06.02.2023

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 implementację dyrektywy Rady (UE) 2021/514 z dnia 22 marca 2021 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (Dz. Urz. UE L 104/1 z 25.03.2021; zwana dalej: dyrektywą, dyrektywą 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., zwana dalej: „Dyrektywą 2011/16/UE”); dotyczącej zakresu wymiany informacji i współpracy administracyjnej w sprawach podatkowych, poprzez:

* 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 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 ilość 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 platformy 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 Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju po przeglądzie ram organizacyjnych i legislacyjnych funkcjonowania automatycznej wymiany informacji podatkowych oraz wymiany na wniosek.

Projekt ustawy wdrażającej DAC7, poza zmianą ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U z 2021 r. poz. 626 ze zm., wprowadza również zmiany w:

1. ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 813 ze zm.);
2. ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.);
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;
4. ustawie z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.);
5. ustawie z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2022 r. poz. 859 ze 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 zawartych w słowniczku ustawy z uwzględnieniem wytycznych CRS oraz rozwiązań unijnych, a także wprowadzenie przepisów antyabuzywnych zgodnie z rekomendacjami Global Forum.

1. **Zmiany w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. z 2021 r. poz. 626 ze zm., dalej: „uWIP”) wynikające z dyrektywy DAC7**
* **Zmiany w art. 2 (definicje)**

Projekt przewiduje wprowadzenie w art. 2 uWIP definicji „wspólnych kontroli”, a także „naruszenia ochrony danych”, stanowiących realizację przepisów art. 3 pkt 26 i pkt 27 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 wiec 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 wsprawach podatkowych.

Definicja wspólnych kontroli nawiązuje do pojęcia osoby, które należy rozumieć szeroko – zgodnie z definicją zawartą w art. 3 pkt 11 dyrektywy 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania.

Wprowadzenie definicji naruszenia ochrony danych związane jest natomiast 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.

* Art. 6b

Art. 6b stanowi implementację art. 25 dyrektywy DAC7. Dotychczasowe brzmienie art. 25 dyrektywy 2011/16/UE było wdrożone poprzez art. 30 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami. Przepisy te zostały uchylone, a w ich miejsce wprowadzono art. 6b. Projektowany przepis 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 15. Regulacja ta nakłada obowiązek informowania każdej zainteresowanej osoby fizycznej o tym, że dotyczące jej informacje zostaną zgromadzone, przetworzone i przekazane zgodnie z niniejszą ustawą. Ponadto zobowiązuje do udzielania zainteresowanej osobie fizycznej informacji, 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.

* **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, jeśli 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.
	+ Treść art. 6c ust. 3-5 reguluje kolejne obowiązki Szefa KAS, który w przypadku naruszenia ochrony danych, bada i powstrzymuje to naruszenie oraz podejmuje działania naprawcze poprzez 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 stanowią wdrożenie art. 5a Dyrektywy 2011/16/UE, regulującego standard „przewidywalnego związku”, mającego zastosowanie w przypadku wniosków o udzielenie informacji. 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 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 poprzez 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 art. 5a dyrektywy niezbędne jest wprowadzenie zmian do brzmienia art. 10 uWIP, tak aby zapewnić pełną i właściwą transpozycję postanowień DAC7 do prawa polskiego.

**• Art. 10a (wnioski grupowe)**

Projekt wprowadza do uWIP nowy art. 10a stanowiący implementację art. 5a dyrektywy DAC7. Art. 10a dotyczy tzw. wniosków grupowych w kontekście wniosku o udzielenie informacji. Wnioski grupowe dotyczą grupy podmiotów, których nie można zidentyfikować indywidualnie (np. imię i nazwisko, nazwa firmy), lecz których opisuje się za pomocą wspólnego zestawu cech (np. numer konta). Został tutaj zastosowany zwrot „grupa podmiotów”, w odróżnieniu od dyrektywy, która mówi o „grupie podatników”. Jest to celowy zabieg mający na celu poszerzenie zakresu podmiotowego. Ponadto pozwala to na dostosowanie do obecnego słownictwa w Dziale II ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami. Ze względu na charakter wniosku wymagane informacje różnią się od informacji wymaganych dla wniosku dotyczącego indywidualnego podatnika. Zamiast tego organ wnioskujący musi przedstawić organowi właściwemu organowi państwa członkowskiego zestaw informacji zawierający, co najmniej następujące informacje:

a) szczegółowy opis grupy;

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

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

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

* **Art. 10b**

Art. 10b ust. 1 wskazuje, że jeżeli w ocenie właściwego organu 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 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)**

Poprzez 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 należności licencyjne – 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. W związku z tym należności licencyjne (…) należy uwzględnić w kategoriach dochodów podlegających obowiązkowej automatycznej wymianie informacji, aby usprawnić walkę z oszustwami podatkowymi, uchylaniem się od opodatkowania i unikaniem opodatkowania* – uzasadnia się w motywie 5 dyrektywy.

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

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

Obecnie zgodnie z art. 18. ustawy, Szef KAS, w celu usprawnienia współpracy, może zawierać z właściwym organem państwa członkowskiego porozumienia dwustronne lub wielostronne w zakresie szczegółowego sposobu i trybu wymiany informacji podatkowych, natomiast zgodnie z art. 19 ust. 1 ustawy Szef KAS, w celu wymiany informacji podatkowych, może zawierać z właściwym organem państwa członkowskiego porozumienia w zakresie przebywania upoważnionych przedstawicieli właściwego organu państwa członkowskiego w siedzibach organów podatkowych oraz ich obecności w toku postępowań podatkowych oraz w toku czynności kontrolnych. Zgodnie z art. 14 pkt 11 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. 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 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 19 uWIP, przewiduje się także zmianę nazwy działu II.

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

* rozszerza formy uczestnictwa upoważnionych przedstawicieli właściwych organów państw członkowskich 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 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 dyrektywy dotyczących uczestnictwa upoważnionych przedstawicieli (urzędników) właściwych organów w czynnościach podejmowanych w innym państwie była chęć wzmocnienia regulacji na tym polu współpracy międzynarodowej pomiędzy państwami członkowskimi (zob. motyw 22 dyrektywy).

* **Art. 22a (wspólne kontrole)**

Do uWIP wprowadzono nowy instrument międzynarodowej współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania – wspólną kontrolę. Projektowane przepisy obejmują procedury, 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. Wspólna kontrola jest przeprowadzana w uzgodnionym państwie członkowskim w drodze porozumienia między właściwymi organami zainteresowanych państw członkowskich.

Projektowany art. 22a uWIP wprowadza uprawnienia dla upoważnionych przedstawicieli właściwego organu państwa członkowskiego biorącego udział we wspólnej kontroli na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zgodnie z art. 22a ust. 3 będą oni mieli prawo do:

1) przesłuchiwania świadków oraz stron w ramach przeprowadzanego dowodu z zeznań świadka lub przesłuchania strony,

2) przeglądania i utrwalania dokumentów i innych dowodów związanych ze sprawą.

Wspólne kontrole będą prowadzone zgodnie z prawem i wymogami proceduralnymi państwa członkowskiego, w którym będą przeprowadzane czynności w ramach wspólnej kontroli (art. 22a ust.5).

Przepisy projektowanego art. 22a doprecyzowują ponadto zasady funkcjonowania instytucji wspólnej kontroli w polskim porządku prawnym.

* Art. 75 ust. 4

W art. 75 ust. 4 określono formaty zgodnie z którym dokonywana jest wymiana informacji. Wielostronne porozumienie w sprawie automatycznej wymiany informacji o dochodach uzyskanych za pośrednictwem platform cyfrowych (ang. the Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Information on Income Derived through Digital Platforms) określane jest także skrótem DPI MCAA.

* **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. Grupy obiektów najmu – dotyczy ona nieruchomości lub ich części wynajmowanych pod jednym adresem ulicy, np. pokoi hotelowych w hotelu, albo lokali inwestycyjnych w condohotelu. Ponadto wszystkie wspomniane nieruchomości muszą należeć do tego samego właściciela (a nie na przykład do różnych inwestorów). Celem istnienia takiej definicji jest wyłączenie z obowiązków określonych w art. 75c pkt 5 podmiotów, które dokonały znaczącej liczby stosownych czynności dot. najmu nieruchomości (art. 75a ust.1 pkt 23 lit. c).
2. Państwa uczestniczącego – dzięki takiemu szerokiemu sformułowaniu jakie zostało zaproponowane wymiana informacji będzie mogła nastąpić także z innymi niż unijne państwami, jeśli 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 zakładającą 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; Co więcej, w takiej sytuacji Rzeczpospolita Polska będzie mogła również pozyskiwać od platform spoza Unii Europejskiej informacje o polskich podatnikach.
3. Platformy – platforma obejmuje każde oprogramowanie którego celem jest umożliwienie kontaktu między sprzedawcami i kupującymi oraz świadczeniodawcami ze świadczeniobiorcami i zawieranie między nimi transakcji. 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).
4. 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, ale także na takich operatorów, którzy ani nie mają w państwie członkowskim swojego miejsca zarządu, ani nie posiadają w państwie członkowskim stałego zakładu. Ma to zapewnić operatorom europejskim, w tym polskim, równe zasady konkurencji.
5. 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 podatkowania 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.
6. Stosownej czynności – ustawa obejmuje obowiązkiem sprawozdawczym te czynności, które stanowią najczęstszy przedmiot ofert na platformach. Są to: najem nieruchomości lub ich części (np. garaży, pól kempingowych, pokoi, parkingów), usługi świadczone osobiście (np. usługi przewozu osób, transportowe/dostawcze, czy drobne usługi codzienne, takie jak hydrauliczne, roboty budowlane, usługi fryzjerskie itp.), sprzedaż towarów i najem środków transportu. 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 21). 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 na rzecz, lub w imieniu podmiotu,

● praca jest wykonywana na żądanie użytkownika stacjonarnie lub zdalnie,

● praca jest wykonywana za pośrednictwem platformy.

1. Towarów – definicja została zaczerpnięta z art. 3 ust. 1 pkt 19 ustawy o rachunkowości
2. Wyłączonego sprzedawcy – W art. 75a ust. 1 pkt 23 zawarto podmioty wyłączone z zakresu raportowania. Są to: podmioty rządowe, podmioty notowane na giełdzie, operatorzy hotelowi, którzy zawarli ponad 2 000 stosownych czynności dotyczących najmu nieruchomości w ciągu roku oraz zwykli podatnicy, sprzedający okazjonalnie rzeczy (głównie używane) w trakcie roku (do 30 transakcji). 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.

W art. 75a ust. 5 zawarto zobowiązanie Szefa KAS do corocznej publikacji 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 opisuje zakres danych jaki powinien być przekazywany w informacji o sprzedawcach. Artykuł 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.

Informacja powinna być sporządzona 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. 3 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, iż 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, ze jego model biznesowy nie obejmuje sprzedawców podlegających raportowaniu.

Artykuł 75c projektowanej ustawy wskazuje co powinna zawierać przekazywana do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacja o sprzedawcach, zaczynając od: danych identyfikujących raportującego operatora platformy, poprzez dane identyfikujące sprzedawców – osoby fizyczne oraz podmioty (osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej) aż do informacji szczegółowych o sprzedawcach. W przepisie art. 75c pkt 4) 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 nie zatrzymywanych i nie pobieranych przez niego. Ma to na celu ustalenie kwoty netto wypłaconej sprzedawcy. Art. 75c pkt 6 ma na celu dostosowanie do rozporządzenia wykonawczego komisji (UE) 2022/1467 z dnia 5 września 2022 r. zmieniającego rozporządzenie wykonawcze (UE) 2015/2378 w odniesieniu do standardowych formularzy i formatów elektronicznych, które mają być stosowane w związku z dyrektywą 2011/16/UE, oraz do wykazu danych statystycznych, które mają być przekazywane przez państwa członkowskie do celów oceny tej dyrektywy. Rozszerza on zakres przekazywanych przez raportujących operatorów platform informacji o informacje określone w tym rozporządzeniu.

Określenie „w sposób spójny” użyte w art. 75d ust. 1 pkt 2 oznacza, że 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 poprzez zwolnienie z obowiązku przekazania informacji, jeżeli raportujący operator platformy będzie posiadał dowody, że inny operator zgłosił tę samą informację (nawet jeżeli miało to miejsce w innym państwie członkowskim).

Zgodnie z art. 75f operatorzy platformy spoza Unii Europejskiej, nie muszą przekazywać informacji o sprzedawcach, będących rezydentami Rzeczypospolitej Polskiej, pod warunkiem że operują z państwami, z którymi Unia Europejska ma podpisane skuteczne kwalifikujące umowy o wymianie informacji. Są to takie umowy, które zakładają wymianę równoważnych informacji. Podobnie jak poprzedni artykuł, ten również ma na celu redukcję kosztów dostosowania się do implementowanej dyrektywy.

Określenie „w spójny sposób” użyte w art. 75g oznacza, że raportujący operator platformy zobowiązany jest do stosowania jednolitego formatu informacji, który będzie przekazywany wszystkim sprzedawcom.

Ustawodawca chcąc wyjść naprzeciw raportującym operatorom platformy i wykraczając poza zakres dyrektywy, w projekcie ustawy zawarł możliwość dokonania korekty informacji o sprzedawcach (art. 75h). Korekta polega na skorygowaniu tylko tych informacji, których w pierwszej wersji brakowało, lub były niepoprawne.

Informacje oraz dowody, o których mowa w art. 75b i 75e są przechowywane zarówno przez raportującego operatora platformy, jak i Szefa KAS przez okres 5 lat licząc od końca roku, w którym upłynął termin przekazania informacji o sprzedawcach. 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.

**Rozdział 3 - procedury należytej staranności**Rozdział 3 odnosi się do obowiązków związanych z weryfikacją gromadzonych danych. Mowa tu w szczególności o weryfikacji czy sprzedawcy są sprzedawcami wyłączonymi (art. 75k). W celu ustalenia statusu wyłączonego sprzedawcy, o którym mowa w art. 75a pkt 23 lit. a, 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 celu określenia, czy sprzedawcy są sprzedawcami wyłączonymi ze względu na to, że prowadzą sprzedaż okazyjną lub profesjonalną działalność hotelarską (art. 75a pkt 24 lit. c i d) operator może skorzystać z informacji zgromadzonych w toku prowadzonej przez niego działalności. Przykładowo, krótka informacja o niewielkiej ilości transakcji przeprowadzonych przez sprzedawcę w ciągu roku może być wystarczająca, by wyłączyć go jako sprzedawcę okazyjnego nieprowadzącego zorganizowanej działalności gospodarczej.

Art. 75l określa, że raportujący operator platformy jest zobowiązany dopełnić procedur należytej staranności co najmniej wobec aktywnych 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.

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).

Istotnym uproszczeniem dla operatorów platform, jest domniemanie, że sprzedawca jest rezydentem w państwie, w którym znajduje się jego główny adres (art. 75n) – a więc adres głównego miejsca pobytu – zwykle będzie to po prostu adres zamieszkania lub siedziba przedsiębiorcy.

W art. 75o zawarte są konsekwencje braku przekazania przez sprzedawcę informacji o których mowa w art. 75c pkt 2 i 3. Ma to na celu skuteczne wyegzekwowanie wywiązywania się z obowiązków wobec platform. Zgodnie z art. 75o, raportujący operator platformy występuje do sprzedawcy o informacje, o których mowa w art. 75c pkt 2 i 3. Nieprzekazanie takiej informacji skutkuje zablokowaniem możliwości wykonywania stosownej czynności przez tego sprzedawcę na platformie dopóki nie przedstawi potrzebnych danych. Zmodyfikowano tutaj treść dyrektywy, która mówi 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.

Drugą sankcją za nieprzekazanie przez sprzedawcę informacji jest wstrzymanie wypłaty wynagrodzenia. Dyrektywa wskazując na powyższe sankcje używa spójnika "lub", tj. pozostawia swobodę zastosowania któregokolwiek ze środków, lub obu. W ustawie użyty został spójnik „oraz”, co ma na celu zastosowanie środków łącznie.

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 2 i 3 muszą być zgromadzone i zweryfikowane lub potwierdzone nie dawniej niż w ciągu ostatnich 36 miesięcy. Po drugie, raportujący operator platformy musi mieć pewność, że informacje z art. 75c pkt 2 i 3, art. 75k oraz art. 75l ust. 4 są wiarygodne i prawidłowe. 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 odpowiedzialność za popełnione w tym zakresie błędy ponosi raportujący operator 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 jeden podmiot (art. 75t), pod warunkiem, że raportujący operator platformy poinformuje o tym inne państwa członkowskie (art. 75t ust. 2 i 3). 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 którymi UE ma podpisane stosowne kwalifikujące umowy o wymianie informacji, są zobowiązani do rejestracji wyłącznie w jednym państwie członkowskim (obowiązek jednorazowej rejestracji – art. 75u). W polskich przepisach implementujących, jednorazowej rejestracji dokonuje się przez złożenie formularza rejestracyjnego przed rozpoczęciem działalności jako raportujący operator platformy

W ramach procedury jednorazowej rejestracji następuje nadanie indywidualnego numeru 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 platformy nie wymaga wydania decyzji administracyjnej. Decyzje wydaje za to Szef Krajowej Administracji Skarbowej w przypadkach: unieważnienia (art. 75x) lub cofnięcia (art. 75y).

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

1. gdy operatowi platformy nadano już wcześniej 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 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. 2 i 3). W przypadku złożenia kaucji gwarancyjnej zgodnie z art. 75y ust. 2, 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 numeru raportującego 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 stworzenia 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 14 dni od dnia upływu terminy 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 członkowskiego, 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 najmu nieruchomości, Szef KAS przekazuje informacje także właściwemu organowi państwa członkowskiego, w którym zlokalizowana jest nieruchomość, w takim zakresie w jakim dana jurysdykcja to określi.

Automatyczna wymiana informacji odbywa się za pomocą standardowego formatu elektronicznego, o którym mowa w art. 20 ust. 4 dyrektywy 2011/16/UE lub schemy DPI MCAA, w terminie dwóch miesięcy od zakończenia okresu sprawozdawczego.

* **Zmiany w art. 77**

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

Natomiast przepis art. 77 ust. 5 uWIP reguluje sposób przekazywania informacji dotyczących interpretacji podatkowych oraz decyzji w sprawach cen transferowych. Projektowana zmiana polega na dodaniu w art. 77 ust. 5 pkt. 3 o treści: „bezzwłocznie - po wydaniu, zmianie lub uchyleniu interpretacji indywidualnych lub po wydaniu, zmianie lub odnowieniu uprzednich porozumień cenowych i najpóźniej w terminie trzech miesięcy od zakończenia półrocza kalendarzowego, w którym interpretacje indywidualne lub uprzednie porozumienia cenowe zostały wydane, zmienione lub odnowione”.

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

Artykuł 90b określa sankcje wobec raportujących operatorów platform. 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 od 100 000 zł do 5 000 000 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. Ich roczne dochody w większości przypadków są w wysokości milionów złotych, tym samym w ocenie projektodawcy, wyżej zaproponowane kary pieniężne są adekwatne. Jednocześnie, projektodawca zauważa, że powyższy zakres kar 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.

* **Art. 102 (obowiązki Szefa KAS)**

Artykuł 102 zawiera 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**

**1) 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 DPI MCAA, a także przepisami dyrektywy 2011/16/UE . Implementacja projektowanych zmian legislacyjnych umożliwi ponowną ewaluację ram prawnych w Polsce i podwyższenie oceny.

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

Projekt przewiduje modyfikację pojęcia aktywa finansowe zawartego w słowniczku ustawy, poprzez 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. w definicji „instytucji powierniczej”, „podmiotu inwestującego”, czy „rachunku powierniczego”, a zatem jest istotna dla prawidłowego funkcjonowania standardu CRS.

* **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 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.

Należy także odróżnić kwestie dotyczące nieprzestrzegania procedur należytej staranności oraz procedur sprawozdawczych, od prób ich obejścia. Zgodnie z zaleceniami Global Forum[[2]](#footnote-2), 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[[3]](#footnote-3) 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 tą 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 rozdziale 9 - kontrola raportujących instytucji finansowych. Klauzula, celem uniknięcia wątpliwości przy jej stosowaniu definiuje także pojęcie sztuczności oraz porozumienia. W odniesieniu do wyrażenia „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))[[4]](#footnote-4) mogą być również działaniem jednostronnym (np. przez samego posiadacza rachunku). W związku z tym poprzez „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 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 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.

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 znajdą one zastosowanie odpowiednio do spraw załatwianych przez KAS w przedmiocie udzielenia informacji podatkowych.

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 postepowania 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 lub uWIP z innymi państwami, 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 ustawy Ordynacja podatkowa 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 zapytania 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 (jeśli 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 sięwątpliwości związane z wykładnią art. 4 uWIP w zw. z art. 23 ust. 1 uWIP w zw. z art.182 § 1 Ordynacji podatkowej, projektowana zmiana przewiduje usunięcie odesłania do odpowiedniego stosowania Ordynacji podatkowej przewidzianego w tym artykule.

Należy także wskazać, że obecne brzmienie uWIP nie dotyczy wymiany informacji o VAT w zakresie w jakim prowadzona jest ona na podstawie rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010. W celu wyeliminowania odmiennej sytuacji prawnej instytucji finansowych w przypadku występowania do nich z wnioskiem o udzielenie informacji na podstawach prawnych wskazanych obecnie w art. 4 uWIP z państwami trzecimi oraz na podstawie rozporządzenia Rady 904/2010, wprowadza się odpowiednie zmiany do brzmienia art. 4 ust. 1 uWIP.

W projektowanych art. 4 ust. 3-6 przewidziano odrębną regulację procedowania żądań zgłoszonych zgodnie z art. 4 ust. 1 uWIP. Zgodnie z ust. 3 *Zakres udzielanych informacji obejmuje wszystko, co może być istotne do celów stosowania lub egzekwowania krajowych przepisów państwa właściwego organu, a znajduje się w posiadaniu organu lub instytucji, o których mowa w ust. 1*. W ust. 4 wskazano, że *Żądanie obejmuje wskazanie organu właściwego, który zwrócił się o udzielenie informacji, zakres żądanych informacji, okres, którego informacje mają dotyczyć, termin ich przekazania oraz pouczenie o treści art. 90a*.

Natomiast w kontekście projektowanego art. 4 ust 5, należy wskazać, że istnieją przypadki, w których nie jest celowe powiadamianie podmiotu o dotyczącym go wniosku o udzielenie informacji lub o danych organu, który wystąpił z takim wnioskiem.

* **Art. 90a**

Projekt przewiduje dodanie przepisu art. 90a w uWIP. Przepis ten ustanawia karę pieniężną nakładaną na instytucję finansową, o której mowa w art. 4 ust. 1 uWIP lub instytucję obowiązaną, o której mowa w art. 4 ust. 1a uWIP, które pomimo obowiązku wynikającego z art. 4 nie udzielają informacji lub udzielają informacji niezgodnych z posiadanymi danymi. Brak możliwości nałożenia na instytucję finansową lub instytucję obowiązaną kary administracyjnej za nieuzasadnioną odmowę udzielenia informacji powoduje *de facto* brak możliwości przeciwdziałania odmowom udzielenia informacji formułowanym przez instytucje finansowe w związku z wnioskiem właściwego organu.

1. **Zmiany w innych ustawach**

 **A. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.).**

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

a) dodanie art. 86a § 1 pkt 19

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 19 Ordynacji podatkowej, który wprowadza definicję „osoby kontrolującej” poprzez odesłanie do przepisów ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu 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 chociaż, 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.

* **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 zmienianym przepisem, tajemnicą skarbową objęte będą również dane zawarte w aktach dokumentujące kontrolę, o której mowa w rozdziale 5 działu IIIA 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 rozdziale 5 działu IIIA 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 platform sprawozdających do polskiej administracji, jak również informacje uzyskane przez polską administrację od innych państw w ramach wymiany informacji (które pochodzą od 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 10 września 1999 r. Kodeks Karny Skarbowy (Dz.U. z 2022 r. poz. 859 ze zm., dalej: „KKS”).**

Przepis art. 80i KKS penalizuje niedopełnienie obowiązków wynikających z projektowanej ustawy o podatkowych obowiązkach sprawozdawczych operatorów platform cyfrowych. Karze grzywny podlega osoba, która działając w imieniu lub interesie raportującego operatora platformy, wbrew przepisom niniejszej ustawy, nie dopełni któregoś z obowiązków enumeratywnie wymienionych w art. 80i § 1 KKS. Przepis § 2 w zw. z § 1 art. 80i KKS przewiduje uprzywilejowaną postać czynu zabronionego, jeżeli zaistnieje wypadek mniejszej wagi. Wprowadzanym przepisem art. 80i 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, 8ab i 8ac oraz przyjmują wszelkie niezbędne środki w celu zapewnienia stosowania tych sankcji. Sankcje te muszą być skuteczne, proporcjonalne i odstraszające.

**C. Ustawa 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**

* **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 usunięty na mocy art. 96 pkt 1 lit a ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. 2017 poz. 648)). 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. z 2019 r. poz. 694) – wprowadziła m.in. 2 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 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 odp. 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”[[5]](#footnote-5).*

* **Art. 10a**

W kontekście art. 10a zob. zmiany w art. 71a uWIP.

**D. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2022 r. poz. 813 ze zm., dalej: „ustawa o KAS”).**

**• 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.

**E. Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców**

Ustawa 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. 2015 poz. 1712) wprowadziła do ówczesnej ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej dwa wyłączenia w odniesieniu kontroli amerykańskich rachunków raportowanych (dotyczące równoczesnych kontroli oraz maksymalnego czasu wszystkich kontroli u przedsiębiorcy). Przepisy te znalazły się następnie w art. 54 oraz art. 55 ustawy Prawo Przedsiębiorców.

Należy wskazać, że powyższe wyłączenia nie odnoszą się do kontroli przeprowadzanych na podstawie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami. Dlatego też biorąc pod uwagę zbliżone do siebie reżimy wymiany informacji podatkowych, tj. CRS i FATCA, ustawa wprowadza nowe wyłączenia w ustawie Prawo Przedsiębiorców, które obejmą oprócz kontroli wykonywania przez raportującą instytucję finansową obowiązków w zakresie stosowania procedur należytej staranności oraz procedur sprawozdawczych także kontrolę wykonywaną na podstawie ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami.

**F. Dostosowanie do zmian wynikających z ustawy o doręczeniach elektronicznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2320 ze zm.);**

Projekt ustawy przewiduje wprowadzenie zmian w ustawie o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2021 r. poz. 626 z późn. zm.), a także 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 2020 r. poz. 166 ze zm.), mających na celu dostosowanie do siatki pojęciowej wynikającej ze zmian wprowadzonych w szeregu ustaw w wyniku wejścia w życie ustawy o doręczeniach elektronicznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2320 ze zm.).

1. **Przepisy końcowe**

Art. 9 i art. 10 mówią o tym, że pierwsza rejestracja i raportowanie przez raportujących operatorów platform odbywają się w 2024 roku. Składana informacja obejmuje 2023 rok. W związku z tym, że informacja musi zostać złożona do 31 stycznia, wyznaczono czas na złożenie formularza rejestracyjnego – okres od 1 stycznia 2024 r. do 15 stycznia 2024 r. Podkreślenia wymaga, że raportujący operator platformy w pierwszej kolejności jest zobowiązany do złożenia formularza rejestracyjnego. Dopiero po otrzymaniu indywidualnego numeru raportującego operatora platformy możliwe jest złożenie informacji o sprzedawcach.

Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 maja 2023 r. (art. 12 projektu ustawy).

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 zostanie 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 oraz z 2004 r. poz. 597).

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

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. 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-2)
3. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters (Second Edition), str. 208. [↑](#footnote-ref-3)
4. <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/residence-citizenship-by-investment/> [↑](#footnote-ref-4)
5. <https://sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3208> [↑](#footnote-ref-5)