywa Rady (UE) 2016/881 z dnia 25 maja 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.U. L 146 z 3.6.2016, s. 8).

⁵ 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.U. L 342 z 16.12.2016, s. 1).

⁶ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniająca rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 i uchylająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2005/60/WE oraz dyrektywę Komisji 2006/70/WE (Dz.U. L 141 z 5.6.2015, s. 73).

- 2) Państwom członkowskim jest coraz trudniej chronić swoje krajowe bazy podatkowe przed erozją, gdyż struktury planowania podatkowego stały się szczególnie wyrafinowane i często wykorzystują zwiększoną mobilność zarówno kapitału, jak i osób w obrębie rynku wewnętrznego. Struktury te bazują zazwyczaj na uzgodnieniach, które obejmują różne jurysdykcje i powodują przenoszenie dochodów podlegających opodatkowaniu do korzystniejszych systemów podatkowych lub zmniejszanie całkowitego poziomu zobowiązań podatnika. W rezultacie państwa członkowskie często doświadczają znacznego obniżenia dochodów podatkowych, co utrudnia im stosowanie polityki podatkowej sprzyjającej wzrostowi. Dlatego zasadnicze znaczenie ma to, aby organy podatkowe państw członkowskich uzyskiwały pełne i istotne informacje dotyczące uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego. Takie informacje umożliwiłyby tym organom szybką reakcję na szkodliwe praktyki podatkowe i eliminację luk prawnych poprzez wprowadzenie przepisów krajowych lub przeprowadzenie odpowiednich ocen ryzyka i kontroli podatkowych. Brak reakcji ze strony organów podatkowych wobec zgłoszonego uzgodnienia nie powinien jednak oznaczać ich aprobaty.
- 3) Mając na uwadze, że większość uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego obejmuje więcej niż jedną jurysdykcję, ujawnianie informacji dotyczących tych uzgodnień przynosiłoby dodatkowe pozytywne skutki w przypadku wymiany informacji również między państwami członkowskimi. W szczególności automatyczna wymiana informacji między organami podatkowymi ma kluczowe znaczenie dla zapewnienia tym organom niezbędnych informacji umożliwiających podjęcie działań w przypadku stwierdzenia agresywnych praktyk podatkowych.

- 4) Mając na uwadze, że przejrzyste ramy dla rozwijania działalności gospodarczej mogłyby przyczynić się do zahamowania zjawiska unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania na rynku wewnętrznym, Komisja została wezwana do podjęcia inicjatyw w sprawie obowiązkowego ujawniania uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego zgodnie z działaniem 12 w ramach inicjatywy OECD dotyczącej erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków (BEPS). W tym kontekście Parlament Europejski wezwał do zastosowania surowszych środków wobec pośredników, którzy pomagają w uzgodnieniach mogących prowadzić do unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania. Należy też zauważyć, że w deklaracji grupy G-7 z Bari z dnia 13 maja 2017 r. dotyczącej zwalczania przestępstw skarbowych i innych nielegalnych przepływów finansowych zwrócono się do OECD o zajęcie się uzgodnieniami opracowanymi tak, by umożliwić obchodzenie sprawozdawczości na mocy wspólnego standardu do wymiany informacji, lub służącymi zapewnieniu właścicielom rzeczywistym ochrony, jaką dają nieprzejrzyste struktury, z uwzględnieniem także wzorcowych zasad obowiązkowego ujawniania inspirowanych podejściem przyjętym w odniesieniu do uzgodnień umożliwiających unikanie opodatkowania nakreślonym w sprawozdaniu dotyczącym działania 12 BEPS.
- 5) Należy wspomnieć, że niektórzy pośrednicy finansowi i inni dostawcy usług doradztwa podatkowego wydawali się aktywnie pomagać swoim klientom w ukrywaniu pieniędzy w rajach podatkowych. Ponadto, chociaż wspólny standard do wymiany informacji wprowadzony dyrektywą Rady (UE) 2014/107¹ stanowi znaczący krok naprzód w tworzeniu przejrzystych ram podatkowych w Unii, przynajmniej w zakresie informacji finansowych, można by go jeszcze usprawnić.

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.U. L 359 z 16.2.2014, s. 1).

- 6) Ujawnianie uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego o wymiarze transgranicznym może skutecznie wesprzeć wysiłki na rzecz stworzenia sprawiedliwych warunków opodatkowania na rynku wewnętrznym. W tym kontekście zobowiązanie pośredników do informowania organów podatkowych o określonych uzgodnieniach transgranicznych, które mogłyby potencjalnie zostać wykorzystane do celów agresywnego planowania podatkowego, stanowiłoby krok w dobrym kierunku. Aby zapewnić bardziej kompleksowe podejście, na drugim etapie – po ujawnieniu informacji – należałoby zadbać o to, aby organy podatkowe dzieliły się uzyskanymi informacjami ze swoimi odpowiednikami w innych państwach członkowskich. Takie rozwiązania powinny również zwiększyć skuteczność wspólnego standardu do wymiany informacji. Ponadto zasadnicze znaczenie ma przyznanie Komisji dostępu do wystarczającej ilości informacji, aby mogła monitorować prawidłowe działanie niniejszej dyrektywy. Dostęp Komisji do informacji nie zwalnia państw członkowskich z obowiązku zgłaszania Komisji każdego przypadku pomocy państwa.
- 7) Uznaje się, że osiągnięcie zamierzonego odstraszającego efektu ujawniania transgranicznych uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego byłoby bardziej prawdopodobne, gdyby odpowiednie informacje docierały do organów podatkowych na wczesnym etapie, czyli zanim ujawnione uzgodnienia zostaną wprowadzone w życie. W celu ułatwienia zadania organom państw członkowskich kolejne automatyczne wymiany informacji dotyczących tych uzgodnień mogłyby odbywać się co kwartał.
- 8) Aby zapewnić prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego i zapobiec lukom w proponowanych ramach prawnych, obowiązek ujawniania powinien obejmować wszystkie podmioty, które są zwykle zaangażowane w opracowywanie, wprowadzanie do obrotu, organizowanie lub nadzorowanie wdrożenia podlegającej zgłoszeniu transakcji transgranicznej lub ich serii, a także te podmioty, które udzielają pomocy lub porad w tym zakresie. Nie wolno też zapomnieć, że w pewnych przypadkach obowiązek ujawnienia może nie być egzekwowalny wobec pośrednika z powodu poufności wymiany informacji między prawnikiem a klientem lub w sytuacji, gdy takiego pośrednika nie ma, na przykład dlatego, że podatnik sam opracowuje i wdraża własne rozwiązanie. Kluczowe jest zatem, aby w takich okolicznościach organy podatkowe nie traciły możliwości otrzymywania informacji na temat uzgodnień podatkowych potencjalnie powiązanych z agresywnym planowaniem podatkowym. W tym przypadku konieczne byłoby zatem przeniesienie obowiązku ujawniania na podatnika, który korzysta z uzgodnienia.

- 9) Uzgodnienia z zakresu agresywnego planowania podatkowego ewoluowały na przestrzeni lat w kierunku coraz większej złożoności i podlegają nieustannym zmianom i dostosowaniom w odpowiedzi na obronne środki zaradcze przyjmowane przez organy podatkowe. Biorąc pod uwagę powyższe, bardziej skutecznym rozwiązaniem jest próba ujęcia informacji na temat uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego w postaci wykazu elementów i części składowych transakcji, które wyraźnie wskazują na unikanie opodatkowania lub nadużycia, niż próba zdefiniowania pojęcia agresywnego planowania podatkowego. Sygnały tego rodzaju określa się mianem „cech rozpoznawczych”.
- 10) Uwzględniając fakt, że podstawowym celem takich przepisów powinno być zapewnienie prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego, zasadnicze znaczenie miałoby uregulowanie tych kwestii na poziomie unijnym tylko w takim zakresie, w jakim jest to konieczne do osiągnięcia zamierzonych celów. Dlatego konieczne byłoby ograniczenie wszelkich wspólnych przepisów dotyczących ujawniania informacji do sytuacji transgranicznych, czyli takich, które dotyczą więcej niż jednego państwa członkowskiego albo państwa członkowskiego i państwa trzeciego. W takich okolicznościach, z uwagi na potencjalny wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, można uzasadnić potrzebę wprowadzenia wspólnego zbioru przepisów zamiast pozostawienia tej kwestii w gestii państw członkowskich. Państwo członkowskie może przedsięwziąć dodatkowe krajowe środki sprawozdawcze o podobnym charakterze, jednak wszelkie informacje zebrane w uzupełnieniu do informacji podlegających zgłoszeniu na mocy dyrektywy nie powinny być automatycznie przekazywane właściwym organom innych państw członkowskich. Informacje takie mogłyby być udostępniane na wniosek lub spontanicznie zgodnie ze stosownymi przepisami.
- 11) Mając na uwadze, że ujawniane uzgodnienia powinny mieć wymiar transgraniczny, istotne byłoby udostępnianie właściwych informacji organom podatkowym w innych państwach członkowskich w celu zapewnienia przez niniejszą dyrektywę maksymalnego efektu zniechęcającego do stosowania praktyk z zakresu agresywnego planowania podatkowego. Mechanizm wymiany informacji stosowany w kontekście interpretacji indywidualnych prawa podatkowego o wymiarze transgranicznym oraz uprzednich porozumień cenowych powinien zostać wykorzystany także do umożliwienia obowiązkowej i automatycznej wymiany między organami podatkowymi Unii ujawnionych informacji dotyczących transgranicznych uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego.

- 12) Aby ułatwić automatyczną wymianę informacji i wydajniej wykorzystywać zasoby, wymiana powinna odbywać się poprzez wspólną sieć łączności (CCN) stworzoną przez Unię. W tym celu informacje powinny być rejestrowane w bezpiecznej centralnej bazie danych dotyczących współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania. Państwa członkowskie powinny mieć również obowiązek wprowadzenia szeregu praktycznych ustaleń, w tym środków mających na celu ujednolicenie przekazywania wszystkich wymaganych informacji poprzez stworzenie standardowego formularza. Należy tu również uwzględnić określenie wymogów językowych odnoszących się do planowanej wymiany informacji i odpowiednie uaktualnianie wspólnej sieci łączności.
- 13) Aby zminimalizować koszty i obciążenia administracyjne zarówno dla organów podatkowych, jak i pośredników oraz zapewnić odstraszący skutek niniejszej dyrektywy względem praktyk agresywnego planowania podatkowego, zakres automatycznej wymiany informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych w Unii powinien być odpowiadać rozwojowi sytuacji międzynarodowej. Należy wprowadzić specjalną cechę rozpoznawczą, która pozwoli zająć się uzgodnieniami opracowywanymi w celu obchodzenia obowiązków sprawozdawczych, z uwzględnieniem automatycznej wymiany informacji. Do celów tej cechy rozpoznawczej porozumienia dotyczące automatycznej wymiany informacji finansowych na mocy wspólnego standardu do wymiany informacji OECD należy traktować jako równoważne obowiązkowi sprawozdawczym określonym w art. 8 ust. 3a i w załączniku I dyrektywy Rady (UE) 2014/107. Wdrażając części niniejszej dyrektywy przeciwdziałające uzgodnieniom służącym unikaniu wspólnego standardu do wymiany informacji i uzgodnieniom, w których uczestniczą osoby prawne, lub uzgodnieniom prawnym, lub innym podobnym strukturom, państwa członkowskie mogłyby wykorzystać prace przeprowadzone przez OECD, a konkretnie opracowane przez tę organizację wzorcowe zasady obowiązkowego ujawniania służące przeciwdziałaniu uzgodnieniom umożliwiającym unikanie wspólnego standardu wymiany informacji oraz nieprzejrzystym strukturom w rajach podatkowych oraz komentarz do tych przepisów, jako źródło przykładu lub wykładni, po to by zapewnić spójność stosowania we wszystkich państwach członkowskich, w zakresie w jakim teksty te są dostosowane do przepisów prawa UE.

- 13a) Choć opodatkowanie bezpośrednie pozostaje w gestii państw członkowskich, należy odnieść się do zerowej lub niemal zerowej stawki podatku od osób prawnych, jedynie do celu jasnego określenia zakresu cechy rozpoznawczej obejmującej uzgodnienia zawierające transakcje transgraniczne, które to uzgodnienia powinny podlegać zgłoszeniu przez pośredników lub, w stosownych przypadkach, przez podatników na mocy dyrektywy 2011/16/UE i na temat których właściwe organy powinny automatycznie wymieniać informacje. Ponadto należy przypomnieć, że transgraniczne uzgodnienia z zakresu agresywnego planowania podatkowego, których podstawowym celem lub jednym z podstawowych celów jest uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego, podlegają ogólnej klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania o zapobieganiu nadużyciom określonemu w art. 6 dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego.**
- 14) Aby zwiększyć skuteczność niniejszej dyrektywy, państwa członkowskie powinny ustanowić sankcje za naruszenie przepisów krajowych wdrażających niniejszą dyrektywę i zapewnić, by sankcje te były faktycznie stosowane oraz były proporcjonalne i miały efekt odstrasżający.
- 15) W celu zapewnienia jednolitych warunków wykonania niniejszej dyrektywy, zwłaszcza w zakresie automatycznej wymiany informacji między organami podatkowymi, należy powierzyć Komisji uprawnienia wykonawcze do przyjęcia standardowego formularza zawierającego ograniczoną liczbę elementów, w tym ustalenia językowe. Z tego samego powodu należy powierzyć Komisji uprawnienia wykonawcze do przyjmowania niezbędnych ustaleń praktycznych odnoszących się do aktualizacji centralnej bazy danych dotyczących współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania. Uprawnienia te powinny być wykonywane zgodnie z rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 182/2011¹.

¹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 182/2011 z dnia 16 lutego 2011 r. ustanawiające przepisy i zasady ogólne dotyczące trybu kontroli przez państwa członkowskie wykonywania uprawnień wykonawczych przez Komisję (Dz.U. L 55 z 28.2.2011, s. 13).

- 16) Zgodnie z art. 28 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 45/2001 Parlamentu Europejskiego i Rady¹ skonsultowano się z Europejskim Inspektorem Ochrony Danych. Wszelkie przetwarzanie danych osobowych w ramach niniejszej dyrektywy musi być zgodne z dyrektywą 95/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady² oraz rozporządzeniem (WE) nr 45/2001.
- 17) Niniejsza dyrektywa nie narusza praw podstawowych oraz jest zgodna z zasadami uznanymi w szczególności w Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej.
- 18) Ponieważ cel niniejszej dyrektywy, a mianowicie poprawa funkcjonowania rynku wewnętrznego poprzez zniechęcenie do korzystania z transgranicznych uzgodnień z zakresu agresywnego planowania podatkowego, nie może zostać osiągnięty w sposób wystarczający przez państwa członkowskie działające indywidualnie w sposób nieskoordynowany, natomiast możliwe jest jego lepsze osiągnięcie na poziomie Unii, gdyż działania skierowane są przeciwko systemom, które są opracowywane w celu potencjalnego wykorzystania nieskuteczności rynku wynikających z interakcji między odmiennymi krajowymi przepisami podatkowymi, Unia może podjąć działania zgodnie z zasadą pomocniczości określoną w art. 5 Traktatu o Unii Europejskiej. Zgodnie z zasadą proporcjonalności, określoną w tym artykule, niniejsza dyrektywa nie wykracza poza to, co konieczne do osiągnięcia tego celu, zwłaszcza mając na uwadze, że jej zakres jest ograniczony do uzgodnień o wymiarze transgranicznym obejmujących więcej niż jedno państwo członkowskie lub państwo członkowskie i państwo trzecie.
- 19) Należy zatem odpowiednio zmienić dyrektywę 2011/16/UE,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DYREKTYWĘ:

¹ Rozporządzenie (WE) nr 45/2001 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 18 grudnia 2000 r. o ochronie osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych przez instytucje i organy wspólnotowe i o swobodnym przepływie takich danych (Dz.U. L 8 z 12.1.2001, s. 1).

² Dyrektywa 95/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 24 października 1995 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w zakresie przetwarzania danych osobowych i swobodnego przepływu tych danych (Dz.U. L 281 z 23.11.1995, s. 31).

Artykuł 1

W dyrektywie 2011/16/UE wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 3 wprowadza się następujące zmiany:

a) w pkt 9 wprowadza się następujące zmiany:

(i) lit. a) otrzymuje brzmienie:

„a) do celów art. 8 ust. 1 oraz art. 8a, 8aa i 8aaa – systematyczne przekazywanie określonych z góry informacji innemu państwu członkowskiemu, bez uprzedniego wniosku, w ustalonych z góry, regularnych odstępach czasu. Do celów art. 8 ust. 1 odniesienie do dostępnych informacji dotyczy informacji zawartych w dokumentacji podatkowej państwa członkowskiego przekazującego informacje, które można wyszukiwać zgodnie z procedurami gromadzenia i przetwarzania informacji w tym państwie członkowskim;”;

(ii) lit. c) otrzymuje brzmienie:

„c) do celów przepisów niniejszej dyrektywy innych niż przepisy art. 8 ust. 1 i 3a oraz art. 8a, 8aa i 8aaa – systematyczne przekazywanie określonych z góry informacji przewidzianych w lit. a) i b) niniejszego punktu.”;

b) dodaje się punkty w brzmieniu:

„18) »uzgodnienie transgraniczne« oznacza uzgodnienie, które dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego lub państwa członkowskiego i państwa trzeciego, jeżeli spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

- a) nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia są rezydentami do celów podatkowych tej samej jurysdykcji;
- b) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia jest jednocześnie rezydentem do celów podatkowych więcej niż jednej jurysdykcji;
- c) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność gospodarczą w innej jurysdykcji za pośrednictwem stałego zakładu zlokalizowanego w tej jurysdykcji, a uzgodnienie stanowi część lub całość działalności gospodarczej tego stałego zakładu;
- d) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność w innej jurysdykcji, jednak nie jest jej rezydentem do celów podatkowych ani nie ustanowił stałego zakładu zlokalizowanego w tej jurysdykcji;
- e) takie uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji lub na wskazanie własności rzeczywistej.

Do celów pkt 18–26 w art. 3, art. 8aaa i załącznika IV, uzgodnienie oznacza również szereg uzgodnień. Uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część.

- 19) »podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne« oznacza dowolne uzgodnienie transgraniczne, które charakteryzuje się co najmniej jedną z cech rozpoznawczych określonych w załączniku IV;
- 20) »cecha rozpoznawcza« oznacza typową właściwość lub typowy element uzgodnienia transgranicznego, które wskazują na potencjalne zagrożenie unikaniem opodatkowania, jak wymieniono w załączniku IV;

- 21) »pośrednik« oznacza osobę, która opracowuje, wprowadza do obrotu, organizuje lub udostępnia do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub zarządza wdrażaniem takiego uzgodnienia.

Termin ten określa również osobę, która, uwzględniając odpowiednie fakty i okoliczności i w oparciu o dostępne informacje i właściwą wiedzę fachową i orientację wymagane do świadczenia takich usług, zdaje sobie sprawę lub można racjonalnie oczekiwać, że zdaje sobie sprawę, że podjęła się przekazać, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomoc, wsparcie lub porady dotyczące opracowywania, wprowadzania do obrotu, organizowania, udostępniania do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego. Każdy będzie miał prawo udowodnić, że nie zdawał sobie sprawy lub że nie można racjonalnie oczekiwać, by zdawał sobie sprawę, że jest zaangażowany w podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne. W tym celu dana osoba może się powołać na wszystkie stosowne fakty i okoliczności, a także dostępne informacje i swoją właściwą wiedzę fachową i orientację.

Aby zostać uznaną za pośrednika, dana osoba musi spełnić co najmniej jeden z następujących warunków dodatkowych:

- a) być rezydentem do celów podatkowych w państwie członkowskim;
 - b) posiadać stały zakład w państwie członkowskim, za którego pośrednictwem świadczone są usługi dotyczące uzgodnienia;
 - c) być zarejestrowana w państwie członkowskim lub podlegać przepisom prawa państwa członkowskiego;
 - d) być zarejestrowana w stowarzyszeniu zawodowym związanym z usługami prawnymi, podatkowymi lub doradczymi w państwie członkowskim;
- 22) »właściwy podatnik« oznacza osobę, której udostępniono do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub która jest gotowa wdrożyć podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub wdrożyła pierwszy etap takiego uzgodnienia;

23) do celów art. 8aaa »przedsiębiorstwo powiązane« oznacza osobę, która jest powiązana z inną osobą w co najmniej jeden z następujących sposobów:

- a) dana osoba uczestniczy w zarządzaniu inną osobą i jest w stanie wywierać znaczący wpływ na tę inną osobę;
- b) dana osoba uczestniczy w sprawowaniu kontroli nad inną osobą poprzez udział kapitałowy, który przekracza 25 % praw głosu;
- c) dana osoba posiada udział w kapitale innej osoby dzięki prawu własności, które – bezpośrednio lub pośrednio – obejmuje ponad 25 % kapitału;
- d) dana osoba jest upoważniona do co najmniej 25 % zysków innej osoby.

Jeśli w zarządzaniu, kontroli, kapitale lub zyskach tej samej osoby uczestniczy więcej niż jedna osoba, wszystkie takie osoby są uznawane za przedsiębiorstwa powiązane.

Jeżeli ta sama osoba uczestniczy, jak wspomniano powyżej, w zarządzaniu lub kontroli lub posiada udział w kapitale lub zyskach więcej niż jednej osoby, wszystkie takie osoby są uznawane za przedsiębiorstwa powiązane.

Do celów tego punktu osoba, która działa wspólnie z inną osobą w odniesieniu do praw głosu lub własności kapitału podmiotu, jest traktowana jako osoba mająca udział w ogólnej sumie praw głosu lub własności kapitału tego podmiotu należących do tej drugiej osoby.

W przypadku udziału pośredniego spełnienie wymogów określonych w lit. c) ustala się, mnożąc wysokości udziału na kolejnych poziomach. Uznaje się, że osoba posiadająca ponad 50 % praw głosu posiada 100 % tych praw.

Osobę fizyczną, jej współmałżonka oraz wstępnych lub zstępnych w linii prostej traktuje się jako pojedynczą osobę;

- 24) [...]
- 25) »uzgodnienie zbywalne« oznacza uzgodnienie transgraniczne, które jest opracowane, wprowadzone do obrotu, gotowe do wdrożenia lub udostępnione do wdrożenia bez potrzeby znacznego dostosowania do potrzeb osoby z niego korzystającej;
- 26) »uzgodnienie opracowane na zamówienie« oznacza każde uzgodnienie transgraniczne, które nie jest uzgodnieniem zbywalnym.”;

- 2) w sekcji II rozdziału II dodaje się artykuł w brzmieniu:

„Artykuł 8aaa

Zakres i warunki obowiązkowej automatycznej wymiany informacji na temat podlegających
zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych

- 1) Każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu zobowiązania swoich pośredników do przekazywania właściwym organom informacji, które są im znane lub które są w ich posiadaniu lub pod ich kontrolą, dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, w ciągu trzydziestu dni, licząc od:
- a) dnia następującego po udostępnieniu do wdrożenia danego podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego lub
 - b) dnia następującego po przygotowaniu do wdrożenia danego podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego, lub
 - c) przeprowadzenia pierwszego etapu wdrożenia podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego, w zależności od tego, co nastąpi wcześniej.

Niezależnie od akapitu pierwszego, pośrednicy, o których mowa w art. 3 pkt 21 akapit drugi, są także zobowiązani do przekazywania informacji w ciągu trzydziestu dni, licząc od dnia następującego po dniu, w którym udzielili, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porady.

- 1a. W przypadku uzgodnień zbywalnych państwa członkowskie przyjmują niezbędne środki w celu nakazania, by co 3 miesiące pośrednik składał okresowe sprawozdanie aktualizacyjne, zawierające nowe informacje podlegające zgłoszeniu, o których mowa w ust. 6 lit. a), d), g) i h), które stały się dostępne od czasu przedstawienia poprzedniego sprawozdania.

- 1b. Jeśli pośrednik jest zobowiązany do przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych właściwym organom w więcej niż jednym państwie członkowskim, takie informacje są przekazywane jedynie w państwie członkowskim, które widnieje wyżej na poniższej liście:
- a) w państwie członkowskim, w którym pośrednik jest rezydentem do celów podatkowych;
 - b) w państwie członkowskim, w którym pośrednik ma stały zakład, za pomocą którego świadczy usługi w odniesieniu do uzgodnienia;
 - c) w państwie członkowskim, w którym pośrednik jest zarejestrowany lub którego przepisom prawa podlega;
 - d) w państwie członkowskim, w którym pośrednik jest zarejestrowany w stowarzyszeniu zawodowym związanym z usługami prawnymi, podatkowymi lub doradczymi.
- 1c. W przypadku gdy zgodnie z ust. 1b pośrednik jest zobowiązany do przedstawiania sprawozdań organom kilku państw, jest on zwolniony z przekazywania informacji, jeśli dysponuje dowodem, zgodnie z prawem krajowym, że te same informacje zostały już przekazane w innym państwie członkowskim.
- 2) Każde państwo członkowskie może przyjąć niezbędne środki w celu zapewnienia pośrednikom prawa do zwolnienia z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli taki obowiązek sprawozdawczy wiązałby się z naruszeniem poufności wymiany informacji między prawnikiem a klientem na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego. W takich okolicznościach każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu zobowiązania pośredników do bezzwłocznego powiadomienia każdego innego pośrednika lub, w przypadku braku takiego pośrednika, właściwego podatnika o ciążących na pośredniku obowiązkach w zakresie ujawniania na mocy ust. 2a.
- Pośrednicy mogą być zwolnieni z obowiązku określonego w akapicie pierwszym jedynie w zakresie, w jakim działają w granicach odpowiednich przepisów krajowych odnoszących się do ich zawodów.

2a. Każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu wprowadzenia wymogu, by w przypadku braku pośrednika lub gdy pośrednik powiadamia właściwego podatnika lub innego pośrednika o zastosowaniu zwolnienia na mocy ust. 2, obowiązek przekazywania informacji dotyczących podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego spoczywał na tym innym powiadomionym pośredniku lub, w przypadku braku takiego pośrednika, na właściwym podatniku.

2b. Właściwy podatnik, na którym spoczywa obowiązek sprawozdawczy, przekazuje informacje w ciągu trzydziestu dni, licząc od dnia następującego po dniu udostępnienia danego podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego właściwemu podatnikowi do wdrożenia lub przygotowania tego uzgodnienia do wdrożenia przez właściwego podatnika, lub po dniu przeprowadzenia pierwszego etapu wdrożenia w odniesieniu do danego właściwego podatnika, w zależności od tego, co nastąpi wcześniej.

Jeśli właściwy podatnik jest zobowiązany do przekazywania informacji dotyczących podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego właściwym organom w więcej niż jednym państwie członkowskim, takie informacje są przekazywane jedynie w państwie członkowskim, które widnieje wyżej na poniższej liście:

- (i) w państwie członkowskim, w którym właściwy podatnik jest rezydentem do celów podatkowych;
- (ii) w państwie członkowskim, w którym właściwy podatnik posiada stały zakład, który korzysta z uzgodnienia;
- (iii) w państwie członkowskim, w którym właściwy podatnik uzyskuje dochód lub generuje zyski, mimo że dany właściwy podatnik nie jest rezydentem do celów podatkowych ani nie posiada stałego zakładu w żadnym państwie członkowskim;
- (iv) w państwie członkowskim, w którym właściwy podatnik prowadzi działalność, mimo że dany właściwy podatnik nie jest rezydentem do celów podatkowych ani nie posiada stałego zakładu w żadnym państwie członkowskim.

2c. W przypadku gdy zgodnie z ust. 2b właściwy podatnik jest zobowiązany do przedstawiania sprawozdań organom kilku państw, jest on zwolniony z przekazywania informacji, jeśli dysponuje dowodem, zgodnie z prawem krajowym, że te same informacje zostały już przekazane w innym państwie członkowskim.

3) Każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu wprowadzenia wymogu, by w przypadku gdy istnieje więcej niż jeden pośrednik, obowiązek przekazania informacji dotyczących podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego spoczywał na wszystkich pośrednikach zaangażowanych w to samo podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne.

Dany pośrednik jest zwolniony z przekazywania informacji tylko w zakresie, w jakim dysponuje dowodem, zgodnie z prawem krajowym, że te same informacje, o których mowa w ust. 6, zostały już przekazane przez innego pośrednika.

3a. Każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu wprowadzenia wymogu, by w przypadku gdy obowiązek przekazania informacji spoczywa na właściwym podatniku i gdy istnieje więcej niż jeden właściwy podatnik, właściwym podatnikiem, który przekazuje informacje zgodnie z ust. 2a, był podatnik, który widnieje wyżej na poniższej liście:

- (i) właściwy podatnik, który uzgodnił podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne z pośrednikiem;
- (ii) właściwy podatnik, który zarządza wdrożeniem uzgodnienia.

Każdy właściwy pośrednik jest zwolniony z przekazywania informacji tylko w zakresie, w jakim dysponuje dowodem, zgodnie z prawem krajowym, że te same informacje, o których mowa w ust. 6, zostały już przekazane przez innego właściwego podatnika.

- 3b. Każde państwo członkowskie może przyjąć niezbędne środki w celu wprowadzenia wymogu, by każdy właściwy podatnik przekazywał informacje o stosowaniu przez siebie uzgodnienia organom podatkowym w każdym roku, w którym zastosował uzgodnienie.
- 4) Każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu zobowiązania pośredników i właściwych podatników do przekazywania informacji na temat podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego, którego pierwszy etap został wdrożony w okresie między dniem wejścia w życie a datą rozpoczęcia stosowania niniejszej dyrektywy. Pośrednicy i właściwi podatnicy, w stosownym przypadkach, przekazują informacje o tych podlegających zgłoszeniu uzgodnieniach transgranicznych najpóźniej do dnia 31 sierpnia 2020 r.
- 5) Właściwy organ państwa członkowskiego, w którym złożono informacje zgodnie z ust. 1–4 niniejszego artykułu, w drodze automatycznej wymiany przekazuje informacje określone w ust. 6 niniejszego artykułu właściwym organom wszystkich pozostałych państw członkowskich zgodnie z praktycznymi ustaleniami przyjętymi na mocy art. 21.

- 6) Informacje, które państwo członkowskie jest zobowiązane przekazywać na mocy ust. 5, zawierają w zależności od przypadku:
- a) dane identyfikacyjne pośredników i właściwych podatników, w tym ich nazwę lub imię i nazwisko, datę i miejsce urodzenia (w przypadku osób fizycznych), rezydencję podatkową i numer identyfikacji podatkowej (NIP), oraz, w stosownych przypadkach, osób będących przedsiębiorstwami powiązanymi z właściwym podatnikiem;
 - b) informacje o cechach rozpoznawczych określonych w załączniku IV, które sprawiają, że dane uzgodnienie transgraniczne podlega zgłoszeniu;
 - c) streszczenie podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego, w tym wskazanie nazwy, pod jaką to uzgodnienie funkcjonuje, jeżeli taka istnieje, oraz opis stosownej działalności gospodarczej lub uzgodnień sformułowany w sposób abstrakcyjny i nieprowadzący do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej lub procesu produkcyjnego, lub do ujawnienia informacji, które byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym;
 - d) dzień, w którym został lub zostanie przeprowadzony pierwszy etap wdrożenia podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego;
 - e) informacje o przepisach krajowych, które stanowią podstawę podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego;
 - f) wartość podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego;
 - g) określenie państwa członkowskiego właściwego podatnika lub właściwych podatników lub wszelkich pozostałych państw członkowskich, których może dotyczyć podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne;
 - h) określenie każdej innej osoby w państwie członkowskim, o ile taka istnieje, na którą to osobę podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne może mieć wpływ (ze wskazaniem państwa członkowskiego, z którym powiązana jest taka osoba).

- 6a. Brak reakcji ze strony organu podatkowego na dane podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne nie oznacza zaaprobowania ważności lub sposobu opodatkowania tego uzgodnienia.
- 7) W celu ułatwienia wymiany informacji, o których mowa w ust. 5 niniejszego artykułu, Komisja przyjmuje ustalenia praktyczne niezbędne do wykonania przepisów niniejszego artykułu, w tym środki służące standaryzacji przekazywania informacji określonych w ust. 6 niniejszego artykułu, w ramach procedury ustanowienia standardowego formularza przewidzianego w art. 20 ust. 5.
- 8) Komisja nie ma dostępu do informacji, o których mowa w ust. 6 lit. a), c) i h).
- 9) Automatyczna wymiana informacji odbywa się w ciągu jednego miesiąca od końca kwartału, w którym te informacje przekazano. Pierwsze informacje zostaną przekazane najpóźniej do dnia 31 października 2020 r.”;

3) art. 20 ust. 5 otrzymuje brzmienie:

„5. Komisja przyjmuje standardowe formularze, w tym ustalenia językowe, zgodnie z procedurą, o której mowa w art. 26 ust. 2, w następujących przypadkach:

- a) do celów automatycznej wymiany informacji dotyczących interpretacji indywidualnych prawa podatkowego o wymiarze transgranicznym i uprzednich porozumień cenowych na mocy art. 8a przed dniem 1 stycznia 2017 r.;
- b) do celów automatycznej wymiany informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych zgodnie z art. 8aaa przed dniem 30 czerwca 2019 r.

Treść standardowych formularzy nie wykracza poza elementy podlegające wymianie informacji wymienione w art. 8a ust. 6 i art. 8aaa ust. 6 oraz inne obszary związane z tymi elementami i niezbędne do osiągnięcia celów, odpowiednio, art. 8a i art. 8aaa.

Ustalenia językowe, o których mowa w akapicie pierwszym, nie uniemożliwiają państwom członkowskim przekazywania informacji, o których mowa w art. 8a i 8aaa, w dowolnym z języków urzędowych Unii. Ustalenia językowe mogą jednak przewidywać, że najistotniejsze elementy takich informacji należy przekazywać również w innym języku urzędowym Unii.”;

4) art. 21 ust. 5 otrzymuje brzmienie:

„5. Do dnia 31 grudnia 2017 r. Komisja opracuje bezpieczną centralną bazę danych państw członkowskich w zakresie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, gdzie zapisywane będą informacje przekazywane na mocy art. 8a ust. 1 i 2 w celu spełnienia wymogu automatycznej wymiany informacji przewidzianego we wskazanych ustępach, a także zapewni tej bazie danych wsparcie techniczne i logistyczne.

Do dnia 31 grudnia 2019 r. Komisja opracuje bezpieczną centralną bazę danych państw członkowskich w zakresie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, gdzie zapisywane będą informacje przekazywane na mocy art. 8aaa ust. 5, 6 i 7 w celu spełnienia wymogu automatycznej wymiany informacji przewidzianego we wskazanych ustępach, a także zapewni tej bazie danych wsparcie techniczne i logistyczne.

Do informacji zapisanych w tej bazie danych dostęp mają właściwe organy wszystkich państw członkowskich. Komisja również ma dostęp do informacji zapisanych w tej bazie danych, jednakże w granicach wskazanych w art. 8a ust. 8 i art. 8aaa ust. 8. Komisja przyjmuje niezbędne ustalenia praktyczne zgodnie z procedurą, o której mowa w art. 26 ust. 2.

Do czasu uzyskania przez bezpieczną centralną bazę danych zdolności operacyjnej automatyczna wymiana przewidziana w art. 8a ust. 1 i 2 oraz art. 8aaa ust. 5, 6 i 7 prowadzona jest zgodnie z ust. 1 niniejszego artykułu i mającymi zastosowanie ustaleniami praktycznymi.”;

5) art. 23 ust. 3 otrzymuje brzmienie:

„3. Państwa członkowskie przekazują Komisji roczną ocenę skuteczności automatycznej wymiany informacji, o której mowa w art. 8, 8a, 8aa i 8aaa, a także jej praktyczne wyniki. Komisja przyjmuje – w drodze aktów wykonawczych – formę i warunki przekazywania tej rocznej oceny. Te akty wykonawcze przyjmuje się zgodnie z procedurą, o której mowa w art. 26 ust. 2.”;

6) art. 25a otrzymuje brzmienie:

„Artykuł 25a

Sankcje

Państwa członkowskie ustanawiają przepisy dotyczące sankcji mających zastosowanie w przypadku naruszenia przepisów krajowych przyjętych zgodnie z niniejszą dyrektywą i dotyczących art. 8aa i 8aaa oraz przyjmują wszelkie niezbędne środki w celu zapewnienia wykonywania tych sankcji. Sankcje te są skuteczne, proporcjonalne i odstraszające.”;

7) art. 27 otrzymuje brzmienie:

„Artykuł 27

Sprawozdawczość

- 1) Co pięć lat po dniu 1 stycznia 2013 r. Komisja składa Parlamentowi Europejskiemu i Radzie sprawozdanie na temat stosowania niniejszej dyrektywy.
- 2) Co dwa lata po dniu 1 lipca 2020 r. państwa członkowskie i Komisja oceniają istotność załącznika IV, a Komisja przedstawia sprawozdanie Radzie. W stosownych przypadkach sprawozdaniu towarzyszy wniosek ustawodawczy.”;
- 8) dodaje się załącznik IV, którego tekst określony jest w załączniku do niniejszej dyrektywy.

Artykuł 2

- 1) Państwa członkowskie przyjmują i publikują, najpóźniej do dnia 31 grudnia 2019 r., przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania niniejszej dyrektywy. Niezwłocznie przekazują Komisji tekst tych przepisów.

Państwa członkowskie stosują te przepisy od dnia 1 lipca 2020 r.

Przepisy przyjęte przez państwa członkowskie zawierają odniesienie do niniejszej dyrektywy lub odniesienie takie towarzyszy ich urzędowej publikacji. Metody dokonywania takiego odniesienia określane są przez państwa członkowskie.

- 2) Państwa członkowskie przekazują Komisji tekst podstawowych przepisów prawa krajowego, przyjętych w dziedzinie objętej niniejszą dyrektywą.

Artykuł 3

Niniejsza dyrektywa wchodzi w życie dwudziestego dnia po jej opublikowaniu w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*.

Artykuł 4

Niniejsza dyrektywa skierowana jest do państw członkowskich.

Sporządzono w Brukseli dnia r.

W imieniu Rady

Przewodniczący

„ZAŁĄCZNIK IV
CECHY ROZPOZNAWCZE

Ogólne cechy rozpoznawcze należące do kategorii A i szczególne cechy rozpoznawcze należące do kategorii B i pkt 1 lit. b) ppkt (i), [...] lit. c) i lit. d) kategorii C można uwzględnić jedynie, jeżeli spełnione jest »kryterium głównej korzyści«.

Kryterium głównej korzyści

Kryterium to jest spełnione, jeżeli można ustalić, że główną korzyścią lub jedną z głównych korzyści, które – uwzględniając wszystkie odpowiednie fakty i okoliczności – dana osoba może spodziewać się uzyskać dzięki uzgodnieniu, jest korzyść podatkowa.

W kontekście cechy rozpoznawczej należącej do kategorii C ust. 1 obecność warunków określonych w kategorii C pkt 1 lit. b) ppkt (i), [...] lit. c) lub d) nie może sama w sobie być powodem uznania, że dane uzgodnienie spełnia kryterium głównej korzyści.

A) Ogólne cechy rozpoznawcze wiążące się z kryterium głównej korzyści

- 1) Uzgodnienie, w ramach którego właściwy podatnik lub uczestnik uzgodnienia zobowiązuje się do przestrzegania klauzuli poufności potencjalnie zobowiązującej go do nieujawniania wobec innych pośredników lub organów podatkowych, w jaki sposób dane uzgodnienie może zapewniać korzyść podatkową.
- 2) Uzgodnienie, w ramach którego pośrednik jest uprawniony do otrzymania zapłaty (lub też odsetek, wynagrodzenia za koszty finansowania lub innych opłat) za uzgodnienie, a wysokość tej zapłaty ustala się na podstawie:
 - a) kwoty korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia lub
 - b) tego, czy dzięki uzgodnieniu rzeczywiście uzyskano korzyść podatkową. Obejmuje to zobowiązanie po stronie pośrednika do częściowego lub całkowitego zwrotu zapłaty w przypadku, gdy nie uzyskano części lub całości przewidywanej korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia.
- 3) Uzgodnienie, które wymaga znacznie ujednoliconej dokumentacji lub struktury i jest dostępne dla więcej niż jednego właściwego podatnika oraz może zostać wdrożone bez potrzeby znacznego dostosowywania.

B) Szczególne cechy rozpoznawcze wiążące się z kryterium głównej korzyści

- 1) Uzgodnienie, w ramach którego jego uczestnik podejmuje rozmyślne działania obejmujące nabycie przedsiębiorstwa przynoszącego straty, zaprzestanie głównej działalności takiego przedsiębiorstwa i wykorzystywanie jego strat w celu zmniejszenia swoich zobowiązań podatkowych, w tym poprzez przeniesienie tych strat do innej jurysdykcji lub przyspieszenie wykorzystania tych strat.
- 2) Uzgodnienie, które prowadzi do przekształcenia dochodu w kapitał, darowizny lub inne kategorie dochodów, które są niżej opodatkowane lub zwolnione z podatku.
- 3) Uzgodnienie, które obejmuje transakcje okrężne generujące fikcyjny obrót środków, mianowicie poprzez angażowanie podmiotów pośredniczących nieodgrywających żadnych innych podstawowych funkcji gospodarczych lub poprzez zawieranie transakcji wzajemnie się kompensujących lub znoszących, lub mających inne podobne funkcje.

C. Szczególne cechy rozpoznawcze powiązane z transakcjami transgranicznymi

- 1) Uzgodnienie, które obejmuje podlegające odliczeniu płatności transgraniczne między co najmniej dwoma powiązanymi przedsiębiorstwami, w przypadku gdy jest spełniony co najmniej jeden z następujących warunków:
 - a) odbiorca nie jest rezydentem do celów podatkowych w żadnej jurysdykcji podatkowej;
 - b) odbiorca jest wprawdzie rezydentem do celów podatkowych w jednej z jurysdykcji, jednak jurysdykcja ta:
 - (i) nie nakłada zobowiązań z tytułu podatku od osób prawnych lub nakłada zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych według **stawki** zerowej **lub niemal zerowej**; lub
 - (ii) [...]
 - (iii) znajduje się w wykazie jurysdykcji państw trzecich, które zostały ocenione wspólnie przez państwa członkowskie lub w ramach Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju jako niechętne współpracy;
 - c) wspomniane płatności są objęte **...** całkowitym zwolnieniem z podatku w jurysdykcji, w której odbiorca jest rezydentem do celów podatkowych;
 - d) wspomniane płatności są objęte preferencyjnym systemem podatkowym w jurysdykcji, w której odbiorca jest rezydentem do celów podatkowych.
- 2) O odliczenia z tytułu tej samej amortyzacji składnika aktywów występuje się w więcej niż jednej jurysdykcji.

- 3) O ulgę z tytułu podwójnego opodatkowania w odniesieniu do tej samej pozycji dochodów lub kapitału występuje się w więcej niż jednej jurysdykcji.
- 4) Istnieje uzgodnienie, które obejmuje przenoszenie aktywów i w ramach którego kwoty uznawane za należne w zamian za te aktywa znacznie się różnią w odpowiednich jurysdykcjach.
- D) Szczególne cechy rozpoznawcze powiązane z automatyczną wymianą informacji i własnością rzeczywistą
- 1) Uzgodnienie, którego skutkiem może być podważenie obowiązku sprawozdawczego zgodnie z przepisami wdrażającymi ustawodawstwo Unii lub równoważnymi porozumieniami w sprawie automatycznej wymiany informacji finansowych, w tym porozumieniami z państwami trzecimi, lub uzgodnienie, które korzysta z braku takich przepisów lub porozumień. Takie uzgodnienia obejmują przynajmniej:
- a) wykorzystanie rachunku, produktu lub inwestycji, które nie są lub rzekomo nie są rachunkiem finansowym, ale mają cechy, które są w znacznej mierze podobne do cech rachunku finansowego;
 - aa) przenoszenie rachunków finansowych lub aktywów finansowych, lub wybór jurysdykcji, które nie są związane umowami w sprawie automatycznej wymiany informacji finansowych z państwem, w którym właściwy podatnik ma miejsce zamieszkania;
 - b) zmianę klasyfikacji dochodu i kapitału na produkty lub płatności, które nie podlegają automatycznej wymianie informacji finansowych;
 - c) przenoszenie lub konwersję instytucji finansowej lub rachunku finansowego lub znajdujących się tam aktywów do instytucji finansowej lub na rachunek finansowy lub do aktywów, które nie podlegają zgłaszaniu w ramach automatycznej wymiany informacji finansowych;

- d) dobór osób prawnych, uzgodnień lub struktur, które eliminują lub mają na celu eliminowanie obowiązku sprawozdawczości w przypadku co najmniej jednego posiadacza rachunku lub osoby kontrolującej na mocy przepisów o automatycznej wymianie informacji finansowych;
 - e) uzgodnienia, które mogą zaszkodzić procedurom należytej staranności stosowanym przez instytucje finansowe lub wiążą się z wykorzystaniem słabości takich procedur stosowanych przez instytucje finansowe w celu wywiązania się z obowiązków sprawozdawczych dotyczących informacji finansowych, w tym wybór jurysdykcji, które posiadają nieodpowiednie lub słabe systemy egzekwowania przepisów dotyczących przeciwdziałania praniu pieniędzy lub słabe wymogi w zakresie przejrzystości wobec osób prawnych lub konstrukcji prawnych.
- 2) Uzgodnienie obejmujące łańcuch nieprzejrzystej własności prawnej lub własności rzeczywistej z wykorzystaniem osób, konstrukcji lub struktur prawnych:
- a) które nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej wspomaganej odpowiednim personelem, wyposażeniem, aktywami i pomieszczeniami; oraz
 - b) które są zarejestrowane, zarządzane, znajdują się, są kontrolowane lub założone w jurysdykcji innej niż jurysdykcja miejsca rezydencji co najmniej jednego z właścicieli rzeczywistych aktywów będących w posiadaniu takich osób, konstrukcji lub struktur prawnych; oraz
 - c) jeżeli nie można wskazać właścicieli rzeczywistych takich osób, konstrukcji lub struktur prawnych, zgodnie z definicją w dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu.

- E) Szczególne cechy rozpoznawcze powiązane z ustalaniem cen transferowych
- 1) Uzgodnienie obejmujące wykorzystanie jednostronnych zasad „bezpiecznej przystani”.
- 2) Uzgodnienie obejmujące przeniesienie trudnych do wycenienia wartości niematerialnych i prawnych. Termin trudne do wycenienia wartości niematerialne i prawne obejmuje wartości niematerialne i prawne lub prawa do nich, w przypadku których to wartości w momencie ich przenoszenia między powiązanymi przedsiębiorstwami:
- (i) nie istniały wiarygodne wartości porównywalne, oraz
 - (ii) w momencie rozpoczęcia transakcji prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub dochodów, które miały pochodzić od wartości niematerialnych i prawnych, lub założenia zastosowane przy wycenie wartości niematerialnych i prawnych, są w wysokim stopniu niepewne, co sprawia, że w chwili przeniesienia trudno jest przewidzieć stopień ostatecznego powodzenia w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych.
- 3) Uzgodnienie obejmujące [...] transgraniczne przeniesienie funkcji lub ryzyka lub aktywów wewnątrz grupy, jeżeli [...] **prognozowany roczny wynik finansowy podmiotu przenoszącego lub podmiotów przenoszących przed odsetkami i opodatkowaniem, w trzyletnim okresie po przeniesieniu, wynosi mniej niż 50 % prognozowanego rocznego wyniku finansowego takiego podmiotu lub podmiotów przed odsetkami i opodatkowaniem, gdyby nie dokonano przeniesienia.**

PROJEKT OŚWIADCZENIA RADY DO PROTOKOŁU

Aby zapewnić równe warunki działania w odniesieniu do skutecznej wymiany informacji i pełnej przejrzystości w zakresie sposobów obchodzenia wspólnego standardu do wymiany informacji (CRS), Rada wyraża zdecydowane poparcie polityczne dla działań na szczeblu międzynarodowym w zakresie ogólnego wdrażania zasad obowiązkowego ujawniania służących przeciwdziałaniu uzgodnieniom umożliwiającym unikanie wspólnego standardu do wymiany informacji oraz nieprzejrzystym strukturom.
