UZASADNIENIE

1. **Potrzeba i cel wydania ustawy**

Przedłożony projekt ustawy o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw ma na celu w szczególności implementację dyrektywy Rady (UE) 2021/514 z dnia 22 marca 2021 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (Dz. Urz. UE L 104 z 25.03.2021, str. 1), dalej „dyrektywa”, „dyrektywa DAC7” bądź „DAC7”.

Wdrażana dyrektywa jest odpowiedzią na problemy w zakresie ograniczonej dostępności danych dotyczących dochodów uzyskanych przez podatników za pośrednictwem platform cyfrowych. Komisja Europejska dostrzegła nie tylko przeszkody w zakresie uzyskania informacji o dochodach uzyskiwanych przez sprzedawców korzystających z pośrednictwa platform cyfrowych, ale także problem zbyt niskiej skuteczności współpracy administracji podatkowych państw członkowskich.

Celem zmian DAC7 jest udoskonalenie i rozszerzenie obowiązujących przepisów dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z 11.03.2011, str. 1, z późn. zm.), dalej „dyrektywa 2011/16/UE”, dotyczącej zakresu wymiany informacji i współpracy administracyjnej w sprawach podatkowych, przez:

* nałożenie na platformy obowiązku sprawozdawczego dotyczącego sprzedawców działających z pomocą tych platform,
* zbudowanie mechanizmu wymiany informacji o sprzedawcach między państwami członkowskimi oraz państwami trzecimi, m.in. sygnatariuszami wielostronnego porozumienia w sprawie automatycznej wymiany informacji o dochodach uzyskanych za pośrednictwem platform cyfrowych (tzw. DPI MCAA),
* poprawę obecnych mechanizmów współpracy między administracjami.

Ostatnie lata przyniosły szybką transformację cyfrową wszystkich aspektów życia gospodarczego na świecie. Pandemia COVID-19 dodatkowo przyspieszyła tę transformację. Transgraniczny charakter działalności polegającej na świadczeniu usług elektronicznych umożliwił wszystkim obywatelom Unii Europejskiej łatwy handel i świadczenie usług na jednolitym rynku, również przez podmioty nieprofesjonalne. Jednocześnie wyegzekwowanie przepisów podatkowych w tym środowisku stało się niezmiernie trudne (także ze względu na liczbę transakcji). Administracje podatkowe państw członkowskich nie mają wystarczających informacji, aby prawidłowo ocenić i kontrolować uzyskiwane w ich kraju dochody z działalności wykonywanej za pośrednictwem platform cyfrowych. Jest to szczególnie problematyczne, gdy dochody są uzyskiwanie z wykorzystaniem platform z siedzibą w innym państwie niż państwo sprzedawcy uzyskującego te dochody. W celu przeciwdziałania narastającym zjawiskom unikania i uchylania się od opodatkowania w przestrzeni cyfrowej, administracje podatkowe wielu państw członkowskich Unii Europejskiej indywidualnie zaczęły żądać informacji od operatorów platform oraz nakładać na nich regularne obowiązki sprawozdawcze. Operatorzy platform muszą więc spełnić wiele obowiązków sprawozdawczych w różnych państwach Unii Europejskiej. W ocenie Komisji Europejskiej takie rozdrobnienie regulacyjne, które powstało wskutek jednostronnych działań państw członkowskich, drastycznie zwiększyło koszty prowadzenia działalności na jednolitym rynku cyfrowym oraz prowadzi do niepotrzebnych sporów sądowych. W efekcie, obok walki z unikaniem opodatkowania, równorzędnym celem wdrażanej dyrektywy stało się ujednolicenie obowiązków sprawozdawczych w Unii Europejskiej. Intencją jest ujednolicenie przestrzegania prawa przez operatorów platform oraz zwiększenie efektywności samego poboru informacji.

Wdrażane przepisy dyrektywy ograniczają się do stworzenia wspólnych, unijnych ram sprawozdawczości, które są konieczne do zgłaszania dochodów uzyskiwanych za pośrednictwem platform cyfrowych. Dla przykładu przepisy te zapewniają brak podwójnej sprawozdawczości (tj. jeden punkt rejestracji i sprawozdawczości) oraz ograniczenie automatycznej wymiany informacji o transakcjach do właściwych państw członkowskich (tych, które są państwami właściwymi podatkowo dla sprzedawcy). DAC7 pozostawia państwom członkowskim kontrolę nad nakładaniem kar za nieprzestrzeganie przepisów. Biorąc pod uwagę, że działalność platform jest transgraniczna, dyrektywa wprowadza mechanizm wymiany informacji do tych państw członkowskich, w których sprzedawcy powinni zapłacić podatki wynikające z ich działalności. Automatyczna wymiana informacji między organami podatkowymi ma więc kluczowe znaczenie dla zapewnienia organom podatkowym niezbędnych informacji umożliwiających im określenie prawidłowej wysokości należnych podatków.

Dodatkowo wdrażane są przepisy dyrektywy rozszerzające lub korygujące niektóre inne instrumenty współpracy administracyjnej państw członkowskich (m.in. kontrole jednoczesne, wspólne kontrole) lub wyjaśniające wątpliwości prawne powstałe w związku z dotychczasową treścią przepisów (zastosowanie standardu „przewidywalnego związku”), a także zmian w przepisach związanych z wymogami dotyczącymi ochrony danych. Projekt ustawy wprowadza również zmiany wynikające z zaleceń Ogólnoświatowego Forum do Spraw Przejrzystości i Wymiany Informacji dla Celów Podatkowych (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*) w odniesieniu do automatycznej wymiany informacji o rachunkach raportowanych (DAC2/CRS).

Projekt ustawy wdrażającej DAC7, poza zmianą ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. z 2023 r. poz. 241), wprowadza również zmiany w:

1. ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 615, z późn. zm.), dalej „ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej” albo „ustawa o KAS”;
2. ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, z poźn. zm.), dalej „Ordynacja podatkowa”;
3. ustawie z dnia 9 października 2015 r. o wykonywaniu Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA (Dz. U. z 2023 r. poz. 41), dalej „ustawa FATCA”;
4. ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2023 r. poz. 654, z późn. zm.);
5. ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2023 r. poz. 2488);
6. ustawie z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo‑kredytowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1278, z późn. zm.).

Celem projektowanej ustawy, poza implementacją dyrektywy DAC7, jest także wyeliminowanie wątpliwości związanych ze stosowaniem pierwotnie przyjętych rozwiązań legislacyjnych, w tym także w kontekście:

1. celu dyrektywy 2011/16/UE;
2. wytycznych *Common Reporting Standard* (CRS), do stosowania których Polska zobowiązała się w podpisanym w dniu 29 października 2014 r. Wielostronnym porozumieniu właściwych władz w sprawie automatycznej wymiany informacji finansowych(*Competent Authority Agreement*), oraz
3. rekomendacji wynikających z przeglądu ram prawnych przeprowadzonych przez Ogólnoświatowe Forum do Spraw Przejrzystości i Wymiany Informacji dla Celów Podatkowych (ang. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, dalej: „Global Forum”).[[1]](#footnote-1)

W zakresie automatycznej wymiany informacji o rachunkach raportowanych projekt przewiduje m.in. zmianę definicji w słowniczku ustawy z uwzględnieniem wytycznych CRS oraz rozwiązań unijnych, a także wprowadzenie przepisów antyabuzywnych zgodnie z rekomendacjami Global Forum.

Wpływ nowych regulacji na przedsiębiorstwa został przedstawiony przez KE w Ocenie skutków dot. dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE[[2]](#footnote-2). Analizując wpływ nowych regulacji na sektor MŚP, należy założyć, że wraz z implementacją dyrektywy podmioty obowiązane do raportowania poniosą dodatkowe koszty związane z dopełnieniem obowiązków sprawozdawczych. Jednocześnie standaryzacja wymogów w zakresie sprawozdawczości w państwach członkowskich będzie korzystna dla MŚP, które zamierzają rozszerzyć swoją działalność za granicę. Jednolity standard raportowania w całej UE będzie korzystniejszym rozwiązaniem w porównaniu z obecnym wymogiem spełniania wielu różnych norm w państwach UE. W tym drugim przypadku rozbieżności regulacyjne między państwami członkowskimi prowadzą zarówno do wyższych kosztów przestrzegania przepisów, jak i do ograniczenia unijnej ekspansji firm z sektora MŚP z uwagi na potencjalną konieczność stawiania czoła nowym, odmiennym wymogom sprawozdawczym na każdym nowym rynku. Ponadto oczekuje się, że standaryzacja zwiększy zaufanie do sektora i wyrówna szanse. Jednocześnie dokładne koszty przystosowania przedsiębiorców do nowych obowiązków są trudne do skwantyfikowania.

Bardzo istotne z punktu widzenia wyjątkowości tej regulacji są procedury zawarte w nowym dziale IIIA rozdziale 4 nowelizowanej ustawy, które mają na celu obniżenie kosztów dostosowania do wdrażanej dyrektywy dla operatorów platform. Upraszczając – po pierwsze, obowiązek zgłaszania dochodów występuje tylko w jednym państwie członkowskim, przez jeden podmiot, pod warunkiem że, tam gdzie jest to wymagane, raportujący operator platformy poinformuje o tym inne państwa członkowskie. Operator platformy raportujący w innym państwie niż Polska będzie zwolniony z obowiązków raportowania wynikających z polskich regulacji. Po drugie, raportujący operatorzy platform spoza UE są zobowiązani do rejestracji wyłącznie w jednym państwie członkowskim (obowiązek jednorazowej rejestracji).

Proponowane zmiany będą miały także pozytywny wpływ na sektor MŚP reprezentowany przez sprzedawców. Platformy cyfrowe odgrywają dużą rolę dla małych przedsiębiorstw z uwagi na to, że stanowią rynki, za pośrednictwem których można sprzedawać swoje produkty i usługi. Projekt przeciwdziała nieuczciwej konkurencji i brakowi równych szans między większością MŚP przestrzegających przepisów i wypełniających swoje obowiązki w zakresie przestrzegania przepisów podatkowych a tymi, które by tego nie robiły. Nowe regulacje mają na celu sprostanie temu wyzwaniu i stworzenie równych warunków działania wśród sprzedawców. Zgodnie z Oceną wpływu, sprzedawcy, w tym MŚP, nie będą musieli ponosić żadnych znaczących kosztów przestrzegania przepisów ani obciążeń administracyjnych.

Ponadto z szacunków KE wynika, że korzyści płynące z równej gry, uczciwszej konkurencji i standaryzacji oraz usunięcia barier regulacyjnych dla ekspansji na różnych rynkach zrównoważą koszty związane z raportowaniem i przyczynią się do stworzenia lepszego otoczenia biznesowego dla MŚP.

1. **Zmiany w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (dalej „ustawa o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami” albo „uWIP”) wynikające z dyrektywy DAC7**

* **Zmiany w art. 2 (definicje)**

Projekt przewiduje wprowadzenie w art. 2 uWIP definicji „naruszenia ochrony danych”, stanowiącej realizację przepisu art. 3 pkt 27 dyrektywy 2011/16/UE. Wprowadzenie definicji naruszenia ochrony danych związane jest ze szczególnie zaakcentowaną w dyrektywie potrzebą ochrony tych danych. W motywie 33 dyrektywy wskazano bowiem: *„(…) sprawą najwyższej wagi jest poprawa bezpieczeństwa wszystkich danych wymienianych między właściwymi organami państw członkowskich w ramach dyrektywy 2011/16/UE”*. Chcąc więc przeciwdziałać naruszeniom ochrony danych oraz ograniczyć szkody, które mogą powstać na skutek tego rodzaju naruszeń, dyrektywa określa działania, jakie należy podjąć w przypadku naruszenia ochrony danych. Punktem wyjścia jest zdefiniowanie pojęcia naruszenia ochrony danych, co też czyni dyrektywa w dodawanym art. 3 pkt 27. Ustawodawca w definicji jako przyczyny naruszenia bezpieczeństwa przywołał: „umyślne działanie niezgodne z prawem” oraz „zaniedbanie lub wypadek”. Intencją takiej konstrukcji było włączenie do definicji zarówno działań umyślnych, jak i nieumyślnych.

* **Art. 4**

Jakkolwiek obecnie przepisy Ordynacji podatkowej w sprawach o udzielenie informacji przez banki lub instytucje finansowe, o których mowa w art. 182 § 2 Ordynacji podatkowej, są stosowane odpowiednio na zasadzie art. 23 ust. 1 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, to jednak z uwagi na powtarzające się wątpliwości związane z wykładnią art. 4 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami w zw. z art. 23 ust. 1 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami w zw. z art. 182 § 1 Ordynacji podatkowej, zasadna jest modyfikacja brzmienia art. 4 ust. 1 oraz wprowadzenie do ustawy ust. 3 i 4, które uregulują odrębnie sprawy załatwiane w ramach wniosku z art. 4 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami. Dodawane w art. 4 uWIP ust. 3 i 4 odnoszą się do przypadków, o których mowa zarówno w art. 4 ust. 1 uWIP, jak i w art. 4 ust. 1a uWIP.

Zgodnie z brzmieniem proponowanego art. 4 ust. 3 zakres udzielanych informacji podatkowych wymienianych z innymi państwami obejmuje informacje niezbędne dla celów stosowania i wykonywania krajowych przepisów państwa właściwego organu, które są możliwe do pozyskania przez organy podatkowe na podstawie obowiązujących przepisów prawa i znajdują się w posiadaniu organu lub instytucji, o których mowa w ust. 1 i 1a. Proponowane brzmienie jest zgodne z brzmieniem artykułu 1 ust. 1 dyrektywy 2011/16/UE, którą ustawa o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami transponuje. Zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy 2011/16/UE dyrektywa ustanawia zasady i procedury, zgodnie z którymi państwa członkowskie współpracują ze sobą w celu wymiany informacji, które wydają się być istotne do celów stosowania i egzekwowania krajowych przepisów państw członkowskich dotyczących podatków, o których mowa w art. 2. Wskazane postanowienie przesądza o tym, że wolą ustawodawcy unijnego było wprowadzenie podstaw prawnych do szerokiej wymiany informacji podatkowych między administracjami podatkowymi państw członkowskich. Analogiczne możliwości pozyskiwania informacji na potrzeby krajowe mają organy polskiej administracji skarbowej na podstawie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Przedmiotem tej wymiany mają być bowiem te wszystkie informacje, które wydają się być istotne do celów stosowania i egzekwowania krajowych przepisów państw członkowskich. Wobec tego, że Polska jest zobowiązana do transponowania dyrektywy 2011/16/UE zgodnie z jej duchem, proponowane brzmienie art. 4 ust. 3 zapewni zgodność wdrażanych przez Polskę postanowień z celem dyrektywy 2011/16/UE.

Dodatkowo należy zauważyć, że już w obecnym brzmieniu art. 2 pkt 2 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, który zawiera definicję legalną informacji podatkowych, wskazuje się, że przez te informacje należy rozumieć informacje wymieniane z innymi państwami na podstawie ustawy, które mogą być istotne dla celów stosowania i wykonywania przepisów prawa podatkowego państw dokonujących wymiany tych informacji. W tym kontekście proponowane brzmienie art. 4 ust. 3 jest spójne z terminem „informacje podatkowe” w rozumieniu ustawy.

Ponadto w ust. 1 oraz 1a usunięte zostaje, jako nadmiarowe, odniesie do „upoważnionego przedstawiciela” – należy bowiem przyjąć, że upoważniony przedstawiciel nie jest nową kategorią podmiotu uprawnionego do wystąpienia z żądaniem, ale działa w imieniu udzielającego upoważnienia.

Dodatkowo, w odniesieniu do rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 268 z 12.10.2010, str. 1, z późn. zm.), wskazanego w projektowanym brzmieniu art. 4 ust. 1 pkt 2 uWIP, sposób sformułowania żądania udzielenia informacji na tej podstawie prawnej powinien również następować w sposób określony w projektowanym art. 4 ust. 4 uWIP. Ww. rozporządzenie nr 904/2010 regulujące współpracę administracyjną między państwami członkowskimi w obszarze podatku VAT nie reguluje bowiem krajowej procedury pozyskiwania informacji na wniosek zagranicznej administracji.

Należy jednocześnie wyjaśnić, że „obowiązujące przepisy prawa”, do których nawiązuje projektowany art. 4 ust. 3 uWIP, powinny być rozumiane jako przepisy prawa państwa występującego z wnioskiem.

* **Art. 6b**

Art. 6b stanowi implementację art. 25 dyrektywy DAC7. Dotychczasowe brzmienie art. 25 dyrektywy 2011/16/UE było wdrożone przez art. 30 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami. Przepisy te zostały uchylone, a w ich miejsce wprowadzono art. 6b. Projektowany przepis art. 6b ust. 1 reguluje obowiązki informacyjne raportującej instytucji finansowej w rozumieniu art. 24 ust. 1 pkt 44 oraz raportującego operatora platformy, w rozumieniu art. 75a ust. 1 pkt 14. Regulacja ta nakłada obowiązek informowania każdej osoby fizycznej, której informacje dotyczą, o tym, że informacje te zostaną zgromadzone, przetworzone i przekazane zgodnie z niniejszą ustawą. Ponadto zobowiązuje do udzielania osobie fizycznej informacji, które jej dotyczą i które dana osoba ma prawo uzyskać od administratora, w czasie wystarczającym do skorzystania z jej praw ochrony danych osobowych, w każdym przypadku, zanim informacje zostaną przekazane.

Zgodnie z motywem 36 dyrektywy DAC7 wszelkie przetwarzanie danych osobowych w ramach dyrektywy 2011/16/UE powinno pozostać zgodne z rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. Urz. UE L 119 z 04.05.2016, str. 1, z późn. zm.) oraz z rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/1725 z dnia 23 października 2018 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych przez instytucje, organy i jednostki organizacyjne Unii i swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia rozporządzenia (WE) nr 45/2001 i decyzji nr 1247/2002/WE (Dz. Urz. UE L 295 z 21.11.2018, str. 39). Przetwarzanie danych jest określone w dyrektywie 2011/16/UE wyłącznie w celu służenia ogólnemu interesowi publicznemu, a mianowicie kwestiom podatkowym oraz na potrzeby zwalczania oszustw podatkowych, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania, na potrzeby ochrony dochodów podatkowych i promowania sprawiedliwego opodatkowania, co zwiększa możliwości włączenia społecznego, politycznego i ekonomicznego w państwach członkowskich. Jednocześnie art. 25 dyrektywy 2011/16/UE wyraźnie stanowi, że do celów prawidłowego jej stosowania państwa członkowskie ograniczają zakres obowiązków i praw przewidzianych w art. 13, art. 14 ust. 1 oraz w art. 15 ww. rozporządzenia 2016/679 w stopniu wymaganym w celu zabezpieczenia interesów, o których mowa w art. 23 ust. 1 lit. e tego rozporządzenia.

* **Art. 6c**

Art. 6c uWIP stanowi implementację art. 25 dyrektywy w zakresie dotyczącym automatycznej wymiany informacji o rachunkach raportowanych.

* + Projektowany przepis art. 6c ust. 1 reguluje obowiązki Szefa KAS, jeżeli doszło do naruszenia ochrony danych, który niezwłocznie zgłasza Komisji Europejskiej to naruszenie, a także wszelkie późniejsze działania naprawcze. Zgodnie z ust. 2 art. 6c Szef KAS może zawiesić w trybie natychmiastowym wymianę informacji z państwem członkowskim, w którym doszło do naruszenia ochrony danych, powiadamiając o tym na piśmie KE oraz zainteresowane państwo członkowskie. W celu prawidłowego wdrożenia tego przepisu konieczne jest nadanie tej normie właściwych ram, uwzględniając cel regulacji, jakim jest właściwe zabezpieczenie danych osobowych przetwarzanych w związku z wymianą informacji podatkowych przez wyznaczone do tego organy. Skoro zgodnie z art. 5 ust. 1 uWIP Szef KAS jest organem właściwym w sprawach wymiany informacji podatkowych z innymi państwami, który przetwarza dane osobowe pozostające w związku ze stosowaniem dyrektywy, to zasadne jest ograniczenie projektowanego art. 6c ust. 1 uWIP wdrażającego art. 25 ust. 6 dyrektywy do naruszeń ochrony danych osobowych przez Szefa KAS. Pozostałe incydenty skutkujące naruszeniem danych osobowych będą realizowane w ramach procedur przewidzianych w ogólnym rozporządzeniu o ochronie danych osobowych (RODO) oraz innych aktach regulujących kwestie ochrony danych osobowych.
  + Przepisy art. 6c ust. 3–5 regulują kolejne obowiązki Szefa KAS, który w przypadku naruszenia ochrony danych bada i powstrzymuje to naruszenie oraz podejmuje działania naprawcze przez powiadomienie KE. Jeżeli naruszenie ochrony danych nie może zostać niezwłocznie i odpowiednio powstrzymane, Szef KAS występuje z wnioskiem o zawieszenie dostępu do wspólnej sieci łączności (CCN). Szef KAS może również wnioskować do KE o wspólne sprawdzenie, czy działania naprawcze względem naruszenia ochrony danych były skuteczne.

**• Zmiany w art. 10 (standard przewidywalnego związku)**

Zmiany wprowadzone w art. 10 uWIP odzwierciedlają regulację z art. 5a dyrektywy 2011/16/UE, regulującego standard „przewidywalnego związku”, mającego zastosowanie w przypadku wniosków o udzielenie informacji:

*Artykuł 5a Przewidywalny związek*

*1. Na potrzeby wniosku, o którym mowa w art. 5, informacje, których dotyczy wniosek, mają przewidywalny związek, jeżeli w momencie składania wniosku, organ wnioskujący uważa, że zgodnie z jego prawem krajowym zasadne jest uznanie, że informacje, których dotyczy wniosek, będą istotne dla spraw podatkowych jednego lub kilku podatników, niezależnie od tego, czy identyfikuje się ich po imieniu i nazwisku/nazwie, czy w inny sposób, oraz że będą miały znaczenie do celów dochodzenia.*

*2. W celu wykazania przewidywalnego związku informacji, których dotyczy wniosek, organ wnioskujący przekazuje organowi współpracującemu co najmniej następujące informacje:*

*a) cel podatkowy, dla którego złożono wniosek o udzielenie informacji; oraz*

*b) wyszczególnienie informacji wymaganych przez administrację do celów stosowania lub egzekwowania prawa krajowego wnioskującego organu.*

*3. W przypadku gdy wniosek, o którym mowa w art. 5, dotyczy grupy podatników, których nie można zidentyfikować indywidualnie, organ wnioskujący przekazuje organowi współpracującemu co najmniej następujące informacje:*

*a) szczegółowy opis grupy;*

*b) wyjaśnienie mającego zastosowanie prawa oraz faktów, na podstawie których istnieją podstawy, by sądzić, że podatnicy należący do grupy nie zastosowali się do obowiązującego prawa;*

*c) wyjaśnienie, w jaki sposób informacje, których dotyczy wniosek, miałyby pomóc w ustaleniu, czy podatnicy należący do grupy zastosowali się do obowiązujących przepisów prawa; oraz*

*d) w stosownych przypadkach – fakty i okoliczności związane z udziałem osoby trzeciej, która aktywnie przyczyniła się do potencjalnego niezgodnego z obowiązującym prawem działania podatników należących do grupy*.

Projektowane zmiany określają elementy i wymogi proceduralne, których musi przestrzegać organ wnioskujący.

Standard przewidywalnego związku został także wskazany w motywie 9 dyrektywy 2011/16/UE, zgodnie z którym *Państwa członkowskie powinny wymieniać informacje dotyczące poszczególnych spraw, w przypadku gdy inne państwo członkowskie zwróci się ze stosownym wnioskiem i powinny przeprowadzić niezbędne postępowanie w celu uzyskania tych informacji. Standard "przewidywalnego związku" (ang. foreseeable relevance) ma zapewnić jak najszerszą wymianę informacji w sprawach podatkowych i jednocześnie precyzować, że państwa członkowskie nie mają prawa angażować się w tzw. fishing expeditions ani zwracać się o informacje, które nie są związane ze sprawami podatkowymi danego podatnika. Choć art. 20 niniejszej dyrektywy zawiera wymogi proceduralne, przepisy te należy interpretować liberalnie, tak aby nie utrudnić skutecznej wymiany informacji.*

Zgodnie z obecnym brzmieniem art. 10 pkt 1 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami wniosek o udzielenie informacji podatkowych zawiera dane identyfikujące podmiot, którego informacje podatkowe mają dotyczyć: imię i nazwisko lub nazwę (firmę), adres i inne posiadane dane niezbędne do identyfikacji podmiotu, którego wniosek dotyczy. Przepis ten stanowił transpozycję art. 1 ust. 1 oraz art. 5 dyrektywy 2011/16. Zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy 2011/16, dyrektywa ustanawia zasady i procedury, zgodnie z którymi państwa członkowskie współpracują ze sobą w celu wymiany informacji, które wydają się być istotne do celów stosowania i egzekwowania krajowych przepisów państw członkowskich dotyczących podatków, o których mowa w art. 2. Z kolei zgodnie z art. 5 dyrektywy 2011/16 na wniosek organu wnioskującego organ współpracujący przekazuje temu pierwszemu wszelkie informacje, o których mowa w art. 1 ust. 1, znajdujące się w jego posiadaniu lub uzyskane przez niego w wyniku postępowania administracyjnego.

W sprawie wykładni wskazanych wyżej postanowień dyrektywy 2011/16 stanowisko wyrażał Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej „TSUE”) m.in. w sprawie C-437/19, w sprawach połączonych C-245 i 246/2019 oraz w sprawie C-682/15. W powołanych wyżej sprawach TSUE wskazywał na wykładnię pojęcia przewidywalnego związku żądanej przez zagraniczną administrację informacji.

Należy w szczególności podkreślić, że w wyroku TSUE w sprawach połączonych C-245 i 246/2019 TSUE wskazał, że wniosek o udzielenie informacji nie jest pozbawiony w oczywisty sposób jakiegokolwiek przewidywalnego związku, w sytuacji gdy wskazano tożsamość osoby posiadającej odnośne informacje, tożsamość podatnika, którego dotyczy dochodzenie, i okres objęty tym dochodzeniem oraz gdy dotyczy ona umów, faktur i płatności, które nie są określone precyzyjnie, lecz za pomocą następujących kryteriów:

• faktu, że zostały odpowiednio zawarte, wystawione lub dokonane przez osobę posiadającą informacje;

• okoliczności, że miały miejsce w okresie objętym tym dochodzeniem;

• ich związku ze wskazanym podatnikiem.

Z kolei w wyroku w sprawie C-437/19 TSUE wskazał, że art. 1 ust. 1, art. 5 i art. 20 ust. 2 dyrektywy 2011/16/UE *należy interpretować w ten sposób, że wniosek   
o przekazanie informacji należy uznać za dotyczący informacji, które nie jawią się jako pozbawione w sposób oczywisty jakiegokolwiek przewidywalnego związku, w przypadku gdy choć osoby, których dotyczy kontrola lub dochodzenie w rozumieniu tego ostatniego przepisu nie zostały wskazane w tym wniosku w sposób indywidualny poprzez podanie ich nazwisk, to jednak organ wnioskujący wykaże na podstawie jasnych i wystarczających wyjaśnień, iż prowadzi ukierunkowane dochodzenie dotyczące ograniczonej grupy osób, które zostało oparte na uzasadnionych podejrzeniach niewypełnienia określonego obowiązku prawnego*.

Z powołanych wyżej wyroków TSUE wynika, że zgodnie z dyrektywą 2011/16 wnioski zagranicznych organów o udzielenie informacji, które identyfikują podatnika w sposób inny niż przez wskazanie go z imienia lub nazwiska, nie wykluczają uznania istnienia przewidywalnego związku z prowadzonym przez ten organ postępowaniem.

W konsekwencji zgodnie z powołanym wyżej orzecznictwem TSUE, a także z art. 5a dyrektywy, niezbędne jest wprowadzenie zmian w art. 10 uWIP, tak aby zapewnić pełną i właściwą transpozycję postanowień DAC7 do prawa polskiego.

**• Art. 10a (wnioski dot. grupy podatników)**

Projekt wprowadza do uWIP nowy art. 10a stanowiący – analogicznie jak zmiany wprowadzone w art. 10 – implementację art. 5a dyrektywy DAC7. Art. 10a odnosi się do wniosków dotyczących grupy podatników w kontekście wniosku o udzielenie informacji. Wnioski te dotyczą grupy podatników, których nie można zidentyfikować indywidualnie (np. imię i nazwisko, nazwa firmy), lecz których opisuje się za pomocą wspólnego zestawu cech (np. numer konta). W tej sytuacji wniosek zawiera co najmniej następujące informacje:

a) szczegółowy opis grupy,

b) wyjaśnienie mającego zastosowanie prawa oraz faktów, na podstawie których istnieją podstawy sądzić, że podatnicy nie zastosowali się do obowiązującego prawa,

c) wyjaśnienie, w jaki sposób informacje, których dotyczy przedmiotowy wniosek, miałyby pomóc w ustaleniu, czy podatnicy zastosowali się do obowiązujących przepisów prawa, oraz

d) w stosownych przypadkach – fakty i okoliczności wskazujące na udział osoby trzeciej, która czynnie przyczyniła się do potencjalnego, niezgodnego z obowiązującym prawem, działania podatników.

Otwarty katalog danych zawarty w art. 10 i art. 10a wynika z brzmienia dyrektywy.

Wielość przypadków oraz potencjalne trudności z identyfikacją podatników wymagają, aby państwa członkowskie operowały takimi danymi, jakie są w danych okolicznościach dostępne i jakich wykorzystanie będzie w konkretnym przypadku efektywne.

* **Art. 10b**

Art. 10b ust. 1 wskazuje, że jeżeli w ocenie właściwego organu podatkowego istnieją przesłanki do przeprowadzenia postępowania, kontroli lub czynności, organ występuje z uzasadnionym wnioskiem o ich przeprowadzenie. Natomiast w art. 10b ust. 2 określa się, że w przypadku gdy zdaniem organu podatkowego nie jest konieczne przeprowadzenie postępowania, kontroli lub czynności, o które zawnioskował właściwy organ innego państwa członkowskiego (mowa tu o wniosku o przeprowadzenie postępowania administracyjnego w rozumieniu dyrektywy 2011/16/UE, o którym stanowi jej art. 6 ust. 2), wówczas informacja o przyczynach takiej decyzji powinna zostać niezwłocznie przekazana organowi wnioskującemu. Przez postępowanie administracyjne dyrektywa 2011/16/UE rozumie wszystkie kontrole, postępowania wyjaśniające oraz inne działania podejmowane przez państwa członkowskie w ramach wykonywania swoich obowiązków w celu zapewnienia właściwego stosowania przepisów podatkowych (art. 3 pkt 7 dyrektywy 2011/16/UE).

**• Zmiany w art. 11 (zmiany terminów – wymiana informacji na wniosek)**

Przez nowelizację art. 11:

* skraca się podstawowy termin, w którym powinno zostać zakończone postępowanie w sprawie udzielenia informacji podatkowych (w przypadku informacji podatkowych przekazywanych na wniosek). Dyrektywa – według zmienionego art. 7 ust. 1 – wymaga, aby organ współpracujący udzielił informacji najszybciej jak to możliwe, lecz nie później niż w terminie 3 miesięcy od daty otrzymania wniosku. Dotychczasowy,   
  6-miesięczny termin, ulega więc zasadniczemu skróceniu,
* ogranicza się do 6 miesięcy termin, w którym maksymalnie powinny być przekazane informacje podatkowe, w przypadku gdy organ nie jest w stanie przekazać tych informacji w podstawowym (3-miesięcznym) terminie.

**• Zmiany w art. 15 (rozszerzenie katalogu wymienianych informacji)**

Zmiana wprowadzona w art. 15 uWIP rozszerza katalog informacji wymienianych między właściwymi organami państw członkowskich zgodnie z dyrektywą 2011/16/UE. Dodawana kategoria to dochody z praw autorskich lub z praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego, w tym także środka transportu, oraz za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how). Objęcie ich obowiązkiem wymiany informacji jest podyktowane koniecznością przeciwdziałania zjawisku wykorzystywania łatwo przekazywalnych składników majątku do nadużyć podatkowych. *Istotne jest, aby państwa członkowskie wymieniały informacje dotyczące dochodów pochodzących z własności intelektualnej, gdyż ze względu na bardzo mobilne aktywa bazowe ten obszar gospodarki jest podatny na rozwiązania w zakresie przenoszenia zysków* – uzasadnia się w motywie 5 dyrektywy.

Należy jednocześnie odnotować, że dodawana kategoria dochodów może być w praktyce uzyskiwana także przez podmioty inne niż osoby fizyczne. W związku z tym art. 15 uWIP został zmieniony w takim kierunku, aby obejmował zarówno podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i podatku dochodowego od osób prawnych, posiadających odpowiednio miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd, w innym państwie członkowskim.

* **Zmiany w art. 18 i art. 19 (zmiany w porozumieniach w zakresie przebywania upoważnionych przedstawicieli)**

Projekt przewiduje zmianę brzmienia art. 18 i art. 19 uWIP w celu wyraźnego wskazania kompetencji Szefa KAS do zawierania dwustronnych porozumień dotyczących wymiany informacji podatkowych oraz przebywania upoważnionych przedstawicieli właściwych organów państw członkowskich lub trzecich w siedzibach organów podatkowych oraz ich obecności w toku postępowań w sprawie udzielenia informacji podatkowych, postępowań podatkowych i czynności kontrolnych.

Zgodnie z nowym brzmieniem art. 18 uWIP, Szef KAS, w celu usprawnienia współpracy, może zawierać z właściwym organem państwa członkowskiego lub państwa trzeciego porozumienia dwustronne lub wielostronne w zakresie szczegółowego sposobu i trybu wymiany informacji podatkowych, natomiast zgodnie z nowym brzmieniem art. 19 ust. 1 uWIP Szef KAS, w celu wymiany informacji podatkowych, może zawierać z właściwym organem państwa członkowskiego lub państwa trzeciego, na jego wniosek lub z własnej inicjatywy, porozumienia w zakresie obecności w urzędach oraz osobistego lub za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej udziału upoważnionych przedstawicieli właściwego organu państwa członkowskiego lub państwa trzeciego w postępowaniach w sprawie udzielenia informacji podatkowych, postępowaniach podatkowych oraz w toku czynności kontrolnych na terytorium RP, innego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego. Zgodnie z art. 14 pkt 11 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej do zadań Szefa KAS należy współpraca z właściwymi organami innych państw oraz organizacjami międzynarodowymi i instytucjami międzynarodowymi. W konsekwencji zawieranie wszystkich porozumień organizujących współpracę bilateralną w zakresie wymiany informacji podatkowych leży w kompetencji Szefa KAS. W związku z tym projektowana zmiana brzmienia art. 18 i art. 19 uWIP ma na celu zapewnienie spójności z zadaniami przypisanymi Szefowi KAS. Zawieranie porozumień oraz podpisywanie innych dokumentów związanych z roboczą organizacją współpracy w zakresie wymiany informacji podatkowych zarówno z państwami członkowskimi, jak również z państwami trzecimi, należy bowiem do kompetencji Szefa KAS. W związku z projektowanymi zmianami art. 18 i art. 19 uWIP przewiduje się także zmianę nazwy działu II.

Zmiany w art. 19 dotyczą uczestnictwa upoważnionych przedstawicieli właściwych organów państw członkowskich lub państw trzecich – na zasadach współpracy międzynarodowej – w działaniach podejmowanych przez polskie organy. Nowelizacja w tym obszarze:

* rozszerza zasady współpracy międzynarodowej również do organów państw trzecich oraz formy uczestnictwa upoważnionych przedstawicieli właściwych organów państw członkowskich lub państw trzecich w czynnościach podejmowanych przez polskie organy o uczestnictwo za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej,
* obliguje polskie organy do udzielenia odpowiedzi na wniosek właściwego organu państwa członkowskiego lub państwa trzeciego o uczestnictwo jego przedstawicieli w czynnościach podejmowanych przez polskie organy w terminie 60 dni od otrzymania wniosku (potwierdzenie albo odmowa). Jeżeli odpowiedź jest odmowna, wymagane jest jej uzasadnienie.

Uzasadnieniem dla uzupełnienia przepisów dotyczących uczestnictwa upoważnionych przedstawicieli (urzędników) właściwych organów w czynnościach podejmowanych w innym państwie była chęć wzmocnienia regulacji na tym polu współpracy międzynarodowej.

* **Art. 22a-22d (wspólne kontrole)**

Dodawany art. 22a ust. 2 uWIP wprowadza definicję „wspólnych kontroli”, co stanowi realizację przepisu art. 3 pkt 26 dyrektywy 2011/16/UE. Dyrektywa wprowadziła nową płaszczyznę współpracy międzynarodowej – wspólne kontrole. Jest to odpowiedź na pozytywne efekty, jakie przyniosła dotychczasowa koordynacja w obszarze kontroli podatników pozostających we wspólnym zainteresowaniu różnych państw członkowskich. Zdecydowano się więc na uzupełnienie obowiązujących dotychczas rozwiązań, jakimi są obecność przedstawicieli państw członkowskich w drugim państwie członkowskim oraz kontrole jednoczesne. Wspólne kontrole powinny stanowić dodatkowe dostępne narzędzie współpracy administracyjnej między państwami członkowskimi w dziedzinie opodatkowania, które uzupełniałoby istniejące ramy zapewniające możliwość obecności w urzędach administracyjnych urzędników innego państwa członkowskiego, udział w postępowaniach administracyjnych, a także kontrole jednoczesne – stanowi dyrektywa w motywie 25, określając miejsce wspólnych kontroli w systemie współpracy międzynarodowej w sprawach podatkowych.

Definicja wspólnych kontroli nawiązuje do pojęcia osoby, którą należy rozumieć jako osobę fizyczną, osobę prawną, jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, a także jako inne niż określone konstrukcje prawne dowolnego rodzaju i postaci, będące w posiadaniu aktywów lub zarządzające aktywami, które, wraz z dochodem pochodzącym z tych aktywów, podlegają opodatkowaniu.

Wprowadzane dyrektywą DAC7 wspólne kontrole stanowią kolejne narzędzie wymiany informacji między państwami członkowskimi w obszarze podatków bezpośrednich. Zostało ono przez ustawodawcę ukształtowane tak, aby zapewnić koordynację działań urzędników wyznaczonych do wymiany informacji w ramach wspólnych kontroli oraz zapewnić prawa osób, których wymiana informacji dotyczy. Konstrukcja współpracy administracyjnej w ramach wspólnych kontroli nawiązuje do istniejącej już w ramach dyrektywy 2011/16/UE wymiany informacji podatkowych w trybie tzw. PAOE, tj. obecności w urzędach oraz udziału w postępowaniach administracyjnych na terytorium innego państwa, uregulowanej w art. 19 uWIP.

Ustawodawca unijny zdecydował się na uregulowanie współpracy administracyjnej w ramach wspólnych kontroli w sposób bardziej szczegółowy w porównaniu z innymi zaawansowanymi narzędziami współpracy administracyjnej funkcjonującymi na podstawie dyrektywy 2011/16/UE Instytucja wspólnych kontroli przewiduje bowiem nie tylko bezpośrednią wymianę informacji przez urzędników innego państwa członkowskiego, ale również wprowadza podstawy do aktywnego udziału tych urzędników na potrzeby pozyskiwania informacji na terytorium innego państwa we współpracy z urzędnikami innego państwa. Regulacja wspólnych kontroli wprowadzona dyrektywą DAC7 przewiduje również prawo dla osób, których dotyczą informacje będące przedmiotem tej wymiany informacji, do uzyskania informacji w zakresie ustaleń poczynionych przez współpracujące administracje państw członkowskich.

W konsekwencji do uWIP wprowadzono nowy instrument międzynarodowej współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania – wspólną kontrolę. Wspólne kontrole mają stanowić formę wymiany informacji podatkowych między państwami. Projektowane przepisy obejmują działania, które mają być przeprowadzane wspólnie przez właściwe organy co najmniej dwóch państw członkowskich i dotyczą jednej lub większej liczby osób (w szerokim rozumieniu osoby na gruncie dyrektywy 2011/16/UE), w których właściwe organy tych państw członkowskich mają wspólny lub uzupełniający się interes. Działania w ramach wspólnej kontroli, których celem jest bezpośrednia wymiana informacji, są przeprowadzane w sposób uprzednio uzgodniony na terytorium danego państwa członkowskiego. Uzgodnienia te są dokonywane w drodze porozumienia między właściwymi organami zainteresowanych państw członkowskich.

Jak już wspomniano, narzędzie współpracy administracyjnej, jakim są wprowadzane przez dyrektywę wspólne kontrole, stanowi instrument współpracy zbliżony do współpracy PAOE (obecność w urzędach i udział w postepowaniach na terytorium innego państwa), która jest również uregulowana w uWIP. Podobne narzędzia współpracy administracyjnej zostały uregulowane w rozporządzeniu Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (art. 28, art. 7 ust. 4a). Dyrektywa ma na celu zapewnienie takich samych narzędzi współpracy administracyjnej, jakie funkcjonują już obecnie w obszarze VAT, co znalazło wyraz w przyjęciu regulacji wspólnych kontroli. Współpraca administracyjna w zakresie „kontroli jednoczesnych” została przez ustawodawcę uregulowana poza uWIP. Powyższe wynika z faktu, że dyrektywa została przyjęta w 2011 r., a współpraca w zakresie kontroli jednoczesnych w obszarze innych podatków była możliwa w oparciu o inne podstawy prawne.

Podsumowując istotę wspólnych kontroli, należy więc wskazać, że:

* wspólne kontrole to nowe narzędzie dające organom podatkowym państw członkowskich dodatkowe uprawnienia w ramach wymiany informacji podatkowych,
* wspólne kontrole to forma skoordynowanej współpracy organów podatkowych różnych państw członkowskich, których celem jest wymiana informacji podatkowych – nie należy stawiać znaku równości między wspólną kontrolą a konkretnym postępowaniem, kontrolą lub czynnościami podejmowanymi indywidualnie przez poszczególne państwa członkowskie (wprowadzenie rozwiązania, jakim są wspólne kontrole, nie zmienia sposobu prowadzenia postępowań i kontroli istniejących w polskim systemie prawnym, a jedynie umożliwia z jednej strony skoordynowany udział urzędników innego państwa członkowskiego w postępowaniach prowadzonych zgodnie z prawem polskim, a z drugiej strony skoordynowany udział polskich urzędników w postępowaniach prowadzonych na terytorium i zgodnie z prawem innego państwa członkowskiego),
* wspólne kontrole są wprowadzone na potrzeby wymiany informacji podatkowej i stanowią sumę działań, jakie w stosunku do określonego podmiotu mogą podejmować „wspólnie” administracje podatkowe co najmniej dwóch państw członkowskich; w ramach wspólnych kontroli administracje podatkowe poszczególnych państw prowadzić będą działania (kontrole, postępowania, czynności) zgodnie z przepisami kraju, na terytorium którego podejmowane są te działania,
* w odróżnieniu od kontroli jednoczesnych, wspólne kontrole mogą obejmować nie tylko „kontrole” (por. art. 291a Ordynacji podatkowej i art. 88 ustawy o KAS), ale wszelkie procedury podejmowane przez administracje podatkowe różnych państw w odniesieniu do określonego podmiotu,
* w odróżnieniu od porozumień z art. 19 uWIP wspólne kontrole umożliwiają nie tylko wzajemny udział przedstawicieli w procedurach prowadzonych przez poszczególne administracje podatkowe państw członkowskich, ale daleko posuniętą synchronizację, koordynację tych działań na poziomie UE,
* te specyficzne, szerokie, uprawnienia przyznane na gruncie dyrektywy DAC7 powodują, że w przypadku wspólnych skoordynowanych działań podejmowanych przez państwa członkowskie mówić można o „wspólnych kontrolach” na poziomie UE, a nie tylko kontrolach jednoczesnych czy porozumieniach w sprawie udziału poszczególnych urzędników obcych państw na gruncie art. 19 uWIP,
* ujęcie wspólnych kontroli w uWIP jest uzasadnione faktem, że przepisy te (dotyczące wspólnych kontroli) obejmują swoim zakresem wszelkie procedury podatkowe, które mogą zostać zastosowane wobec podmiotu w Polsce, w celu wymiany informacji podatkowych.

Projektowany art. 22b uWIP wprowadza uprawnienia dla upoważnionych przedstawicieli właściwego organu państwa członkowskiego biorącego udział we wspólnej kontroli na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zgodnie z art. 22b ust. 1 będą oni mieli prawo:

1) przesłuchiwać świadków oraz strony w ramach przeprowadzanego dowodu z zeznań świadka lub przesłuchania strony (należy jednak mieć na uwadze, że upoważniony przedstawiciel nie ma prawa do samodzielnego przeprowadzania dowodu z przesłuchiwania świadka lub strony, lecz ma prawo zadawać świadkowi lub stronie pytania samodzielnie lub formułować pytania, które zostaną zadane przez polskiego urzędnika prowadzącego przesłuchanie);

2) przeglądać i utrwalać dokumenty i inne dowody związane ze sprawą.

Należy jednak wyraźnie zaznaczyć, że upoważnionemu przedstawicielowi nie przysługują uprawnienia inne niż wyraźnie wskazane w projektowanych przepisach. W szczególności upoważnionemu przedstawicielowi nie będzie przysługiwać prawo do działania w imieniu polskiego organu, tj. do wszczynania kontroli czy też postępowań, czy też do działania niezależnie od polskiego organu (upoważniony przedstawiciel nie będzie mógł więc niezależnie od polskiego organu wszcząć postępowania czy też kontroli). Projektowane przepisy regulują jedynie sposób wymiany informacji podatkowych między właściwymi organami państw członkowskich, który obejmuje również prawo do bezpośredniego pozyskiwania tych informacji przez urzędników innego państwa członkowskiego, lecz tylko we współpracy z polskimi urzędnikami właściwymi do prowadzenia postępowania zgodnie z prawem polskim. Analogiczne prawa mają przysługiwać urzędnikom polskim podejmującym działania w ramach wspólnych kontroli na terytorium innego państwa członkowskiego we współpracy z urzędnikami tego państwa.

Wspólne kontrole będą prowadzone zgodnie z prawem i wymogami proceduralnymi państwa członkowskiego, w którym będą przeprowadzane czynności w ramach wspólnej kontroli (art. 22b ust.2).

Przepisy projektowanych art. 22a–22d uWIP doprecyzowują ponadto zasady funkcjonowania instytucji wspólnej kontroli w polskim porządku prawnym.

Należy jednocześnie wskazać, że sposób realizacji postanowień art. 12a ust. 3 lit. b dyrektywy DAC7, tj. zapewnienie właściwej oceny dowodów zgromadzonych podczas czynności w ramach wspólnej kontroli, w szczególności w przypadku ich zgromadzenia w toku wspólnej kontroli wykonywanej w państwie członkowskim UE zgodnie z obowiązującymi w tym państwie przepisami regulującymi postępowanie, które nie ma „odpowiednika” w polskim systemie prawa, jest transponowany do uWIP przez projektowany art. 22b ust. 2 i art. 23 ust 1 uWIP. Zgodnie z przepisem art. 22d ust. 3 uWIP osoby zatrudnione przez organ i wyznaczone do wymiany informacji w ramach wspólnej kontroli (zob. art. 22c ust. 1) włączają do akt sprawy prowadzonej przez ten organ dowody zgromadzone w trakcie prowadzenia wspólnej kontroli oraz sprawozdanie końcowe. W związku z powyższym wszelkie informacje (dokumenty) pozyskane w ramach wymiany informacji podatkowych dokonywanej w ramach wspólnej kontroli zostaną włączone do akt sprawy i będą stanowiły dowód w sprawie. Zgodnie z art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej (który jest stosowany na mocy odesłania zgodnie z art. 23 uWIP) jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Informacje pozyskane w ramach wymiany informacji z wykorzystaniem wspólnej kontroli będą pozyskiwane na podstawie wprowadzanych do uWIP przepisów o wspólnej kontroli.

Biorąc jednocześnie pod uwagę, że wspólna kontrola może dotyczyć spraw z obszaru właściwości organów niewchodzących w skład Krajowej Administracji Skarbowej (np. podatki lokalne), w projekcie zawarto przepis, który pozwoli na wyznaczenie osób uczestniczących we wspólnej kontroli w takich przypadkach (zob. art. 22c ust. 1 pkt 2 uWIP, na podstawie którego Szef Krajowej Administracji Skarbowej występuje o wyznaczenie osób zatrudnionych w organach podatkowych innych niż organy Krajowej Administracji Skarbowej, które będą uczestniczyć we wspólnej kontroli).

Trzeba jednocześnie wskazać, że wyznaczenie (przez Szefa KAS albo przez organ podatkowy inny niż organy Krajowej Administracji Skarbowej) osób uczestniczących we wspólnej kontroli następuje również w przypadku prowadzenia wspólnej kontroli na terytorium RP.

* **Rozdział 1 – definicje w zakresie automatycznej wymiany informacji o sprzedawcach**

Na szczególną uwagę w ustawie wdrażającej dyrektywę zasługują definicje zawarte w rozdziale 1 (art. 75a):

1. Głównego adresu – rozumie się przez to adres głównego miejsca pobytu sprzedawców będących osobami fizycznymi, jak i siedzibę sprzedawców będących podmiotami. Należy podkreślić, że w przypadku osób fizycznych pojęciem tym objęte są zarówno osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, jak i osoby fizyczne, które takiej działalności nie prowadzą. W odniesieniu do podmiotów, definicja tego pojęcia została określona w art. 75a ust. 1 pkt 13 uWIP.
2. Grupy obiektów – rozumie się przez to nieruchomości lub ich części położone pod tym samym adresem oraz udziały w tych nieruchomościach (tj. udziały w nieruchomościach lub ich częściach, jeżeli te nieruchomości lub ich części położone są pod tym samym adresem). W ten sposób zakresem definicji będą objęte zarówno nieruchomości lub udziały w nieruchomości, na których znajdują się np. budynki (domy, domki letniskowe, hotele), choćby nie stanowiły odrębnego przedmiotu własności, oraz takie części nieruchomości jak: piwnice, komórki lokatorskie, miejsca postojowe w parkingach podziemnych etc. Ponadto wszystkie wspomniane nieruchomości muszą należeć do tego samego właściciela. Celem istnienia takiej definicji jest wyłączenie z obowiązków określonych w art. 75c pkt 6 podmiotów, które dokonały znaczącej liczby stosownych czynności związanych z np. najmem nieruchomości (art. 75a ust.1 pkt 24 lit. c).
3. Państwa uczestniczącego – dzięki takiemu szerokiemu sformułowaniu, jakie zostało zaproponowane, wymiana informacji będzie mogła nastąpić także z innymi niż unijne państwami, jeżeli te zdecydują się przystąpić do opracowywanej na forum OECD konwencji mającej na celu umożliwienie powszechnej wymiany informacji w zakresie platform lub umowy dwustronnej lub wielostronnej z Rzecząpospolitą Polską zakładającej wymianę równoważnych informacji co kwalifikowana stosowna umowa. Państwem uczestniczącym będzie także państwo lub terytorium, z którym Rzeczpospolita Polska zawarła porozumienie stanowiące podstawę automatycznej wymiany informacji o sprzedawcach, o której mowa w art. 75b ust. 1, a niebędące kwalifikowaną jurysdykcją spoza UE. W takiej sytuacji Rzeczpospolita Polska będzie mogła również pozyskiwać od platform spoza Unii Europejskiej informacje o polskich podatnikach.
4. Platformy – platforma obejmuje każde oprogramowanie, którego celem jest umożliwienie kontaktu między sprzedawcami i kupującymi oraz świadczeniodawcami ze świadczeniobiorcami i zawieranie między nimi transakcji. Stosowne czynności są świadczone bezpośrednio przez sprzedawców będących osobami trzecimi na rzecz użytkowników, ale mogą być także świadczone pośrednio, tj. kiedy platforma najpierw kupuje takie usługi/towary, a następnie oferuje je we własnym imieniu użytkownikom, jednak w rzeczywistości na rzecz konkretnych sprzedawców. W sytuacji jednak, gdy platforma działa w imieniu swoim, ale i na swoją rzecz (działa więc w istocie jako typowy sklep internetowy), czynności takie nie podlegają raportowaniu. Należy zauważyć, że komisanci i agenci nie są wyłączeni z podlegania obowiązkom sprawozdawczym wykonywanym przez raportujących operatorów platform. Pojęcie platformy obejmuje też ustalenia dotyczące poboru i wypłaty wynagrodzenia z tytułu stosownej czynności. Jednakże zgodnie z ust. 2 za platformę nie uznaje się oprogramowania, które służy wyłącznie przetworzeniu płatności (np. platformy świadczące usługi płatnicze), ogłaszaniu się (tzw. tablice ogłoszeń, gdzie transakcja i kontakt następują poza platformą), oraz takiego, które wyłącznie przekierowuje na inne platformy (agregatory czy porównywarki cen).
5. Raportującego operatora platformy (i skorelowane z nią definicje raportującego operatora platformy z Unii Europejskiej, raportującego operatora platformy spoza Unii Europejskiej oraz kwalifikowanego operatora platformy spoza UE) – ustawa nakłada obowiązki sprawozdawcze nie tylko na operatorów platform będących rezydentami podatkowymi Unii Europejskiej lub posiadających miejsce zarządu, rejestracji lub stały zakład na terytorium UE, ale także na takich operatorów, którzy ani nie mają w państwie członkowskim rezydencji, swojego miejsca zarządu czy rejestracji, ani nie posiadają w państwie członkowskim stałego zakładu. Ma to zapewnić operatorom europejskim, w tym polskim, równe zasady konkurencji.
6. Sprzedawcy – obejmuje ona zarówno osoby fizyczne, jak i podmioty, bez względu na to, czy prowadzą one zarejestrowaną działalność gospodarczą. Szerokie podejście do tej definicji ma na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania i ma pomóc administracji podatkowej w ujawnieniu sprzedawców, którzy próbują ukryć swoją działalność i przychody w tzw. szarej strefie na platformach cyfrowych. Przepis stanowi, że użytkownik platformy nie musi być zarejestrowany na platformie i wykonywać stosownej czynności przez cały okres sprawozdawczy, aby być zakwalifikowanym jako sprzedawca. Wystarczy, że w dowolnym momencie okresu sprawozdawczego będzie spełniał wskazane warunki.
7. Stosownej czynności – ustawa obejmuje obowiązkiem sprawozdawczym te czynności, które stanowią najczęstszy przedmiot ofert na platformach. Pojęcie udostępnienia nieruchomości obejmuje zarówno nieruchomości mieszkalne, jak i komercyjne, a także inne nieruchomości i ich części (np. garaże, pola kempingowe, pokoje, parkingi – por. definicja „grupy obiektów”). Stosowne czynności obejmują zarówno krótkoterminowe, jak i długoterminowe stosunki prawne, o różnym charakterze (m.in. dzierżawa, najem, użytkowanie). Stosownymi czynnościami są również usługi świadczone osobiście (np. usługi przewozu osób, transportowe/dostawcze czy drobne usługi codzienne, takie jak hydrauliczne, roboty budowlane, usługi fryzjerskie itp.), a także sprzedaż towarów i udostępnienie środków transportu (np. najem). Zakres takiej sprawozdawczości nie powinien obejmować działalności prowadzonej przez sprzedawcę działającego w roli pracownika operatora platformy (co znajduje odzwierciedlenie w art. 75a ust.1 pkt 20). Do stosownych czynności zalicza się usługę świadczoną osobiście. Oznacza ona czynność spełniającą łącznie następujące warunki:

● praca jest wykonywana w trybie zadaniowym lub czasowym,

● praca jest wykonywana przez osobę fizyczną działającą niezależnie albo na rzecz lub w imieniu podmiotu,

● praca jest wykonywana na żądanie użytkownika stacjonarnie lub zdalnie,

● praca jest wykonywana w związku z umożliwieniem jej wykonania za pośrednictwem platformy.

Usługa ta obejmuje pracę w trybie czasowym (np. umowy zlecenia) lub zadaniowym (np. umowy o dzieło).

1. Towarów – definicja została zaczerpnięta z art. 45 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. –Kodeks cywilny (Dz. U. z 2023 r. poz. 1610, z późn. zm.).
2. Wyłączonego operatora platformy – w art. 75a ust. 1 pkt 23 zawarto definicję wyłączonego operatora platformy, przy czym odniesienie do modelu biznesowego może obejmować sytuacje, kiedy np. operator platformy umożliwia dostęp do platformy wyłącznie wyłączonym sprzedawcom, zapewniając w ten sposób, że nie ma tam sprzedawców podlegających obowiązkowi zgłoszenia. Należy to wykazać w sposób wystarczający dla administracji podatkowej przez wyjaśnienie wszystkich istniejących okoliczności umożliwiających uznanie, że podmiot jest wyłączonym operatorem platformy. W modelach mieszanych, tj. jeżeli operator platformy umożliwia zawieranie transakcji za pośrednictwem platformy lub poza nią (np. przez wystawianie ofert lub reklamowanie, o których mowa w art. 75a ust. 2 pkt 2 ustawy), bierze się pod uwagę te transakcje, które zostały dokonane za pośrednictwem platformy. Podobnie jeżeli dana transakcja może zostać zawarta za pośrednictwem platformy lub poza nią – bierze się pod uwagę to, który tryb został zrealizowany. Raportowaniu będą podlegały wówczas te transakcje, które zostały dokonane za pośrednictwem platformy.
3. Wyłączonego sprzedawcy – w art. 75a ust. 1 pkt 24 wskazano podmioty wyłączone z zakresu raportowania. Są to: podmioty rządowe, podmioty notowane na giełdzie, podmioty, które zawarły ponad 2000 stosownych czynności dotyczących udostępnienia nieruchomości w odniesieniu do grupy obiektów w okresie sprawozdawczym, oraz podatnicy sprzedający okazjonalnie rzeczy (głównie używane) w trakcie okresu sprawozdawczego (mniej niż 30 transakcji za kwotę do 2000 euro). Wyłączenia dotyczące podmiotów rządowych oraz podlegających przepisom giełdowym opierają się na założeniu, że ze względu na swój publiczny status istnieje niewielkie prawdopodobieństwo, aby te podmioty funkcjonowały w tzw. szarej strefie.
4. Wynagrodzenia – w art. 75a ust. 1 pkt 25 zawarto definicję wynagrodzenia, przy czym jest to kwota, która stanowi wartość będącą w dyspozycji sprzedawcy, a więc pomniejszona o składki, prowizje etc. Jednocześnie jest to wartość wypłacona lub uznana (odwołanie się przez ustawodawcę do kryterium „uznania” wynagrodzenia na rzecz sprzedawcy stanowi realizację wymogu dyrektywowego), co w nawiązaniu do art. 75c powinno stanowić pierwszą z zaistniałych okoliczności (uznanie lub wypłata), przez co raportujący operator platformy nie wykazuje podwójnie w informacji o sprzedawcach ich wynagrodzenia. W przypadku natomiast jeżeli dokonana lub dokonywana stosowna czynność miała miejsce w innym terminie niż uznanie lub wypłata wynagrodzenia, również należy wziąć pod uwagę pierwsze z zaistniałych zdarzeń. W sytuacji kiedy wynagrodzenie wykazane w informacji o sprzedawcach ulegnie zmianie, np. wskutek dokonania zwrotu lub odstąpienia od umowy, wówczas raportujący operator platformy powinien skorygować te dane na podstawie art. 75h.

W art. 75a ust. 3 określono, jakie podmioty są podmiotami powiązanymi, co ma później zastosowanie w definicji stosownej czynności z art. 75a ust. 1 pkt 20 (są to wymienione w tym artykule czynności, z wyjątkiem czynności wykonywanych przez sprzedawcę będącego pracownikiem raportującego operatora platform lub powiązanego podmiotu operatora platformy), a także w definicji wyłączonego sprzedawcy w zakresie określonym w art. 75a ust. 1 pkt 24 lit. b (tj. będącego podmiotem, którego akcje są przedmiotem regularnego obrotu na regulowanym rynku papierów wartościowych, lub podmiotem powiązanym podmiotu, którego akcje są przedmiotem takiego obrotu). Zasadne jest, aby weryfikacja, czy podmiot jest powiązany, następowała w momencie dokonywania czynności.

W art. 75a ust. 4 określono, że raportujący operator platformy z Unii Europejskiej będący rezydentem do celów podatkowych w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim nie jest zobowiązany do raportowania w Polsce, jako że wypełnia te obowiązki zgodnie z właściwymi przepisami państwa rezydencji podatkowej.

W art. 75a ust. 6 zawarto zobowiązanie ministra właściwego do spraw finansów publicznych do publikacji oraz aktualizacji listy państw i terytoriów, z którymi Rzeczpospolita Polska zawarła skuteczne kwalifikujące umowy lub inne porozumienia stanowiące podstawę automatycznej wymiany informacji o sprzedawcach, o której mowa w art. 75b ust. 1 (z państwami, które nie są kwalifikowaną jurysdykcją spoza UE).

* **Rozdział 2 - procedury sprawozdawcze**

Rozdział 2 określa zakres danych, jaki powinien być przekazywany w informacji o sprzedawcach. Art. 75b w tym rozdziale wskazuje kluczowe dla projektu procedury sprawozdawcze operatorów platform polegające na przekazywaniu Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej zestawu danych o sprzedawcach i czynnościach przez nich wykonywanych (sprzedaży towarów i świadczeniu usług). Informacja o sprzedawcach powinna być przekazana do końca miesiąca następującego po zakończeniu okresu sprawozdawczego, w którym na platformie zaczął funkcjonować co najmniej jeden sprzedawca podlegający raportowaniu. Przy liczeniu terminów stosuje się właściwe przepisy Ordynacji podatkowej.

Informacja jest sporządzana elektronicznie, zgodnie ze wzorem zamieszczonym w Biuletynie Informacji Publicznej. Formularz spełnia dwie role. Pierwszą jest raportowanie informacji o sprzedawcach. Drugą – informowanie o tym, że prowadzony model biznesowy jest taki, że nie obejmuje sprzedawców podlegających raportowaniu. Przepis art. 75b ust. 4 reguluje prawo do wykazania przez operatorów platform, że są oni wyłączonymi operatorami platform, z tego powodu, że ich zasady prowadzenia działalności efektywnie prowadzą do sytuacji, że nie będą oni mieli na swojej platformie sprzedawców podlegających raportowaniu, np. w sytuacji gdy nie można dokonywać na platformie transakcji zarobkowych, a jedynie świadczenie drobnych przysług – np. forum pomocy sąsiedzkiej. Operator platformy musi dopełnić procedur należytej staranności, o których mowa w rozdziale 3, nawet jeżeli po zakończeniu okresu sprawozdawczego zgłosi, że jego model biznesowy nie obejmuje sprzedawców podlegających raportowaniu.

Art. 75c projektowanej ustawy wskazuje, co zawiera przekazywana do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacja o sprzedawcach, zaczynając od: danych identyfikujących raportującego operatora platformy, informacji dotyczących wyłączonego operatora platformy, danych identyfikujących sprzedawców – osoby fizyczne (w tym osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą oraz osoby fizyczne, które nie prowadzą takiej działalności) oraz podmioty (osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej) aż do informacji szczegółowych o sprzedawcach. W przepisie art. 75c pkt 5 lit. e chodzi o wszystkie składki, prowizje i podatki, zatrzymywane lub pobierane przez raportującego operatora platformy. Operator platformy nie ma zatem obowiązku gromadzenia informacji na temat składek, prowizji i podatków niezatrzymywanych i niepobieranych przez niego. Ma to na celu ustalenie wartości netto wynagrodzenia sprzedawcy.

Zgodnie z art. 75d ust. 1 pkt 2, raportujący operator platformy jest zobowiązany do zastosowania w przekazywanej informacji jednolitych metod wyceny w stosunku do wszystkich wynagrodzeń w formie niepieniężnej dla wszystkich sprzedawców.

Celem przepisu art. 75e jest redukcja kosztów koniecznych do poniesienia przez operatorów platform związanych z dostosowaniem się do wymogów implementowanej dyrektywy. Cel ten jest realizowany przez zwolnienie z obowiązku przekazania informacji w określonych przypadkach, jeżeli w tych przypadkach raportujący operator platformy będzie posiadał dowody, że inny operator zgłosił tę samą informację (nawet jeżeli miało to miejsce w innym państwie członkowskim). Dowodem będzie wszystko, co może posłużyć do wykazania prawdziwości faktów, na które powołuje się raportujący operator platformy.

Redukcję obciążeń po stronie operatorów platform przewiduje także art. 75f, skierowany do operatorów platform spoza Unii Europejskiej.

Zgodnie z art. 75g, raportujący operator platformy zobowiązany jest do stosowania jednolitego formatu informacji, który będzie przekazywany wszystkim sprzedawcom. Operator platformy może udostępnić dane w dowolnie obranej formie, np. przez przesłanie czy udostępnienie linku sprzedawcy, pod którym są zawarte informacje. Operator musi przy tym zapewnić, że niezależnie od obranej formy sprzedawca będzie miał dostęp do tych danych.

Chcąc wyjść naprzeciw operatorom platformy i wykraczając poza zakres dyrektywy, w projekcie ustawy zawarto możliwość dokonania korekty informacji o sprzedawcach (art. 75h), w terminie 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin do przekazania informacji o sprzedawcach. Korekta polega na skorygowaniu tylko tych informacji, których w pierwszej wersji brakowało lub były niepoprawne.

Stosowne informacje oraz dowody są przechowywane przez raportującego operatora platformy przez okres 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin przekazania informacji o sprzedawcach (zob. art. 75j). Taki termin został ustalony w celu dostosowania do art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe przedawnia się po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin jego zapłaty.

Jeżeli zaś chodzi o retencję danych osobowych przetwarzanych przez Krajową Administrację Skarbową, wskazać należy, że przetwarzanie odbywać się będzie na zasadach mających zastosowanie do dotychczas gromadzonych przez nią danych osobowych. W szczególności przywołać tutaj należy art. 47b ust. 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej w brzmieniu: „*Organy KAS przetwarzają dane osobowe, w tym w CRDP, w celach realizacji zadań lub obowiązków określonych w ustawie, przez okres niezbędny do osiągnięcia tych celów*”.

* **Rozdział 3 – procedury należytej staranności**

Rozdział 3 odnosi się do obowiązków związanych z gromadzeniem i weryfikacją gromadzonych danych, z określaniem rezydencji sprzedawcy, a także z przechowywaniem dokumentacji. Mowa tu w szczególności o weryfikacji statusu sprzedawcy i ustaleniu, czy jest on sprzedawcą podlegającym raportowaniu, czy też nie. W celu ustalenia statusu wyłączonego sprzedawcy, o którym mowa w art. 75a pkt 24 lit. a i b, operator platformy może korzystać z dostępnych publicznie informacji lub polegać na potwierdzeniu uzyskanym od sprzedawcy. Przepis ten wynika wprost z dyrektywy. Dostępne publicznie informacje oznaczają w szczególności dostępne publicznie, oficjalne rządowe rejestry. W przypadku potwierdzeń uzyskanych od sprzedawcy ustawa nie precyzuje ich formy – należy więc przyjąć, że dopuszczalna jest każda forma potwierdzenia, o ile operator platformy jest w stanie udokumentować następnie fakt otrzymania takiego potwierdzenia od sprzedawcy. W przypadku nieskorzystania przez operatora platformy z jednego z ww. sposobów ustalenia statusu sprzedawcy jako wyłączonego sprzedawcy, taki operator może wykorzystać inny sposób ustalenia, czy dany sprzedawca jest wyłączonym sprzedawcą. Jeżeli taki status nie zostanie ustalony przez operatora platformy (tj. nie zostanie przez danego operatora platformy ustalone, że sprzedawca ma status wyłączonego sprzedawcy), taki operator będzie zobowiązany do uznania danego sprzedawcy za niebędącego wyłączonym sprzedawcą, o którym mowa w art. 75a pkt 24 lit. a i b ustawy.

W celu określenia, czy sprzedawcy są sprzedawcami wyłączonymi ze względu na to, że prowadzą (uogólniając) profesjonalną działalność hotelarską lub sprzedaż okazyjną (art. 75a pkt 24 lit. c i d), operator może skorzystać z informacji zgromadzonych w toku prowadzonej przez niego działalności.

Art. 75l określa, że raportujący operator platformy jest zobowiązany dopełnić procedur gromadzenia i weryfikacji danych o sprzedawcach oraz uznawania sprzedawcy za rezydenta danego państwa, zwanych „procedurami należytej staranności”, co najmniej wobec aktywnych sprzedawców (w tym wyłączonych sprzedawców), to jest wobec sprzedawców, którzy faktycznie otrzymali wynagrodzenie dzięki wykorzystaniu platformy albo chociaż wykonali stosowną czynność dzięki wykorzystaniu platformy. Zdefiniowany jest tutaj zatem minimalny zakres. Oznacza to, że jeżeli operator będzie miał taką wolę, może dopełniać ww. procedur również wobec pozostałych sprzedawców. Zbieranie i weryfikacja danych na podstawie art. 75l powinny odbywać się w korelacji z wypełnianiem obowiązków, o których mowa w art. 75o. Oznacza to, że dopóki nie wystąpi obowiązek wystąpienia do sprzedawcy o pełen katalog informacji na podstawie art. 75o ust. 1, to raportujący operator platformy nie jest zobligowany do gromadzenia ich w zakresie, co do którego nie musiał jeszcze wystąpić do sprzedawcy (zob. art. 75o ust. 2). Gromadzenie danych obejmuje więc tylko ten zakres, który jest wymagany na obecną chwilę (jeżeli więc na dany moment wymagane jest posiadanie jedynie danych służących ustaleniu tożsamości sprzedawcy – zob. art. 75o ust. 2 – to tylko te dane są obowiązkowo przechowywane przez operatora).

W celu weryfikacji ważności NIP lub numeru identyfikacyjnego VAT, o której mowa w art. 75m ust. 1, raportujący operator platformy może skorzystać z każdego narzędzia udostępnianego przez państwa uczestniczące lub UE, np. z systemu wymiany informacji o VAT (VIES) czy dostępnego w Polsce Wykazu podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, niezarejestrowanych oraz wykreślonych i przywróconych do rejestru VAT (tzw. biała lista). Ustawa nie wskazuje jednak konkretnych źródeł, z których powinien skorzystać raportujący operator platformy.

Istotnym uproszczeniem dla operatorów platform jest domniemanie, że sprzedawca jest rezydentem w państwie, w którym znajduje się jego główny adres (art. 75n).

W art. 75o zawarte są konsekwencje braku przekazania przez sprzedawcę informacji, o których mowa w poszczególnych przepisach art. 75c. Ma to na celu skuteczne wyegzekwowanie wywiązywania się z obowiązków wobec platform. Raportujący operator platformy zobowiązany jest więc wystąpić do sprzedawcy o brakujące informacje. Nieprzekazanie takiej informacji, pomimo dwukrotnego ponowienia wystąpienia, skutkuje wstrzymaniem wypłaty wynagrodzenia temu sprzedawcy do czasu przekazania przez niego wymaganych danych. W przypadku braku możliwości blokady wynagrodzenia (na przykład z przyczyn technicznych, prawnych lub proceduralnych) raportujący operator platformy ma obowiązek zablokowania sprzedawcy możliwości wykonywania stosownej czynności do czasu przekazania przez niego wymaganych informacji. Zmodyfikowano tutaj treść dyrektywy, która stanowi o zamknięciu konta sprzedawcy i uniemożliwieniu mu ponownej rejestracji. Zablokowanie konta oznaczałoby uniemożliwienie dokonywania zakupów, a w tym przypadku chodzi wyłącznie o zablokowanie możliwości wykonywania stosownej czynności. Dyrektywa, wskazując na powyższe sankcje, używa spójnika „lub”, tj. pozostawia swobodę zastosowania któregokolwiek ze środków lub obu. W projekcie ustawy zdecydowano się więc wprowadzić gradację sankcji, wychodząc od wstrzymania wypłaty wynagrodzenia. Blokada możliwości wykonywania stosownej czynności jest obowiązkowa tylko w przypadku braku możliwości zastosowania pierwszej sankcji (blokady wypłaty wynagrodzenia).

Kolejnym uproszczeniem jest możliwość polegania na procedurach należytej staranności z poprzednich okresów (art. 75p). Daje to możliwość ograniczenia częstotliwości przekazywania informacji do jednego razu na 36 miesięcy. Wymagane jest jednak spełnienie dwóch warunków. Po pierwsze informacje, o których mowa w art. 75c pkt 3 i 4, muszą być zgromadzone i zweryfikowane lub potwierdzone nie dawniej niż w ciągu ostatnich 36 miesięcy. Po drugie raportujący operator platformy nie ma podstawy, aby sądzić, że informacje z art. 75c pkt 3 i 4, art. 75k oraz art. 75l ust. 4 są lub stały się niewiarygodne lub nieprawidłowe.

Nawiązując do art. 75q, należy wskazać, że zagraniczne administracje skarbowe mogą zwracać się do Szefa KAS z wnioskiem o wyjaśnienie określonych wątpliwości lub zastrzeżeń zaistniałych na gruncie informacji wymienianych między państwami. Należy przyjąć, że może to być wniosek przekazany Szefowi KAS w oparciu o każdą podstawę prawną umożliwiającą współpracę z administracją podatkową z danym państwem. Z natury współpracy między państwami wynika, że wniosek państwa uczestniczącego, o którym mowa w omawianym przepisie, będzie kierowany do państwa, którego jurysdykcji podlega dany operator platformy. Wniosek, o którym mowa w art. 75q, nie będzie zatem kierowany przez zagraniczny organ bezpośrednio do operatora platformy, ale do wspomnianego wyżej państwa, którego jurysdykcji ten operator podlega. Dopiero organ tego państwa (mającego w swojej jurysdykcji danego operatora platformy) będzie mógł zgłosić określone wątpliwości/zastrzeżenia operatorowi platformy (pierwotnym źródłem tych wątpliwości/zastrzeżeń będzie wniosek państwa uczestniczącego).

Art. 75r pozwala wykorzystać zewnętrzny podmiot do przeprowadzenia odpowiednich procedur należytej staranności. Istotne jest, że nawet jeżeli raportujący operator platformy skorzysta z usług innego podmiotu w celu dopełnienia obowiązków należytej staranności, to nie wyłącza to odpowiedzialności raportującego operatora platformy.

Obowiązek przechowywania dokumentacji wymaganej do celów realizacji procedur należytej staranności wynosi – podobnie jak przy procedurach sprawozdawczych – 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin na przekazanie informacji o sprzedawcach (art. 75s).

Nie jest możliwe stworzenie schematu stosowania procedur należytej staranności dopasowanego do każdej sytuacji, z uwagi na ich różnorodność. W związku z tym zakres stosowania procedur należytej staranności będzie zależał od konkretnej sytuacji. Przykładowo inaczej będą one stosowane przez operatorów platform wobec dużych sprzedawców o znaczących kwotach wynagrodzenia, a inaczej wobec nieprofesjonalnych sprzedawców, którzy mimo niewielkich zarobków kwalifikują się jako sprzedawcy podlegający raportowaniu.

* **Rozdział 4 – procedura wyboru jednego państwa członkowskiego, procedura jednorazowej rejestracji i inne przepisy proceduralne**

Bardzo istotne z punktu widzenia wyjątkowości tej regulacji są procedury zawarte w rozdziale 4, które mają na celu obniżenie kosztów dostosowania do wdrażanej dyrektywy dla platform. Po pierwsze, obowiązek zgłaszania dochodów występuje tylko w jednym państwie członkowskim przez operatora platformy niebędącego rezydentem do celów podatkowych w państwie członkowskim (art. 75t), pod warunkiem że ten raportujący operator platformy poinformuje o tym inne państwa członkowskie oraz powiadomi Szefa KAS o swoim wyborze (jeżeli wybierze Polskę lub jeżeli nie wybierze Polski jako kraju, w którym będzie wypełniał swoje obowiązki sprawozdawcze). Operator platformy raportujący w innym państwie członkowskim niż Polska będzie zwolniony z obowiązków raportowania wynikających z polskich regulacji.

Po drugie, raportujący operatorzy platform spoza Unii Europejskiej, którzy działają na unijnym rynku, ale nie mają siedziby w państwie, z którym została podpisana stosowna kwalifikowana umowa o wymianie informacji, są zobowiązani do rejestracji wyłącznie w jednym państwie członkowskim (obowiązek jednorazowej rejestracji – art. 75u ust. 1). Według polskich przepisów implementujących, jednorazowej rejestracji dokonuje się przez złożenie formularza rejestracyjnego najpóźniej w dniu rozpoczęcia działalności jako raportujący operator platformy.

W ramach procedury jednorazowej rejestracji następuje nadanie indywidualnego numeru operatora platformy (art. 75v). Indywidualny numer indentyfikacyjny do celów sprawozdawczych jest zunifikowany na terenie UE. Raportujący operator platformy może uzyskać tylko jeden taki numer w UE i samodzielnie wybiera państwo rejestracji. Nadanie indywidualnego numeru operatora platformy nie wymaga wydania decyzji administracyjnej.

Zgodnie z art. 75w, formularz rejestracyjny może zostać pozostawiony bez rozpatrzenia na podstawie postanowienia wydanego przez Szefa KAS (m.in. w przypadku gdy nie spełnia on wymogów formalnych). Ustawodawca zdecydował o wykorzystaniu postanowienia o pozostawieniu formularza bez rozpatrzenia jako formy rozstrzygnięcia, co jest dopuszczalne dla tego rodzaju przypadków (biorąc pod uwagę, że przepis art. 216 § 2 Ordynacji podatkowej dopuszcza, w drodze wyjątku, postanowienia rozstrzygające o istocie sprawy, jeżeli ustawa tak stanowi). W związku ze stosowaniem odpowiednio, na podstawie art. 75z, przepisów działu IV Ordynacji podatkowej, na wydane postanowienie służy zażalenie (odpowiednie stosowanie art. 169 § 4 Ordynacji podatkowej).

Decyzje są wydawane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w przypadkach: unieważnienia indywidualnego numeru operatora platformy (art. 75x) lub cofnięcia takiego numeru (art. 75y) .

Jeżeli został nadany indywidualny numer operatora platformy, to zgodnie z art. 75x Szef KAS unieważnia z urzędu, w drodze decyzji, taki numer:

1. gdy raportującemu operatowi platformy nadano już wcześniej indywidualny numer raportującego operatora platformy – w Polsce lub w innym państwie członkowskim (np. w wyniku pomyłki), bądź
2. dane przekazane na formularzu rejestracyjnym były fałszywe lub fikcyjne. Dotyczy to sytuacji, kiedy Szef KAS poweźmie informację, że w momencie składania formularza rejestracyjnego operator platformy posługiwał się danymi fałszywymi (np. dot. innego podmiotu) lub fikcyjnymi (np. dot. nieistniejącego podmiotu).

Z kolei art. 75y projektowanej ustawy wskazuje, że w pewnych sytuacjach Szef Krajowej Administracji Skarbowej może cofnąć już nadany numer. Jest to szczególnie istotne z punktu widzenia obowiązków nałożonych na państwa członkowskie w dyrektywie.

DAC7 nakłada obowiązek informowania KE i innych państw członkowskich o fakcie unieważnienia lub cofnięcia nadania takiego numeru (art. 75zf). Raportujący operator platformy nie może wystąpić o ponowne nadanie tego samego numeru. W przypadku cofnięcia numeru na podstawie art. 75y ust. 1 pkt 4, ponowne nadanie numeru może się odbyć dopiero po złożeniu kaucji (art. 75y ust. 3). W przypadku złożenia kaucji gwarancyjnej zgodnie z art. 75y ust. 3, raportującemu operatorowi platformy ponownie zostaje nadany indywidualny numer operatora platformy. Chodzi tutaj o nadanie nowego numeru, a nie numeru, który został cofnięty.

Zarówno w przypadku unieważnienia, jak i cofnięcia indywidualnego numeru operatora platformy nie nadaje się już operatorowi tego samego numeru. Musi on wystąpić o nowy numer.

* **Rozdział 5 – kontrola raportujących operatorów platform**

Rozdział 5 obejmuje procedury administracyjne służące weryfikacji przestrzegania przez raportujących operatorów platform procedur należytej staranności oraz wymogów sprawozdawczych. Zgodnie z dyrektywą, to państwa członkowskie określają procedury administracyjne służące weryfikacji przestrzegania procedur należytej staranności i wymogów sprawozdawczych.

Zgodnie z art. 75za podmiotem odpowiedzialnym za przeprowadzenie kontroli w tym zakresie jest Szef Krajowej Administracji Skarbowej.

Zgodnie z art. 75zb czynności kontrolne podsumowuje protokół kontroli. Kontrolowany ma możliwość przedstawienia w ciągu 14 dni od jego doręczenia zastrzeżeń lub wyjaśnień, wraz z dowodami. Brak zgłoszenia takich zastrzeżeń uznaje się za zaakceptowanie ustaleń kontroli. Kontrolujący w ciągu 14 dni od otrzymania uwag jest zobowiązany do zawiadomienia o sposobie ich załatwienia. Protokół kontroli, zastrzeżenia, wyjaśnienia oraz zawiadomienie o sposobie ich załatwienia są podstawą do przygotowania wyniku kontroli. Ustawa określa elementy, jakie musi zawierać wynik kontroli. Jednym z obowiązkowych punktów są ustalenia końcowe i wnioski zawierające informację o stwierdzeniu nieprawidłowości lub ich braku. W tym kontekście ważne jest, że kontrolowany jest zobowiązany do poinformowania organu kontrolującego o sposobie usunięcia nieprawidłowości (lub przyczynach nieusunięcia) bez zbędnej zwłoki (ale nie później niż w terminie 14 dni od dnia upływu terminu wyznaczonego na ich usunięcie).

Uproszczeniem jest możliwość złożenia wyjaśnień (na pisemne żądanie szefa KAS), w przypadku kiedy uchybienia nie wymagają przeprowadzenia kontroli (art. 75zc).

* **Rozdział 6 – obowiązki organu**

Zgodnie z art. 75ze Szef KAS, w drodze automatycznej wymiany, przekazuje właściwemu organowi państwa uczestniczącego, którego rezydentem jest sprzedawca podlegający raportowaniu, informacje odnoszące się do każdego sprzedawcy podlegającego raportowaniu wskazane w art. 75c. Ponadto jeżeli sprzedawca podlegający raportowaniu świadczy usługi udostępniania nieruchomości, Szef KAS przekazuje informacje także właściwemu organowi państwa uczestniczącego , w którym zlokalizowana jest nieruchomość.

Automatyczna wymiana informacji odbywa się:

a) w przypadku państw członkowskich – za pomocą środków komunikacji elektronicznej, według formatu określonego w rozporządzeniu wykonawczym Komisji (UE) nr 2015/2378 z dnia 15 grudnia 2015 r. ustanawiającym szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającym rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 1156/2012 (Dz. Urz. UE L 332 z 18.12.2015, str. 19, z późn. zm.),

b) w przypadku państw uczestniczących innych niż państwa członkowskie – za pomocą środków komunikacji elektronicznej, według formatu określonego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych na podstawie wymagań oraz standardów określonych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji o sprzedawcach.

Jednocześnie Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w celu usprawnienia współpracy, może zawierać z właściwym organem innego państwa porozumienia dwustronne lub wielostronne w zakresie szczegółowego sposobu i trybu wymiany informacji o sprzedawcach.

* **Zmiany w art. 77**

Zmiany wprowadzane w art. 77 ust. 3 uWIP wdrażają art. 8a dyrektywy 2011/16/UE, rozszerzając zakres informacji przekazywanych przez Szefa KAS, określonych jako „wszelkie inne informacje, które mogą pomóc właściwemu organowi podatkowemu w ocenie potencjalnego ryzyka”.

Natomiast przepis art. 77 ust. 5 uWIP reguluje termin przekazywania informacji dotyczących interpretacji podatkowych oraz decyzji w sprawach cen transferowych. Projektowana zmiana polega na wskazaniu, że informacje przekazywane są niezwłocznie (nie później niż w dotychczas obowiązujących terminach).

W zakresie części wdrażanego przepisu dyrektywy: „nie prowadząc do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej lub procesu produkcyjnego, lub do ujawnienia informacji, które byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym;” nie dokonano zmian w uWIP z uwagi na to, że taki przepis obowiązuje już w art. 77 ust. 4 uWIP.

* **Art. 90b i art. 91**

Art. 90b wskazuje na obowiązki operatorów platform, których niedopełnienie będzie powodować nałożenie sankcji. Dyrektywa DAC7 pozostawia państwom członkowskim swobodę kształtowania przepisów karnych. Cytując motyw 21 dyrektywy: *[...] Wybór sankcji pozostaje wprawdzie w gestii państw członkowskich, lecz przewidziane sankcje powinny być skuteczne, proporcjonalne i odstraszające...”* oraz zmieniany art. 25a: *„Państwa członkowskie przyjmują przepisy dotyczące sankcji […]. Sankcje te muszą być skuteczne, proporcjonalne i odstraszające.*

Projektodawca w art. 91 zaproponował karę pieniężną w wysokości do 1 000 000 zł, tym samym kierując się sugestią wprost z dyrektywy, że sankcja powinna być *skuteczna, proporcjonalna oraz odstraszająca*. Należy tutaj zwrócić uwagę, że gospodarka cyfrowa rozwija się z roku na rok, a dużą część tej gospodarki stanowią właśnie platformy cyfrowe. Tym samym w ocenie projektodawcy zaproponowana górna granica kary pieniężnej jest adekwatna. Jednocześnie, projektodawca zauważa, że powyższy zakres kary uwzględnia m.in. rodzaj i zakres niedopełnienia obowiązków oraz dotychczasowe terminowe i poprawne wykonywanie ustawowych obowiązków. Dodatkowo należy wspomnieć, że stopień dolegliwości sankcji uzależniono m.in. od powagi przewinienia. Kara za niedopełnienie obowiązku jednorazowej rejestracji w wybranym państwie członkowskim, o której mowa w dodawanym w uWIP art. 90b ust. 1 pkt 6 oraz dodawanym w ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy art. 80cb § 1 pkt 3 odnosi się do sytuacji, w której operator platformy spoza UE posiadający sprzedawców będących rezydentami w Rzeczypospolitej Polskiej lub udostępniających nieruchomość położoną w Rzeczpospolitej Polskiej nie dokonał w Polsce jednorazowej rejestracji, o której mowa w art. 75u ust. 1, i jednocześnie nie dokonał jej w innym państwie członkowskim (w takim przypadku rejestracja w Polsce nie jest obowiązkowa).

Zmieniany ust. 2 w art. 91 pozwala zróżnicować wysokość kary w zależności od skali prowadzonej działalności. Przepis stanowi, że przy ustalaniu wysokości kary należy wziąć pod uwagę całkowity obrót za rok obrotowy poprzedzający rok nałożenia kary. Biorąc jednak pod uwagę, że kara może zostać nałożona w pierwszym roku działalności, projekt przewiduje, że w takim przypadku uwzględniana jest wysokość całkowitego obrotu za okres od rozpoczęcia prowadzenia działalności gospodarczej do dnia wszczęcia postępowania o nałożenie kary pieniężnej.

* **Art. 102 (obowiązki Szefa KAS)**

W art. 102 w pkt 3 uWIP projekt wprowadza zmiany o charakterze dostosowawczym uwzględniające obowiązek przekazania KE statystyk dotyczących automatycznej wymiany informacji przekazywanych przez operatorów platform oraz, w zakresie, w jakim jest to możliwe, informacje dotyczące kosztów i korzyści związanych z dokonaną wymianą informacji podatkowych.

1. **Dodatkowe zmiany w uWIP**

**Zmiany dostosowujące do rekomendacji Global Forum**

Zgodnie z rekomendacjami Global Forum obowiązujące polskie ramy prawne regulujące automatyczną wymianę informacji podatkowych zawierają większość kluczowych aspektów CRS i jego komentarza, natomiast wymagają one poprawy, aby być w pełni spójne z wymogami wytycznych CRS i CRS MCAA, a także przepisami dyrektywy 2011/16/UE.

* **Definicja „aktywów finansowych” (art. 24 ust. 1 pkt 1)**

Projekt przewiduje modyfikację pojęcia aktywa finansowe zawartego w słowniczku ustawy, przez wprowadzenie katalogu otwartego zgodnie ze standardem CRS, a także przepisami dyrektywy 2011/16/UE. Termin „aktywa finansowe” zgodnie z komentarzem do standardu CRS, chociaż nie odnosi się do wszelkiego rodzaju aktywów, ma obejmować wszystkie aktywa, które mogą znajdować się na rachunku prowadzonym przez instytucję finansową, z wyjątkiem niedłużnego, bezpośredniego udziału w nieruchomości. Definicja „aktywów finansowych” jest także kluczowym elementem innych pojęć, do których referuje ustawa, m.in. definicji „instytucji powierniczej”, „podmiotu inwestującego” czy „rachunku powierniczego”, a zatem jest istotna dla prawidłowego funkcjonowania standardu CRS.

Aktywa zostały zdefiniowane w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, z późn. zm.), dalej „ustawa”, jako kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych. W dalszej części ustawy wprowadzono podział na określone rodzaje aktywów – tj. aktywa finansowe, aktywa trwałe, aktywa obrotowe (wśród których rozróżnia się aktywa rzeczowe i finansowe), aktywa pieniężne, jak również aktywa netto.

Jednym z ww. rodzajów aktywów są aktywa finansowe. Zakresem definicji ustawowej obejmują one: aktywa pieniężne, instrumenty kapitałowe wyemitowane przez inne jednostki, a także wynikające z kontraktu prawo do otrzymania aktywów pieniężnych lub prawo do wymiany instrumentów finansowych z inną jednostką na korzystnych warunkach. Zaliczyć do nich można krajowe i zagraniczne środki płatnicze oraz dewizy. Będą nimi również prawa do otrzymania aktywów pieniężnych, do wymiany instrumentów finansowych, jak również instrumenty kapitałowe emitowane przez inne jednostki. Aktywami finansowymi będą również ekwiwalenty środków pieniężnych – np. czeki i weksle, udziały w innych jednostkach, kontrakty terminowe, gwarancje, warranty, udzielone pożyczki, obligacje, a także bony skarbowe.

Ze względu na fakt, że wskazane powyżej przykłady aktywów finansowych nie wyczerpują całego katalogu, zakwalifikowanie do tej grupy powinno odbyć się po analizie danego składnika majątku (zgodnie z definicją aktywów) oraz zastosowaniem oceny dokonywanej przez podmiot, w którego władztwie znajdują się określone aktywa, z uwzględnieniem: wiarygodnej wartości aktywów (weryfikacja wartości), udokumentowaniem, że powstały one w wyniku przeszłych zdarzeń, oraz korzyści, które te aktywa przyniosą w przyszłości.

Z powyższego względu projektodawca w ustawie nowelizującej wprowadził otwarty katalog aktywów finansowych przez dodanie w art. 24 ust. 1 pkt 1 uWIP wyrazu „w szczególności”. Za taką regulacją przemawia również fakt, że ustawodawca w obowiązującej ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości definiuje te wartości jako powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych. Dodatkowo przedmiotowa zmiana wynika również z rekomendacji OECD – zgodnie z którą aktywa finansowe powinny być zgodne ze standardem automatycznej wymiany danych, co oznacza raportowanie przez państwa członkowskie tej organizacji zarówno nazwanych aktywów finansowych, jak również nowych produktów pojawiających się na rynkach finansowych każdego z państw członkowskich związanego z rozwojem rynków finansowych.

* **Przepisy antyabuzywne (art. 71a)**

W celu wdrożenia sekcji IX standardu CRS, zgodnie z rekomendacjami Global Forum Polska powinna także wprowadzić zasady uniemożliwiające instytucjom finansowym oraz innym osobom i pośrednikom stosowanie praktyk mających na celu obejście procedur należytej staranności i sprawozdawczości, o których mowa w przepisach ustawy. W rekomendacjach Global Forum podkreślono, że obowiązujące wymogi dotyczące raportowania schematów podatkowych ułatwią identyfikację takich praktyk, jednakże potrzebne są dodatkowe przepisy, które pozwolą na zapobieganie takim praktykom. W związku z powyższym projekt przewiduje wprowadzenie tzw. małej klauzuli antyabuzywnej mającej na celu uniemożliwienie obchodzenia procedur należytej staranności i sprawozdawczości. Projekt małej klauzuli antyabuzywnej z uwagi na zbliżony reżim dotyczący automatycznej wymiany informacji podatkowych jest implementowany także w ustawie FATCA.

Należy także odróżnić kwestie dotyczące nieprzestrzegania procedur należytej staranności oraz procedur sprawozdawczych od prób ich obejścia. Zgodnie z zaleceniami Global Forum[[3]](#footnote-3), potrzeba wprowadzenia środków przeciwdziałających obchodzeniu procedur wynika z możliwości obejścia obowiązków raportowania w celu unikania lub uchylania się od opodatkowania przez osoby korzystające z rachunków finansowych.

Działania mające na celu uniknięcie tych obowiązków mogą być ułatwiane m.in. przez instytucje finansowe, pośredników lub inne podmioty (np. profesjonalnych pełnomocników) oraz polegać m.in. na przenoszeniu aktywów lub sztucznych transakcjach i strukturach prawnych.

Wdrażane schematy mające na celu obejście przepisów uWIP z innymi państwami mogą wymagać zaangażowania albo samej instytucji finansowej, pośredników, osób kontrolujących lub innych osób, takich jak doradcy finansowi czy profesjonalni pełnomocnicy. Mając to na uwadze, systemy prawne powinny przewidywać odpowiednie regulacje, sankcjonujące działania podejmowane przez te osoby.

Komentarz do Standardu CRS[[4]](#footnote-4) przywołuje poniższe przykłady sytuacji, w których może następować wykorzystanie schematów wpływających na procedurę należytej staranności lub procedurę sprawozdawczą:

1. Przykład 1 (Zmiana sposobu prowadzenia rachunku) – raportująca instytucja finansowa doradza klientowi prowadzenie rachunku w podmiocie powiązanym w państwie nieuczestniczącym, który umożliwia tej raportującej instytucji finansowej uniknięcie raportowania przy jednoczesnym oferowaniu świadczenia usług i utrzymywaniu relacji z klientem, tak jakby rachunek był prowadzony przez tę raportującą instytucję finansową. W takim przypadku należy uznać, że to raportująca instytucja finansowa prowadzi taki rachunek i spełnia wynikające z tego wymogi w zakresie procedur należytej staranności oraz procedur sprawozdawczych.
2. Przykład 2 (Kwoty na koniec roku) – instytucja finansowa lub posiadacz rachunku   
   (lub osoba upoważniona) manipulują kwotami na koniec roku (np. saldem rachunku), aby uniknąć lub wpłynąć na zakres raportowania.
3. Przykład 3 (Lokowanie środków u kwalifikowanego wystawcy kart kredytowych) – posiadacz rachunku lokuje krótkoterminowo środki z rachunków raportowanych   
   u kwalifikowanego wystawcy kart kredytowych, aby uniknąć lub wpłynąć na zakres raportowania.
4. Przykład 4 (Elektroniczne rejestry i systemy komputerowe) – raportująca instytucja finansowa celowo nie tworzy żadnych rejestrów elektronicznych (tak aby elektroniczne wyszukiwanie danych nie przyniosło żadnych wyników) lub utrzymuje skomputeryzowane systemy sztucznie oddzielone (tak aby uniknąć zasady sumowania rachunków).

Jeżeli dana osoba zawiera jakiekolwiek porozumienie, sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy, którego głównym celem lub jednym z głównych celów jest uniknięcie obowiązków stosowania procedur należytej staranności lub procedur sprawozdawczych wynikających z ustawy, a sposób działania był sztuczny, uznaje się na potrzeby obowiązków wynikających z uWIP, że takie porozumienie nie zostało zawarte. W takiej sytuacji oczekuje się, aby obowiązek stosowania procedur należytej staranności oraz procedur sprawozdawczych był przestrzegany, tak jakby dane porozumienie nigdy nie miało miejsca (ang. *null and void approach*).

Projektowana klauzula została umieszczona w dziale III rozdziale 9 – kontrola raportujących instytucji finansowych. Klauzula, celem uniknięcia wątpliwości przy jej stosowaniu, definiuje także pojęcie sztuczności oraz porozumienia. W odniesieniu do określenia „porozumienie” należy wskazać, że wszelkiego rodzaju schematy mające na celu unikanie stosowania procedur należytej staranności i procedur sprawozdawczych w zakresie automatycznej wymiany informacji podatkowych (opisane m.in. w komentarzu do Standardu CRS lub w analizie OECD dot. programów *Citizenship by Investment* (CBI) i *Residence by Investment* (RBI))[[5]](#footnote-5) mogą być również działaniem jednostronnym (np. przez samego posiadacza rachunku). W związku z tym „porozumienie” będzie czynnością lub zespołem czynności podejmowanych w celu ominięcia stosowania procedur należytej staranności lub procedur sprawozdawczych.

Celem omawianych przepisów jest także osiągnięcie skutków prewencyjnych względem możliwych naruszeń.

* **Zmiany w art. 4 uWIP**

Zgodnie z obecnym brzmieniem art. 4 ust. 1 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami organy administracji publicznej oraz instytucje finansowe wymienione w art. 182 Ordynacji podatkowej, na sporządzone na piśmie żądanie ministra właściwego do spraw finansów publicznych, Szefa KAS lub jego upoważnionego przedstawiciela, są obowiązane do udzielenia informacji podatkowych w razie wystąpienia właściwego organu w zakresie i na zasadach określonych w dziale II lub wynikających z ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Jednocześnie, zgodnie z obecnym brzmieniem przepisu art. 23 ust. 1, znajdującego się w dziale II ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, w sprawach nieuregulowanych w art. 8–14 tej ustawy stosuje się odpowiednio przepisy działu IV rozdziałów 1, 2 i 5, rozdziału 6, z wyłączeniem art. 156 § 2 i 3, rozdziałów 8, 9, 11 i 14 oraz art. 143 Ordynacji podatkowej.

Przepisy art. 182–185 Ordynacji podatkowej zostały umieszczone przez ustawodawcę w dziale IV rozdziale 11 Ordynacji podatkowej, a wobec tego zgodnie z art. 4 ust. 1 w zw. z art. 23 ust. 1 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami znajdą one zastosowanie odpowiednio do spraw załatwianych przez KAS w przedmiocie udzielenia informacji podatkowych z uwzględnieniem regulacji art. 4 uWIP.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami wniosek właściwego organu państwa członkowskiego wszczyna postępowanie w sprawie udzielenia informacji podatkowych. Postępowanie, o którym mowa w art. 11 ust. 1 uWIP, jest postępowaniem odrębnym od postępowań podatkowych, o których mowa w Ordynacji podatkowej, a jego przedmiotem jest załatwienie sprawy polegającej na udzieleniu informacji organowi podatkowemu innego państwa. W ramach tego postępowania odpowiednie zastosowanie znajdują wybrane działy Ordynacji podatkowej. Przedmiotem postępowania są sprawy polegające na gromadzeniu informacji, o których udzielenie zwróciła się obca administracja na podstawie istniejących podstaw prawnych ujętych w prawie międzynarodowym lub unijnym. W szczególności na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z innymi państwami lub uWIP, która stanowi między innymi transpozycję do polskiego porządku prawnego dyrektywy 2011/16/UE.

Zgodnie z art. 182 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego wynika potrzeba uzupełnienia tych dowodów lub ich porównania z informacjami pochodzącymi z banku, bank jest obowiązany na pisemne żądanie naczelnika urzędu skarbowego, a w toku postępowania odwoławczego na żądanie dyrektora izby administracji skarbowej, zwanych dalej ,,upoważnionymi organami podatkowymi”, do sporządzenia i przekazania informacji dotyczących strony postępowania w zakresie:

1) posiadanych rachunków bankowych lub rachunków oszczędnościowych, liczby tych rachunków, a także obrotów i stanów tych rachunków;

2) posiadanych rachunków pieniężnych lub rachunków papierów wartościowych, liczby tych rachunków, a także obrotów i stanów tych rachunków;

3) zawartych umów kredytowych lub umów pożyczek pieniężnych, a także umów depozytowych;

4) nabytych za pośrednictwem banków akcji Skarbu Państwa lub obligacji Skarbu Państwa, a także obrotu tymi papierami wartościowymi;

5) obrotu wydawanymi przez banki certyfikatami depozytowymi lub innymi papierami wartościowymi.

Z kolei zgodnie z art. 182 § 2 Ordynacji podatkowej przepisy § 1 stosuje się odpowiednio do zakładów ubezpieczeń, funduszy inwestycyjnych, dobrowolnych funduszy emerytalnych i banków prowadzących działalność maklerską, w zakresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych oraz indywidualnych kont zabezpieczenia emerytalnego, a także do domów maklerskich oraz spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych.

W przepisie art. 182 § 4 wskazano, że powołane wyżej żądanie udzielenia informacji, o którym mowa w § 1, następuje w drodze postanowienia.

W praktyce z doświadczenia KAS wynika, że katalog pytań zagranicznych administracji obejmuje zakres wykraczający poza art. 182 § 1 Ordynacji podatkowej, bowiem pojawiające się pytania są przykładowo następujące:

1)proszę o przekazanie pełnych wyciągów z rachunków pokazujących wszystkie transakcje, w tym szczegółowe informacje o uznaniach i obciążeniach na rachunkach (nazwy płatników i odbiorców, szczegóły płatności itp.);

2) proszę o dostarczenie kopii wszystkich dokumentów dotyczących otwarcia rachunku, w tym dokumentów wskazujących dane identyfikacyjne osoby, która otworzyła rachunek (np. kopia paszportu, czytelna kserokopia dowodu osobistego);

3) proszę o dostarczenie informacji, czy można za pośrednictwem Internetu dokonywać operacji na rachunku bankowym;

4) czy następująca karta jest powiązana z danym rachunkiem bankowym;

5) proszę podać wysokość odsetek wypłaconych dla tego rachunku w okresie, o którym mowa (jeżeli wystąpiły).

Obecnie obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej w sprawach o udzielenie informacji przez banki lub instytucje finansowe, o których mowa w art. 182 § 2 Ordynacji podatkowej, są stosowane odpowiednio na zasadzie art. 23 ust. 1 uWIP. Jednak z uwagi na powtarzające się wątpliwości związane z wykładnią art. 4 uWIP w związku z art. 23 ust. 1 uWIP i w związku z art.182 § 1 Ordynacji podatkowej, projektowana zmiana przewiduje usunięcie poszczególnych odesłań do Ordynacji podatkowej.

Przepis ust. 3 reguluje zakres informacji, do których udzielenia jest zobowiązana instytucja finansowa w przypadku sformułowania wniosku o udzielenie informacji przez inne państwo. Powyższe jest zgodne z celem dyrektywy sformułowanym w art. 1 ust. 1, zgodnie z którym dyrektywa ustanawia zasady i procedury, zgodnie z którymi państwa członkowskie współpracują ze sobą w celu wymiany informacji, które wydają się być istotne do celów stosowania i egzekwowania krajowych przepisów państw członkowskich dotyczących podatków, o których mowa w art. 2.

Ponadto ustawa o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami nie dotyczy wymiany informacji o VAT w zakresie, w jakim prowadzona jest ona na podstawie rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej. Wskazane rozporządzenie nie zawiera jednak postanowień dotyczących kar za nieudzielenie informacji. Po wejściu w życie zmian do ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami przewidujących kary za nieudzielenie przez instytucję finansową informacji na wniosek zagranicznej administracji powstanie więc dychotomia w zakresie skutków prawnych zaniechania obowiązku udzielenia informacji przez instytucje finansowe w zależności od podstawy prawnej wystąpienia zagranicznej administracji.

Omawiana zmiana ma więc na celu wyeliminowanie odmiennej sytuacji prawnej instytucji finansowych w przypadku występowania do nich z wnioskiem o udzielenie informacji na podstawach prawnych wskazanych obecnie w art. 4 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz na podstawie ww. rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010.

W projektowanych w art. 4 ust. 3 i 4 przewidziano odrębną regulację procedowania żądań zgłoszonych zgodnie z art. 4 ust. 1 uWIP. Zgodnie z ust. 3 *Zakres informacji podatkowych wymienianych z innymi państwami obejmuje informacje niezbędne dla celów stosowania i wykonywania krajowych przepisów państwa właściwego organu, które są możliwe do pozyskania przez organy podatkowe na podstawie obowiązujących przepisów prawa i znajdują się w posiadaniu organu lub instytucji, o których mowa w ust. 1 i 1a*. W ust. 4 wskazano, że *żądania, o których mowa w ust. 1 i 1a, obejmują wskazanie właściwego organu, który wystąpił o udzielenie informacji, zakres żądanych informacji, okres, którego informacje mają dotyczyć, termin ich przekazania oraz pouczenie o treści art. 90a*.

* **Art. 90a**

Projekt przewiduje dodanie przepisu art. 90a w uWIP. Przepis ten ustanawia karę pieniężną nakładaną na instytucję finansową lub instytucję obowiązaną, które mimo obowiązku nie udzielają informacji z art. 4 ust. 1 lub 1a.

1. **Zmiany w innych ustawach**

**A. Ordynacja podatkowa**

* **Art. 86a (MDR – definicja osoby kontrolującej, dane osobowe, obowiązki względem osób fizycznych)**

a) dodanie art. 86a § 1 pkt 6a

Dyrektywa dokonuje następującej zmiany w art. 3 dyrektywy 2011/16/UE: *„pkt 9 akapit drugi otrzymuje brzmienie: W kontekście art. 8 ust. 3a, art. 8 ust. 7a, art. 21 ust. 2 oraz załącznika IV wszelkie terminy ujęte w pojedyncze górne cudzysłowy mają takie samo znaczenie jak w odpowiadających im definicjach zawartych w załączniku I […]”.*

W świetle powyższego należy stwierdzić, że termin „osoba kontrolująca” został zdefiniowany w załączniku I dyrektywy 2011/16/UE, jednak brak jest stosownej definicji w art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej, w którym znajduje się słownik pojęć implementowanych, występujących w załączniku IV dyrektywy. W związku z tym dodaje się art. 86a § 1 pkt 6a Ordynacji podatkowej, który wprowadza definicję „osoby kontrolującej” przez odesłanie do przepisów ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2023 r. poz. 1124, z późn. zm.) i zawartej tam definicji beneficjenta rzeczywistego, tak jak zrobił to ustawodawca w art. 24 ust. 1 pkt 20 uWIP.

b) dodanie art. 86a § 11 i 12

Na mocy dyrektywy, art. 25 ust. 3 i 4 dyrektywy 2011/16/UE uzyskały następujące brzmienie: „*3.‘Raportujące instytucje finansowe’, pośredników, ‘raportujących operatorów platform’ oraz właściwe organy państw członkowskich uznaje się za administratorów danych, gdy – działając samodzielnie lub wspólnie – określają cele i sposoby przetwarzania danych osobowych w rozumieniu rozporządzenia (UE) 2016/679.*

*4. Niezależnie od ust. 1 każde państwo członkowskie zapewnia, aby, w zależności od przypadku, każda ‘raportująca instytucja finansowa’, pośrednik lub ‘raportujący operator platformy’, które podlegają jego jurysdykcji: a)informowali każdą zainteresowaną osobę fizyczną o tym, że dotyczące jej informacje zostaną zgromadzone i przekazane zgodnie z niniejszą dyrektywą; oraz b) udzielali każdej zainteresowanej osobie fizycznej wszelkich informacji, które dana osoba ma prawo uzyskać od administratora danych, w czasie wystarczającym do skorzystania z jej praw ochrony danych osobowych, w każdym przypadku, zanim informacje zostaną przekazane […].”*

W związku z wystąpieniem w dyrektywie 2011/16/UE normy prawnej odnoszącej się do pośredników, konieczne stało się implementowanie tej normy prawnej do Ordynacji podatkowej, która zawiera przepisy krajowe dotyczące obowiązków spoczywających na tego rodzaju podmiotach. Należy zwrócić jednak uwagę, że co do zasady, to pośrednicy są podmiotami dysponującymi danymi osobowymi innych podmiotów z tego względu, że to na nich w pierwszej kolejności spoczywają obowiązki sprawozdawcze.

Mając na uwadze niezwykle istotną instytucję ochrony danych osobowych w §12 proponuje się zobligowanie promotorów i wspomagających do informowania na piśmie osób fizycznych w zakresie informacji, które tych osób dotyczą, o gromadzeniu, przetwarzaniu, przekazywaniu, a także o naruszeniu ochrony danych osobowych, jeżeli informacje te mogą skutkować wysokim ryzykiem naruszenia praw lub wolności tych osób. Wprowadzane regulację mają umożliwić tym osobom podjęcie niezbędnych działań zapobiegawczych. Informacja taka powinna zawierać opis charakteru naruszenia ochrony danych osobowych oraz zalecenia dla danej osoby fizycznej co do minimalizacji potencjalnych niekorzystnych skutków. Informacje należy przekazywać osobom, których dane dotyczą, tak szybko, jak jest to rozsądnie możliwe, w ścisłej współpracy z organem nadzorczym, z poszanowaniem wskazówek przekazanych przez ten organ lub inne odpowiednie organy, takie jak organy ścigania. Na przykład potrzeba zminimalizowania bezpośredniego ryzyka wystąpienia szkody będzie wymagać niezwłocznego poinformowania osób, których dane dotyczą, natomiast wdrożenie odpowiednich środków przeciwko takim samym lub podobnym naruszeniom ochrony danych może uzasadniać późniejsze poinformowanie.

* **Art. 291a (zmiana terminów – kontrole jednoczesne)**

Podobnie jak w zmianie wprowadzonej do ustawy o KAS, zmieniany art. 291a § 3 Ordynacji podatkowej stanowi implementację art. 12 ust. 3 dyrektywy 2011/16/UE.

* **Art. 293 (kontrola u operatorów platform – tajemnica skarbowa)**

Dane, które posiadają operatorzy platform cyfrowych, a także dane o samych platformach, mają charakter danych wrażliwych. W konsekwencji dane zawarte w aktach dokumentujących kontrolę wykonywania przez raportującego operatora platformy obowiązków w zakresie stosowania procedur należytej staranności oraz obowiązków sprawozdawczych powinny być objęte specjalnym reżimem ochrony. Obejmuje się je więc tajemnicą skarbową. W tym celu zmodyfikowano art. 293 § 2 pkt 7. Zgodnie ze zmienionym przepisem, tajemnicą skarbową objęte będą również dane zawarte w aktach dokumentujące kontrolę, o której mowa w dziale IIIA rozdziale 5 uWIP.

* **Art. 295b (kontrola u operatorów platform – dostęp do akt)**

Istotą zmiany w art. 295b Ordynacji podatkowej jest jego rozszerzenie o przepis odnoszący się do kontroli, o której mowa w dziale IIIA rozdziale 5 uWIP. Na mocy dodawanej regulacji, w toku wspomnianej wyżej kontroli, dostęp do akt przysługiwać będzie pracownikowi załatwiającemu sprawę, jego przełożonemu oraz organowi przeprowadzającemu kontrolę.

* **Art. 296 (dane pochodzące z platform – przechowywanie akt)**

Zmiana w art. 296 Ordynacji podatkowej wynika z charakteru danych, które pozostają w posiadaniu operatorów platform cyfrowych. Jak już była o tym mowa, dane tego rodzaju powinny podlegać szczególnej ochronie (z uwagi na ich wrażliwość). W konsekwencji, akta spraw zawierające zarówno informacje pochodzące od operatorów platform sprawozdających do polskiej administracji, jak również informacje uzyskane przez polską administrację od innych państw w ramach wymiany informacji (które pochodzą od operatorów platform sprawozdających do zagranicznych administracji), powinny korzystać ze specjalnej ochrony. W tym celu stosownie rozszerza się art. 296 § 1 Ordynacji podatkowej.

**B. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe oraz ustawa z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych**

Zmiany w ww. ustawach uwzględniają uprawnienia leżące po stronie administracji państwowej do domagania się danych objętych tajemnicą bankową i zawodową, o których mowa w przepisach tych ustaw.

**C. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (dalej „KKS”)**

Przepis art. 80cb KKS penalizuje niedopełnienie wymienionych tam obowiązków wynikających z dodawanego działu IIIA uWIP. Karze grzywny podlega osoba, która, działając w imieniu lub interesie raportującego operatora platformy, wbrew przepisom tej ustawy, nie dopełni któregoś z obowiązków enumeratywnie wymienionych w art. 80cb § 1 KKS. Przepis § 2 w zw. z § 1 art. 80cb KKS przewiduje uprzywilejowaną postać czynu zabronionego, jeżeli zaistnieje wypadek mniejszej wagi. Użycie w przepisie art. 80cb zaimka osobowego „kto” oznacza, że przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe może zostać popełnione przez każdą osobę, która nie dopełni obowiązków, o których mowa w tym przepisie. W tym wypadku przepis dookreśla, że osoba ta musi działać w imieniu lub interesie operatora platformy (ta przesłanka jest konieczna do pociągnięcia do odpowiedzialności karnej skarbowej). Wprowadzanym przepisem art. 80cb KKS implementuje się przepisy DAC7 nowelizujące art. 25a dyrektywy 2011/16/UE, zgodnie z którym państwa członkowskie przyjmują przepisy dotyczące sankcji mających zastosowanie w przypadku naruszenia przepisów krajowych przyjętych zgodnie z niniejszą dyrektywą dotyczących art. 8aa, art. 8ab i art. 8ac oraz przyjmują wszelkie niezbędne środki w celu zapewnienia stosowania tych sankcji. Sankcje te muszą być skuteczne, proporcjonalne i odstraszające.

Kara za niedopełnienie obowiązku jednorazowej rejestracji w wybranym państwie członkowskim, o której mowa w dodawanym w uWIP artykule 90b ust. 1 pkt 6 oraz dodawanym art. 80cb § 1 pkt 3 w KKS, odnosi się do sytuacji, w której operator platformy spoza UE posiadający sprzedawców będących rezydentami w Rzeczypospolitej Polskiej lub udostępniających nieruchomość położoną w Rzeczpospolitej Polskiej nie dokonał w Polsce jednorazowej rejestracji, o której mowa w art. 75u ust. 1 uWIP, i jednocześnie nie dokonał jej w innym państwie członkowskim.

Brak rejestracji będzie oznaczał możliwość ścigania i ukarania w Polsce osób działających w imieniu lub interesie raportującego operatora platformy, mając na uwadze, że obowiązek ten może zostać zrealizowany również w Polsce. Przepis art. 80cb § 1 pkt 3 KKS penalizuje niedopełnienie obowiązku jednorazowej rejestracji w wybranym państwie członkowskim, którym może być także Polska. Warunkiem pociągnięcia do odpowiedzialności karnej skarbowej będzie niezarejestrowanie się w innym kraju członkowskim.

**D. Ustawa FATCA**

* **Odpowiedzialność za składanie fałszywych oświadczeń**

Odpowiadając na wątpliwości zgłaszane przez instytucje finansowe, projekt przewiduje doprecyzowanie kwestii oświadczeń zbieranych pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań w odniesieniu do nowych rachunków finansowych.

Od dnia 1 maja 2017 r. w ustawie FATCA nie ma już art. 4 ust. 4 (został on uchylony na mocy art. 96 pkt 1 lit. a ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami). Uchylony przepis nakazywał, aby w oświadczeniach FATCA znajdowała się klauzula odpowiedzialności karnej: *„Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia”*. Z kolei ustawa z dnia 4 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 694) wprowadziła m.in. dwie zmiany:

• do ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami – dodanie w art. 43 ust. 1 tej ustawy obowiązku opatrywania oświadczeń CRS klauzulą odpowiedzialności karnej (art. 1 pkt 9 ustawy zmieniającej) oraz

• do ustawy FATCA – dodanie w art. 19 ust. 5 tej ustawy obowiązku opatrywania klauzulą odpowiedzialności karnej oświadczeń FATCA, odbieranych w procedurze przeznaczonej wyłącznie dla rachunków z okresu przejściowego (art. 4 pkt 2 ustawy zmieniającej).

Analiza powyższego może prowadzić do wniosku, że ustawa zmieniająca nie wprowadziła zatem (nie przywróciła) obowiązku opatrywania klauzulą odpowiedzialności karnej pozostałych oświadczeń FATCA („zwykłych" oświadczeń FATCA odbieranych od nowych klientów), bo tych oświadczeń nie dotyczy art. 19 ust. 5 ustawy FATCA.

Jednocześnie z uzasadnienia do ustawy zmieniającej wynika, że celem ustawodawcy było objęcie wymogiem opatrzenia klauzulą wszystkich oświadczeń FATCA i CRS. Ponadto należy wskazać, że niektóre instytucje finansowe mogą zbierać oświadczenia FATCA i CRS na jednym formularzu.

Z uzasadnienia do nowelizacji ustawy:

*„Odpowiedzialność za składanie fałszywych oświadczeń*

*W proponowanym brzmieniu art. 19 ust. 5 proponuje się wprowadzenie wymogu składania oświadczenia posiadacza rachunku, o którym mowa w art. 19 ust. 1, pod rygorem odpowiedzialności karnej za podanie danych niezgodnych ze stanem faktycznym. Oświadczenia te winny zostać opatrzone klauzulą o następującej treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.”. Należy zauważyć, że w wyniku wprowadzonej zmiany składane oświadczenie będzie spójne z klauzulą zawartą na formularzach W-8 i W-9* ***oraz z analogiczną zmianą dla celów automatycznej wymiany informacji podatkowych.*** *Przy czym zgodnie z proponowanym przepisem wymóg pouczenia o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań uważa się za spełniony także w przypadku oświadczeń o odpowiedzialności za składanie fałszywych zeznań składanych na formularzach W-8 i W-9, o których mowa w umowie FATCA oraz załączniku I do tej umowy”[[6]](#footnote-6).*

* **Art. 10a**

W kontekście art. 10a zob. projektowany art. 71a uWIP.

**E. Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej**

**• Art. 88 ust. 3 (zmiana terminów – kontrole jednoczesne)**

Przepis reguluje instytucję kontroli jednoczesnych, tj. kontroli prowadzonych równocześnie w Polsce oraz w innym państwie dotyczących jednego lub większej liczby podmiotów. Zmieniony art. 88 ust. 3 ustawy o KAS stanowi, że w przypadku gdy obca władza wystąpiła o przeprowadzenie kontroli jednoczesnej, minister właściwy do spraw finansów publicznych potwierdza przystąpienie do kontroli albo odmawia przeprowadzenia kontroli, uzasadniając przyczynę odmowy, bezzwłocznie, jednak nie później niż w terminie 60 dni od dnia otrzymania wniosku o przeprowadzenie takiej kontroli. Art. 88 ust. 3 ustawy o KAS stanowi implementację art. 12 ust. 3 dyrektywy.

**F. Dostosowanie do zmian wynikających z ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 285, z późn. zm.)**

Projekt ustawy przewiduje wprowadzenie zmian w ustawie o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, a także w ustawie FATCA mających na celu dostosowanie do siatki pojęciowej wynikającej ze zmian wprowadzonych w szeregu ustaw w wyniku wejścia w życie ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych.

1. **Przepisy przejściowe i przepis końcowy**

Art. 8 określa, że raportujący operator platformy jest obowiązany dopełnić procedur należytej staranności do dnia 31 grudnia 2024 r. w przypadku sprzedawców, którzy byli zarejestrowani na platformie na dzień wejścia w życie ustawy. Termin wykonania obowiązków sprawozdawczych w stosunku do sprzedawców, którzy na dzień wejścia w życie ustawy byli sprzedawcami podlegającymi raportowaniu, wynika z zasad ogólnych określonych w art. 75b ust. 1 uWIP. Oznacza to, że terminem na przekazanie Szefowi KAS informacji o tych sprzedawcach jest dzień 31 stycznia 2025 r.

Art. 9 wskazuje, że wprowadzane do uWIP przepisy działu IIIA (ze wszystkimi zawartymi tam obowiązkami) stosować się będzie także do podmiotów, które w dowolnym momencie w okresie od dnia 1 stycznia 2023 r. do dnia poprzedzającego dzień wejścia w życie ustawy spełniły warunki uznania je za raportujących operatorów platform.

W kwestii terminów na wypełnienie poszczególnych obowiązków za okresy sprzed wejścia w życie ustawy wskazuje się na następujące terminy wykonania obowiązków: dokonanie procedur należytej staranności – do dnia 31 grudnia 2024 r., obowiązki sprawozdawcze – do dnia 31 stycznia 2025 r. Ustawodawca przyjął, że raportowanie za okres sprzed wejścia w życie ustawy powinno nastąpić nie później niż za 2024 r. (tj. do dnia 31 stycznia 2025 r.) – w przeciwnym razie raportowanie za 2024 r. mogłoby nie objąć sprzedawców, którzy zostali zweryfikowani pierwotnie na potrzeby 2023 r.

Oznacza to, że raportowaniu podlega także rok 2023 oraz okres od dnia 1 stycznia 2024 r. do dnia wejścia w życie ustawy. Informacja za okres od dnia 1 stycznia 2024 r. do dnia wejścia w życie ustawy raportowana jest łącznie za cały rok 2024 (co przesądza art. 10 ustawy nowelizującej).

Jednocześnie w stosunku do okresu od dnia 1 stycznia 2023 r. do dnia poprzedzającego dzień wejścia w życie ustawy (tj. w stosunku do czynności, których wykonanie umożliwiono sprzedawcy w okresie od dnia 1 stycznia 2023 r. do dnia poprzedzającego dzień wejścia w życie niniejszej ustawy) ograniczone są sankcje, którym podlegają sprzedawcy oraz raportujący operatorzy platform. Wobec sprzedawców ustawa nie wymaga stosowania (przez operatorów platform) sankcji, o których mowa w art. 75o ust. 5 i 6 (wstrzymanie wypłaty wynagrodzenia lub blokada transakcji). Natomiast raportujący operatorzy platform, którzy nie przekażą informacji o sprzedawcach, ale będą posiadali dowody, że bezskutecznie wystąpili ponownie o informacje do sprzedawcy lub wystąpienie nie było możliwe, nie będą podlegali karze pieniężnej. W takich sytuacjach nie będą także wszczynane postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

Art. 10 określa, że dla celów raportowania w 2025 r. wyróżnia się dwa okresy sprawozdawcze:

1. Rok 2023 – pierwszy okres sprawozdawczy – obejmujący czynności wykonane w 2023 r. przez sprzedawców, którzy w dowolnym momencie w okresie od dnia 1 stycznia 2023 r. do dnia 31 grudnia 2023 r. byli zarejestrowani na platformie;
2. Rok 2024 – drugi okres sprawozdawczy – obejmujący czynności wykonane w 2024 r. (przed dniem wejścia w życie ustawy oraz od tego dnia) przez sprzedawców, którzy byli zarejestrowani na platformie:
   1. w dowolnym momencie okresu od dnia 1 stycznia 2024 r. do dnia poprzedzającego dzień wejścia w życie ustawy,
   2. na dzień wejścia w życie ustawy,
   3. w dowolnym momencie w okresie od dnia następującego po dniu wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2024 r.

* termin na wykonanie procedur należytej staranności w stosunku do ram czasowych, o których mowa w pkt 1 i pkt 2 lit. a powyżej, wynika z art. 9 ustawy nowelizującej (do 31 grudnia 2024 r.),
* termin na wykonanie obowiązków sprawozdawczych w stosunku do ram czasowych, o których mowa w pkt 1 i pkt 2 lit. a powyżej, wynika z art. 9 ustawy nowelizującej (do 31 stycznia 2025 r.),
* termin na wykonanie procedur należytej staranności w stosunku do ram czasowych, o których mowa w pkt 2 lit. b powyżej, wynika z art. 8 ustawy nowelizującej (do 31 grudnia 2024 r.);
* termin na wykonanie procedur należytej staranności w stosunku do ram czasowych, o których mowa w pkt 2 lit. c powyżej, wynika z zasad ogólnych określonych w art. 75p ust. 1 pkt 1 uWIP (do 31 grudnia okresu sprawozdawczego, tj. w omawianym przypadku do 31 grudnia 2024 r.);
* termin na wykonanie obowiązków sprawozdawczych w stosunku do ram czasowych, o których mowa w pkt 2 lit. b i c powyżej, wynika z zasad ogólnych określonych w art. 75b ust. 1 uWIP (do 31 stycznia 2025 r.).

Informacja o sprzedawcach za powyższe okresy sprawozdawcze (2023 r. i 2024 r.) jest przekazywana odrębnie dla każdego z tych okresów sprawozdawczych. Do raportowania za te okresy sprawozdawcze oraz do wykonania procedur należytej staranności w odniesieniu do tych okresów sprawozdawczych zobowiązane są także te podmioty, które od wejścia w życie ustawy nie spełniają już warunku uznania za raportującego operatora platformy w rozumieniu art. 75a ust. 1 pkt 14 uWIP, ale spełniły ten warunek w dowolnym momencie okresu od dnia 1 stycznia 2023 r. do dnia poprzedzającego dzień wejścia w życie ustawy nowelizującej (zob. art. 9 ust. 1 ustawy nowelizującej).

Art. 11–17 wprowadzają niezbędne przepisy przejściowe.

Zastosowanie art. 15 ust. 3 uWIP po raz pierwszy w odniesieniu do informacji podatkowych o dochodach uzyskanych po dniu 31 grudnia 2023 r. wynika z brzmienia dyrektywy DAC7 i oznacza, że informacje w tym zakresie zostaną wymienione przez Szefa KAS po raz pierwszy po zakończeniu 2024 r. (tj. po zakończeniu roku podatkowego osób fizycznych rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2023 r.).

Art. 14 odnosi się do stosowania art. 4 uWIP (w zmienianym brzmieniu) względem żądań, które zostały skierowane do organu lub instytucji wymienionych w art. 4 uWIP przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej. Jeżeli do dnia poprzedzającego dzień wejścia w życie ustawy nowelizującej nie doszło jeszcze do udzielenia informacji przez wskazany organ lub instytucję (w odpowiedzi na żądanie skierowane wobec nich na podstawie art. 4 uWIP), zastosowanie znajdą przepisy art. 4 uWIP w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą.

Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 lipca 2024 r. (art. 18 projektu ustawy), z wyjątkiem przepisu dotyczącego oświadczeń składanych na potrzeby ustawy FATCA (art. 4 pkt 1 ustawy nowelizującej), który wchodzi w życie z dniem 1 września 2024 r. (intencją projektodawcy jest zapewnienie odpowiedniego czasu na wdrożenie zmian w zakresie ustawy FATCA).

Projekt ustawy jest zgodny z prawem UE.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej 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 2022 r. poz. 348) projekt został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronach internetowych Rządowego Centrum Legislacji.

Projekt nie podlega notyfikacji zgodnie z procedurą określoną w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego sytemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039, z późn. zm.).

Projekt ustawy nie wymaga zaopiniowania, dokonania konsultacji albo uzgodnienia z właściwymi instytucjami organami UE, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

Projekt ustawy w ramach opiniowania został skonsultowany z Prezesem Urzędu Ochrony Danych Osobowych.

1. OECD (2020), “Poland”, in Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information 2020,

   OECD Publishing, Paris. <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/peer-review-of-the-automatic-exchange-of-financial-account-information-2020_bd2e1eef-en> [↑](#footnote-ref-1)
2. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=SWD%3A2020%3A0131%3AFIN [↑](#footnote-ref-2)
3. Toolkit for the Implementation of the Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/MAAC-toolkit_en.pdf> [↑](#footnote-ref-3)
4. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters (Second Edition), str. 208. [↑](#footnote-ref-4)
5. <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/residence-citizenship-by-investment/> [↑](#footnote-ref-5)
6. <https://sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3208> [↑](#footnote-ref-6)