

DOI: 10.5604/01.3001.0015.7108

Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 3)

Calendar for Polish Deal Tax Changes (part 3)

dr Szymon Obuchowski

Doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego Uniwersytetu Gdańskiego, ekspert w Departamencie Analiz Podatkowych w Ministerstwie Finansów, ORCID: 0000-0002-5033-9980

Jan Sarnowski, LL.M.

Pracownik naukowo-dydaktyczny w Instytucie Finansów SGH, LL.M., doradca podatkowy, Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów, Pełnomocnik Ministra Finansów ds. współpracy międzynarodowej w zakresie VAT, ORCID: 0000-0001-5538-0109

Streszczenie

Opracowanie stanowi kolejną część zapoczątkowanego na łamach czasopisma w listopadzie i kontynuowanego w grudniu 2021 r. projektu omawiania w ujęciu dynamicznym zmian, które wprowadza w polskim systemie podatkowym ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw¹, nazywana „Polskim Ładem”. W artykule poświęcono uwagę wybranym instytucjom, które łączy możliwość zastosowania w trakcie rozpoczętego z dniem 1 stycznia 2022 r. roku podatkowego, oraz – w niektórych przypadkach – natura bodźców interwencyjnych mających na celu popularyzację obrotu bezgotówkowego, w podatku dochodowym od osób fizycznych, podatku od towarów i usług oraz w ogólnym prawie podatkowym. Są to ulga na terminale płatnicze, prawo do zwrotu podatku od towarów i usług w terminie 15-dniowym, możliwość opodatkowania usług finansowych podatkiem od towarów i usług i możliwość zawarcia porozumienia inwestycyjnego. Tak jak w poprzedzających opracowaniach – autorzy artykułu chcą zwrócić uwagę podatników na szczegóły funkcjonowania zmienionych i nowych instytucji.

Słowa kluczowe: zmiany w polskim systemie podatkowym, Polski Ład, ulga na terminale płatnicze, prawo do zwrotu podatku od towarów i usług w terminie 15-dniowym, opodatkowanie usług finansowych podatkiem od towarów i usług, porozumienie inwestycyjne.

Abstract

The paper is a continuation of the project initiated on the pages of the journal in November and continued in December 2021 of discussing in dynamic perspective the changes introduced to the Polish tax system by the Act of 29 October 2021 amending the personal income tax act, the corporate income tax act and certain other acts, referred to as the „Polish Deal”. The article devotes attention to selected institutions, which are united by the possibility of application during the tax year that began on 1 January 2022, and – in some cases – the nature of incentives aimed at popularizing cashless payments, in personal income tax, value added tax and general tax law. These are: the relief for POS terminals, the right to refund the goods and services tax within 15 days, the possibility of taxing financial services with the value added tax and the possibility of concluding an investment agreement. As in previous studies, the authors of the article hope to draw taxpayers’ attention to the details of the amended and new institutions.

Keywords: changes in Polish tax system, Polish Order, tax relief for POS terminals, the right to refund the VAT within 15 days, taxing financial services with the value added tax, investment agreement.

1. WPROWADZENIE

Niniejszy artykuł to kolejna część cyklu, który rozpoczęto w listopadzie² i kontynuowano w grudniu 2021 r.³, a w którym omawiane są zmiany wprowadzane w polskim systemie podatkowym ustawą z dnia 29 października 2021 r. Autorzy tym razem przedstawiają instytucje, dla których kluczowym punk-

tem na osi czasu jest dzień wejścia w życie ww. ustawy, tj. 1 stycznia 2022 r. Omówione instytucje cechują: fakultatywność, przynależność do sfery uprawnień podatników, możliwość stosowania w trakcie roku podatkowego 2022 i – w niektórych przypadkach – uzależnienie od działań i wyborów podatnika podjętych przed rozpoczęciem tego roku.

2. ULGA NA TERMINALE PŁATNICZE I PRAWO DO ZWROTU RÓŻNICY PODATKU NALICZONEGO NAD NALEŻNYM W TERMINIE 15-DNIOWYM

Jednym z *ratio legis* wdrożenia nowych instytucji na podstawie ustawy z dnia 29 października 2021 r. jest przeciwdziałanie istnieniu tzw. szarej strefy. W tym ogólnym dążeniu mieści się także cel szczegółowy w postaci popularyzacji obrotu bezgotówkowego⁴. Aby go osiągnąć, ustanowiono preferencje w obu podatkach dochodowych oraz w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵, przeznaczone dla podatników, którzy zdecydują się umożliwić swoim klientom realizację płatności drogą bezgotówkową i będą ich zachęcać do korzystania z tej formy rozliczeń.

2.1. Ulga na terminale płatnicze w ustawach o podatkach dochodowych⁶

Dla podatników podatków dochodowych⁷ (w przypadku podatników podatku dochodowego od osób fizycznych – uzyskujących przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej) przewidziano ulgę w postaci odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków na nabycie terminala płatniczego oraz wydatków związanych z obsługą transakcji płatniczych przy jego użyciu. Odliczenie przysługuje podatnikom rozliczającym się zarówno na zasadach ogólnych, jak i według stawki 19%. Możliwością skorzystania z niego objęci są podatnicy, którzy rozpoczęli przyjmowanie płatności bezgotówkowych lub powrócili do tej możliwości po przynajmniej 12-miesięcznej przerwie bezpośrednio poprzedzającej miesiąc powrotu. Prawo przysługuje w roku podatkowym rozpoczęcia przyjmowania płatności bezgotówkowych i w kolejnym.

Wysokość odliczenia wynosi maksymalnie:

- 1) 2500 zł dla podatników zwolnionych z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych przy zastosowaniu kas rejestrujących, zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług,
 - 2) 1000 zł dla pozostałych podatników
- z zastrzeżeniem, że kwota odliczenia nie może przekroczyć kwoty dochodu uzyskanego przez nich z prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej (podatnicy uprawnieni do odliczenia w kwocie 2500 zł mogą skorzystać tylko z jednej jego podstawy).

Inny limit – w wysokości 200% poniesionych wydatków, nie więcej jednak niż 2000 zł w każdym roku podatkowym ich ponoszenia, bez względu na to, czy w ciągu 12 miesięcy bezpośrednio poprzedzających miesiąc powrotu do przyjmowania płatności bezgotówkowych rozpoczęli ponownie przyjmowanie płatności w tej formie – przysługuje małym podatnikom w rozumieniu art. 5a pkt 20 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., uprawnionym do otrzymania zwrotu nadwyżki naliczonego podatku od towarów i usług nad należnym w terminie 15-dniowym⁸ przez co najmniej 7 miesięcy (podatnicy podatku od towarów i usług rozliczający się miesięcznie⁹) lub przez co najmniej 2 kwartały (mali podatnicy podatku od towarów i usług w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r., którzy wybrali metodę kasową i rozliczają się kwartalnie¹⁰).

Krąg podatników uprawnionych do skorzystania z odliczenia obejmuje także podatników lub spółkę niebędącą osobą

prawną, w której podatnik jest współnikiem, jeśli którykolwiek podmiot korzysta z prawa do otrzymania zwrotu nadwyżki naliczonego podatku od towarów i usług nad należnym w terminie 15-dniowym; w stosunku do tych podatników również nie stosuje się 2-letniego ograniczenia czasowego prawa do odliczenia ani wymogu nieprzyjmowania płatności bezgotówkowych w ciągu 12 miesięcy poprzedzających powrót do przyjmowania płatności w tej formie.

Podatnicy, którzy zapewnili możliwość przyjmowania płatności przy użyciu terminala płatniczego, lecz korzystali z programów finansujących zwrot wydatków związanych z obsługą transakcji płatniczych przy użyciu terminala płatniczego, są uprawnieni do skorzystania z prawa do odliczenia w kwocie 1000 lub 2500 zł w roku podatkowym, w którym zaprzestali korzystania z takich programów, i w roku następującym po tym roku.

Dla zwiększenia pewności w stosowaniu nowych przepisów w art. 26hd ust. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. wprowadzono definicję wydatków związanych z obsługą transakcji płatniczych przy użyciu terminala płatniczego¹¹, a w ust. 9 – terminala płatniczego¹².

Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy poniesienia wydatków (kwota odliczenia nie jest uwzględniana przy obliczaniu zaliczek). Na potrzeby ustalania kwoty poniesionych wydatków uznaje się za nie kwotę wydatku wraz z podatkiem od towarów i usług, którego nie odliczono. Zasadą jest, że odliczeniu podlegają tylko wydatki rzeczywiście poniesione¹³. Kwota odliczenia nieznajdująca pokrycia w rocznym dochodzie podatnika może być przez niego odliczona w zeznaniach za kolejno następujących po sobie 6 lat podatkowych, następujących bezpośrednio po roku, w którym poniesiono wydatek; zasada ta dotyczy obu lat objętych prawem do odliczenia.

Skorzystanie z odliczenia wyklucza możliwość skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego obejmującego kwoty odpisów z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywanych, według zasad określonych w art. 22a-22o ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub wartości niematerialnych i prawnych, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie¹⁴. W razie śmierci podatnika przed pełnym wykorzystaniem prawa do odliczenia przechodzi ono na przedsiębiorstwo w spadku.

Skorzystanie z ulgi będzie możliwe w rozliczeniu rocznym za rok 2022, ale – podobnie jak w przypadku większości omówionych w niniejszym artykule instytucji – spełnienie przez podatników warunków uprawniających do jej zastosowania zależy od ich decyzji podjętych w trakcie roku podatkowego podlegającego rozliczeniu według nowych przepisów.

2.2. Prawo do zwrotu różnicy podatku naliczonego nad należnym w terminie 15-dniowym w ustawie z dnia 11 marca 2004 r.

Szczególną preferencję, korespondującą z nową instytucją odliczenia na podstawie art. 26hd ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. i art. 18ef ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., przewidziano również w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. dla podatników

podatku od towarów i usług. Polega ona na zwrocie w terminie 15-dniowym:

- 1) od dnia upływu terminu na złożenie deklaracji miesięcznej lub kwartalnej w przypadku złożenia przez podatnika:
 - a) deklaracji, w której wykazał on zwrot różnicy podatku,
 - b) korekty, w której wykazał on zwrot różnicy podatku, jeżeli jej złożenie nastąpiło przed upływem terminu na złożenie deklaracji;
- 2) od złożenia korekty deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku, jeżeli jej złożenie nastąpiło po upływie terminu na złożenie deklaracji.

Zwrot w terminie 15-dniowym przysługuje podatnikom łącznie spełniającym następujące przesłanki przewidziane w nowym art. 87 ust. 6e ustawy z dnia 11 marca 2004 r.:

- 1) za trzy kolejne okresy rozliczeniowe (lub jeden, jeśli rozliczają się kwartalnie), poprzedzające bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który występują z wnioskiem o zwrot w terminie 15-dniowym, udział procentowy łącznej sprzedaży wraz z podatkiem, zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kas rejestrujących online/wirtualnych, w całkowitej wartości sprzedaży wraz z podatkiem raportowanej dla celów VAT był na poziomie minimum 80%¹⁵ oraz taki sam był udział płatności w formie bezgotówkowej (udokumentowanych właściwie oznaczonymi paragonami) w całkowitej wartości sprzedaży wraz z podatkiem, zaewidencjonowanej przy zastosowaniu tych kas¹⁶. W okresie przejściowym, do końca 2023 r., wymagany stosunek obrotu bezgotówkowego zarejestrowanego z użyciem kasy rejestrującej online/wirtualnej do całkowitej sprzedaży zarejestrowanej z użyciem tych kas został obniżony do poziomu 65%;
- 2) przez kolejnych 12 miesięcy poprzedzających bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który podatnik występuje z wnioskiem o zwrot, łączna wartość sprzedaży wraz z podatkiem, zaewidencjonowanej przez podatnika przy zastosowaniu kas rejestrujących online/wirtualnych, za każdy okres rozliczeniowy była nie niższa niż 50 tys. zł¹⁷; podatnik był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, składał za każdy okres rozliczeniowy deklaracje miesięczne lub kwartalne, prowadził ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu wyłącznie kas rejestrujących online/wirtualnych¹⁸;
- 3) za okres, którego dotyczy wniosek o zwrot w terminie 15-dniowym, kwota podatku wykazana przez podatnika w deklaracji nie przekraczała dwukrotnej wysokości podatku wynikającego u tego podatnika ze sprzedaży zaewidencjonowanej w okresie rozliczeniowym przy zastosowaniu kas rejestrujących online/wirtualnych; kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym nierozliczona w poprzednich okresach rozliczeniowych i wykazana w deklaracji nie przekraczała 3000 zł; w przypadku złożenia deklaracji z wykazaną kwotą do zwrotu – podatnik złożył deklarację miesięczną lub kwartalną przed upływem terminu na jej złożenie¹⁹;
- 4) podatnik przez kolejne 3 miesiące poprzedzające bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który występuje z wnioskiem o zwrot, posiadał rachunek rozliczeniowy lub imienny rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, zawarty w wykazie, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Przepisy wprowadzające możliwość zwrotu w 15-dniowym terminie precyzują, w jaki sposób przyjmowane są dane do ustalania warunków ekonomicznych zwrotu VAT²⁰. Naczelnik urzędu skarbowego zachowuje prawo do dodatkowego zwerifikowania zasadności zwrotu w stosownych postępowaniach, a jeśli przeprowadzone czynności wykażą zasadność zwrotu, kwota jest wypłacana z odsetkami obliczonymi analogicznie jak dla zwrotów w terminie podstawowym (60 dni)²¹. Spełnienie ogółu warunków uprawniających do uzyskania zwrotu w skróconym terminie jest weryfikowane z wykorzystaniem zasobów teleinformatycznych Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (KAS).

Dla doręczenia postanowienia o przedłużeniu 15-dniowego terminu na zwrot podatku albo decyzji o odmowie zwrotu VAT przewidziano szczególną zasadę, wyłączającą zasady wynikające z art. 150, 150a i 151 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²² oraz art. 41 i 42 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych²³. Nowe przepisy art. 87 ust. 6j-6l ustawy z dnia 11 marca 2004 r. skracają do 4 dni okres, po którym następuje skutek w postaci fikcji doręczenia.

Określenie odrębnych reguł doręczania postanowień o przedłużeniu 15-dniowego terminu na zwrot VAT, jak również decyzji o odmowie dokonania zwrotu w terminie 15 dni, jest uzasadnione wyjątkowym charakterem rozwiązań w zakresie szybkiego zwrotu podatku. Rozwiązania te są szczególną, daleko idącą preferencją podatkową, której wprowadzenie uzasadnia odejście od reguł doręczeń pism ustanowionych w Ordynacji podatkowej oraz ustawie z dnia 18 listopada 2020 r. Zachowanie terminów ogólnych, zobowiązujących do doręczenia stosownego postanowienia lub decyzji w zbyt krótkim czasie, mogłoby pozbawić naczelnika urzędu skarbowego możliwości merytorycznej weryfikacji zasadności zwrotu, szczególnie w świetle związania treścią wydanego orzeczenia wynikającego z art. 212 Ordynacji podatkowej²⁴.

Na mocy przepisu przejściowego, tj. art. 77 ustawy z dnia 29 października 2021 r., podatnicy podatku od towarów i usług będą mogli składać wnioski o zwrot w skróconym terminie za okresy rozliczeniowe przypadające po dniu wejścia w życie powyższej ustawy, a więc od dnia 1 stycznia 2022 r.

3. MOŻLIWOŚĆ OPODATKOWANIA PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG USŁUG FINANSOWYCH ŚWIADCZONYCH NA RZECZ PODATNIKÓW TEGO PODATKU W TRANSAKCJACH BUSINESS-TO-BUSINESS (B2B)

Jedna ze zmian wprowadzonych w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. wynika ze skorzystania przez Rzeczpospolitą Polską (RP) z możliwości, jaką daje państwom członkowskim Unii Europejskiej (UE) przepis art. 137 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej²⁵ w zakresie opodatkowania usług finansowych.

Co do zasady usługi finansowe podlegają zwolnieniu, ale państwa członkowskie mogą przyznać podatnikom prawo do wyboru opodatkowania transakcji wymienionych w katalogu w art. 135 ust. 1 lit. b-g przywołanej dyrektywy. *Ratio legis* zmiany jest wzmocnienie zakresu neutralności podatku od towarów i usług w sektorze finansowym²⁶.

Zgodnie z nowymi przepisami ustawy z dnia 11 marca 2004 r.²⁷ ze zwolnienia będzie mógł zrezygnować podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, który złoży naczelnikowi urzędu skarbowego pisemne zawiadomienie o wyborze opodatkowania tych usług przed początkiem okresu rozliczeniowego, od którego rezygnuje ze zwolnienia. Wybór opodatkowania wiąże się ze stosowaniem określonych reguł:

- 1) opodatkowanie będzie miało zastosowanie tylko do czynności świadczonych na rzecz podatników;
- 2) opodatkowanie obejmie wszystkie usługi finansowe – nie jest możliwe wybranie przez podatnika tylko kilku rodzajów czynności.

Nie będzie również możliwe wybiórcze stosowanie zwolnienia do określonych transakcji²⁸.

Podatnik będzie zobowiązany stosować opodatkowanie usług finansowych przez 2 lata, licząc od początku okresu rozliczeniowego, od którego wybrał opodatkowanie tych usług. Po upływie tego okresu podatnik będzie mógł znów korzystać ze zwolnienia na zasadach ogólnych, pod warunkiem że złoży naczelnikowi urzędu skarbowego pisemne zawiadomienie o rezygnacji z opodatkowania przed początkiem okresu rozliczeniowego, od którego ponownie będzie korzystał ze zwolnienia. Jeśli podatnik zrezygnował z opodatkowania usług finansowych w powyżej wskazany sposób, będzie mógł ponownie wybrać ich opodatkowanie nie wcześniej niż po upływie 2 lat, licząc od początku okresu rozliczeniowego, od którego ponownie korzysta ze zwolnienia.

Możliwość zrezygnowania ze zwolnienia przysługuje podatnikom od dnia 1 stycznia 2022 r.

4. MOŻLIWOŚĆ ZAWARCIA POROZUMIENIA INWESTYCYJNEGO

Ustawa z dnia 29 października 2021 r. wprowadziła nowe instytucje także w ogólnym prawie podatkowym. Najważniejszą z nich jest porozumienie inwestycyjne (tzw. interpretacja 590), którego treść, procedurę zawarcia i skutki regulują przepisy nowego działu IIC Ordynacji podatkowej²⁹. Ponieważ omawiana instytucja ma charakter kompleksowy, dział ten zawiera przepisy materialnoprawne, ustrojowe i proceduralne.

Porozumienie inwestycyjne stanowi umowę w sprawie skutków podatkowych inwestycji planowanej lub rozpoczętej na terytorium RP³⁰. Podmiotem uprawnionym do jej zawarcia z właściwym w tej sprawie organem podatkowym (ministrem właściwym do spraw finansów publicznych³¹) jest inwestor, czyli każdy, kto planuje lub rozpoczął inwestycję na terytorium RP³²; może to być także podmiot zagraniczny³³. Porozumienie inwestycyjne może być zawarte również między ministrem finansów i grupą inwestorów, którzy wspólnie złożyli wniosek³⁴. Inwestycją, której porozumienie może dotyczyć, jest inwestycja w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji³⁵, jeżeli jej wartość wynosi co najmniej 100 mln zł do dnia 31 grudnia 2024 r.³⁶, a po tym dniu – 50 mln zł³⁷.

Ideą przyświecającą wprowadzeniu instytucji porozumienia inwestycyjnego było stworzenie możliwości uzyskania przez potencjalnego inwestora kompleksowej informacji o skutkach podatkowych planowanej inwestycji, co projektodawcy nazywają „zasadą niepodzielności” porozumienia³⁸.

Zgodnie z art. 20zt Ordynacji podatkowej na treść porozumienia inwestycyjnego mogą się składać elementy treści następujących instytucji prawa podatkowego:

- 1) jednostronnego uprzedniego porozumienia cenowego w zakresie oceny, że cena transferowa transakcji kontrolowanej jest ustalona na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane³⁹;
- 2) opinii zabezpieczającej w zakresie oceny, że do korzyści podatkowej wskazanej we wniosku o zawarcie porozumienia inwestycyjnego nie ma zastosowania art. 119a § 1, tj. klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania⁴⁰;
- 3) wiążącej informacji akcyzowej w zakresie klasyfikacji i rodzaju wyrobu akcyzowego lub klasyfikacji samochodu osobowego – w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN)⁴¹;
- 4) wiążącej informacji stawkowej w zakresie opisu i klasyfikacji towaru lub usługi oraz właściwej stawki podatku od towarów i usług⁴²;
- 5) interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie nieobjętym powyższymi punktami⁴³.

Porozumienie inwestycyjne to umowa zawierana między inwestorem i właściwym organem⁴⁴ na okres w niej wskazany, mogący wynosić maksymalnie 5 lat podatkowych⁴⁵. W tym czasie, zgodnie z nowym art. 20zx § 3 Ordynacji podatkowej, porozumienie wiąże organ właściwy w sprawie jego zawarcia, inwestora (lub inwestorów) oraz organy podatkowe właściwe w sprawach zobowiązań podatkowych inwestora wynikających z inwestycji objętych porozumieniem, pochodzących z okresów rozliczeniowych w trakcie obowiązywania porozumienia. Tym samym nawet po upływie okresu jego obowiązywania inwestor jest objęty wynikającą z niego ochroną⁴⁶.

Termin „wiąże” należy rozumieć w ten sposób, że porozumienie jako jeden akt administracyjny właściwego organu, kształtowany z udziałem inwestora, wywołuje sumę skutków, które wywoływałyby wymienione powyżej akty, oddzielnie uzyskane w stosownych postępowaniach przez inwestora, na wskazany okres (w zakresie, w jakim treść porozumienia wyczerpuje maksymalny możliwy zakres wskazany w art. 20zt Ordynacji podatkowej)⁴⁷. Należy jednak podkreślić, że suma tych skutków jest wyznaczana zakresem stosowanych odpowiednio do porozumienia inwestycyjnego przepisów, które regulują skutki uzyskania odpowiednich aktów i do których odwołania zawarte są we wspomnianym art. 20zt. Możliwe jest zatem np. niezastosowanie porozumienia przez organ podatkowy w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej dotyczącej inwestora, ale podlegać on będzie ochronie na podstawie art. 14k-14m przywołanej ustawy.

Porozumienie inwestycyjne jest zawierane po przeprowadzeniu postępowania w sprawie jego zawarcia, które ma część elementów wspólnych z postępowaniem podatkowym. Założono jednak, że ma ono być maksymalnie odformalizowane oraz oparte na zasadach transparentności, partnerstwa, dobrej woli oraz wzajemnego zaufania, z uwzględnieniem nadrzędnej zasady legalizmu⁴⁸.

Postępowanie jest inicjowane na wniosek inwestora (lub inwestorów) podlegający opłacie wstępnej w wysokości 50 tys. zł od każdego inwestora, płatnej w terminie 30 dni od dnia złożenia wniosku pod rygorem pozostawienia go bez rozpatrzenia⁴⁹. Opłata stanowi dochód budżetu państwa i podlega

zwrotowi w terminie 30 dni od dnia odmowy zawarcia porozumienia inwestycyjnego⁵⁰.

Jeśli treść wniosku obejmuje przedmiot, który mógłby zostać objęty interpretacją indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaną przez wójta, burmistrza lub prezydenta miasta, starostę lub marszałka województwa, organ właściwy w sprawie zawarcia porozumienia informuje te organy o złożeniu wniosku i możliwości przedstawienia przez nie stanowiska w sprawie, w terminie nie krótszym niż 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia⁵¹.

Złożony wniosek może zostać na dowolnym etapie postępowania wycofany przez inwestora⁵² (co nie wywołuje jednak skutku względem pozostałych inwestorów, jeśli jest ich wielu i nie podjęli oni tej samej decyzji), a także zmieniony, przy czym zmiana polegająca na przyłączeniu się do postępowania kolejnego inwestora wymaga wniesienia opłaty oraz złożenia podpisu na wniosku także przez niego.

W toku postępowania organ właściwy w sprawie zawarcia porozumienia może zorganizować spotkanie uzgodnieniowe, z którego jest sporządzany protokół⁵³, jak również zwracać się do inwestora o wyjaśnienie wątpliwości lub uzupełnienie wniosku (np. przez dostarczenie próbki towaru).

W związku z odpowiednim stosowaniem przepisów art. 7f ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. oraz art. 42e ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – organ właściwy w sprawie porozumienia zawiadamia inwestorów w toku postępowania o wysokości i terminie uiszczenia opłat, jeśli wskutek objęcia treścią wniosku przyszłe porozumienie ma zawierać elementy wiążącej informacji stawkowej i wiążącej informacji akcyjowej. Wniesienie opłat należy uznać za jedną z przesłanek zawarcia porozumienia⁵⁴.

Ten sam charakter ma opłata główna, której wysokość mieści się w przedziale od 100 tys. do 500 tys. zł i która zależy od zakresu i złożoności porozumienia. Opłata główna, w przeciwieństwie do opłaty wstępnej, opłacana jest tylko raz i obciąża wszystkich inwestorów solidarnie. Termin na jej wniesienie to 30 dni od dnia zawarcia porozumienia, pod rygorem niewystąpienia skutków prawnych wynikających z jego zawarcia. Stanowi ona dochód budżetu państwa⁵⁵.

Przepisy działu IIC nie ustanawiają przesłanek obligujących organ właściwy do zawarcia porozumienia. Zawarcie go należy zatem do sfery swobodnego uznania organu⁵⁶. Ta sama zasada dotyczy odmowy zawarcia porozumienia. Jedyną przesłanką takiej odmowy jest bowiem objęcie wnioskiem o zawarcie porozumienia sprawy, która została uprzednio rozpoznana przez właściwy organ podatkowy, lub w chwili złożenia wniosku o zawarcie porozumienia inwestycyjnego sprawa ta była w trakcie rozpatrywania przez taki organ. Odmowa ma jednak również charakter fakultatywny⁵⁷. Niezależnie od przyczyn odmowy – organ zobowiązany jest o niej zawiadomić inwestora i wskazać jej przyczyny wraz z uzasadnieniem⁵⁸.

Obowiązujące porozumienie przed upływem okresu obowiązywania może zostać zmienione za porozumieniem stron, wypowiedziane przez każdą ze stron, a także wygasnąć z mocy prawa.

Wniosek o zmianę porozumienia podlega opłatom, wstępnej i głównej, w wysokości odpowiadającej połowie kwot opłat od nowego wniosku (odpowiednio 25 tys. zł i między 50 tys. a 250 tys. zł), chyba że zmiana polega na przyłączeniu się

do porozumienia nowego inwestora⁵⁹. Zakres proponowanych zmian może obejmować całą dopuszczalną treść porozumienia⁶⁰.

Wypowiedzenie porozumienia przez inwestora skutkuje jego rozwiązaniem od pierwszego dnia następnego roku podatkowego⁶¹. Z kolei wypowiedzenie porozumienia przez organ właściwy w sprawie jego zawarcia może wywoływać skutki na dwa sposoby:

- 1) od pierwszego dnia jego obowiązywania – jeżeli wyjdzie na jaw istotna dla porozumienia nowa okoliczność faktyczna lub nowy dowód, istniejące w dniu zawarcia tego porozumienia i nieznanne temu organowi, przy czym wówczas uznaje się, że porozumienie w ogóle nie obowiązywało, ponieważ nie stosuje się przepisu art. 20zx § 3 Ordynacji podatkowej⁶². W przypadku niestosowania porozumienia przez inwestora w okresie jego obowiązywania w zakresie, w jakim jego treść odpowiada jednostronnemu uprzedniemu porozumieniu cenowemu – organ podatkowy właściwy w sprawie jego zawarcia wypowiada je z tym samym skutkiem⁶³;
- 2) od dnia doręczenia wypowiedzenia lub od dnia wskazanego w treści wypowiedzenia (późniejszego niż dzień doręczenia) – jeśli wypowiedzenie przez właściwy organ następuje wskutek stwierdzenia nieprawidłowości porozumienia inwestycyjnego. W tym przypadku okres między zawarciem porozumienia a terminem jego rozwiązania wynikającym z doręczonego wypowiedzenia podlega ochronie na podstawie art. 20zx § 3 Ordynacji podatkowej⁶⁴.

Za ogólną przesłankę stwierdzenia nieprawidłowości porozumienia należy uznać zmiany w otoczeniu prawnym jego funkcjonowania, w szczególności mogące nastąpić wskutek pojawienia się nowego, istotnego dla jego treści orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), Trybunału Konstytucyjnego lub Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wskazanie orzecznictwa tych organów ma charakter przykładowy, a zatem możliwe jest wystąpienie przesłanki stwierdzenia, że porozumienie jest nieprawidłowe, także wskutek wystąpienia innych okoliczności. Przesłankami stwierdzenia nieprawidłowości porozumienia są również stwierdzenie niezgodności części porozumienia odpowiadającej wiążącej informacji akcyjowej z prawem (z wyjątkiem sytuacji, w której jest to następstwo orzeczeń sądów lub TSUE) i analogicznie – stwierdzenie niezgodności części porozumienia odpowiadającej wiążącej informacji stawkowej, z tożsamym wyjątkiem, ale też – co wynika z przepisów źródłowych dla tej instytucji – wskutek błędu w wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego⁶⁵.

Niezależnie od trybu wypowiedzenia porozumienia przez organ właściwy do jego zawarcia – każdorazowo jego wypowiedzenie powinno być poprzedzone wezwaniem do złożenia wyjaśnień w terminie nie krótszym niż 7 dni lub złożeniem propozycji zmiany porozumienia ze skutkiem od pierwszego dnia jego obowiązywania albo innego dnia wskazanego w propozycji zmiany, przy czym wyznaczony termin nie może być krótszy niż 30 dni do zawarcia proponowanej zmiany⁶⁶.

Porozumienie inwestycyjne wygasa z mocy prawa z dniem wejścia w życie przepisów prawa podatkowego powodujących

niezgodność jego treści z wynikającymi z nich normami. Jeśli jednak *vacatio legis* dla nowych przepisów wyniesie mniej niż 30 dni, inwestor lub inwestorzy będący stroną porozumienia podlegają ochronie polegającej na zakazie wszczęcia postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe (ewentualne postępowania wszczęte w tych sprawach umarza się) i nienaliczaniu odsetek za zwłokę⁶⁷. W okresie *vacatio legis* obie strony porozumienia mogą złożyć wniosek o jego zmianę⁶⁸ w zakresie niezbędnym do zapewnienia jego zgodności z mającymi wejść w życie zmianami. Jeśli stroną składającą wniosek o zmianę będzie w takim przypadku inwestor, a jego wniosek został złożony w okresie między dniem ogłoszenia przepisów mających wpływ na treść porozumienia inwestycyjnego a dniem ich wejścia w życie (lub w ciągu 30 dni od dnia ich ogłoszenia, jeśli *vacatio legis* jest krótsze), wniosek o zmianę porozumienia nie podlega opłacie wstępnej, a jego zawarcie – opłacie głównej⁶⁹. Konieczne jest jednak określenie takiego terminu wejścia w życie zmian w porozumieniu, który zapobiegnie utracie przez nie mocy obowiązującej z mocy prawa, a zatem też uzgodnienie zmian przed wejściem nowych przepisów w życie.

Dane o zawartych porozumieniach inwestycyjnych, wraz z danymi dotyczącymi ich treści i stron, są ujmowane w ewidencji prowadzonej przez organ właściwy w sprawie zawierania porozumienia⁷⁰. Pisma sporządzane w toku postępowania w sprawie zawarcia porozumienia inwestycyjnego oraz samo porozumienie inwestycyjne są utrwalane w postaci elektronicznej.

Doręczenia w postępowaniu następują na adres do doręczeń elektronicznych lub przez portal podatkowy⁷¹.

Do postępowania w sprawie zawarcia porozumienia inwestycyjnego stosuje się odpowiednio:

- 1) wybrane przepisy działu IV Ordynacji podatkowej, tj.:
 - a) art. 168 (forma podania),
 - b) art. 187 § 3 (brak konieczności dowodzenia faktów powszechnie znanych i obowiązek zakomunikowania stronie postępowania przez organ podatkowy o faktach znanych z urzędu),
 - c) art. 197 § 1 i 3 (obowiązek powołania biegłego, jeśli w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, oraz przesłanki jego wyłączenia przewidziane w art. 130 § 1 i 2);
- 2) przepisy działu IV rozdziału 1 o zasadach postępowania podatkowego, z wyłączeniem art. 127 i 128 (zasada dwuinstancyjności postępowania i zasada trwałości decyzji ostatecznych);
- 3) przepisy rozdziału 3a o pełnomocnikach;
- 4) przepisy rozdziału 5 o doręczeniach;

- 5) przepisy rozdziału 9 o metrykach, protokołach i adnotacjach;
- 6) przepisy rozdziału 10 o udostępnianiu akt sprawy;
- 7) przepisy rozdziału 23 o kosztach postępowania.

Do przypadków ustalania wystąpienia okoliczności faktycznych warunkujących spełnienie przesłanek wypowiedzenia porozumienia inwestycyjnego stosuje się odpowiednio także przepisy działu IV rozdziału 11 o dowodach⁷².

W związku z wyłączeniem stosowania zasady dwuinstancyjności i brakiem odesłania do stosowania w postępowaniu o zawarcie porozumienia inwestycyjnego przepisów rozdziałów 15 i 16 Ordynacji podatkowej – czynności procesowe właściwego organu nie podlegają kontroli instancyjnej. Nowy art. 20zże § 3 tej ustawy *explicite* wyłącza również porozumienia inwestycyjne z zakresu kognicji sądów administracyjnych.

Przepisy działu IIC Ordynacji podatkowej weszły w życie z dniem 1 stycznia 2022 r. i z tym też dniem, z zachowaniem wyższego limitu minimalnej wartości inwestycji w wysokości 100 mln zł, będzie możliwe złożenie wniosku o zawarcie porozumienia inwestycyjnego przez potencjalnych inwestorów.

5. ZAKOŃCZENIE – ZESTAWIENIE CHARAKTERU ZMIAN

Większość instytucji omówionych w niniejszym artykule ma charakter interwencyjny – sensem zmian w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w podatku od towarów i usług związanych z płatnościami bezgotówkowymi jest promocja i zachęta do ich stosowania. Druga z nowelizacji ustawy z dnia 11 marca 2004 r., której poświęcono uwagę, poszerza pole wyboru podatników podatku od towarów i usług, bo daje im kolejną możliwość kształtowania ich indywidualnej sytuacji, w zależności od profilu działalności i relacji z kontrahentami, dzięki temu, że mogą wybrać opodatkowanie usług finansowych. Porozumienie inwestycyjne, jako instytucja ogólnego prawa podatkowego, jest dostępne dla ogółu podatników, ze względu na przesłanki stosowania dotyczy jednak przede wszystkim przedsięwzięć o znacznym rozmiarze i wysokim koszcie. Wszystkie instytucje łączy możliwość ich stosowania już w trakcie roku podatkowego 2022.

W tabeli 1 przedstawiono schematyczne zestawienie omówionych nowelizacji.

W czwartym, ostatnim opracowaniu dotyczącym zmian wprowadzanych ustawą z dnia 29 października 2021 r. zostaną omówione pozostałe – szczególnie zasługujące na uwagę podatników – instytucje, których moment wejścia w życie lub moment rozpoczęcia oddziaływania na sytuację podatników jest późniejszy niż dzień wejścia w życie tej ustawy.

Tabela 1. Zestawienie zmian ze wskazaniem ich charakteru, charakteru wybranych przesłanek ich funkcjonowania i ewentualnych zasad przejściowych

Zmiana	Podatek/danina, rodzaj zmiany	Uzależnienie od przesłanek dotyczących okresu przed dniem 1 stycznia 2022 r.	Ewentualne zasady przejściowe
Ulga na terminale płatnicze	Podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek dochodowy od osób prawnych, ulga podatkowa	W zakresie nierozpocznania przyjmowania płatności bezgotówkowych przez 12 miesięcy przed powrotem do przyjmowania płatności bezgotówkowych	Brak

Prawo do zwrotu podatku od towarów i usług w terminie 15-dniowym	Podatek od towarów i usług, szczególnie tryb rozliczenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym	Przesłanki wprowadzone od dnia 1 stycznia 2022 r. w art. 87 ust. 6e ustawy z dnia 11 marca 2004 r. warunkują weryfikację m.in. okresów rozliczeniowych poprzedzających okres zwrotu (początkowo będą to okresy przed dniem 1 stycznia 2022 r.): 1) w trzech poprzednich okresach rozliczeniowych /jednym okresie rozliczeniowym – udział łącznej sprzedaży wraz z podatkiem zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kas rejestrujących online/wirtualnych w całkowitej wartości sprzedaży; 2) w trzech poprzednich okresach rozliczeniowych /jednym okresie rozliczeniowym – udział łącznej sprzedaży bezgotówkowej wraz z podatkiem, zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kas rejestrujących online/wirtualnych, w całkowitej wartości sprzedaży; 3) w ciągu 12 poprzedzających miesięcy za każdy okres rozliczeniowy minimalna łączna wartość sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kas rejestrujących online/wirtualnych; 4) w ciągu 12 poprzedzających miesięcy za każdy okres rozliczeniowy zarejestrowanie jako podatnik VAT czynny, składanie deklaracji oraz prowadzenie ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu wyłącznie kas online/wirtualnych; 5) przez 3 miesiące przed wystąpieniem o zwrot w skróconym terminie – posiadanie rachunku rozliczeniowego	1) zwrot w terminie 15-dniowym możliwy w odniesieniu do okresów rozliczeniowych przypadających od dnia 1 stycznia 2022 r. (wyłączenie prawa do zwrotu w trybie 15-dniowym dotyczy korekt deklaracji złożonych po dniu 1 stycznia 2022 r. za okresy rozliczeniowe przypadające przed tą datą); 2) do końca 2023 r. – obniżony z 80% do 65% udział łącznej sprzedaży bezgotówkowej wraz z podatkiem, zarejestrowanej przy użyciu kasy rejestrującej online/wirtualnej, w całkowitej sprzedaży zarejestrowanej przy użyciu tych kas
Możliwość opodatkowania usług finansowych podatkiem od towarów i usług	Podatek od towarów i usług, możliwość opodatkowania czynności zwolnionych	Brak	Brak
Możliwość zawarcia porozumienia inwestycyjnego	Ogólne prawo podatkowe, kompleksowy akt służący zwiększeniu pewności sytuacji prawnej podatnika	Brak	Wyższa minimalna wartość inwestycji do końca 2023 r. – 100 mln zł

Źródło: opracowanie własne.

Przypisy

- Dz.U. poz. 2105 ze zm., dalej: ustawa z dnia 29 października 2021 r.
- S. Obuchowski, J. Sarnowski, *Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 1)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 11.
- S. Obuchowski, J. Sarnowski, *Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 2)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 12.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECE-C125874A006F1417/%24File/1532-uzas.docx>, s. 116, dostęp: 10.01.2022, dalej: uzasadnienie.
- Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- Nowy art. 26hd ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. (dodany przez art. 1 pkt 45 ustawy z dnia 29 października 2021 r.) oraz art. 18ef ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. (dodany przez art. 2 pkt 42 ustawy z dnia 29 października 2021 r.).
- Na zasadach wynikających z przepisów art. 87 ust. 6d-6l ustawy z dnia 11 marca 2004 r., dodanych przez art. 14 pkt 10 lit. c ustawy z dnia 29 października 2021 r.
- Zgodnie z zasadami przewidzianymi w art. 99 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- Zgodnie z zasadami przewidzianymi w art. 99 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- Są to opłaty, o których mowa w art. 2 pkt 19a-19ab ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1907 ze zm., dalej: ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r.), i opłaty z tytułu korzystania z terminala płatniczego wynikające z umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze.
- Urządzenie umożliwiające dokonywanie płatności bezgotówkowych z wykorzystaniem karty płatniczej lub innego instrumentu płatniczego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r.
- Nowy art. 26hd ust. 11 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. stanowi, że odliczeniu nie podlegają wydatki w części, w jakiej zostały odliczone od przychodu na podstawie ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o

- zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1993 ze zm.) lub zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie.
- 14 Art. 21 ust. 1 pkt 45 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- 15 Chodzi o kasy rejestrujące, o których mowa w nowym art. 87 ust. 6e pkt 4 lit. a tiret trzecie ustawy z dnia 11 marca 2004 r., tj. kasy rejestrujące, które umożliwiają połączenie i przesyłanie danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas, określone w art. 111a ust. 3.
- 16 Nowy art. 87 ust. 6e pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Płatnościami takimi są płatności dokonane przy użyciu karty płatniczej, przez wykonanie płatności mobilnej lub polecenia przelewu.
- 17 Nowy art. 87 ust. 6e pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- 18 Nowy art. 87 ust. 6e pkt 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- 19 Nowy art. 87 ust. 6e pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- 20 Łączną wartość sprzedaży wraz z podatkiem na potrzeby sprawdzenia, czy spełnione są kryteria ekonomiczne w zakresie wysokiego 80-proc. udziału płatności bezgotówkowych w sprzedaży detalicznej ewidencjonowanej na kasie rejestrującej online, w tym wirtualnej, oraz wysokiego 80-proc. udziału obrotu detalicznego ewidencjonowanego na tych kasach w całym obrocie podatnika ustala się na podstawie danych gromadzonych w Centralnym Repozytorium Kas (z wyłączeniem sprzedaży dokumentowanej fakturami, o których mowa w art. 106h ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.). Całkowitą wartość sprzedaży na potrzeby sprawdzenia, czy spełnione jest kryterium ekonomiczne w zakresie wysokiego 80-proc. udziału obrotu detalicznego ewidencjonowanego na tych kasach w całym obrocie podatnika ustala się na podstawie danych z JPK_VAT.
- 21 Odpowiednio stosowane zdanie drugie i trzecie art. 87 ust. 2 na mocy nowego art. 6h ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- 22 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- 23 Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2320 ze zm., dalej: ustawa z dnia 18 listopada 2020 r.
- 24 Uzasadnienie, dok. cyt., s. 199-203.
- 25 Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.
- 26 Uzasadnienie, dok. cyt., s. 192.
- 27 Art. 43 ust. 22-24 dodany przez art. 14 pkt 7 ustawy z dnia 29 października 2021 r.
- 28 Zaliczają się do nich usługi, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12, 38, 39, 40, 40a, 41 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., tj.:
- 1) transakcje, łącznie z pośrednictwem, dotyczące walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy,
 - 2) zarządzanie funduszami,
 - 3) usługi udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu tych usług oraz zarządzania kredytami lub pożyczkami pieniężnymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę,
 - 4) usługi w zakresie udzielania poręczeń, gwarancji i wszelkich innych zabezpieczeń transakcji finansowych i ubezpieczeniowych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu tych usług, a także zarządzania gwarancjami kredytowymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę,
 - 5) usługi w zakresie depozytów środków pieniężnych, prowadzenia rachunków pieniężnych, wszelkiego rodzaju transakcji płatniczych, przekazów i transferów pieniężnych, długów, czeków i weksli oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu tych usług,
 - 6) usługi, w tym także usługi pośrednictwa, których przedmiotem są udziały w spółkach lub w innych niż spółki podmiotach, jeżeli mają osobowość prawną,
 - 7) usługi, których przedmiotem są instrumenty finansowe, oraz usługi pośrednictwa w tym zakresie.
- 29 Przepisy dodane przez art. 7 pkt 7 ustawy z dnia 29 października 2021 r. W związku z wejściem w życie nowych regulacji przewidziano zmiany o charakterze dostosowawczym w wielu innych przepisach Ordynacji podatkowej, tj. w art. 13, 14b, 14n, 20zb, 20zr § 2, 93d, 119b, 119zdb, 293 § 2 pkt 14, 295d § 1a i § 2 oraz 297g. Na temat treści tych zmian zob. uzasadnienie, dok. cyt., s. 235-237.
- 30 Art. 20zs § 1 Ordynacji podatkowej.
- 31 Dalej: minister finansów. Ma on kompetencję upoważnić, w drodze rozporządzenia, inny organ KAS do wykonywania swoich zadań w sprawie porozumienia, mając na względzie zapewnienie wykonywania ich szybko i sprawnie (art. 20zs § 7 Ordynacji podatkowej).
- 32 Nowy art. 20zs § 3 Ordynacji podatkowej. Konstrukcja pojęcia wyznaczającego krąg uprawniony do wszczęcia postępowania jest podobna do pojęcia „zainteresowanego”, czyli podmiotu uprawnionego do zwrócenia się do Szefa Krajowej Informacji Skarbowej z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego lub do ministra finansów z wnioskiem o wydanie interpretacji ogólnej przepisów prawa podatkowego (art. 14a i 14b Ordynacji podatkowej).
- 33 W związku z tym wnioski o zawarcie porozumienia inwestycyjnego oraz inne pisma i dokumenty będą mogły być sporządzane przez inwestora w języku angielskim począwszy od dnia 1 stycznia 2024 r. (nowy art. 20zu § 4 Ordynacji podatkowej na mocy przepisu przejściowego – art. 89 pkt 5 ustawy z dnia 29 października 2021 r.). Od tego samego dnia możliwe będzie sporządzenie w języku angielskim samego porozumienia inwestycyjnego (art. 20zx § 2), jak również protokołu ze spotkania uzgodnieniowego (art. 20zw § 2). W każdym z tych przypadków w razie wątpliwości rozstrzygającą będzie tekst w języku polskim.
- 34 Nowy art. 20zu § 1 w związku z art. 20zv § 2 Ordynacji podatkowej.
- 35 Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1752. Może to być zatem:
- 1) inwestycja w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związane z założeniem nowego zakładu, zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu, dywersyfikacją produkcji zakładu przez wprowadzenie produktów uprzednio nieprodukowanych w zakładzie lub zasadniczą zmianą dotyczącą procesu produkcyjnego istniejącego zakładu lub
 - 2) nabycie aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił, przy czym aktywa są nabywane przez przedsiębiorcę niezwiązanego ze sprzedawcą i wyklucza się samo nabycie akcji lub udziałów przedsiębiorstwa (nowy art. 20zs § 4 Ordynacji podatkowej).
- 36 Przepis przejściowy – art. 78 ustawy z dnia 29 października 2021 r. Celem ustanowienia wyższego limitu na pierwsze 3 lata jest ograniczenie liczby wniosków, tak aby „organ właściwy w sprawie porozumienia mógł w tym czasie wypracować optymalne standardy obsługi wniosków i wewnętrzne procedury zawierania porozumień, a także przygotować odpowiednio zasoby kadrowe” (uzasadnienie, dz. cyt., s. 237). Z dniem obniżenia minimalnej wartości inwestycji wejdą w życie również przepisy dopuszczające pełnoprawne stosowanie języka angielskiego w postępowaniu i treści porozumienia inwestycyjnego (od dnia 1 stycznia 2024 r. – art. 20zw § 2 zdanie drugie oraz 20zx § 2 Ordynacji podatkowej).
- 37 Wartość może być wyrażona także w walucie obcej – przelicza się ją wówczas na złotówki z uwzględnieniem kursu średniego waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski i obowiązującego w pierwszym dniu miesiąca złożenia wniosku o zawarcie porozumienia inwestycyjnego (art. 20zs § 4 Ordynacji podatkowej).
- 38 Uzasadnienie, dz. cyt., s. 221, 225.
- 39 Nowy art. 20zt pkt 1 Ordynacji podatkowej nakazujący stosować odpowiednio przepisy art. 83-86, 90, 92, 103, 104, 106 i 107 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200 ze zm.).
- 40 Nowy art. 20zt pkt 2 Ordynacji podatkowej nakazujący stosować odpowiednio przepisy art. 119x § 1 i 2, art. 119y § 1 i 2 oraz art. 119za pkt 1 i 2 tej ustawy.
- 41 Nowy art. 20zt pkt 3 Ordynacji podatkowej nakazujący stosować odpowiednio przepisy art. 7e ust. 2 i 3 oraz art. 7f ust. 1-3, ust. 4 zdanie pierwsze, ust. 6 i 7 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm., dalej: ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r.).
- 42 Nomenklatura Scalona (CN) to klasyfikacja obowiązująca na mocy rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L 256 z 7.09.1987, s. 1; Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, s. 382).
- 43 Nowy art. 20zt pkt 4 Ordynacji podatkowej nakazujący stosować odpowiednio przepisy art. 42b ust. 2 pkt 1-3, ust. 4, 5 i 7 oraz art. 42e ust. 1-3, ust. 4 zdanie pierwsze, ust. 6 i 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- 44 Nowy art. 20zt pkt 5 Ordynacji podatkowej nakazujący stosować odpowiednio art. 14b § 3 tej ustawy.
- 45 Uzasadnienie, dok. cyt., s. 222.
- 46 Nowy art. 20zx § 1 Ordynacji podatkowej.
- 47 Dosłownie: „porozumienie inwestycyjne wiąże w każdym czasie inwestora i organ właściwy w sprawie porozumienia oraz organy podatkowe za okresy rozliczeniowe objęte porozumieniem”.
- 48 Podkreślenia w tym kontekście wymaga, że z zasady owej mocy wiążącej porozumienia nie należy wnioskować, że ma ono charakter źródła prawa, które miałoby wraz z prawem obowiązującym stanowić

podstawę prawną rozstrzygnięć w sprawach objętych jego treścią, lub innego rodzaju aktu, który wpływałby zawężająco na kompetencje w zakresie stosowania prawa przez organy podatkowe. Akt tego rodzaju nie mieściłby się w konstytucyjnym katalogu powszechnie obowiązujących źródeł prawa (art. 87 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP) i stałby w sprzeczności z zasadą, zgodnie z którą uchwały Rady Ministrów oraz zarządzenia Prezesa Rady Ministrów i ministrów mają charakter wewnętrzny i obowiązują tylko jednostki organizacyjne podległe organowi wydającemu te akty (art. 93 ust. 1 Konstytucji RP).

Szerzej na ten temat w kontekście brzmienia art. 14 § 2 Ordynacji podatkowej, obowiązującego od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 14 stycznia 2005 r., stanowiącego wówczas o mocy wiążącej interpretacji przepisów prawa podatkowego względem organów podatkowych – zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, OTK ZU 5A/2004, poz. 41.

Nowy art. 20zt § 4 Ordynacji podatkowej należy rozumieć jako ograniczenie ochrony wynikającej z objęcia porozumieniem elementów wiążącej informacji stawkowej w zakresie, w jakim przedmiot porozumienia stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej w związku z wystąpieniem nadużycia prawa na podstawie tzw. małej klauzuli antyabuzywnej, przewidzianej w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

⁴⁸ Uzasadnienie, dok. cyt., s. 221.

⁴⁹ Nowy art. 20zv § 1-3 Ordynacji podatkowej. Treść wniosku określa nowy art. 20zu § 2 tej ustawy. Wniosek zawiera: dane identyfikujące inwestora; jego adres do doręczeń elektronicznych, chyba że inwestor wyraził zgodę na doręczanie pism przez portal podatkowy; opis planowanej lub rozpoczętej inwestycji, jej deklarowaną wartość wraz z wyjaśnieniem sposobu jej ustalenia; proponowany okres obowiązywania i przedmiot porozumienia (w zakresie wyznaczonym przez art. 20zt). Wniosek powinien odpowiadać także warunkom podania w postępowaniu podatkowym – odpowiednie stosowanie art. 168 Ordynacji podatkowej na mocy nowego art. 20zze § 1 tej ustawy.

⁵⁰ Nowy art. 20zv § 4-5 Ordynacji podatkowej.

⁵¹ Nowy art. 20zu § 5 Ordynacji podatkowej.

⁵² Dział IIC Ordynacji podatkowej nie zawiera przepisów regulujących skutki wycofania wniosku, a nowy art. 20zze tej ustawy nie odsyła do jej art. 208, w związku z czym należy przyjąć, że skutkiem wycofania wniosku powinna być odmowa zawarcia porozumienia ze strony organu właściwego do jego zawarcia. W świetle art. 20zv § 4 powstaje więc obowiązek zwrotu opłaty wstępnej w terminie 30 dni od dnia odmowy.

⁵³ Może być ono także utrwalone przez właściwy organ za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych (nowy art. 20zv § 3 Ordynacji podatkowej).

⁵⁴ Nowy art. 20zw § 4 Ordynacji podatkowej.

⁵⁵ Nowy art. 20zy Ordynacji podatkowej.

⁵⁶ Por. uzasadnienie, dok. cyt., s. 222.

⁵⁷ Nowy art. 20zs § 5 Ordynacji podatkowej.

⁵⁸ Nowy art. 20zs § 6 Ordynacji podatkowej.

⁵⁹ Nowy art. 20zz § 1-2, 4 Ordynacji podatkowej.

⁶⁰ Nowy art. 20zz § 2 Ordynacji podatkowej.

⁶¹ Nowy art. 20zza § 1 Ordynacji podatkowej.

⁶² Nowy art. 20zza § 2 Ordynacji podatkowej.

⁶³ Mimo że w nowym art. 20zza § 4 Ordynacji podatkowej brak zastrzeżenia, które zawarto w § 2 („przepisu art. 20zx § 3 nie stosuje się”), wypowiedzenie porozumienia ze skutkiem *ex tunc* musi prowadzić do skutku w postaci braku ochrony wynikającej ze „związania nim” organu właściwego w sprawie jego wydania oraz organów podatkowych, nie może bowiem przysługiwać ochrona, jeśli jej podstawa ze skutkiem retroaktywnym jest usuwana z porządku prawnego.

⁶⁴ Nowy art. 20zza § 6 Ordynacji podatkowej.

⁶⁵ Nowy art. 20zza § 5 pkt 1-3 Ordynacji podatkowej.

⁶⁶ Nowy art. 20zza § 3 Ordynacji podatkowej.

⁶⁷ Nowy art. 20zzb Ordynacji podatkowej.

⁶⁸ Zgodnie z zasadą konsensualności postępowania w sprawie zawarcia porozumienia możliwe jest uzgodnienie zmian w obowiązującym porozumieniu, jak również złożenie wniosku o zmianę porozumienia także przed promulgacją nowych przepisów, jeśli ich treść będzie znana.

⁶⁹ Nowy art. 20zz § 3 Ordynacji podatkowej.

⁷⁰ Nowy art. 20zcc. Ewidencja obejmuje:

1) dane identyfikujące inwestora,

- 2) dzień złożenia, zmiany i cofnięcia wniosku o zawarcie porozumienia inwestycyjnego, w tym przyłączenia się nowego inwestora do tego wniosku,
- 3) dzień zawarcia porozumienia inwestycyjnego,
- 4) okres obowiązywania porozumienia inwestycyjnego,
- 5) dzień złożenia, zmiany i cofnięcia wniosku o zmianę porozumienia inwestycyjnego, w tym przyłączenia się nowego inwestora do tego wniosku,
- 6) dzień zmiany porozumienia inwestycyjnego, w tym przyłączenia się nowego inwestora do tego porozumienia,
- 7) dzień i przyczynę wygaśnięcia porozumienia inwestycyjnego.

Ewidencja ta jest udostępniana w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego organ właściwy w sprawie porozumienia.

⁷¹ Nowy art. 20zdd Ordynacji podatkowej.

⁷² Nowy art. 20zze § 1-2 Ordynacji podatkowej.

Bibliografia

Literatura

Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Warszawa 2021.

Obuchowski S., Sarnowski J., *Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 1)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 11.

Obuchowski S., Sarnowski J., *Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 2)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 12.

Akty prawne

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, Dz. Urz. WE L 256 z 7.09.1987, s. 1, Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, s. 382.

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.

Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1752.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.

Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, Dz.U. poz. 2200 ze zm.

Ustawa z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2320 ze zm.

Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1907 ze zm.

Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1993 ze zm.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.

Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2105.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

Orzecnictwo

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, OTK ZU 5A/2004, poz. 41.

Inne źródła

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECE-C125874A006F1417/%24File/1532-uzas.docx>, dostęp: 10.01.2022.