

ROZPORZĄDZENIE
MINISTRA FINANSÓW¹⁾

z dnia 2018 r.

**w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku
dochodowym od osób prawnych**

Na podstawie art. 26 ust. 9 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, z późn. zm.²⁾) zarządza się, co następuje:

§ 1. Rozporządzenie określa grupy podatników, grupy płatników lub czynności, w przypadku których zostaje wyłączone lub ograniczone stosowanie art. 26 ust. 2e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, zwanej dalej „ustawą”, jeżeli spełnione zostały warunki do niepobrania podatku, zastosowania stawki podatku lub zwolnienia, wynikające z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

§ 2. Wyłącza się stosowanie art. 26 ust. 2e ustawy w przypadku wypłat należności:

- 1) z tytułu odsetek lub dyskonta od obligacji emitowanych przez:
 - a) Skarb Państwa i oferowanych na rynkach zagranicznych,
 - b) Bank Gospodarstwa Krajowego i oferowanych na rynkach zagranicznych, przeznaczonych na finansowanie ustawowych celów działalności Banku Gospodarstwa Krajowego, dotyczących wspierania polityki gospodarczej Rady Ministrów, realizacji rządowych programów społeczno-gospodarczych, programów samorządności lokalnej i rozwoju regionalnego, oraz dochody z odpłatnego zbycia tych obligacji
– uzyskanych przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2 ustawy;
- 2) z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1 ustawy na rzecz banków centralnych niemających siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,

¹⁾ Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 92).

²⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2018 r. poz. 1162, 1291, 1629, 1669, 1693, 2073, 2159, 2192, 2193, 2212, 2215, 2243, 2244 i 2255.

uzyskanych z tytułu odsetek lub dyskonta od obligacji skarbowych wyemitowanych przez Skarb Państwa na rynku krajowym i nabytych od dnia 7 listopada 2015 r.;

- 3) na rzecz jednostek gospodarczych utworzonych przez organ administracji państwowej wspólnie z innymi państwami na podstawie porozumienia lub umowy, chyba że porozumienia te lub umowy stanowią inaczej;
- 4) na rzecz organizacji międzynarodowych, których Rzeczpospolita Polska jest członkiem;
- 5) na rzecz podmiotów, z którymi zostały zawarte umowy o współpracy, jeżeli zostały zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych od tych należności;
- 6) na rzecz podmiotów zwolnionych od tych należności poprzez wskazanie ich nazwy z podatku dochodowego od osób prawnych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

§ 3. Ogranicza się stosowanie art. 26 ust. 2e ustawy w ten sposób, że płatnicy są obowiązani pobrać zryczałtowany podatek dochodowy, według zasad określonych w tym przepisie, od wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust.1 i art. 22 ust. 1 ustawy dokonywanych w obowiązującym u wypłacającego te należności pierwszym roku podatkowym rozpoczynającym się po 31 grudnia 2018 r., jeżeli:

- 1) łączna kwota należności wypłacanych od papierów wartościowych zapisanych na rachunkach papierów wartościowych albo na rachunkach zbiorczych przekracza kwotę 2 000 000 zł;
- 2) łączna kwota należności wypłacanych z tytułów wymienionych w art. 21 ust.1 i art. 22 ust. 1 ustawy, innych niż wskazane w pkt 1, przekracza kwotę 2 000 000 zł.

§ 4. Wyłącza się stosowanie art. 26 ust. 2e ustawy w przypadku dokonywanych:

- 1) do dnia 31 grudnia 2019 r. wypłat należności:
 - a) za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego,
 - b) z tytułu należnych opłat za wywóz ładunków i pasażerów przyjętych do przewozu w portach polskich przez zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żeglugi handlowej, z wyjątkiem ładunków i pasażerów tranzytowych,
 - c) uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej, z wyłączeniem przychodów uzyskanych z lotniczego rozkładowego przewozu pasażerskiego, skorzystanie z którego wymaga posiadania biletu lotniczego przez pasażera

- na rzecz podatników mających siedzibę lub zarząd na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Rzeczpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych, jeżeli istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z państwem siedziby lub zarządu tych podatników;
- 2) do dnia 30 czerwca 2019 r. wypłat należności innych niż określone w pkt 1 na rzecz podatników, o których mowa w tym przepisie, jeżeli istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z państwem siedziby lub zarządu tych podatników;
 - 3) do dnia 30 czerwca 2019 r. wypłat należności z tytułu dywidend i innych przychodów (dochodów) z udziału w zyskach osób prawnych na rzecz podatników, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy.

§ 5. Przepisy § 2–4 stosuje się, jeżeli spełnione zostały warunki do niepobrania podatku, zastosowania stawki podatku lub zwolnienia, wynikające z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

§ 6. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.

MINISTER FINANSÓW

ZA ZGODNOŚĆ POD WZGLĘDEM PRAWNYM,
LEGISLACYJNYM I REDAKCYJNYM

Renata Łućko
Zastępca Dyrektora
Departamentu Prawnego w Ministerstwie Finansów
/- podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

UZASADNIENIE

Zgodnie art. 26 ust. 9 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, z późn. zm.), dalej zwana „**ustawą**”, w brzmieniu nadanym przez art. 2 pkt 31 lit. m ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193), dalej zwana „**ustawą nowelizującą**” minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, grupy podatników, grupy płatników lub czynności, w przypadku których zostanie wyłączone lub ograniczone stosowanie art. 26 ust. 2e ustawy, jeżeli spełnione zostały warunki do niepobrania podatku, zastosowania stawki podatku lub zwolnienia, wynikające z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, uwzględniając istnienie określonych uwarunkowań obrotu gospodarczego, specyficzny status niektórych grup podatników i płatników oraz specyfikę dokonywania niektórych czynności. Przedmiotowe rozporządzenie stanowi wykonanie upoważnienia, o którym mowa w ww. przepisie ustawy.

Na podstawie przepisów ustawy nowelizującej wprowadzone zostały zmiany w zasadach poboru podatku u źródła. Polegają one na wprowadzeniu w pewnym zakresie, w miejsce ulgi stosowanej już w momencie wypłaty przez płatnika, obowiązku poboru podatku przez płatnika, połączonego z procedurą dokonania zwrotu podatku (ang. *tax refund*). Zmienione zasady poboru podatku dotyczyć będą sytuacji, w której podatnik od tego samego płatnika w jednym roku podatkowym osiągnie przysporzenie w kwocie przewyższającej dwa miliony złotych.

Nowy mechanizm poboru podatku został zapisany w art. 26 ust 2e ustawy. Przewidziano w nim obowiązek poboru podatku u źródła, jeżeli łączna kwota należności wypłacanych z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 ustawy przekracza kwotę dwóch milionów złotych. Wówczas podatek u źródła pobierany jest od należności przekraczających tę kwotę. Nowe zasady poboru podatku u źródła stosuje się bez możliwości niepobrania podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także bez uwzględniania zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Jednocześnie art. 26 ust. 9 ustawy upoważnił Ministra Finansów do wydania rozporządzenia, mocą którego może zostać ograniczone lub wyłączone stosowanie nowych zasad poboru podatku (tj. art. 26 ust. 2e ustawy), z uwagi na istnienie określonych uwarunkowań obrotu

gospodarczego, specyficzny status niektórych grup podatników i płatników oraz specyfikę dokonywania niektórych czynności. Kierując się przesłankami zawartymi w upoważnieniu, Minister Finansów zdecydował o ograniczeniu lub wyłączeniu w pewnych sytuacjach stosowania art. 26 ust. 2e ustawy.

Należy zauważyć, że wydanie przedmiotowego rozporządzenia pozostaje zasadniczo bez wpływu na zakres zastosowania regulacji innych niż art. 26 ust. 2e ustawy. Nie doznają więc ograniczenia podkreślone w przepisach ustawy z dniem 1 stycznia 2019 roku m.in. obowiązek dochowania należytej staranności przy weryfikacji warunków zastosowania niższej stawki, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku (dwa ostatnie zdania znowelizowanego art. 26 ust. 1 ustawy) czy też wprowadzone ustawą nowelizującą rozwiązania materialnoprawne (zmiana definicji rzeczywistego właściciela, zmiana treści klauzuli z art. 22c ustawy, dodatkowe zobowiązanie podatkowe czy zmiana zasad odpowiedzialności płatnika).

W § 1 projektu wskazano zakres rozporządzenia z uwagi na ogólne określenie przedmiotu rozporządzenia w jego tytule. Przepisy § 2–4 projektu rozporządzenia wskazują przypadki, w których zdecydowano się wyłączyć lub ograniczyć stosowanie art. 26 ust. 2e ustawy.

Uwzględniając szczególne uregulowania ustawy, w tym zwłaszcza opisane poniżej specyficzny status niektórych grup podatników (np. podmioty posiadające immunitety podatkowe) oraz specyfika dokonywania niektórych czynności (np. płatności odsetek lub dyskonto od obligacji emitowanych przez Skarb Państwa lub Bank Gospodarstwa Krajowego), w § 2 projektu rozporządzenia uregulowano bezterminowe wyłączenie stosowania art. 26 ust. 2e ustawy. Wyłączenie obejmuje wypłaty należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1 ustawy:

- uzyskane przez nierezydentów z tytułu odsetek lub dyskonta od obligacji emitowanych przez:
 - Skarb Państwa i oferowanych na rynkach zagranicznych,
 - Bank Gospodarstwa Krajowego i oferowanych na rynkach zagranicznych, przeznaczonych na finansowanie ustawowych celów działalności Banku Gospodarstwa Krajowego, dotyczących wspierania polityki gospodarczej Rady Ministrów, realizacji rządowych programów społeczno-gospodarczych, programów samorządności lokalnej i rozwoju regionalnego oraz dochody z odpłatnego zbycia tych obligacji;
- na rzecz banków centralnych niemających siedziby lub zarządu na terytorium

Rzeczypospolitej Polskiej, uzyskanych z tytułu odsetek lub dyskonta od obligacji skarbowych wyemitowanych przez Skarb Państwa na rynku krajowymi, które zostały nabyte przez te banki od dnia 7 listopada 2015 r.

Specyfika czynności wymienionych w powyższych punktach (§ 2 pkt 1 i 2 projektu rozporządzenia) związana jest ze znaczeniem preferencji wprowadzonych w stosunku do obligacji emitowanych przez Skarb Państwa lub bank państwowy – Bank Gospodarstwa Krajowego. W przepisach ustawy (art. 17 ust. 1 pkt 50 i 50b ustawy) lub w przepisach szczególnych np. rozporządzenia Ministra Finansów z 7 października 2015 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych rodzajów dochodów (przychodów) banków centralnych (Dz. U. poz. 1699) wprowadzone zostały preferencyjne zasady traktowania tych wypłat. Stanowią one zachętę dla inwestorów do lokowania środków finansowych w obligacjach skarbowych lub obligacjach Banku Gospodarstwa Krajowego. Pozwala to m.in. na budowanie statusu złotego jako globalnej waluty rezerwowej. Preferencje te prowadzą również do dywersyfikacji bazy nabywców tych obligacji skarbowych. W przypadku preferencji na rzecz banków centralnych innych państw oznacza to poszerzenie bazy inwestorów o najbardziej stabilną grupę z wieloletnim horyzontem inwestycyjnym.

Potrzeba zachowania preferencji w stosunku do przychodów związanych z obligacjami skarbu Państwa oraz banku państwowego związana jest również z koniecznością utrzymania dotychczasowych zasad opodatkowania tych należności. W przeciwnym przypadku Skarb Państwa mógłby być postrzegany jako emitent, który swoimi władczymi działaniami może zmieniać sytuację inwestorów w odniesieniu do trwających inwestycji w skarbowe papiery wartościowe.

Wyłączenie na podstawie § 2 pkt 3-6 projektu rozporządzenia obejmuje wypłaty następujących należności:

- na rzecz jednostek gospodarczych utworzonych przez organ administracji państwowej wspólnie z innymi państwami na podstawie porozumienia lub umowy, chyba że porozumienia te lub umowy stanowią inaczej;
- na rzecz organizacji międzynarodowych, których Rzeczpospolita Polska jest członkiem;
- na rzecz podmiotów, z którymi zostały zawarte umowy o współpracy i zostały zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych od tych należności;
- na rzecz podmiotów wskazanych z nazwy i zwolnionych od tych należności z podatku dochodowego od osób prawnych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania,

których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Specyfika przypadków opisanych w § 2 pkt 3-6 projektu rozporządzenia wpływa na potrzebę utrzymania dotychczasowych preferencji i zasad rozliczania podatku u źródła. Przepisy te wskazują na grupy podatników, którym w dotychczas obowiązujących przepisach przyznano immunitety podatkowe. Biorąc pod uwagę cel wprowadzonych zmian w przepisach ustawy, tj. uszczelnienie systemu podatkowego w kontekście wypłat podlegających opodatkowaniu podatkiem u źródła – szczególnie należy potraktować podmioty utworzone przez organ administracji państwowej wspólnie z innymi państwami, organizacje międzynarodowe, których Polska jest członkiem oraz podmioty z którymi zawarto umowy lub których konkretne/zindywidualizowane nazwy zostały wskazane w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania. Uznano, że w przypadku tej grupy podatników i dokonywanych z nimi czynności ryzyko wystąpienia nieprawidłowości nie występuje.

Przykładem immunitetu podatkowego jest zwolnienie z podatku dochodowego dla Organizacji Narodów Zjednoczonych na podstawie Konwencji dotyczącej przywilejów i immunitetów Narodów Zjednoczonych zatwierdzonej przez Ogólne Zgromadzenie Narodów Zjednoczonych dnia 13 lutego 1946 r. (Dz. U. z 1948 r. poz. 286). Inne podmioty dysponujące takimi immunitetami to m.in.:

- Europejski Bank Odbudowy i Rozwoju;
- Europejski Bank Inwestycyjny;
- Europejski Fundusz Inwestycyjny;
- Bank Rozwoju Rady Europy;
- Europejski Bank Centralny;
- Nordycki Bank Inwestycyjny;
- Bank Światowy;
- Międzynarodowy Bank Odbudowy i Rozwoju.

Ponadpaństwowy charakter tych podmiotów wynika z faktu ich utworzenia i funkcjonowania na podstawie wielostronnych umów międzynarodowych, podlegających procedurze ratyfikacji. Wskazana powyżej lista podmiotów nie ma wyczerpującego charakteru. Przypisanie danego podmiotu jednej z podstaw wskazanych w § 2 pkt 3-6 odbywać się będzie każdorazowo na podstawie analizy konkretnego przypadku i zakresu danego przepisu. W sytuacji ewentualnych niejasności podatnicy i płatnicy będą mogli skorzystać z dostępnych możliwości interpretacji prawa.

Zgodnie z regulacją z § 3 pkt 1 projektu rozporządzenia wyłączono do dnia 31 grudnia 2018 r. stosowanie art. 26 ust. 2e ustawy w stosunku do trzech kategorii wypłat dokonywanych do podatników mających siedzibę lub zarząd na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Rzeczpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych, jeżeli istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z państwem siedziby lub zarządu tych podatników. Trzy kategorie wyłączonych okresowo płatności to wypłaty:

- a) za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego,
- b) z tytułu należnych opłat za wywóz ładunków i pasażerów przyjętych do przewozu w portach polskich przez zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żeglugi handlowej, z wyjątkiem ładunków i pasażerów tranzytowych,
- c) uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej, z wyłączeniem przychodów uzyskanych z lotniczego rozkładowego przewozu pasażerskiego, skorzystanie z którego wymaga posiadania biletu lotniczego przez pasażera.

Należy wyjaśnić, że Rzeczpospolita Polska ma zawarte umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z wieloma państwami, zakres tych umów w wielu przypadkach różni się, co uwarunkowane jest w szczególności zakresem opodatkowania m.in. dochodów z dywidend, odsetek lub należności licencyjnych w różnych państwach. Wskazać należy w szczególności „częstkowe” umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z państwami takimi jak m.in. Jersey¹, Guernsey², Wyspa Man³. Umowy te, określane jako *non comprehensive double taxation agreement*, dotyczą unikania podwójnego opodatkowania w odniesieniu do wybranych kategorii dochodów. Wobec powyższego w niektórych przypadkach, pomimo że Polska ma zawartą umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania to umowa ta nie określa zasad opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych. Celem projektodawcy jest czasowe wyłączenie stosowania art. 26 ust 2e ustawy o podatku dochodowym osób prawnych tylko na rzecz podmiotów, które mają siedzibę lub zarząd na

¹ https://www.finanse.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=22ecf1e4-94e7-40e0-b4b7-fa483716eccd&groupId=766655

² https://www.finanse.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=c13c3d99-5fa2-4b08-9c29-65ec23ab841e&groupId=766655

³ https://www.finanse.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=b70209b8-c19c-4fdb-a75f-de35c9a9ada6&groupId=766655

terytorium państwa będącego stroną zawartej z Rzeczpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych, o ile istnieje również podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z państwem siedziby lub zarządu. W efekcie analizowane wyłączenie z zastosowania art. 26 ust. 2e ustawy nie będzie mieć zastosowania w przypadku wypłat na rzecz podmiotów z jurysdykcji takich jak Jersey, Guernsey, czy Wyspa Man lub innych z którymi nie mamy „pełnej” umowy podatkowej.

Analizowane płatności w stosunku do podmiotów, do których przez cały 2019 rok nie będzie stosowany art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. należności za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego oraz sytuacji należności na rzecz przedsiębiorstw żeglugi powietrznej oraz żeglugi morskiej) nie generują istotnego ryzyka erozji bazy podatkowej. Ryzyko takie – z uwagi na uwarunkowania gospodarcze, co potwierdzają również raporty OECD⁴ – występuje przykładowo w sytuacji odsetek. Uznano, że podobne ryzyko wystąpić może w związku z pozostałymi płatnościami dochodów biernych oraz wynagrodzeniem za usługi niematerialne.

Dodatkowo dane uzyskane od jednostek Krajowej Administracji Skarbowej na etapie przygotowywania projektu rozporządzenia, które dotyczą liczby postępowań/kontroli prowadzonych w zakresie odpowiedzialności płatnika w odniesieniu do należności za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego potwierdziły przypuszczenia o niewielkim ryzyku nadużyć w tym obszarze. Biorąc pod uwagę, że w przypadku ewentualnej kontroli rozliczeń pomiędzy polskim i zagranicznym kontrahentem możliwe będzie zweryfikowanie na podstawie innych materiałów i dokumentów faktu wykonania usług w sytuacjach dotyczących opłat na rzecz przedsiębiorstw żeglugi powietrznej oraz żeglugi morskiej uznano, że płatności te należy potraktować w sposób zbliżony do płatności za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego. Z drugiej strony dane wskazane w uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej przemawiają za ograniczonym w czasie wyłączeniem zastosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁵.

⁴ Zob. przykładowo raport OECD dostępny pod adresem https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2016-update_9789264268333-en

⁵ W uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej wskazano, że: „(...) w 2017 roku zostały wszczęte kontrole celno-skarbowe, których przedmiotem była weryfikacja prawidłowości stosowania zwolnienia od podatku u źródła dochodów pasywnych – odsetek wypłacanych poza granice Rzeczypospolitej Polskiej. Głównym obszarem tych kontroli była weryfikacja, czy podmiot zagraniczny podlegający w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu jest rzeczywistym właścicielem otrzymanych odsetek (beneficial owner). Dotychczas zakończyło się sześć kontroli celno-skarbowych przedmiotowego zagadnienia, które zakończyły się stwierdzeniem, że

Uwzględniając niewielkie – z perspektywy obecnej – ryzyko nieprawidłowości w stosunku do płatności i podatników, o których mowa w § 3 pkt 1 projektu rozporządzenia zdecydowano się na wprowadzenie rocznego wyłączenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy. Czas ten pozwoli obserwować sytuację rynkową (w tym zwłaszcza ewentualne próby nadużywania tego wyłączenia) pod kątem decyzji o dalszym stosowaniu lub niestosowaniu tego wyłączenia na kolejne okresy.

Podobnymi przesłankami odnośnie okresu obowiązywania wyłączenia w stosowaniu art. 26 ust. 2e ustawy kierowano się w sytuacjach przewidzianych w § 3 pkt 2 i 3 projektu rozporządzenia, tj. możliwością obserwacji sytuacji rynkowej w celu decyzji o zakresie ewentualnego przedłużenia stosowania tego wyłączenia w stosunku do płatności uregulowanych w § 3 pkt 2 i 3 projektu rozporządzenia.

W treści § 3 pkt 2 projektu rozporządzenia wyłączono zastosowanie art. 26 ust. 2e ustawy w okresie od 1 stycznia 2019 r. do końca czerwca 2019 r. płatności na rzecz podatników mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Rzeczpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych, pod warunkiem istnienia podstawy prawnej do wymiany informacji podatkowych.

Ograniczenie stosowania art. 26 ust 2e ustawy, o którym mowa powyżej dotyczy wszystkich typów należności na rzecz podatników z państw, z którymi Polska zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych, o ile istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z państwem siedziby lub zarządu uwzględnia przesłankę określonych uwarunkowań obrotu gospodarczego.

Ze względu na fakt, że ustawa z dniem 1 stycznia 2019 r. nakładać będzie po stronie płatników dużą ilość nowych obowiązków oraz zasadnicze zmiany w zakresie poboru podatku u źródła, których termin realizacji przypada na styczeń 2019 r. podmioty zobowiązane do spełnienia ww. obowiązków wskazują na bardzo duży nakład pracy, czasu i środków finansowych związanych

podmiot zagraniczny nie był rzeczywistym właścicielem otrzymywanych przez siebie odsetek od podmiotu z siedzibą na terytorium Polski. W sprawach tych stwierdzono, że płatnicy wypłacający te należności powinni pobrać podatek „u źródła” w kwocie 104,2 mln zł. Ustalenia te nie mają charakteru ostatecznego. W trzech przypadkach toczy się postępowanie podatkowe w pierwszej instancji, a w jednym przypadku postępowanie odwoławcze. Skala nieprawidłowości w tych kilku sprawach stanowi argument na rzecz projektowanych rozwiązań”.

ze spełnieniem tych obowiązków w ustawowym terminie. Podmioty objęte nowymi zasadami poboru podatku u źródła wskazują, że istnieje duże ryzyko niewypełnienia tych obowiązków w terminie, z uwagi na niewystarczający czas na dostosowanie się do wymagań.

Dodatkowo, po stronie podatników pojawiają się praktyczne wątpliwości związane ze składaniem oświadczeń, wniosków o zwrot podatku oraz wydania opinii o stosowaniu zwolnienia. Oprócz tego, podatnicy wskazują na szereg problemów natury technicznej utrudniających realizację wyżej wymienionych obowiązków.

Projekt rozporządzenia stanowi zatem odpowiedź na uwagi zgłaszane w drodze konsultacji podatkowych przez przedsiębiorców dokonujących płatności podlegających pod opodatkowanie podatkiem u źródła oraz izby ich reprezentujące. Podmioty takie jak zrzeszenia przedsiębiorców, czy izby handlowe wskazywały na mogące pojawić się trudności związane z wdrożeniem nowych rozwiązań oraz niemożność wcześniejszego wystąpienia przez podmioty zainteresowane z wnioskami o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia, które umożliwić będą w pewnych okolicznościach niepobieranie podatku przez płatnika.

Należy jednocześnie podkreślić, że wprowadzane rozporządzeniem rozwiązanie w stosunku do tych podmiotów nie powinno generować ryzyka unikania opodatkowania lub zniweczenia celu ustawy nowelizującej. Dokonywanie na rzecz tych podmiotów płatności w trakcie całego 2019 roku, powodować będzie konieczność uwzględnienia w progowej kwocie 2 000 000 zł wypłat, które skorzystały z wyłączeń stosowanych jedynie przez część 2019 roku (np. podmiot w lutym 2019 zapłaci 3mln zł za usługi niematerialne do nierezydenta z państwa traktatowego i kolejną płatność za takie usługi dokonywać będzie we wrześniu 2019 r. – wówczas dokonana wcześniej wpłata uwzględniania będzie dla potrzeb liczenia/ nieliczenia przekroczenia progu 2 000 000 zł.

W związku z powyższym, w celu uproszczenia systemu podatkowego oraz mając na specyfikę czynności dotyczących płatności podlegających pod opodatkowanie podatkiem u źródła, proponuje się wydłużenie terminów związanych ze spełnieniem ww. obowiązków do dnia 30 czerwca 2019 r. W ocenie projektodawcy, okres ten będzie wystarczający na spełnienie obowiązków wynikających z nowych zasad poboru podatku u źródła.

Do końca czerwca 2019 r. spod nowych zasad poboru podatku wyłączono również należności z tytułu dywidend i innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych na rzecz podatników, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Rozwiązanie to wynika z faktu mniejszego ryzyka nieprawidłowości w przypadku

płatności o wyłącznie krajowym charakterze (specyficzna grupa płatników i podatników). Jednocześnie brak tego typu rozwiązania powodowałby – w kontekście wyłączenia do końca czerwca 2019 r. płatności na rzecz podatników z państwa, z którym Polska posiada umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania – nieuzasadnione, niekorzystne traktowania polskich rezydentów podatkowych.

Zgodnie z § 4 do dnia 31 grudnia 2019 r. ograniczone będzie stosowanie art. 26 ust. 2e ustawy w ten sposób, że płatnicy będą obowiązani pobrać zryczałtowany podatek dochodowy, według zasad określonych w tym przepisie, od wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust.1 i art. 22 ust. 1 ustawy dokonywanych w obowiązującym u wypłacającego te należności pierwszym roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2018 r., jeżeli:

- 1) łączna kwota należności wypłacanych od papierów wartościowych zapisanych na rachunkach papierów wartościowych albo na rachunkach zbiorczych przekracza kwotę 2 000 000 zł;
- 2) łączna kwota należności wypłacanych z tytułów wymienionych w art. 21 ust.1 i art. 22 ust. 1 ustawy, innych niż wskazane w pkt 1, przekracza kwotę 2 000 000 zł.

W praktyce projektowany przepis będzie stosowany w sytuacji płatników prowadzących rachunki papierów wartościowych lub rachunki zbiorcze. Przepis ten oznacza ograniczenie stosowania nowych zasad w ten sposób, że odrębnie należy obliczać przekroczenie limitu 2 000 000 zł na rzecz tego samego podmiotu w stosunku do dwóch kategorii wypłat. Wprowadzenie tego ograniczenia związane jest ze szczególnym charakterem czynności dokonywanych przez płatników prowadzących rachunki papierów wartościowych lub rachunki zbiorcze, w tym zwłaszcza wysoką dzienną liczbą dokonywanych rozliczeń.

W § 5 projektu rozporządzenia podkreślono, że warunkiem wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy w sytuacjach określonych w przepisach § 2–4 jest spełnienie znajdujących zastosowanie w konkretnym przypadku wymagań do zastosowania preferencyjnego traktowania wypłacanych należności (tj. do niepobrania podatku, zastosowania stawki podatku lub zwolnienia, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania). Wymaganiami tymi mogą być zwłaszcza posiadanie przez płatnika certyfikatu rezydencji podatkowej podatnika lub spełnienie innych warunków, np. warunku posiadania przez odbiorcę należności statusu rzeczywistego właściciela lub przesłanek do zastosowania zwolnień przewidzianych w art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 ustawy. W § 6 projektu rozporządzenia wskazano na datę wejścia w życie jego

przepisów, tj. 1 stycznia 2019 r.

Należy wskazać, że rozporządzenie może mieć pozytywny wpływ na mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców, ponieważ na jego podstawie wydłużone zostaną terminy dotyczące obowiązków wynikających z ustawy. Pozwoli to tym podatnikom lepiej przygotować się do wypełnienia ich obowiązków ustawowych.

Projekt rozporządzenia nie jest sprzeczny z prawem Unii Europejskiej.

Niniejszy projekt rozporządzenia nie zawiera przepisów technicznych, w związku z czym nie podlega procedurze notyfikacji na zasadach przewidzianych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039, z późn. zm.).

Projekt rozporządzenia nie wymaga przedstawienia właściwym instytucjom i organom Unii Europejskiej lub Europejskiemu Bankowi Centralnemu celem uzyskania opinii, dokonania konsultacji albo uzgodnienia, w przypadkach określonych w obowiązujących na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przepisach Unii Europejskiej.

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. 2017 poz. 248) oraz § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.) projekt rozporządzenia zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.