



**KANCELARIA
SENATU**

BIURO LEGISLACYJNE

Warszawa, dnia 19 marca 2019 r.

Opinia do ustawy
o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami
oraz niektórych innych ustaw

(druk nr 1131)

I. Cel i przedmiot ustawy

Ustawa modyfikuje zasady i tryb wymiany informacji podatkowych, obowiązki instytucji finansowych w zakresie automatycznej wymiany informacji podatkowych oraz kontrolę ich wykonywania, a także obowiązki w zakresie automatycznej wymiany informacji pochodzących z informacji o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów. Celem ustawy jest wyeliminowanie wątpliwości związanych ze stosowaniem pierwotnie przyjętych rozwiązań legislacyjnych, w tym także w kontekście prawodawstwa Unii Europejskiej i wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD).

Opiniowana ustawa w zakresie automatycznej wymiany informacji o rachunkach raportowanych przewiduje m.in. zmianę definicji zawartych w słowniczku ustawy, wprowadza wymóg dodatkowej weryfikacji rachunków finansowych otwartych w okresie między dniem 1 stycznia 2016 r. a dniem 30 kwietnia 2017 r. oraz uzupełnia ustawę w zakresie trustów zdefiniowanych w ustawie o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (określony stosunek prawny regulowany przepisami państwa obcego). W stosunku do automatycznej wymiany informacji podatkowych o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów opiniowana ustawa m. in. modyfikuje definicję grupy podmiotów oraz sposób kalkulacji kwoty progowej w przypadku, gdy rok obrotowy

obejmuje okres inny niż 12 miesięcy. Obok kwoty progowej w euro określa równowartość wskazanej kwoty w złotych polskich. Wprowadza odniesienie do sposobu obliczania wartości kwoty progowej w państwie rezydencji jednostki dominującej oraz wprowadza wymóg, aby dodatkowe informacje lub wyjaśnienia zawarte w informacji o grupie podmiotów przekazywane były także w języku angielskim. Ustawa dookreśla także środki komunikacji elektronicznej do przesyłania informacji o grupie podmiotów oraz wprowadza instytucję korekty składanych wcześniej raportów.

Ustawa wprowadza również zmiany w:

- 1) Ordynacji podatkowej, gdzie przewiduje się wprowadzenie obowiązku podania przez wnioskodawcę występującego z wnioskiem o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego, odpowiednio państwa lub terytorium miejsca zamieszkania osoby fizycznej, danych identyfikujących osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, jak również państw lub terytoriów, w których wystąpiły lub mogą wystąpić skutki transgraniczne; ponadto proponuje się usunięcie przepisów skutkujących podwójnym raportowaniem w odniesieniu do rachunków prowadzonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe,
- 2) Kodeksie karnym skarbowym, gdzie przewiduje się wprowadzenie typu uprzywilejowanego czynu zabronionego w przypadku działań wbrew przepisom ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami,
- 3) ustawie o wykonywaniu Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA, gdzie przewiduje się wydłużenie zwolnienia z obowiązku raportowania informacji o amerykańskim NIP oraz wprowadzenie obowiązku składania oświadczenia o rezydencji podatkowej pod rygorem odpowiedzialności karnej,
- 4) ustawie z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, gdzie proponuje się zmianę okresu, w którym banki będą obowiązane do przekazywania informacji dotyczących rachunków lokaty terminowej podmiotu kwalifikowanego.

Zasadniczy termin wejścia w życie ustawy to upływ 14 dni od dnia jej ogłoszenia.

II. Przebieg prac legislacyjnych

Sejm uchwalił ustawę na 78. posiedzeniu w dniu 15 marca 2019 r. w oparciu o przedłożenie rządowe (druk sejmowy nr 3208). Projekt stanowił przedmiot prac sejmowej Komisji Finansów Publicznych. Komisja wprowadziła do projektu poprawki mieszczące się w materii przedłożenia. W trakcie drugiego czytania projektu (na posiedzeniu plenarnym Sejmu) wniesiono dwie dodatkowe poprawki (do art. 6 ust. 1 ustawy). Poprawki te zostały odrzucone w trzecim czytaniu projektu. Ustawa została przekazana do Senatu w dniu 15 marca 2019 r.

III. Uwagi szczegółowe

1) art. 1 pkt 4 lit. a tiret trzecie nowelizacji, art. 24 ust. 1 pkt 25 lit. b ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami.

Zgodnie z znowelizowanym art. 24 ust. 1 pkt 25 lit. b przez państwo uczestniczące rozumie się inne niż Stany Zjednoczone Ameryki państwo lub terytorium, z którym Rzeczpospolita Polska zawarła porozumienie stanowiące podstawę automatycznej wymiany informacji o rachunkach raportowanych, **zamieszczone na liście ogłaszanej przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w biuletynie informacji publicznej**. Co do zasady źródłem powszechnie obowiązującego prawa może być jedynie ustawa i wykonując ją rozporządzenie. W konstytucyjnym katalogu źródeł prawa nie mieszczą się w szczególności regulacje wprowadzane w drodze udostępnienia informacji przez ministra w Biuletynie Informacji Publicznej. Propozycja poprawki skreśla ten fragment przepisu, który pozwala ministrowi, na kształtowanie norm wiążących adresatów ustawy o wymianie informacji podatkowych, ogłoszeniem zamieszczanym w biuletynie informacji publicznej.

Propozycja poprawki:

- *w art. 1 w pkt 4 w lit. a w tiret trzecim, w lit. b skreśla się wyrazy „, zamieszczone na liście, o której mowa w ust. 5”;*

2) art. 1 pkt 4 lit. a tiret siódme nowelizacji, art. 24 ust. 1 pkt 45a ustawy o wymianie

informacji podatkowych z innymi państwami.

Opiniowana ustawa wprowadza nowe rozwiązania dotyczące trustów. Definiuje **trust** odsyłając do jego rozumienia zgodnie z ustawą o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (określony stosunek prawny regulowany przepisami państwa obcego)¹. Wątpliwość budzi, czy, w konsekwencji, nie należy w ustawie o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami doprecyzować, w kontekście tej definicji, innych przepisów dotyczących trustów. W szczególności zauważyć należy, że podmiotem w rozumieniu ustawy będzie trust czyli stosunek prawny (zob. definicję podmiotu z art. 24 ust. 1 pkt 28; w tym już obecnie, niekonsekwentnie, ujętą w definicji podmiotu umowę). Zdefiniowania może wymagać też pojęcie się „rzeczywistego prawa własnościowego w truście” (art. 24 ust. 1 pkt 1 lit. j o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami).

3) art. 1 pkt 6 lit. b nowelizacji, art. 32 ust. 7 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami.

Opiniowana ustawa modyfikuje przesłanki, które pozwalają uznać dany podmiot za przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania zwolnione z obowiązków informacyjnych określonych w art. 27, art. 28 oraz art. 30 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami. Modyfikacja przesłanek z art. 32 ust. 7 zdanie drugie rodzi następującą wątpliwość.

Po pierwsze, przepis art. 32 ust. 7 nie rozstrzyga jednoznacznie czy przesłanki wymienione w pkt 1–4 wyłączające uznanie danego przedsiębiorstwa za zwolnione powinny być spełnione kumulatywnie (łącznie) czy też do „utrąty” statusu przedsiębiorstwa zwolnionego wystarcza spełnienie przynajmniej jednej z tych przesłanek (tak precyzyjnie wskazywało dotychczasowe brzmienie przepisu).

Po drugie, analiza przesłanek z pkt 1 (podmiot nie wyemitował certyfikatów inwestycyjnych albo praw uczestnictwa na okaziciela w formie dokumentu po dniu 31 grudnia 2015 r.) oraz pkt 4 (certyfikaty inwestycyjne albo prawa uczestnictwa na okaziciela zostały umorzone lub poddane dematerializacji nie później niż przed dniem 1 stycznia

¹ regulowany przepisami prawa obcego stosunek prawny wynikający ze zdarzenia prawnego, umowy lub porozumienia, w tym zespołu takich zdarzeń lub czynności prawnych, na podstawie którego dokonuje się przeniesienia własności lub posiadania wartości majątkowych na powiernika w celu sprawowania zarządu powierniczego oraz udostępniania tych wartości beneficjentom tego stosunku.

2018 r.) może wskazywać, że przedmioty przepis w istocie stracił charakter przepisu merytorycznego na trwałe wpisane do ustawy. Tym samym, jako „zamykający” stosunki faktyczne i prawne, które są przedmiotem jego regulacji powinien znaleźć się w grupie przepisów o nietrwałym charakterze – przepisów epizodycznych, przejściowych i dostosowujących ustawy.

Po trzecie, istotna zmiana warunków pozwalających uznać dany podmiot za przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania zwolnione z obowiązków informacyjnych może wymagać wprowadzenia odpowiednich przepisów przejściowych.

4) art. 1 pkt 7 lit. c oraz d nowelizacji, art. 33 ust. 3 i 5 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami.

Powyższe przepisy zakładają obowiązek raportowania w przypadku rachunków raportowanych znajdujących się w posiadaniu osób z państw innych niż państwa członkowskie **zamieszczonych na liście publikowanej w drodze obwieszczenia w Monitorze Polskim przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych**. Co do zasady źródłem powszechnie obowiązującego prawa może być jedynie ustawa i wykonując ją rozporządzenie. W konstytucyjnym katalogu źródeł prawa nie mieszczą się regulacje wprowadzane w drodze obwieszczenia ministra. Wskazana jest poprawka, która „przeniesie” regulacje związane z publikacją w/w listy na poziom należyście ogłoszonego rozporządzenia, jako aktu wykonawczego do ustawy.

5) art. 4 pkt 1 nowelizacji, art. 17 ustawy o wykonywaniu Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA („ustawa FATCA”).

Zmiany wprowadzane do ustawy FATCA obejmują nadanie nowego brzmienia grupie przepisów epizodycznych i dostosowujących ustawy. Z założenia przepisy te nie mają charakteru trwałego i ekspirują z systemu prawnego po wyczerpaniu wszystkich stanów faktycznych, które mają regulować. Przepisy takie, o ile wyczerpały swój zakres normowania, zgodnie z zasadami poprawnej legislacji, nie powinny być nowelizowane (uchylane).

Szczególną wątpliwość budzi zmiana dokonywana art. 4 pkt 1 opiniowanej ustawy. Nowelizowany przepis – **art. 17 ust. 2** ustawy FACTA – wprowadzał odrębności związane z informacjami przekazywanymi na podstawie tej ustawy za lata **2014-2016** (wyłączał obowiązek zamieszczania informacji o amerykańskim NIP). Po pierwsze, wyłączenie obowiązku podawania amerykańskiego numeru NIP za kolejne lata raportowania powinny znaleźć się w odrębnym przepisie (zgodnie z zasadami poprawnej legislacji ustawodawca nie powinien nowelizować przepisów epizodycznych po okresie, w którym przepisy te obowiązywały). Po drugie, wątpliwość budzi, czy w związku z retroaktywnym działaniem przepisów stosownego rozstrzygnięcia ustawodawcy wymagać będzie nie tylko uregulowanie przypadków braków informacji o amerykańskim NIP w informacjach za 2017 r. ale także za rok 2018 (art. 14 opiniowanej ustawy).

Zmianę dokonywaną art. 4 pkt 2 opiniowanej ustawy można uznać za dopuszczalną, pod warunkiem, że art. 19 ustawy FATCA jest w dalszym ciągu stosowany na potrzeby identyfikacji rachunków finansowych, otwartych między dniem 1 lipca 2014 r. a dniem wejścia w życie ustawy (jego zakres normowania nie wyczerpał się).

6) art. 6 ust. 1 nowelizacji.

Opiniowana ustawa wprowadza przepis epizodyczny, niezwiązany bezpośrednio ze zmianami wprowadzanymi nowelizacją, a dotyczący obowiązku ponownej weryfikacji rachunków otwartych od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 30 kwietnia 2017 r. poprzez wystąpienie przez raportującą instytucję finansową, do posiadaczy rachunków, o złożenie oświadczenia o rezydencji podatkowej, zawierającego dane aktualne na dzień otwarcia rachunku.

Powyższy przepis rodzi dwojakiego rodzaju wątpliwości.

Po pierwsze, wyjaśnienia wymaga wprowadzenie powyższego obowiązku wobec zawartego w ustawie „matce” przepisu z art. 98 ust. 4 zawierającego obowiązek wystąpienia z żądaniem złożenia oświadczenia o rezydencji podatkowej kierowanego do tej samej grupy posiadaczy rachunków.

Po drugie, przepis art. 6 ust. 1 (wchodzący w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia) zakłada, że raportująca instytucja finansowa występuje ze stosownym żądaniem do dnia 30 czerwca 2019 r. oraz odsyła do oświadczenia o rezydencji podatkowej składanego

na podstawie art. 43 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami. Tymczasem ten ostatni przepis zostanie znowelizowany ustawą, po upływie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy (nowe brzmienie zakłada, że oświadczenie o rezydencji składa się pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe oświadczenie). Powyższe różne terminy na wejście w życie obowiązku wystąpienia z żądaniem złożenia oświadczenia o rezydencji podatkowej oraz odesłanie do art. 43 „ustawy zmienianej w art. 1” może budzić wątpliwości, wśród adresatów ustawy, co do obowiązku opatrzenia oświadczenia rygorem odpowiedzialności karnej.

7) art. 11 i art. 12 nowelizacji.

Przepis przejściowy art. 11 opiniowanej ustawy każe stosować przepisy dotyczące automatycznej wymiany informacji podatkowych o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów do sprawozdawczego roku obrotowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2017 r. Dodatkowo art. 12 opiniowanej ustawy przesuwają zakres stosowania znowelizowanego art. 84 ust. 2 pkt 2 lit. a o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami na rok obrotowy rozpoczynający się po dniu 31 grudnia 2016 r. Przepisy art. 11 i art. 12 ustawy nadają więc moc wsteczną przepisom zawartym w dziale V ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami. „Karzą” dokonać ponownej oceny obowiązków informacyjnych adresatów ustawy, w kontekście nowego progu skonsolidowanych przychodów za lata uprzednio poddane takiej ocenie (obowiązkom informacyjnym). Takie rozwiązanie można uznać za zasadne jedynie, jeżeli wprowadzone rozwiązania są korzystne dla adresatów ustawy oraz pozwalają na ich bezkolizyjne zastosowanie się do obowiązków (np. w kontekście terminów za składanie informacji).

Szymon Giderewicz

Główny legislator