

Karolina Zapolska

Uniwersytet w Białymstoku, Polska

k.zapolska@uwb.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2859-6996>

Dyrektywa DAC7 2021/514/UE – przegląd niektórych polskich rozwiązań w kontekście praw podstawowych przedsiębiorców

DAC7 Directive 2021/514/EU: Review of Some Solutions in the Context of the Fundamental Rights of Entrepreneurs

Abstract: This article presents selected provisions of EU Council Directive 2021/514 of 22 March 2021 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, known as the DAC7 Directive. On 8 February 2023 a draft law amending the Act on the exchange of tax information with other countries and certain other acts was published by the Polish government. The draft law implements the provisions of the DAC7 Directive. The author attempts to make a concise description of the provisions of the DAC7 Directive, with particular emphasis on the new obligations of entrepreneurs in this respect. The issue of respecting the fundamental rights of entrepreneurs, especially in the context of the freedom to conduct business activity, is also discussed. At the same time, the author points to possible problems that the Polish legislature may encounter when transposing or implementing documents of such content to the Polish legal system. The study of the outlined problems is mainly based on the comparative, dogmatic and legal methods. Considering the range of issues discussed in the article, as well as the need to limit the work, it should be noted that the text will not be comprehensive and only highlights some selected problems.

Keywords: DAC7, economic freedom, entrepreneurs, fundamental rights

Słowa kluczowe: dyrektywa DAC7, wolność gospodarcza, przedsiębiorca, prawa podstawowe

Wprowadzenie

Dyrektywę Rady (UE) 2021/514 z dnia 22 marca 2021 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania¹,

1 Dz. Urz. UE L 104/1 z 25 marca 2021 r., dalej jako dyrektywa DAC7.

najczęściej nazywana w skrócie dyrektywą DAC7, opublikowano w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej 25 marca 2021 r. Weszła w życie 4 kwietnia 2021 r. Dyrektywa DAC7 jest nowelizacją Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG² w zakresie wymiany informacji i współpracy administracyjnej w sprawach podatkowych. Transpozycja dyrektywy DAC7 do prawa krajowego powinna nastąpić do końca 2022 roku, a państwa powinny wdrożyć jej przepisy od 1 stycznia 2023 r.³ Dyrektywa odnosi się przede wszystkim do operatorów platform.

Na początku lutego 2023 r. na stronach Rządowego Centrum Legislacji Ministerstwo Finansów przedstawiło i przekazało do konsultacji projekt ustawy implementującej do polskiego porządku prawnego unijną dyrektywę DAC7⁴. Zgodnie z informacją przedstawioną przez Ministerstwo Finansów zagadnienia związane z dyrektywą DAC7 były już przedmiotem prekonsultacji społecznych oraz spotkań z przedstawicielami przedsiębiorców w lipcu i w sierpniu 2022 r.⁵ Ustawa ma wejść w życie z dniem 1 maja 2023 r. Pierwsze raportowanie ma być przeprowadzone w terminie od 1 stycznia 2024 r. do 31 stycznia 2024 r. i dotyczyć okresu sprawozdawczego, który zakończy się w 2023 r.

Platformy cyfrowe umożliwiające świadczenie usług elektronicznych pozwoliły obywatelom Unii Europejskiej na stosunkowo łatwą sprzedaż czy świadczenie usług na jednolitym rynku. Z możliwości tych korzystają nie tylko przedsiębiorcy, ale również podmioty nieprofesjonalne. Ilość dokonywanych w tym zakresie transakcji, a także często transgraniczny charakter opisywanej działalności utrudnia egzekwowanie przepisów podatkowych. Pojawił się zatem problem unikania opodatkowania w przestrzeni cyfrowej i uchylania się od niego.

Dyrektywa DAC7, chcąc rozwiązać tak zarysowany problem, nakłada na przedsiębiorców nowe obowiązki, zaś po stronie organów administracji publicznej (zwłaszcza organów podatkowych) przewiduje nowe uprawnienia i możliwości. Rozszerzające się kompetencje administracji publicznej mogą rodzić pytanie o gwarancje wolności gospodarczej. Ponadto powstaje wątpliwość, czy wprowadzenie nowych obowiązków po stronie przedsiębiorców jest zgodne z poszanowaniem ich praw podstawowych i czy może mieć niekorzystny wpływ na stopień gwarancji tych praw. Na ile też przedsiębiorcy będą mieli szansę dostosować się do nowych regula-

2 Dz. Urz. UE L 64 z 11 marca 2011 r., s. 1, z późn. zm.

3 Zgodnie z informacją ze strony EUR-Lex wśród państw członkowskich UE, które nie dokonały transpozycji w terminie, oprócz Polski jest m.in. Grecja, Hiszpania, Portugalia; <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/NIM/?uri=CELEX:32021L0514> (20.03.2023 r.).

4 Projekt ustawy o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (druk nr UC136), dalej jako projekt ustawy wdrażającej DAC7.

5 11 lipca 2022 r. Ministerstwo Finansów przedstawiło założenia krajowych regulacji implementujących postanowienia Dyrektywy DAC7.

cji i przygotować pierwsze sprawozdania w styczniu 2024 r., biorąc pod uwagę fakt, że polski ustawodawca jest już kilka miesięcy spóźniony z implementacją Dyrektywy DAC7 – czy jest to zgodne z zasadą pewności prawa? Powyższe pytania stały się inspiracją do przygotowania niniejszego artykułu. Odpowiedź na tak sformułowane wątpliwości umożliwi ocenę wprowadzanych przepisów oraz sformułowanie postulatów *de lege lata*. Mając na uwadze zakres zagadnień poruszanych w pracy, należy podkreślić, że artykuł nie będzie miał kompleksowego charakteru. W związku z tym zakres i szczegółowość przeprowadzonej przez autorkę analizy zostanie ograniczona do najważniejszych i wybranych zagadnień.

1. Podstawowe cele i założenia dyrektywy

Jak wskazuje K. Strzyczkowski, „skuteczna ochrona praw podstawowych na wszystkich stopniach władzy publicznej stanowi paradygmat tradycji konstytucyjnej. Aktualnie ta jedna — obok podziału władz — z kluczowych zasad konstytucjonalizmu nabiera szczególnego znaczenia również w wypadku gospodarczych praw podstawowych. Konstytucyjne prawa podstawowe gwarantują relewantne gospodarczo prawa podmiotowe, w tym do swobodnej działalności gospodarczej, równości, własności czy konkurencji. (...) Zwiążanie władz publicznych prawami podstawowymi potwierdza niepodważalność subiektywizacji porządku prawnego”⁶. Analiza rozwiązań dyrektywy DAC7 w kontekście praw podstawowych przedsiębiorców wskazuje na potrzebę rozważań nad katalogiem celów Dyrektywy DAC7 i przepisów mających służyć ich urzeczywistnieniu.

Obowiązująca do niedawna dyrektywa 2011/16/UE, pomimo relatywnie pozytywnej oceny przez UE co do jej roli porządkującej zasady wymiany informacji i współpracy administracyjnej w sprawach podatkowych, w opinii UE już się zdezaktualizowała. W ciągu ostatnich lat była również wielokrotnie zmieniana, ponieważ nie spełniała w wystarczającym stopniu współczesnych oczekiwań organów administracji publicznej ani nie rozwiązywała problemów związanych z nowymi formami oszustw podatkowych, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania. W związku z tym dyrektywa DAC7 ma być odpowiedzią unijnych legislatorów na współczesne tendencje w dziedzinie przejrzystości podatkowej.

Dodatkowo wyraźnie dostrzegalna jest szybka transformacja cyfrowa gospodarki w ostatnich latach. Proces ten niewątpliwie przyspieszyła pandemia COVID-19. W konsekwencji, jak wskazuje legislator unijny, powoduje to coraz większą liczbę złożonych sytuacji związanych z oszustwami podatkowymi, uchylaniem się od opodatkowania i unikaniem opodatkowania, w których transgraniczność jest dodatkowym wyzwaniem stojącym przed organami administracji publicznej. W konsekwencji or-

6 K. Strzyczkowski, Kilka uwag o obiektywizacji gospodarczych praw podstawowych, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2018, nr 3833, s. 637.

gany podatkowe poszczególnych państw członkowskich bardzo często nie mają wystarczających informacji, aby prawidłowo ocenić i kontrolować uzyskiwane w ich kraju dochody brutto z działalności komercyjnej wykonywanej za pośrednictwem platform cyfrowych. Co równie istotne, żądanie informacji od operatorów platform cyfrowych bardzo często jest związane ze znacznymi kosztami administracyjnymi. Ponadto różnorodne podejście państw członkowskich do kwestii sprawozdawczości platform wiąże się z dodatkowymi kosztami przestrzegania przepisów dla operatorów platform, którzy muszą spełnić różnorodne krajowe normy w zakresie sprawozdawczości⁷. Założone cele DAC7 planuje osiągnąć poprzez⁸:

- 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 organami administracji publicznej państw członkowskich UE.

Analizując zakres podmiotowy omawianej regulacji, należy wskazać, że adresatami tych przepisów są przede wszystkim operatorzy platform cyfrowych⁹, ale też organy administracji publicznej państw członkowskich.

2. Obowiązki przedsiębiorcy a wolność prowadzenia działalności gospodarczej

Nie budzi wątpliwości, że Unia Europejska wolność gospodarczą opiera przede wszystkim na swobodzie przedsiębiorczości i swobodzie świadczenia usług, z których wynikają zatem bezpośrednio uprawnienia umożliwiające przedsiębiorcom podejmowanie i prowadzenie działalności gospodarczej na terenie UE¹⁰. Co istotne, wolność gospodarcza w UE nie ma jednak charakteru absolutnego, możliwe jest w związku z tym jej ograniczanie. Ponadto zgodnie z art. 16 KPP uznaje się wolność

7 Motyw 7 Dyrektywy DAC7.

8 Uzasadnienie do projektu ustawy wdrażającej DAC7, s. 1.

9 W Dyrektywie DAC7 wskazuje się, że obowiązek sprawozdawczy, poza operatorami platform cyfrowych z UE, „należy rozszerzyć także na tych operatorów platform, którzy prowadzą działalność komercyjną w Unii, ale nie są ani rezydentem do celów podatkowych, ani nie są zarejestrowani w państwie członkowskim, ani nie mają w państwie członkowskim swojego miejsca zarządu, ani nie posiadają w państwie członkowskim stałego zakładu (zwanym dalej »zagranicznymi operatorami platform«)».

10 C. Kosikowski, Wolność działalności gospodarczej i jej ograniczenia w praktyce stosowania Konstytucji RP, (w:) C. Kosikowski (red.), Zasady ustroju społecznego i gospodarczego w procesie stosowania Konstytucji, Warszawa 2005, s. 4.

prowadzenia działalności gospodarczej zgodnie z prawem Unii oraz ustawodawstwami i praktykami krajowymi¹¹. Co charakterystyczne, do wolności działalności gospodarczej jako prawa podstawowego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej odwoływano się dotychczas zaledwie kilkadziesiąt razy, „co w świetle skali ingerencji prawa unijnego w obszarze reguł prowadzenia działalności przedsiębiorców jest liczbą znikomą”¹².

Rozpatrując, czym jest wolność działalności gospodarczej, warto wspomnieć, że zdaniem A. Walaszek-Pyziół wolność gospodarcza jest tzw. publicznym prawem podmiotowym o charakterze negatywnym, co wiąże się z generalnym zobowiązaniem państwa i organów władzy publicznej do nienaruszania swobody działania beneficjentów tego prawa w sferze działalności gospodarczej¹³. L. Kieres podkreśla, że wolność „jako prawo podmiotowe oznacza »uwolnienie« podmiotu tego prawa od ingerencji ze strony innych podmiotów – przede wszystkim władz publicznych. (...) Wartością szczególnie chronioną jest wola podmiotu. W tym ujęciu wolności gospodarczej jest ona przypisana do każdego podmiotu, który jest zainteresowany działalnością gospodarczą. Wolność gospodarcza oznacza zarazem wolność konkretnego podmiotu, który wyraża wolę (zamiar) podjęcia, wykonywania czy jej zakończenia”¹⁴. Jego zdaniem rozumienie wolności działalności gospodarczej jako prawa jest niezbędne i potrzebne do urzeczywistniania i ochrony wspomnianej wyżej samodzielności¹⁵. Wolność działalności gospodarczej można zatem łączyć z konstrukcją danego porządku prawnego, w którą wkomponowane są jej granice¹⁶. Próba zdefiniowania i klasyfikacji ograniczenia wolności gospodarczej od lat jest przedmiotem analizy doktryny prawa¹⁷. W tym zakresie można przywołać C. Kosikowskiego, który wskazuje, że nie każda regulacja prawna odnosząca się do działalności gospodarczej jest z automatu ograniczeniem wolności gospodarczej, a analiza wymaga usta-

11 Karta Praw Podstawowych została ogłoszona w Strasburgu 12 grudnia 2007 r. przez Parlament Europejski, Radę i Komisję (Dz. Urz. UE C 326 z 26 października 2012 r., s. 391), zwana dalej: KPP.

12 D. Miąsik, (w:) A. Wróbel, (red.), Karta praw podstawowych Unii Europejskiej. Komentarz, Warszawa 2013, s. 612, (za:) K. Horubski, Wolność prowadzenia działalności gospodarczej w świetle art. 16 Karty praw podstawowych – wybrane problemy, „Przegląd Prawa i Administracji” 2018, nr 114, s. 499–500.

13 A. Walaszek-Pyziół, Swoboda działalności gospodarczej, Kraków 1994, s. 12.

14 L. Kieres, Wolność działalności gospodarczej, (w:) System Prawa Administracyjnego, t. 8a: J. Grabowski i in., Publiczne prawo gospodarcze, Warszawa 2013, s. 100.

15 L. Kieres, Kierunki rozwoju regulacji publicznego prawa gospodarczego, (w:) J. Grabowski, K. Pokryszka, A. Hołda-Wydrzyńska (red.), 25 lat fundamentów wolności działalności gospodarczej: tendencje rozwojowe, Katowice 2013, s. 340.

16 S. Biernat, Podejmowanie i prowadzenie działalności gospodarczej – wolność gospodarcza de lege lata i de lege ferenda, „Przegląd Prawa Handlowego” 1994, nr 9, s. 10.

17 M. Szydło, Wolność działalności gospodarczej jako prawo podstawowe, Bydgoszcz–Wrocław 2011, s. 53–54; M. Waliński, Nowe prawo działalności gospodarczej, Poznań 2001, s. 41–42.

lenia, czy mamy do czynienia z ograniczeniami faktycznymi¹⁸, czy ograniczeniami właściwymi¹⁹. D. Miąsik zauważa, że na podstawie „dotychczasowej praktyki nie jest możliwe zidentyfikowanie nienaruszalnego jądra uprawnień składających się na istotę wolności prowadzenia działalności gospodarczej. O skali jej ograniczenia decyduje bowiem waga chronionego interesu, a nie rodzaj uprawnienia, składającego się na wolność prowadzenia działalności gospodarczej, której przedsiębiorca został pozbawiony”²⁰. Państwo nie jest w związku z tym obojętne wobec przedsiębiorcy, czego wyrazem może być m.in. szereg obowiązków i uprawnień przedsiębiorców²¹. Mając powyższe na uwadze, warto przyrzeć się wybranym przepisom DAC7 oraz projektu ustawy wdrażającej DAC7 w zakresie, w jakim oddziałują one na prawa i obowiązki przedsiębiorców. K. Horubski słusznie zauważa, że przepisy prawne nie mogą „stanowić niedopuszczalnego ograniczenia tej wolności, lecz tworzą po prostu ramy prawne korzystania” z wolności działalności gospodarczej²². Istnieje bowiem potrzeba legitymacji przejawów ingerencji państwa „w sferę zagwarantowanej prawami podstawowymi wolności, ponieważ wszelka władza państwowa jest związana prawami podstawowymi”²³.

Analizując wpływ Dyrektywy DAC7 na wolność działalności gospodarczej, warto przyrzeć się projektowi ustawy wdrażającej DAC7. Planowana ustawa wprowadza zmiany w szeregu aktów prawnych²⁴. Oczywiście można zastanowić się, czy zasadne byłoby umieszczenie regulacji wdrażających postanowienia Dyrektywy DAC7

18 Ograniczenia faktyczne to zakazy i nakazy prawne posiadające charakter uniwersalny i powszechny; C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 61. Pogląd ten krytykuje C. Banasiński, *Dyskrecjonalność w prawie antymonopolowym*, Warszawa 2015, s. 49 i n.

19 Ograniczenia właściwe, a więc ograniczenia wolności gospodarczej, to przepisy wprowadzające bezwzględne i względne zakazy podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej; C. Kosikowski, *Wolność gospodarcza w prawie polskim*, Warszawa 1995, s. 44 i n.

20 D. Miąsik, *op. cit.*, s. 617.

21 C. Kosikowski, *Publiczne prawo gospodarcze Polski i Unii Europejskiej*, Warszawa 2010, s. 117–118; J. Grabowski, L. Kieres, A. Wałaszek-Pyziół (red.), *Publiczne prawo gospodarcze*, t. 8B, Warszawa 2013, s. 779 i n.; K. Strzyczkowski, *Prawo gospodarcze publiczne*, Warszawa 2009, 155 i n.

22 K. Horubski, *Wolność...*, *op. cit.*, s. 504.

23 Co więcej, „ochronna funkcja praw podstawowych nie ma na celu całkowitego wykluczenia państwa z wpływu na życie gospodarcze, lecz jego formalizację, ograniczenie, a tym samym racjonalizację”; K. Strzyczkowski, *Kilka uwag...*, *op. cit.*, s. 641.

24 W tym zakresie zmiany są wprowadzane w: 1) ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2021 r. poz. 626 ze zm.); 2) ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2022 r. poz. 813 ze zm.); 3) ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.); 4) 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. 2015 poz. 1712); 5) ustawie z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.); oraz 6) ustawie z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2022 r. poz. 859 ze zm.).

w ramach jednej nowej ustawy. Z drugiej strony, mnożenie aktów prawnych w już i tak rozbudowanym systemie prawnym dotyczącym przedsiębiorców w celach związanych z transpozycją prawa unijnego wydaje się jednak co do zasady błędne i niepotrzebne. Założono, że zwiększenie przejrzystości podatkowej ma być zapewnione m.in. poprzez harmonizację zasad sprawozdawczości na platformach cyfrowych zlokalizowanych na obszarze UE²⁵. W konsekwencji adresatem zasadniczej części przepisów dyrektywy DAC7 są przedsiębiorcy przede wszystkim w zakresie ujednoczenia obowiązków sprawozdawczych w Unii Europejskiej. W związku z tym na operatorów platform²⁶ został nałożony obowiązek sprawozdawczy dotyczący sprzedawców wykorzystujących platformy cyfrowe.

W dyrektywie DAC7 wskazano na istniejące trudności w wykrywaniu zdarzeń podatkowych zachodzących podczas wykonywania działalności komercyjnej, która jest ułatwana przez platformy cyfrowe. Dotychczas organy podatkowe miały problemy, aby prawidłowo ocenić i kontrolować uzyskiwane przez użytkowników dochody z działalności wykonywanej za pośrednictwem platform cyfrowych. Właściciele platform cyfrowych zostali zatem zobowiązani do regularnego raportowania o sprzedawcach korzystających z tych platform. Warto również zaznaczyć, że przepisy odnoszą się zarówno do operatorów platform z obszaru Unii Europejskiej, jak i państw trzecich. W związku z tym ujednoczenie we wszystkich państwach członkowskich UE obowiązków sprawozdawczych po stronie przedsiębiorców ma umożliwić weryfikację przestrzegania przepisów oraz zobowiązań publicznoprawnych wobec państwa, a w dalszej perspektywie przyczynić się do wzrostu wpływu z podatków²⁷.

Sprawozdawczość będzie obejmować wykonywany za wynagrodzeniem m.in. najem nieruchomości lub ich części, pomieszczeń przynależnych²⁸, usługi świadczone osobiście obejmujące pracę w zadaniowym lub czasowym systemie czasu pracy przez osobę fizyczną działającą na rzecz lub w imieniu podmiotu wykonywaną za pośrednictwem platformy na żądanie użytkownika online lub fizycznie offline po umożliwieniu jej wykonania za pośrednictwem platformy²⁹, sprzedaż towarów i na-

25 W projekcie ustawy wdrażającej DAC7 wskazano, że platformą jest oprogramowanie, w tym strona internetowa lub jej część, oraz aplikacje, w tym aplikacje mobilne, które są dostępne dla użytkowników i które umożliwiają sprzedawcom łączność z innymi użytkownikami w celu wykonywania, bezpośrednio lub pośrednio, stosownej czynności na rzecz tych użytkowników, a także ustalenia dotyczące poboru i wypłaty wynagrodzenia z tytułu stosownej czynności.

26 Zgodnie z zaproponowaną w projekcie definicją przez operatora platformy rozumie się podmiot, który zawiera umowy ze sprzedawcami w celu udostępnienia im platformy lub jej części.

27 J. Adamczyk, Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw, Warszawa 2009, s. 87–88; A. Paliwoda-Matiolańska, Odpowiedzialność społeczna w procesie zarządzania przedsiębiorstwem, Warszawa 2009, s. 61–62.

28 Przykładowo garaży, pól kempingowych, pokoi, parkingów.

29 W tym zakresie w uzasadnieniu projektowanej ustawy wdrożeniowej wskazano m.in. na usługi przewozu osób, transportowe i dostawcze, a także drobne usługi codzienne, takie jak hydrauliczne, roboty budowlane, usługi fryzjerskie itp.

jem wszelkich środków transportu. Wyjątkiem są czynności wykonywane przez sprzedawcę będącego pracownikiem raportującego operatora platform lub powiązanego podmiotu operatora platformy. Tym samym projektowana ustawa wdrożeniowa obejmuje obowiązkiem sprawozdawczym te czynności, które stanowią najczęstszy przedmiot ofert na platformach.

Twórcy dyrektywy uznali, że „operatorzy platform mają większe możliwości w zakresie gromadzenia i weryfikacji niezbędnych informacji na temat wszystkich sprzedawców działających na danej platformie cyfrowej oraz z niej korzystających”³⁰. Operatorzy platform będą w związku z tym zobowiązani do przekazania organowi podatkowemu (w Polsce – Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej) zbiorczej informacji o sprzedawcach podlegających raportowaniu za okres sprawozdawczy, obejmujących m.in. dane identyfikujące sprzedawców – osoby fizyczne oraz podmioty (osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej) aż do informacji szczegółowych o sprzedawcach. Informacje powinny być sporządzone elektronicznie, zgodnie ze wzorem zamieszczonym w Biuletynie Informacji Publicznej, a operator platformy musi dopełnić procedur należytej staranności związanych z weryfikacją gromadzonych danych.

Państwo, reprezentowane przez organy administracji publicznej, organizuje życie społeczeństwa, pełni władze porządkującą i regulującą, a także gwarantuje „nadany społeczeństwu ramowy porządek prawny, zapewniający mu określone »wolnościowe« prawa podstawowe”³¹. Niewątpliwie, jak wskazują Bronisław W. Sitek i Joanna M. Sitek, „administracja publiczna jest ustawowo upoważniona do gromadzenia danych, w tym wrażliwych”³². W projektowanej ustawie wdrażającej przewidziano jednak, że zakres udzielanych informacji obejmuje wszystko, co może być istotne do celów stosowania lub egzekwowania krajowych przepisów państwa właściwego organu. Stwierdzenie: „co może być istotne”, jest nieostre i pozwala na bardzo różnorodną interpretację³³. Zobowiązuje się przy tym organ wnioskujący do wskazania celu wykorzystania żądanych informacji podatkowych, a także wskazania, że zakres żądanych informacji jest istotny dla celów stosowania i egzekwowania przepisów prawa podatkowego wnioskującego państwa członkowskiego. Powstaje jednak wątpliwość, jak dalece organy faktycznie będą uzasadniać żądanie informacji, a także czy

30 Motyw 9 dyrektywy DAC7.

31 K. Strzyczkowski, Kilka uwag..., *op. cit.*, s. 638.

32 B.W. Sitek, J.M. Sitek, Ograniczenia jawności działań administracji publicznej ze względu na prywatność jednostki, „Journal of Modern Science” 2022, vol. 48, nr 1, s. 325.

33 Wniosek o udzielenie informacji podatkowych zawiera poza danymi identyfikującymi podmiot, którego informacje podatkowe mają dotyczyć (m.in. imię i nazwisko lub nazwę [firmę], adres lub inne posiadane dane niezbędne do identyfikacji podmiotu, którego wniosek dotyczy), także informacje dotyczące wielkości sprzedaży, w przypadku niektórych platform informacje o posiadanych nieruchomościach, dane dotyczące wynagrodzenia uzyskanego za pomocą platformy oraz rachunków finansowych.

pomimo ujednoczenia niektórych zasad sprawozdawczości krajowe organy podatkowe finalnie nie będą dysponować informacjami i danymi o różnym zakresie.

Projekt ustawy wdrożeniowej Dyrektywę DAC7 rozróżnia sprzedawcę, sprzedawcę podlegającego raportowaniu, sprzedawcę wyłączonego i sprzedawcę aktywnego. W proponowanej definicji sprzedawcy nie ma znaczenia, czy objęte nią podmioty prowadzą zarejestrowaną działalność gospodarczą. Jak podkreślono w uzasadnieniu projektu, tak szerokie podejście do tego pojęcia ma utrudnić unikanie opodatkowania, a także ułatwić organom podatkowym walkę z tzw. szarą strefą na platformach cyfrowych.

Niewątpliwie po stronie operatorów platform nastąpi zwiększenie liczby dokumentów, a także zwiększenie liczby procedur. Ponadto konieczność gromadzenia danych użytkowników to też kwestie cyberbezpieczeństwa i ochrony zebranych danych. Rodzą one kolejne obowiązki związane z przeciwdziałaniem naruszeniom ochrony danych oraz ograniczaniem szkód, które mogą powstać na skutek tego rodzaju naruszeń.

Co charakterystyczne, projektowane polskie rozwiązania i związane z tym wymagania nałożone na operatorów platform wydają się szersze niż te przewidziane w Dyrektywie DAC7³⁴. Finalnie może to osłabić konkurencyjność polskich przedsiębiorców w porównaniu z operatorami platform z innych państw członkowskich. Jak słusznie zauważa Związek Przedsiębiorców i Pracodawców³⁵, projekt ustawy posługuje się również pojęciami nie do końca współgrającymi z dotychczasowym nazewnictwem stosowanym w polskim porządku prawnym. Jako przykład można wskazać na „adres zamieszkania dla celów podatkowych” – gdzie w polskim prawie podatkowym wskazujemy na „miejsca zamieszkania”³⁶, a w prawie gospodarczym na „stałe miejsce wykonywania działalności gospodarczej”³⁷. Powyższe podejście projektodawcy powoduje, że można mieć wątpliwość, czy wprowadzanie pojęć niezgodnych z już istniejącym prawem w zakresie i tak skomplikowanego systemu podatkowego jest potrzebne. Wydaje się więc, że potrzebną zmianę stanowi ujednoczenie siatki terminologicznej względem przepisów prawa podatkowego.

34 Między innymi w zakresie definicji sprzedawcy podlegającego raportowaniu, w zakresie ustalania rezydencji sprzedawców; Stanowisko ZPP w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (UC136), <https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2023/03/06.03.2023-Stanowisko-ZPP-w-sprawie-projektu-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-wymianie-informacji-podatkowych-z-innymi-panstwami-0-r-az-niektorych-innych-ustaw-UC136.pdf>, s. 2–3.

35 *Ibidem*, s. 2.

36 Art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647, 2687, 2745, z 2023 r. poz. 28, 185, 326).

37 Art. 5 pkt. 6 Ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy (Dz.U. z 2022 r. poz. 541).

W tym miejscu powstaje pytanie, jak duży będzie koszt dostosowania do wdrażanej dyrektywy dla platform³⁸, zwłaszcza że zmiany wchodzą w trakcie roku podatkowego. Nowe obowiązki administracyjno-podatkowe mogą zatem negatywnie wpłynąć na operatorów platform. W konsekwencji należy przemyśleć, czy w ten sposób nie wprowadza się obciążeń regulacyjnych. W tym kontekście warto przypomnieć wyrok Sądu Pierwszej Instancji z dnia 14 grudnia 2011 r., T-52/09, *Nycomed Danmark ApS przeciwko Europejskiej Agencji Leków (EMA)*, w którym zaznaczono, że „waga realizowanych celów może uzasadniać ograniczenia mające nawet znaczne negatywne konsekwencje dla niektórych podmiotów gospodarczych”³⁹.

3. Sankcje a zasada proporcjonalności

Oceniając sankcje przewidziane w projekcie ustawy wdrażającej, warto odnieść się do zasady proporcjonalności. Takie podejście jest nieprzypadkowe, ponieważ – jak słusznie zauważa K. Strzyczkowski – „z uwagi na to, że prawa podstawowe wniosły silną indywidualizację praw do porządku prawnego dzięki zorientowaniu na indywidualną sytuację ich podmiotów, pojawia się znaczenie zasady proporcjonalności w odniesieniu do ingerencji władzy publicznej w sferę wolnej działalności gospodarczej bądź to w formie działań ograniczających, bądź to w formie publicznej działalności gospodarczej. Zasada proporcjonalności, tak jak ją ukształtowała tradycja, znajduje zastosowanie, gdy państwo ogranicza prawa podstawowe jednostek”⁴⁰.

W Dyrektywie DAC7 przewidziano, że wybór sankcji jest w gestii państw członkowskich, z zaznaczeniem, że przewidziane sankcje powinny być skuteczne, proporcjonalne i odstrasżające⁴¹. Polski projektodawca zaproponował karę pieniężną w wysokości od 100 tys. do 5 mln zł⁴². Ponadto w określonych przypadkach (m.in. gdy raportujący operator platformy nie zrealizuje obowiązku sprawozdawczego) możliwe będzie cofnięcie nadania indywidualnego numeru platformy, a ponowne nadanie takiego numeru będzie wymagało złożenia depozytu w wysokości 1 mln zł⁴³.

Rozwiązania te budzą pewne wątpliwości. Wprawdzie w uzasadnieniu wskazano, że tak wysokie kary są zasadne i adekwatne, ponieważ „gospodarka cyfrowa

38 Co ciekawe, ten wątek pojawiał się m.in. w Opinii Polski dotyczącej możliwego wpływu projektu dyrektywy COM (2020) 314 – DAC7 na Jednolity Rynek Cyfrowy; <https://www.gov.pl/web/finansanse/opinia-polski-ws-dac7>.

39 Wyrok Sądu Pierwszej Instancji z dnia 14 grudnia 2011 r., T-52/09, *Nycomed Danmark ApS przeciwko Europejskiej Agencji Leków (EMA)*, Zbiór Orzeczeń 2011, s. II–08133, pkt 89.

40 K. Strzyczkowski, *Kilka uwag...*, *op. cit.*, s. 647; por. K. Wojtyczek, *Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw człowieka w Konstytucji RP*, Kraków 1999, s. 139.

41 Motyw 21 Dyrektywy DAC7.

42 Art. 91 ust. 1a uWIP w brzmieniu jak w Projekcie ustawy wdrażającej DAC7.

43 Art. 75y ust. 2 WIP w brzmieniu jak w Projekcie ustawy wdrażającej DAC7.

rozwijają 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 (...). Tak wysoka kara dla operatorów platform wydaje się jednak niewspółmiernie wysoka.

Warto również brać pod uwagę, że teoretycznie operatorzy mogą być ukarani nawet wówczas, gdy podejmują działania i starają się wypełnić swoje ustawowe obowiązki, ale spotykają się z brakiem reakcji i współpracy ze strony sprzedawcy w przekazaniu informacji lub wyjaśnianiu i korygowaniu przez niego nieprawidłowych danych. Wprawdzie w projektowanym art. 75o uWIP uwzględniono konsekwencje braku przekazania przez sprzedawcę wymaganych informacji⁴⁴, ale operator platformy ma mimo wszystko ograniczone możliwości wyegzekwowania informacji lub stosownego zachowania od sprzedawcy⁴⁵. Nakładanie w takiej sytuacji kary na operatora byłoby nieracjonalne. Warto w związku z tym zastanowić się nad wprowadzeniem możliwości złożenia wyjaśnień i udowodnienia przez operatora platformy bezskutecznych prób wyegzekwowania informacji od sprzedawców jako przesłanki wyłączającej karę pieniężną.

Wnioski

W świetle powyższych uwag zainteresowanie ustawodawcy unijnego przedsiębiorcami nie powinno dziwić, bowiem z oczywistych względów osiągnięcie podstawowego celu DAC7, tj. uszczelnienie systemu podatkowego, wymaga ujednoczenia obowiązków platform cyfrowych w tym zakresie. Słusznie jednak zauważono, że tak szeroko zakrojone zmiany mogą mieć również skutki uboczne, jak np. negatywny wpływ na proces cyfryzacji gospodarki UE czy nadmierne ograniczanie wolności działalności gospodarczej, chociaż sama dyrektywa DAC7 w motywie 37 wskazuje, że nie narusza praw podstawowych i jest zgodna z zasadami uznanymi w szczególności w Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej. Co więcej, jak podkreślono, w dyrektywie DAC7 dąży się do zapewnienia pełnego poszanowania prawa do ochrony danych osobowych oraz wolności prowadzenia działalności gospodarczej. Warto jednak brać pod uwagę, że finalnie bardzo dużo zależy od ustawodawców krajowych poszczególnych państw członkowskich. To dlatego w ocenie potencjalnych skutków dyrektywy na polskich przedsiębiorców warto przyjrzeć się podejściu polskiego usta-

44 Między innymi zablokowaniem możliwości wykonywania stosownej czynności przez tego sprzedawcę na platformie, dopóki nie przedstawi potrzebnych danych, oraz wstrzymaniem wypłaty wynagrodzenia.

45 Stanowisko ZPP w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (UC136), <https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2023/03/06.03.2023-Stanowisko-ZPP-w-sprawie-projektu-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-wymianie-informacji-podatkowych-z-innymi-panstwami-oraz-niektorych-innych-ustaw-UC136.pdf>, s. 7–8.

wodawcy. W tym zakresie niestety pojawiają się kolejne obowiązki przedsiębiorców, a dodatkowo przez niezachowanie konsekwencji terminologicznej przez polskiego ustawodawcę dochodzi do niepotrzebnego komplikowania prawa.

Niniejszy artykuł, z oczywistych względów, nie zawiera całościowego i wyczerpującego omówienia, jakie zmiany w polskim porządku prawnym wywoła Dyrektywa DAC7. Zwrócono w nim uwagę jedynie na wybrane zagadnienia, skupiając się przede wszystkim na wskazaniu najistotniejszych postanowień odnoszących się do operatorów platform, jakie wynikają z projektowanej ustawy wdrożeniowej.

Pozytywnie należy ocenić cele dyrektywy – uszczelnienie i przejrzystość podatkowa są niewątpliwie istotnym i potrzebnym kierunkiem zmian. Z pewnością jednak negatywnie należy ocenić zwiększenie obowiązków podatkowych podatników w trakcie roku podatkowego (obejmujące na dodatek informacje od początku tego roku podatkowego). Pewne wątpliwości może budzić również wysokość przewidzianych kar.

Wskazane powyżej dylematy, pojawiające się w kontekście projektowanej ustawy wdrożeniowej, nie wyczerpują zapewne ich katalogu. Sygnalizują jednak wyraźnie ich istnienie. Należy wyrazić oczekiwanie, że finalny tekst ustawy uwzględni te wątpliwości i w konsekwencji doprowadzi do osiągnięcia zakładanych przez Dyrektywę DAC7 celów.

BIBLIOGRAFIA

- Adamczyk J., Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw, Warszawa 2009.
- Banasiński C., Dyskrecjonalność w prawie antymonopolowym, Warszawa 2015.
- Biernat S., Podejmowanie i prowadzenie działalności gospodarczej – wolność gospodarcza de lege lata i de lege ferenda, „Przegląd Prawa Handlowego” 1994, nr 9.
- Dyrektywa Rady (UE) 2021/514 z dnia 22 marca 2021 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (Dz. Urz. UE L 64 z 11 marca 2011 r., s. 1).
- Dyrektywa Rady (UE) 2011/16 z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z 11 marca 2011 r., s. 1, z późn. zm.).
- Grabowski J., Kieres L., Walaszek-Pyziół A. (red.), Publiczne prawo gospodarcze, t. 8b, Warszawa 2013.
- Horubski K., Wolność prowadzenia działalności gospodarczej w świetle art. 16 Karty praw podstawowych – wybrane problemy, „Przegląd Prawa i Administracji” 2018, nr 114.
- Karta Praw Podstawowych (Dz. Urz. UE C 326 z 26 października 2012 r., s. 391).
- Kieres L., Kierunki rozwoju regulacji publicznego prawa gospodarczego, (w:) J. Grabowski, K. Pokryszka, A. Hołda-Wydrzyńska (red.), 25 lat fundamentów wolności działalności gospodarczej: tendencje rozwojowe, Katowice 2013.
- Kieres L., Wolność działalności gospodarczej, (w:) System Prawa Administracyjnego, t. 8a: J. Grabowski i in., Publiczne prawo gospodarcze, Warszawa 2013.

- Kosikowski C., *Publiczne prawo gospodarcze Polski i Unii Europejskiej*, Warszawa 2010.
- Kosikowski C., *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2013.
- Kosikowski C., *Wolność działalności gospodarczej i jej ograniczenia w praktyce stosowania Konstytucji RP*, (w:) C. Kosikowski (red.), *Zasady ustroju społecznego i gospodarczego w procesie stosowania Konstytucji*, Warszawa 2005.
- Kosikowski C., *Wolność gospodarcza w prawie polskim*, Warszawa 1995.
- Krajowe środki transpozycji według państw członkowskich: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/NIM/?uri=CELEX:32021L0514>
- Miąsik D., (w:) A. Wróbel (red.), *Karta praw podstawowych Unii Europejskiej. Komentarz*, Warszawa 2013.
- Opinia Polski dotycząca możliwego wpływu projektu dyrektywy COM (2020) 314 – DAC7 na Jednolity Rynek Cyfrowy, <https://www.gov.pl/web/finanse/opinia-polski-ws-dac7>.
- Paliwoda-Matiolańska A., *Odpowiedzialność społeczna w procesie zarządzania przedsiębiorstwem*, Warszawa 2009.
- Projekt ustawy o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (druk nr UC136).
- Sitek B.W., Sitek J.M., *Ograniczenia jawności działań administracji publicznej ze względu na prywatność jednostki*, „Journal of Modern Science” 2022, vol. 48, nr 1.
- Stanowisko ZPP w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (UC136), <https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2023/03/06.03.2023-Stanowisko-ZPP-w-sprawie-projektu-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-wymianie-informacji-podatkowych-z-innymi-panstwami-oraz-niektorych-innych-ustaw-UC136.pdf>
- Strzyczkowski K., *Kilka uwag o obiektywizacji gospodarczych praw podstawowych*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2018, nr 3833.
- Strzyczkowski K., *Prawo gospodarcze publiczne*, Warszawa 2009.
- Szydło M., *Wolność działalności gospodarczej jako prawo podstawowe*, Bydgoszcz–Wrocław 2011.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2022 r. poz. 859 ze zm.).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2022 r. poz. 813 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy (Dz.U. z 2022 r. poz. 541).
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.).
- Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. z 2021 r. poz. 626 ze zm.).
- 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 FAT CA (Dz.U. z 2015 r. poz. 1712).

Walaszek-Pyziół A., Swoboda działalności gospodarczej, Kraków 1994.

Waligórski M., Nowe prawo działalności gospodarczej, Poznań 2001.

Wojtyczek K., Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw człowieka w Konstytucji RP, Kraków 1999.

Wyrok Sądu Pierwszej Instancji z dnia 14 grudnia 2011 r., T-52/09, *Nycomed Danmark ApS przeciwko Europejskiej Agencji Leków (EMA)*, Zbiór Orzeczeń 2011, s. II-08133.