

ZMIANY W USTAWIE ORDYNACJA PODATKOWA

Tabela. Przegląd zmian w Ordynacji podatkowej na 2022 r.
– zestawienie

Lp.	Czego dotyczy zmiana	Na czym polega zmiana
1	2	3
Od 1 stycznia 2022 r.		
1	Porozumienia inwestycyjne	Zmiana polega na wprowadzeniu w Ordynacji podatkowej instytucji porozumień inwestycyjnych pozwalających na zawieranie porozumień tego rodzaju między inwestorami a organami podatkowymi.
2	Porozumienia podatkowe	Zmiana wprowadzona w przepisach o porozumieniach podatkowych polega na uregulowaniu sytuacji potencjalnych kolizji, które mogą wystąpić w przypadku porozumień podatkowych i inwestycyjnych.
3	Interpretacje indywidualne	Zmiana wprowadzona w przepisach o interpretacjach indywidualnych polega na uregulowaniu sytuacji potencjalnych kolizji, które mogą wystąpić w przypadku interpretacji indywidualnych i porozumień inwestycyjnych.
4	Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania	Zmiana umożliwia prowadzenie postępowania w sprawach przeciwdziałania unikaniu opodatkowania przez jeden organ podatkowy z pominięciem organów podatkowych właściwych miejscowo.
5	Opinie zabezpieczające	Zmiana dotyczy przepisów o zwrocie opłat za wycofanie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej.
6	Cofnięcie skutków unikania opodatkowania	W zakresie postępowania w przedmiocie wydawania decyzji w sprawie cofnięcia skutków unikania opodatkowania wprowadzono zmiany w zakresie: ■ sytuacji płatników, ■ zwrotu opłaty w przypadku wycofania wniosku, ■ składania korekty na skutek wydanej decyzji w sprawie cofnięcia skutków unikania opodatkowania, ■ cofania skutków unikania opodatkowania przy korzyściach uzyskiwanych cyklicznie, ■ wprowadzenia kar pieniężnych.
7	Odpowiedzialność za podatek od wypłat z rachunków papierów wartościowych i rachunków zbiorczych	Zmiana jest efektem wprowadzenia obowiązku informacyjnego w ustawie o PIT i ustawie o CIT. Niewywiązanie się z tego obowiązku spowoduje przeniesienie odpowiedzialności za niezapłacony podatek z podatnika na płatnika.
8	Ryczałt od przychodów osób zagranicznych	Zmiana jest powiązana z wprowadzeniem w przepisach PIT tzw. ryczałtu od przychodów osób zagranicznych. Zgodnie z nowelizacją Ordynacji podatkowej wpłaty dokonywane na poczet ryczałtu nie będą zaliczane na poczet zaległości podatkowych tych osób.
9	Ryczałt od dochodów spółek	Zmiany wprowadzone w Ordynacji podatkowej wynikają ze zmian wprowadzonych w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek (tzw. estoński CIT).
10	Zaliczanie nadpłat i zwrotów na rzecz „niepodatkowych należności budżetowych”	Zmiana daje możliwość zaliczania nadpłat i zwrotów podatku na poczet „niepodatkowych należności budżetowych” w rozumieniu definicji tych należności stosowanej w ustawie o finansach publicznych. Definicja tych należności zawarta w Ordynacji podatkowej nie pozwalała na dokonywanie takich zaliczeń w przypadku niektórych niepodatkowych należności budżetowych.

1	2	3
11	Zwrot nadpłaty w postępowaniu w sprawie unikania opodatkowania	Zmiana polega na wydłużeniu terminu na dokonanie zwrotu nadpłat w postępowaniu w sprawie unikania opodatkowania.
12	Ograniczenie obowiązku składania ORD-U	Podatnicy składający informacje o cenach transferowych zostali zwolnieni z obowiązku składania informacji ORD-U. Zwolnienie nie objęło podatników dokonujących transakcji z rajami podatkowymi.
13	Zażalenie w postępowaniu w sprawie unikania opodatkowania	Zmiana polega na wyłączeniu możliwości składania zażalenia na postanowienie w sprawie odmowy podjęcia kontroli, w przypadku gdy postępowanie w tej sprawie zostało przejęte przez Szefa KAS.
14	Decyzja o zabezpieczeniu	Zmiana polega na usunięciu obowiązku występowania przez organ podatkowy o opinię Szefa KAS przed wydaniem decyzji o zabezpieczeniu.
15	Postępowanie przez Radę do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania	Zmiana polega na doprecyzowaniu przepisów określających organ odpowiedzialny za przekazanie Radzie akt sprawy. Organem tym jest Szef KAS.
16	Obowiązek przekazywania ksiąg i dowodów na żądanie organów podatkowych	Zmiana polega na zwolnieniu podatników z obowiązku przekazywania na żądanie organów podatkowych faktur ustrukturyzowanych, tj. faktur wystawianych w Krajowym Systemie e-Faktur.
17	Zastaw skarbowy	Zmiana polega na podwyższeniu limitu zastawu skarbowego.
18	Kary porządkowe	Zmiana polega na podwyższeniu kwoty maksymalnej kary porządkowej.
19	Tajemnica skarbowa	Zmiana polega na objęciu tajemnicą skarbową akt postępowania w sprawie porozumienia inwestycyjnego, akt postępowania w sprawie interpretacji podatkowych oraz akt dokumentujących nabycia sprawdzające.
20	Udostępnianie akt podatkowych	Zmiana polega na wprowadzeniu możliwości udostępniania akt podatkowych organom innego państwa na podstawie porozumień, których podstawą są umowy międzynarodowe.
Od 1 lipca 2022 r.		
21	Interpretacje indywidualne a grupy VAT	Wprowadzono możliwość występowania z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej przed powstaniem grupy VAT.
22	Nadpłaty – po utracie przez grupę VAT statusu podatnika	Po utracie przez grupę VAT statusu podatnika uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty ma przedstawiciel grupy.
23	Schematy podatkowe a grupa VAT	W przepisach o tzw. schematach podatkowych zdefiniowano „korzystającego” w przypadku podatników działających w formie grupy VAT.
24	Postępowanie podatkowe	Określono, jakie podmioty mogą być stronami postępowania podatkowego po utracie statusu podatnika przez grupę VAT.
25	Kontrola podatkowa w grupie VAT	Uregulowano kwestie prowadzenia kontroli w grupie VAT w trakcie korzystania przez tę grupę ze statusu podatnika i po utracie tego statusu.



Zmiany od 1 stycznia 2022 r. – omówienie

+/- 1. Porozumienia inwestycyjne

PRZED ZMIANĄ » Przed zmianą podatnicy dokonujący dużych inwestycji nie mogli kompleksowo uzgodnić z organem podatkowym skutków podatkowych zdarzeń powiązanych z podejmowaną inwestycją. Podatnicy ci mogli jedynie występować o wydanie interpretacji indywidualnych, wiążących informacji stawkowych, wiążących informacji akcyzowych, uprzednich porozumień cenowych lub opinii zabezpieczających w celu potwierdzenia

nia prawidłowości swoich przyszłych rozliczeń oraz skutków podejmowanych działań. Przy dużych inwestycjach liczba uzgodnień, o które musiał występować inwestor, aby uzyskać wiedzę o swoich przyszłych zobowiązaniach podatkowych i rozliczeniach, z zasady była znaczna. Co więcej, nawet zabezpieczając się otrzymanymi interpretacjami, informacjami, porozumieniami i opiniami, inwestor nie uzyskiwał kompleksowej oceny wszystkich elementów swojej sytuacji prawno-podatkowej. Było to uciążliwe szczególnie w przypadku inwestycji o dużej wartości.

PO ZMIANIE » Od 1 stycznia 2022 r. podatnicy, którzy dokonują dużych inwestycji, mają możliwość zawarcia z organem podatkowym tzw. porozumienia inwestycyjnego (dalej: PI). Jest to umowa, która określa skutki podatkowe inwestycji planowanej na terytorium Polski. Ma to zapewnić inwestorom bezpieczeństwo podatkowe poprzez ustalenie z organem podatkowym prawidłowego wykonywania przez inwestora praw i obowiązków podatkowych związanych z tą inwestycją. Takie porozumienie zastępuje konieczność występowania do:

- Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (w skrócie: Dyrektor KIS) – o wydanie interpretacji indywidualnej lub wiążącej informacji stawkowej (w skrócie: WIS);
- Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu – o wydanie wiążącej informacji akcyzowej (w skrócie: WIA);
- Szefa KAS – o wydanie opinii zabezpieczającej (w skrócie: OZ) lub uprzedniego porozumienia cenowego (w skrócie: APA).

Wszystkie kwestie, które byłyby rozstrzygane w ramach ww. wniosków, są rozwiązywane w ramach jednego porozumienia inwestycyjnego.

Wprowadzana instytucja porozumienia inwestycyjnego jest przeznaczona dla inwestorów dokonujących inwestycji o dużej wartości. Chodzi o inwestycje o wartości co najmniej 100 mln zł, a od 2025 r. co najmniej 50 mln zł.

PI może zawrzeć dowolny inwestor, którego inwestycja spełnia ten warunek. Może to być każdy podmiot (krajowy lub zagraniczny), który planuje lub rozpoczął inwestycję na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Wniosek o zawarcie porozumienia inwestycyjnego może złożyć inwestor albo grupa inwestorów, w szczególności utworzone w związku z inwestycją konsorcjum, spółka, oddział lub przedstawicielstwo.

Ustawodawca wprowadził jeden przepis przejściowy odnoszący się do porozumienia inwestycyjnego. Przepis ten wskazuje, że w okresie od 1 stycznia 2022 r. do 31 grudnia 2024 r. porozumienia inwestycyjne mogą zawrzeć podatnicy, których inwestycja ma wartość co najmniej 100 mln zł. Zatem w początkowej fazie obowiązywania przepisów o porozumieniach inwestycyjnych, która ma trwać trzy lata, ustawodawca określił dwukrotnie wyższy limit wartościowy, niż zapisał ostatecznie w przepisach Ordynacji podatkowej (dalej też: Op), ponieważ bezpośrednio w Ordynacji podatkowej został zapisany limit 50 mln zł jako wartość inwestycji upoważniająca do zawarcia porozumienia. Istnienie przepisu przejściowego w tej kwestii oznacza, że dopiero w 2025 r. inwestorzy realizujący inwestycje o wartości co najmniej 50 mln zł, ale mniejsze niż 100 mln zł, mogą liczyć na porozumienie inwestycyjne z organem podatkowym.

Zatem w 2022 r. (oraz przez kolejne dwa lata) porozumienie inwestycyjne może zawrzeć inwestor, którego inwestycja ma wartość minimum 100 mln zł.

Jako inwestycje rozumie się tu:

- a) inwestycję 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
- b) nabycie aktywów należących do zakładu, który został zamknięty lub zostałby zamknięty, gdyby zakup nie nastąpił, przy czym aktywa nabywane powinny być przez przedsiębiorcę niezwiązanego ze sprzedawcą oraz wyklucza się samo nabycie akcji lub udziałów przedsiębiorstwa.

Obliczenie wartości realizowanej inwestycji leży po stronie inwestora, który we wniosku o zawarcie porozumienia inwestycyjnego powinien wskazać, w jaki sposób tę wartość obliczył. Ordynacja podatkowa nie wskazuje, jakie pozycje wartościowe należy uwzględniać przy określeniu wartości inwestycji na cele zawarcia PI, ani nie odsyła w tym zakresie do innych przepisów. Nie zawiera też żadnych ograniczeń w tym zakresie.

Warto też zauważyć, że ustawodawca przewidział możliwość prowadzenia uzgodnień, składania dokumentów i zawierania porozumień w języku angielskim, ale i w tym przypadku ją odroczył. Dopiero od 1 stycznia 2024 r. wnioski, dokumenty, spotkania, uzgodnienia, protokoły i samo porozumienie będą mogły być prowadzone (sporządzone) w języku angielskim.

W związku z wprowadzeniem instytucji porozumień inwestycyjnych w Ordynacji podatkowej:

- wprowadzono zmianę w art. 93d umożliwiającą stosowanie porozumień inwestycyjnych przez następców prawnych podmiotu zawierającego porozumienie,

- wprowadzono zmianę w art. 119b § 1 pkt 7 wyłączającą stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania,
- dodano art. 119zdb zobowiązujący Szefa KAS do zasięgnięcia opinii organu właściwego w sprawie zawarcia porozumienia inwestycyjnego w postępowaniu o wydanie opinii zabezpieczającej,
- dodano pkt 14 w art. 293 § 2, na podstawie którego informacje pozyskane od inwestora zostały objęte tajemnicą skarbową,
- dodano § 1a w art. 295d, zgodnie z którym dostęp do informacji przekazanych przez inwestora w toku zawierania, zmiany lub wypowiedzania porozumienia inwestycyjnego, zawierających tajemnicę przedsiębiorstwa, przysługuje wyłącznie ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych oraz pracownikom upoważnionym przez ten organ do realizacji zadań związanych z zawarciem, zmianą oraz wypowiedzeniem porozumienia inwestycyjnego (ograniczenie to jest stosowane tylko w przypadkach, gdy inwestor wykaże, że przekazane przez niego informacje oraz ich zakres są objęte tajemnicą przedsiębiorstwa – zob. § 2 w art. 295d Op),
- dodano art. 297g określający zasady przekazywania informacji uzyskanych od inwestora i uznanych przez MF za tajemnicę przedsiębiorstwa oraz organy uprawnione do otrzymania tej informacji.

KOMENTARZ » Wprowadzenie instytucji porozumień inwestycyjnych należy ocenić pozytywnie. Z punktu widzenia podatnika, szczególnie takiego, którego inwestycja jest znaczna, korzystne jest ustalenie zawczasu wszystkich skutków podatkowych podjętej inwestycji. Rozczarowuje wysoki próg wartościowy inwestycji, które mogą być objęte porozumieniem. Z tego powodu liczba podmiotów zainteresowanych zawarciem porozumienia inwestycyjnego nie będzie duża. Zatem trudno tę instytucję uznać za „powszechne” ułatwienie skierowane do wszystkich podatników. Jest to raczej rodzaj „zachęty” podatkowej dla dużych inwestorów, nakierowany na ściągnięcie inwestorów i kapitału na rynek krajowy, chociaż ma on kilka istotnych wad zniechęcających do skorzystania z niego.

Po pierwsze, zawarcie porozumienia inwestycyjnego to wstępny koszt rzędu 50 000 zł od każdego inwestora. Koszt zawarcia samego porozumienia jest wyższy, ponieważ zawarcie porozumienia inwestycyjnego podlega opłacie głównej w wysokości określonej w porozumieniu, nie niższej jednak niż 100 000 zł i nie wyższej niż 500 000 zł. Wysokość opłaty zależy od zakresu i stopnia złożoności porozumienia inwestycyjnego.

Po drugie, porozumienie może nie okazać się tak „stabilne”, jak to założył ustawodawca. Porozumienie jest zawierane na okres w nim określony, maksymalnie na 5 lat. Takie porozumienie ma zapewniać stabilną, bezpieczną sytuację podatkową inwestora. Biorąc jednak pod uwagę częstotliwość i liczbę zmian wprowadzanych corocznie w przepisach podatkowych, zawieranie porozumień inwestycyjnych może nie zapewniać tej „stabilizacji”. Mianowicie ustawodawca wprowadził zapis, że porozumienie inwestycyjne wygasa z mocy prawa z dniem wejścia w życie przepisów prawa podatkowego w zakresie, w jakim porozumienie to stało się niezgodne z tymi przepisami. Oznacza to, że istnieje realna obawa wygaśnięcia PI (albo niektórych uzgodnień PI) w sytuacji zmiany przepisów prawa podatkowego. Zmniejsza to ocenę wartości zawartego porozumienia z punktu widzenia deklarowanego bezpieczeństwa podatkowego, które miało być dzięki niemu zapewnione.

Po trzecie, porozumienie inwestycyjne nie będzie podlegało kontroli sądów administracyjnych. Do spraw uregulowanych w nowo dodanym dziale IIC Ordynacji podatkowej pt. „Porozumienia inwestycyjne” nie stosuje się bowiem przepisu art. 3 § 2 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Dodatkowo można też założyć, że podatnicy, którzy są w trakcie realizacji rozpoczętych inwestycji, zapewne nie skorzystają już z możliwości zawarcia porozumień inwestycyjnych. Możliwość zawarcia takiego porozumienia jest bowiem wyłączona w przypadkach, gdy sprawa była już rozpatrywana lub jest w trakcie rozpatrywania przez właściwy organ podatkowy. Można zatem przyjąć, że podstawą do odmowy zawarcia PI będzie np. złożenie wniosku o interpretację podatkową, WIS, WIA czy opinię zabezpieczającą w zakresie skutków podatkowych inwestycji.

Podstawa prawna

- art. 13 § 2b, art. 14b § 5, art. 20zr, art. 20zs–20zze, art. 93d, art. 119b § 1 pkt 7, art. 119zdb, art. 293 § 2 pkt 14, art. 295d § 1a i § 2, art. 297g ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – Dz.U. z 2021 r. poz. 1540; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 2328
- art. 78, art. 89 pkt 5 ustawy z 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. z 2021 r. poz. 2105; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 2469