Warszawa, dnia 05 listopada 2019 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW,
INWESTYCJI I ROZWOJU

SP3.021.1.2019

Sz. Pani

Jadwiga Emilewicz

Minister Przedsiębiorczości
i Technologii

Szanowna Pani Minister,

W odpowiedzi na pismo z dnia 13 września 2019 r., sygn. DDR-VIII-0210.1.2019/KS, dotyczące konsultacji publicznych *Zielonej Księgi* w zakresie fundacji rodzinnej, uprzejmie przekazuję poniższe stanowisko.

Dokument pt. *Zielona księga. Fundacja rodzinna* zawiera ogólny kształt zagadnień dotyczących wprowadzenia do polskiego porządku prawnego fundacji rodzinnej wzorowanej na rozwiązaniach występujących w innych krajach europejskich. Chodzi tu głównie o stworzenie instytucji, *która będzie wspierać wielopokoleniową sukcesję i równocześnie pozwoli zachować wartości kluczowe dla rodziny, sprzyjać akumulacji kapitału i zapewniać środki na pokrycie bieżących potrzeb członków rodziny.*

1. Uwagi natury ogólnej

Na wstępie należy zauważyć, że Ministerstwo Finansów (MF) z zainteresowaniem odbiera pomysł stworzenia instytucji prawnej umożliwiającej przyjazną z perspektywy regulacyjnej oraz podatkowej wielopokoleniową sukcesję. Akumulacja kapitału polskich przedsiębiorców jest ważnym czynnikiem sprzyjającym rozwojowi rodzimych inwestorów, i szerzej prowadzeniu działalności gospodarczej w Polsce.

W tym kontekście, w ocenie MF, wypada przedstawić w przywołanym dokumencie w sposób bardziej rozbudowany zagrożenia związane są z utratą *rodzinnego charakteru* prowadzonych przedsiębiorstw i w jaki sposób powołanie fundacji rodzinnej ma temu zjawisku zapobiec. Jak bowiem zostało wskazane, fundator ma dużą swobodę w określaniu kręgu beneficjentów fundacji i rozważane jest przyjęcie także równie szerokiej możliwości określenia osób uprawnionych. Taka konstrukcja prawna może nie gwarantować zachowania *rodzinnego charakteru* prowadzonych przedsiębiorstw, co wydaje się głównym celem wprowadzenia instytucji fundacji rodzinnej do polskiego porządku prawnego.

Dlatego tak ważne jest, aby ewentualne regulacje w zakresie fundacji rodzinnej ściśle realizowały jej cel, a tym samym nie mogły prowadzić do wykorzystywania mechanizmu *fundacji rodzinnej*, jako wehikułu wykorzystywanego do agresywnego planowania podatkowego. Należy podkreślić, że w ostatnich latach Ministerstwo Finansów podejmuje skuteczną walkę w obszarze nieprawidłowości podatkowych. Do głównych działach

legislacyjnych w tym zakresie należy przede wszystkim zaliczyć regulacje dotyczące: wprowadzenia i uszczegółowienia ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR) oraz wprowadzenie mechanizmu raportowania schematów podatkowych (MDR). W tym względzie nie można również pominąć zagadnienia związanego z wymianą informacji podatkowych. Dlatego bez względu na przyjętą formę fundacji rodzinnej w celu realizacji wymiany informacji podatkowych z innymi państwami, istotne jest, żeby fundacja była w posiadaniu informacji o swoich rzeczywistych beneficjentach i istniała podstawa prawna do uzyskania od fundacji tych informacji przez organy podatkowe. Z perspektywy wymiany informacji podatkowych, najlepszym rozwiązaniem byłoby umieszczanie danych o beneficjentach fundacji w odpowiednim rejestrze, do którego dostęp miałyby organy podatkowe lub który byłby publiczny.

2. Uwagi natury szczegółowej

2.1. Model opodatkowania

Odnosząc się wprost do pytania, jak fundacja rodzinna powinna być opodatkowana, należy stwierdzić, iż na obecnym etapie nie można udzielić na nie jednoznacznej i precyzyjnej odpowiedzi. Zagadnienie jest bardzo złożone, a kwestia zasadności ewentualnych preferencji podatkowych – notabene deklarowanych już od początku podjęcia tej inicjatywy – nie jest tak oczywista, jak zaprezentowano to w przedstawionym materiale.

Dyskusja na temat szczegółowych rozwiązań podatkowych będzie zasadna po określeniu zasad funkcjonowania fundacji rodzinnej (wiele kwestii jest jeszcze niewiadomych) i powinna dotyczyć łącznie podatków dochodowych i majątkowych w aspektach charakterystycznych dla poszczególnych etapów funkcjonowania fundacji, tj. wyposażenia jej w majątek, osiągania przychodów (w szczególności prowadzenia działalności gospodarczej), sposobu ich wydatkowania, realizacji świadczeń przez beneficjentów (także ich krąg też nie zostaje jeszcze przesądzony) i wreszcie likwidacji fundacji.

Wstępna, dość ogólna propozycja preferencji podatkowych była już przedmiotem opinii przygotowanej przez Ministerstwo Finansów w styczniu 2017 r. (w załączeniu) na etapie konsultowania przez Ministerstwo Rozwoju tzw. memorandum, które zostało przedłożone przez Konfederację Lewiatan. Zwrócono wówczas uwagę w szczególności na brak wskazania przesłanek uzasadniających potraktowanie w sposób wyjątkowy pod względem podatkowym działalności gospodarczej oraz brak określenia skutków dla finansów publicznych przyjęcia proponowanych zasad opodatkowania. Wskazano także, iż argumentów uzasadniających przyjęcie preferencyjnych zasad opodatkowania nie dostarcza analiza rozwiązań przyjętych w innych państwach, w których występuje tego rodzaju konstrukcja prawna. Doświadczenia wskazują natomiast, że są one wykorzystywane nader chętnie do planowania podatkowego, żeby nie powiedzieć wręcz do unikania opodatkowania.

Również w *Zielonej księdze* wskazano na aspekt konkurencji podatkowej, cytując: *przyjęte rozwiązania podatkowe nie powinny jednak abstrahować od rozwiązań obowiązujących w innych krajach co do wysokości należnego podatku. W innym wypadku nie uda się osiągnąć celu, jaki powinien przyświecać wprowadzeniu omawianej instytucji prawnej do polskiego systemu prawa (tj. zatrzymania i akumulacji kapitału w naszym kraju)*.

Z tym stwierdzeniem można się zgodzić ale z pewnymi zastrzeżeniami. Niewątpliwie, zasadnym jest korzystanie z doświadczeń innych krajów, ale nie wszystkie rozwiązania tam przyjęte odpowiadają warunkom krajowym. Nie wszystkie rozwiązania są też powielane przez inne kraje, a przecież ich doświadczenie również należałoby uznać za niemniej istotne.

Uwagę zwracają przytoczone w materiale rozwiązania niemieckie i szwedzkie. Nie oferują one praktycznie przywilejów podatkowych ani fundacjom rodzinnym, ani otrzymującym od nich świadczenia. Co więcej, można wskazać na rozwiązania, które obciążają fundacje rodzinne specjalnym podatkiem majątkowym naliczanym co 30 lat (Niemcy i Austria), o których opiniowany materiał jednak nie wspomina. Bodźce podatkowe – jeśli ich celem jest wpływanie na pożądane zachowania podatników – mogą bowiem przybierać nie tylko formę preferencji, ale także dodatkowych obciążeń. Byłoby interesujące poznać zatem, czym się kierowano w ww. krajach przyjmując obecne tam rozwiązania, gdyż mogą one być zasadne do zastosowania także w warunkach polskich.

Atrakcyjne warunki podatkowe dla fundacji rodzinnych oferują kraje nastawione na korzyści związane z obsługą fundacji opartych o kapitał pochodzący z zagranicy. Jest to jednak obszar konkurencji podatkowej, który budzi zainteresowanie krajów ponoszących na nim straty i z całą pewnością będzie w przyszłości podlegał ograniczeniom. Podejmowane są konkretne działania, których celem jest walka z nieopodatkowanym wyprowadzaniem kapitału za granicę, także w Polsce, czego przykładem są wprowadzone właśnie regulacje w podatkach dochodowych określane mianem *exit tax,* będące implementacją do polskiego systemu prawnego dyrektywy ATAD.

Trzeba też mieć na uwadze, że obok preferencji w systemach zagranicznych i idących za tym korzyści zawsze będą istnieć koszty wejścia do tych systemów, które w sposób naturalny pomniejszają, a często nawet niwelują opłacalność stosowania tego rodzaju rozwiązań, co też stawia realną barierę ograniczającą grono podmiotów nimi zainteresowanych.

Generalnie, istnienie konkurencyjnych rozwiązań zagranicznych, korzystnych dla podatników, nie może być traktowane jako wyłączny argument za wdrożeniem takich rozwiązań w systemie krajowym. Niemniej, w pełni zasadne jest prowadzenie analiz, które uwzględniałyby możliwość wdrożenia tych lub podobnych rozwiązań, jeśli przemawia za tym ocena kosztów i zysków, które mogą wynikać z punktu widzenia interesu publicznego. Wymaga to kompleksowego podejścia do szerszego zwykle niż ujmuje to sama ulga zagadnienia (np. w omawianym przypadku problem dotyczy migracji kapitału krajowego zagranicę i wszystkiego co się z tym wiąże).

Wracając do cytowanej wyżej tezy należy też stwierdzić, że nowe rozwiązania przede wszystkim nie mogą abstrahować od uregulowań już obowiązujących w kraju. Najważniejsze dla poprawy obecnej sytuacji w omawianym zakresie jest stworzenie dobrej systemowo oferty, która uzupełni istniejące rozwiązania ułatwiające kontynuację działalności gospodarczej przez podmioty wchodzące w etap zmiany pokoleniowej właścicieli. Nowe regulacje powinny pomóc rozwiązywać te kwestie, które stanowią najpoważniejsze bariery dla przedsiębiorstw będących na tym etapie rozwoju, a z całą pewnością nie są to bariery podatkowe. Dobrym przykładem na to mogą być wprowadzone właśnie instytucje przedsiębiorstwa w spadku i przedstawiciela tymczasowego. Pozwalają one na płynne prowadzenie przedsiębiorstwa po śmierci przedsiębiorcy lub jego współmałżonka. Podkreślić przy tym należy, że dla żadnej z nich nie

zostały przewidziane preferencje podatkowe. Kompleksowo uregulowano natomiast skutki podatkowe powstania tych instytucji, w tym w bardzo istotnym zakresie jakim jest sukcesja. Warte odnotowania jest również to, że w raporcie Instytutu Jagiellońskiego poświęconemu dziedziczeniu w przedsiębiorstwach rodzinnych (czerwiec 2018 r.) nie rekomendowano kwestii preferencji podatkowych, jako niezbędnych przy wprowadzaniu nowych regulacji.

Należy zaznaczyć, że nie zawsze niższa stawka podatku lub zwolnienie podatkowe jest najlepszym lekarstwem na problemy zdiagnozowane w określonych obszarach i sytuacjach.

Jeżeli chodzi o preferencyjne rozwiązania, to są one co do zasady kierowane do wąskiego grona uprawnionych (w omawianym przypadku będą to zazwyczaj członkowie rodziny), gdy tymczasem chodzić powinno przede wszystkim o rozwiązania systemowe, które niosą korzyści w wymiarze ogólnospołecznym. Warto też mieć na uwadze, że nie tylko rozwiązania prawne mogą służyć poprawie sytuacji w danym obszarze. W omawianym materiale wskazuje się przykład funkcjonującej w Niemczech tzw. giełdy firm dla właścicieli przedsiębiorstw, ale mogą to być np. także programy pomocy eksperckiej (doradczej). Niewątpliwe w takich obszarach jest znacznie więcej do zaoferowania.

Ewentualne zastosowanie szczególnych rozwiązań podatkowych należy więc rozważać ze szczególną ostrożnością, aby nie stały się one celem i instrumentem optymalizacji podatkowej, ale także by nie zaburzały zasad konkurencji. Z reguły bowiem przywileje dla wąskiej grupy podmiotów prowadzących działalność gospodarczą nie są korzystne dla pozostałych uczestników rynku.

Zauważa się jednak, że na obecnym etapie przedwcześnie jest deklarować nie tylko konieczność wprowadzenia preferencyjnych rozwiązań podatkowych, ale również wykluczanie ich. Jak już sygnalizowano wyżej ewentualne preferencje mogą okazać się przydatne, jeśli analiza wykaże, że będzie to uzasadnione. Nie można tego wykluczyć np. w sytuacji, gdy przyjęty zostanie model fundacji rodzinnej, która obok zapewnienia świadczeń na rzecz członków rodziny realizuje także cele społecznie użyteczne, a istniejące już preferencje podatkowe okażą się nieprzystające do tej formy fundacji lub będą niewystarczającą zachętą do realizacji przez nie celów społecznie użytecznych.

2.2. Ryzyko niepożądanych skutków podatkowych

Zwracam przy tym uwagę, że wprowadzenie proponowanego modelu opodatkowania fundacji rodzinnych zakładającego jednopoziomowe opodatkowanie bądź na poziomie fundacji bądź na poziomie beneficjenta przy jednoczesnym założeniu, że fundacje te będą mogły prowadzić działalność gospodarczą, może spowodować powszechne zastosowanie schematów optymalizacyjnych. Każde bowiem z rozwiązań będzie korzystne podatkowo, gdyż osoby fizyczne unikną dwukrotnego opodatkowania (na poziomie podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą i przy dystrybucji dochodu).

Najbardziej oczywistym możliwym sposobem optymalizacji podatkowej jest taka wzorowana na stosowanej w przeszłości z udziałem funduszy inwestycyjnych zamkniętych (tylko w miejsce funduszu jest podstawiana fundacja). Polega on na tym, że fundacja rodzinna będzie posiadała udziały w podmiotach transparentnych podatkowo np. spółkach osobowych, dzięki czemu

dochód w nich wypracowany będzie podlegał opodatkowaniu na szczeblu wspólników, czyli w tym przypadku fundacji. Jeżeli fundacja będzie korzystała ze zwolnienia lub będzie preferencyjne opodatkowana, to wówczas dochód z działalności operacyjnej prowadzonej przez podmiot transparentny podatkowo będzie opodatkowany według tych zasad.

Schematy takie zostały ograniczone dzięki nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, która od 1 stycznia 2017 r. zlikwidowała zwolnienie podmiotowe dla funduszy inwestycyjnych zamkniętych. Przyjęcie natomiast modelu, że beneficjenci zapłacą podatek od darowizn tylko w przypadku dystrybucji dochodu, powoduje, że dochód generowany przez fundację latami może być nie opodatkowany (niepożądane zjawisko długoterminowego „odroczenia" opodatkowania). Dodatkowo jeżeli zostaną zachowane obecne zasady opodatkowania darowizn osoby z najbliższej rodziny (tzw. grupa 0) w ogóle nie zapłacą podatku. Nie można także pominąć faktu, że wprowadzenie instytucji fundacji rodzinnych do polskiego porządku prawnego wraz z ukształtowaniem dla nich specjalnego reżimu podatkowego może spowodować istotne ograniczenie możliwości stosowania przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania.

Jedną bowiem z przesłanek zastosowania klauzuli przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania jest wykazanie, że osiągnięta korzyść jest sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Zatem w obecnym stanie prawnym Szef KAS może badać czy powołanie zagranicznej fundacji rodzinnej miało na celu osiągnięcie korzyści podatkowej i czy ta korzyść była sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Takiej sprzeczności nie będzie można wykazać, jeżeli polski ustawodawca zdecyduje, że podmioty takie powinny mieć korzystny reżim podatkowy.

Dodatkowo w piśmiennictwie wskazuje się, że w Europie fundacje funkcjonują w wielu państwach, m.in. w Niemczech, w Austrii, we Francji, w Belgii, w Holandii i w Liechtensteinie. Fundacji, funkcjonującej na gruncie prawa kontynentalnego, odpowiada anglo-amerykańska koncepcja trustu. Instytucja fundacji prywatnej/rodzinnej, zlokalizowanej w kraju o przyjaznej rezydencji podatkowej (przykładowo w Liechtensteinie lub w Austrii), może być wykorzystywana w międzynarodowym planowaniu podatkowym. Lokalizacja fundacji w kraju o przyjaznej rezydencji podatkowej, w ramach struktury międzynarodowej, umożliwia skorzystanie z korzyści, związanych z funkcjonowaniem fundacji, przy jednoczesnym ograniczeniu obciążeń podatkowych (Wykorzystanie fundacji prywatnej (rodzinnej) w procesie planowania podatkowego. Joanna Rusek, Monitor Podatkowy, 11/2011).

Niezależnie od tego, że w przekazanym dokumencie nie odniesiono się do kwestii opodatkowania podatkiem od towarów i usług planowanej działalności fundacji rodzinnych należy wprost zaznaczyć, że przepisy dotyczące podatku od wartości dodanej w całości objęte są zakresem prawa Unii Europejskiej. W odniesieniu do podatku od towarów i usług oznacza to przestrzeganie postanowień dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.) oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dotyczącego podatku od wartości dodanej.

Wszelkie zmiany w zakresie podatku od towarów i usług mogą odbywać się wyłącznie w ramach przepisów ww. dyrektywy, a zatem państwa członkowskie nie mają swobody w kształtowaniu zarówno zakresu zwolnień od tego podatku jak i zakresu stosowania

preferencyjnych stawek. Tym samym – bez zmian na szczeblu UE – prawodawca krajowy nie może samodzielnie wprowadzać dodatkowych preferencji dla danego rodzaju podmiotów, w tym fundacji rodzinnych. Oznacza to wymóg uwzględniania ewentualnych konsekwencji w obrębie podatku od towarów i usług projektowanych rozwiązań dotyczących fundacji rodzinnych.

Dodatkowo uprzejmie informuję, że zmiany legislacyjne dotyczące cen transferowych obowiązujące od 1 stycznia 2019 r. pozwoliły na doprecyzowanie, że katalog podmiotów powiązanych obejmuje także podmioty takie jak fundacje i trusty. Jak rozumiem, fundacja rodzinna posiadałaby osobowość prawną, a zatem w sytuacji występowania powiązań z innymi podmiotami, podlegałaby regulacjom w zakresie cen transferowych. Pojęcie powiązań jest w tym zakresie kluczowe, bowiem to właśnie podmiotów powiązanych (obok podmiotów dokonujących transakcji z innymi podmiotami z rajów podatkowych) dotyczą szczegółowe regulacje w tym obszarze (m.in. dokumentacyjne, sprawozdawcze i karne).

2.3. Kierunkowe „warunki brzegowe" w zakresie konstrukcji fundacji rodzinnej

Zwracam uwagę, że dopuszczenie prowadzenia działalności gospodarczej przez fundacje rodzinne mogłoby prowadzić do powstania formy jej prowadzenia konkurencyjnej wobec obecnie funkcjonujących rozwiązań (spółek osobowych, kapitałowych). Z uwagi na potencjalne preferencje podatkowe fundacji rodzinnych byłoby to zjawisko niepożądane z punktu widzenia powszechności i równości opodatkowania, a przez to także szczelności, systemu podatkowego. Wartym rozważenia byłoby zatem ograniczenie dochodów fundacji rodzinnych do dochodów o charakterze pasywnym.

Fundacje rodzinne zgodnie z samą nazwą mają mieć charakter rodzinny, zatem w skład organów fundacji (zarówno zarządczych jak i nadzorczych) wchodzić powinny wyłącznie osoby fizyczne. Dopuszczenie do udziału w tych organach osób prawnych mogłoby stanowić zachętę do wykorzystywania fundacji rodzinnej jako instrumentu planowania podatkowego. Dodatkowo w przypadku ograniczenia jawności kręgu beneficjentów, dostęp do tych danych powinien być zapewniony dla właściwych organów podatkowych. Całkowite wyłączenie jawności w tym zakresie w praktyce bardzo utrudniłoby weryfikację wywiązywania się z obowiązków podatkowych – czy to samej fundacji, czy beneficjentów.

Chciałbym również zaznaczyć, że z uwagi na odmienność regulacji dotyczących instytucji fundacji rodzinnej wydaje się, że należałoby ją wprowadzić na podstawie ustawy szczególnej z uwzględnieniem odwołania się w zakresie nieuregulowanym do przepisów ustawy z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach. W ustawie szczególnej przede wszystkim należy unormować obowiązek rejestracji oraz wyrejestrowania tego rodzaju fundacji, osobowość prawną oraz zakres działalności. Odnośnie kształtu przyszłych przepisów można oprzeć się na wytycznych zaproponowanych w *Zielonej księdze* w polskim modelu fundacji rodzinnej.

Uzasadnienie projektowanych rozwiązań powinno jasno wskazywać na ewentualnie wprowadzane ograniczenia w katalogu dopuszczalnych celów fundacji rodzinnej. Rozwiązanie takie ograniczyłoby bowiem Fundatora, który w statucie określa cele i zamierzenia fundacji.

Natomiast przepisy prawa powinny przewidywać minimalny, wymagany poziom funduszu założycielskiego oraz wartość minimalnego majątku.

W zależności od przyjętych systemowych rozwiązań prawnych dotyczących wprowadzenia fundacji rodzinnych do polskiego systemu prawa, może wystąpić potrzeba dodatkowych regulacji w zakresie rachunkowości tych fundacji. W aktualnym stanie prawnym – zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 poz. 351) - osoby prawne, w tym fundacje zobowiązane są do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z regulacjami tej ustawy. Ponadto fundacje, w oparciu o art. 2 ust. 5 ustawy o rachunkowości, mogą prowadzić uproszczoną ewidencję przychodów i kosztów na zasadach określonych w ustawie z dnia 24 kwietnia 2003r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2019r. poz. 688 ze zm.), jeśli spełniają warunki wynikające z art. 10a ust. 1 tej ustawy.

3. Wnioski

Podsumowując, chciałbym zauważyć, że wprowadzenie do polskiego porządku prawnego fundacji rodzinnej mogłoby stanowić alternatywę dla fundacji zagranicznych i ograniczać przenoszenie aktywów z Polski do zagranicznych fundacji rodzinnych.

Dostosowywanie rozwiązań prawnych do potrzeb przedsiębiorców jest bardzo ważnym elementem tworzenia prawa. Zapewnienie kumulacji i trwałości przedsięwzięć gospodarczych w formie przedsiębiorstw rodzinnych oraz konkurencja innych systemów prawa przemawiają za poszukaniem nowych rozwiązań w prawie krajowym. Częściowo takim uzupełnieniem jest ustawa o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej. Wydaje się, że „dobrze skrojona" instytucja fundacji rodzinnej będzie kolejnym krokiem uzupełniania regulacji w obszarze, gdzie zauważalny jest deficyt prawa.

Pragnę jednocześnie zastrzec, że wprowadzenie fundacji rodzinnych w proponowanym kształcie (jednopoziomowe opodatkowanie bądź na poziomie fundacji bądź na poziomie beneficjenta przy założeniu prowadzenia działalności gospodarczej) nie byłoby spójne z podejmowanymi działaniami, mającymi na celu uszczelnienie systemu podatkowego. W tym kontekście warto także podkreślić, że zagraniczne fundacje zostały zidentyfikowane przez ustawodawcę jako podmioty służące unikaniu opodatkowania, czego efektem było objęcie ich z dniem 1 stycznia 2019 r. zakresem regulacji dot. kontrolowanych spółek zagranicznych („CFC"). Wierzę natomiast, że uwzględniwszy powyższe będziemy w stanie wypracować model fundacji rodzinnych spełniający oczekiwania zarówno przedsiębiorców, jak i chroniący interesy fiskalne Skarbu Państwa.

Z poważaniem,
Z upoważnienia Ministra Finansów,
Inwestycji i Rozwoju
Tadeusz Kościński
Podsekretarz Stanu w Ministerstwie
Finansów
/podpisano kwalifikowanym podpisem
elektronicznym/

Załącznik:

1. Opinia Ministerstwa Finansów z dnia 16 stycznia 2019 r.