

UZASADNIENIE

Cele projektowanego rozporządzenia

Celem projektowanego rozporządzenia jest zastąpienie obowiązującego jeszcze rozporządzenia Ministra Finansów z 31 grudnia 2018 roku w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania tzw. mechanizmu *pay & refund* z art. 26 ust. 2e ustawy o CIT¹ (rozporządzenie z 2018 roku)² nowym rozporządzeniem, które będzie uwzględniać dotychczasowe zmiany ustawowe i wpływ okresów dotyczących niektórych wyłączeń i ograniczeń zawartych w obowiązującym rozporządzeniu oraz przedłużyć czasowe wyłączenie w stosunku do tzw. płatnika technicznego z art. 26 ust. 2c ustawy o CIT.

Mechanizm *pay & refund* z art. 26 ust. 2e

Ze skutkiem od 1 stycznia 2019 roku do ustawy o CIT został dodany przepis art. 26 ust. 2e, który nakłada na płatnika obowiązek stosowania mechanizmu *pay & refund* (MPR) w stosunku do wypłat należności z tytułów określonych w tym przepisie, jeżeli ich wartość w roku podatkowym płatnika przekroczyła kwotę 2 000 000 złotych. Obowiązek stosowania MPR oznacza, że płatnik musi pobrać - od nadwyżki ponad tę kwotę - podatek według stawki ustawowej (19 albo 20%), bez możliwości zastosowania preferencji (w postaci niepobrania podatku, niższej stawki albo zwolnienia) wynikającej z międzynarodowej umowy podatkowej, prawa polskiego lub prawa unijnego.

Pierwotnie obowiązek stosowania tego mechanizmu dotyczył należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1 ustawy o CIT. Ze skutkiem od 1 stycznia 2022 roku MPR został ograniczony w sensie podmiotowym i przedmiotowym³. Odtąd dotyczy wyłącznie należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 i art. 22 ust. 1 (tylko tzw. dochody pasywne), które są dokonywane na rzecz podatnika będącego podmiotem powiązany z płatnikiem w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, a zarazem niebędącego rezydentem podatkowym w Polsce w rozumieniu art. 3 ust. 1.

Aktualizacja katalogu ograniczeń i wyłączeń

Ze względu na ograniczenie stosowania MPR wyłącznie do należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 od 1 stycznia 2022 roku przestały obowiązywać wyłączenia z § 2 pkt. 1a, 8 i 9 rozporządzenia z 2018 roku, które dotyczą odpowiednio należności z art. 21 ust. 1 pkt. 2a, 3 i 4 ustawy o CIT. Także przepisy § 3 i 4 rozporządzenia z 2018 roku, które ograniczały lub wyłączały stosowanie MPR w zakresie wypłat dokonywanych odpowiednio do 31 grudnia 2019 roku i 31 grudnia 2021 roku, straciły moc na skutek upływu tych okresów.

¹ Zob. ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz. U. z 2021 r., poz. 1800 ze zmianami) [w skrócie: ustawa o CIT].

² Zob. rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz. U. z 2022 r., poz. 2275) [w skrócie: rozporządzenie z 2018 roku].

³ Zob. art. 2 pkt 55 lit. h i lit. i w związku z art. 89 ustawy 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. z 2021 r., poz. 2105).

Zasadne jest także wykreślenie wyłączenia zawartego w § 2 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia z 2018 roku, które dotyczy obcych banków centralnych, które zasadniczo nie mogą być podmiotem powiązany z perspektywy płatnika w Polsce. Ponadto, od 1 stycznia 2022 roku to wyłączenie zostało w sensie przedmiotowym objęte zakresem wyłączenia z § 2 ust. 1 pkt 1 lit. a i dlatego jest zbędne. W tej sytuacji - dla zachowania klarowności tekstu, który będzie zarazem odzwierciedlał aktualny stan prawny - uzasadnione jest wydanie nowego rozporządzenia, które nie będzie zawierać ograniczeń i wyłączeń zawartych w § 2 ust. 1 pkt. 1a, 2, 8 i 9 oraz § 3 i 4 rozporządzenia z 2018 roku.

Zachowane wyłączenia

Zasadne jest zachowanie pozostałych wyłączeń zawartych w § 2 ust. 1 pkt 1 ze względu na warunki obrotu gospodarczego i specyfikę czynności. Aktualne pozostają bowiem motywy ich dodania wyrażone w uzasadnieniu do projektu rozporządzenia z 7 grudnia 2018 roku: zachęta dla inwestorów do lokowania środków finansowych w obligacjach skarbowych lub obligacjach BGK, dywersyfikacja bazy nabywców tych obligacji skarbowych i utrzymanie stabilnych zasad ich opodatkowania. Zasadne jest także utrzymanie wyłączeń dla podmiotów objętych tzw. immunitetami podatkowymi ze względu na niskie ryzyko nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych z tymi podmiotami (§ 2 ust. 1 pkt. 3-6 rozporządzenia z 2018 roku). Podobnie uzasadnione jest zachowanie wyłączenia dotyczącego należności wymienionych w § 2 ust. 1 pkt 7 rozporządzenia z 2018 roku, które nie generują istotnego ryzyka erozji bazy podatkowej.

Przedłużenie wyłączenia względem płatnika technicznego

Drugim motywem wydania proponowanego rozporządzenia jest przedłużenie obowiązywania wyłączenia dotyczącego wypłat należności za pośrednictwem tzw. płatnika technicznego (tj. w przypadkach, o których mowa w art. 26 ust. 2c ustawy o CIT), które zostało dodane do uchylanego rozporządzenia ze skutkiem od 1 lipca 2022 roku i ma obowiązywać do 31 grudnia tego roku. Powodem dodania tego wyłączenia była zgłaszana przez środowisko płatników technicznych i emitentów całkowita lub częściowa niemożliwość wykonywania przez nich tych obowiązków i wynikające stąd problemy w poborze podatku u źródła, które nasiliły się po wejściu w życie zmian wprowadzonych od 1 stycznia 2022 roku. Dlatego dodatkowym celem dodanego wyłączenia było wykorzystanie okresu „zawieszenia” do przygotowania zmian ustawowych określających pobór podatku, który byłby adekwatny do rzeczywistej wiedzy uczestników tego procesu i ich zdolności do ustalenia przesłanek powiązania i sumy należności. W związku z tym, że rozwiązania na poziomie ustawowym nie zostały jeszcze przygotowane, celowe jest przedłużenie obowiązywania tego wyłączenia do końca 2023 roku.

Warto dodać, że wyłączenie stosowania MPR w zakresie art. 26 ust. 2c ustawy o CIT oznacza, że jednocześnie „zawieszono” zostają także obowiązki informacyjne emitenta (art. 26 ust. 2ca) i płatnika technicznego (art. 26 ust. 2ed) polegające odpowiednio na przekazaniu informacji o występowaniu powiązań i przekroczeniu kwoty 2 000 000 złotych oraz ustaleniu tych okoliczności.

Warunki wyłączenia MPR

Wyłączenie stosowania MPR na podstawie rozporządzenia dalej ma być zależne od spełnienia warunków do zastosowania preferencji (tj. niepobrania podatku, zastosowania niższej stawki

lub zwolnienia), wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Ten warunek wynika wprost z upoważnienia zawartego w art. 26 ust. 9 ustawy o CIT i zostaje powtórzony - wzorem rozporządzenia z 2018 roku - w § 1 nowego rozporządzenia.

Zachowane zostają także warunki wyłączenia stosowania MPR w stosunku do należności z tytułu użytkowania lub prawa do użytkowania urządzenia przemysłowego (§ 2 ust. 1 pkt 6 projektowanego rozporządzenia): między państwem rezydencji podatnika a Polską musi obowiązywać umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek i należności licencyjnych, oraz istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych między tymi państwami.

Termin wejścia w życie

Wejście w życie projektowanego rozporządzenia planowane jest na dzień 1 stycznia 2023 roku, z zachowaniem okresu *vacatio legis*, o którym mowa w art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych⁴.

Prawo unijne

Projekt rozporządzenia pozostaje poza materią prawa unijnego i nie jest z nim niezgodny.

Projekt rozporządzenia nie podlega obowiązkowi przedstawienia organom i instytucjom Unii Europejskiej, w tym Europejskiemu Bankowi Centralnemu, w celu uzyskania opinii, dokonania powiadomienia, konsultacji albo uzgodnienia.

Projekt rozporządzenia nie podlega obowiązkowi notyfikacji w rozumieniu przepisów o funkcjonowaniu krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych.

⁴ Zob. ustawę z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (jednolity tekst: Dz. U. z 2019 r., poz. 1461).