

ROZLICZENIA

Rozwiązania dotyczące nowej daniny budzą pewne wątpliwości

Dopiero praktyka stosowania przepisów o podatku minimalnym pokaże, czy podatek ten to skuteczne narzędzie w walce z uchylaniem się od opodatkowania, czy raczej cios wymierzony w uczciwych podatników.



MICHAŁ OŁĘDZKI

Consultant, Andersen Tax&Legal

Już za niespełna rok – od 1 stycznia 2024 r. – zacznie obowiązywać przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczące tzw. minimalnego podatku dochodowego. O ile sama regulacja została wprowadzona do przepisów ustawy CIT w roku 2022 w ramach Polskiego Ładu, a moment jej wejścia w życie był kilkukrotnie odraczany, to jednak biorąc pod uwagę stanowisko resortu finansów, najprawdopodobniej już od następnego roku podatek minimalny stanie się częścią podatkowej rzeczywistości. Oznacza to, że podatnicy zapłacą go najwcześniej w roku 2025. O tym, kto będzie zobowiązany do jego zapłaty, jaka będzie jego wysokość oraz czy nowe przepisy realizują cele zakładane na etapie projektu – w niniejszym artykule.

Strafa i rentowność

Minimalny podatek dochodowy zapłacą ci podatnicy, którzy w roku podatkowym ponieśli stratę podatkową lub których rentowność, tj. udział dochodów w przychodach, okaże się niższa niż 2 proc. – w takim wypadku co do zasady opodatkowaniu podlegać będzie – w pewnym uproszczeniu – przychód podatnika osiągnięty w roku podatkowym ze źródła przychodów innych niż zyski kapitałowe. Jeszcze na etapie projektu przepisów sama koncepcja takiej formy opodatkowania budziła wiele kontrowersji. Z jednej strony, propozycje wprowadzenia takiego rozwiązania uzasadniano koniecznością przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej polegającej na transferowaniu zysków do krajów stosujących korzystniejsze reżimy podatkowe. Skutkiem tego zjawiska była sytuacja, w której międzynarodowe podmioty o obrotach rzędu setek milionów złotych wykazywały znikomy albo zerowy dochód do opodatkowania, co w rzeczywistości oznaczało skuteczne uchyla-

nie się od opodatkowania w Polsce. Taki stan rzeczy w sposób oczywisty nie odpowiadał resortowi finansów, który, aby zapobiec temu zjawisku, postanowił objąć opodatkowaniem przychody. Z drugiej jednak strony, koncepcja ta spotkała się z ostrą krytyką przedstawicieli wielu branż – w szczególności branży handlowej, której rentowność, z uwagi na niskie marże, często nie przekracza poziomu 2 proc. Podnoszono, że podatek minimalny, który z założenia powinien ograniczać zjawisko uchylania się od opodatkowania, w rzeczywistości najmocniej uderzy w średnie i duże rodzime przedsiębiorstwa.

Szczególne zasady

Wsluchając się w płynące zewsząd głosy krytyki, wraz z kolejnymi zmianami treści pierwotnego projektu oraz już uchwalonych regulacji, do przepisów o podatku minimalnym wprowadzono szczególne zasady ustalania straty oraz udziału dochodu w przychodach, odmienne niż w przypadku „zasad ogólnych”. Zasady te przewidują między innymi wyłączenie określonych kosztów z kalkulacji straty lub dochodu. Oznacza to, że zgodnie z (najprawdopodobniej) ostatecznym brzmieniem przepisów, możliwa będzie sytuacja, w której rentowność podatnika obliczona według „zasad ogólnych” znajdzie się poniżej progu 2 proc., podczas gdy przy zastosowaniu zasad szczególnych rentowność ustalona na potrzeby podatku minimalnego przekroczy ustawowy próg, a tym samym podatek nie będzie zobowiązany do jego zapłaty. Może się tak zdarzyć w szczególności w przypadku przedsiębiorców realizujących duże inwestycje w środki trwałe lub podatników angażujących znaczne aktywa na podstawie umów leasingu, bowiem w kalkulacji straty lub udziału dochodów w przychodach na potrzeby podatku minimalnego nie uwzględnia się kosztów nabycia, wytworzenia lub ulepszenia środków trwałych oraz opłat ponoszonych w związku z korzystaniem ze środków trwałych udostępnionych na podstawie umowy leasingu. Ponadto, dochód podatnika zwiększać będzie część (20 proc.) kosztów wynagrodzeń pracowników, wpłat na pracownicze plany kapitałowe oraz koszt składki na ubezpiecze-

nie społeczne w części finansowanej przez pracodawcę. Przy określaniu wysokości straty lub rentowności nie uwzględnia się również przychodów lub kosztu podatku akcyzowego zawartego w cenie wyrobów akcyzowych

Minimalny podatek dochodowy zapłacą ci podatnicy, którzy w roku podatkowym ponieśli stratę podatkową lub których rentowność, tj. udział dochodów w przychodach, okaże się niższa niż 2 proc.

kupowanych i sprzedanych przez podatnika dokonującego obrotu tymi wyrobami, czy kosztu podatku od sprzedaży detalicznej, co może okazać się szczególnie istotne dla przedsiębiorstw działających w branży handlowej. Dodatkowo kalkulacja straty lub rentowności określonej na potrzeby podatku minimalnego nie uwzględnia kosztu zakupu energii elektrycznej, ciepłej lub gazu w części stanowiącej różnicę pomiędzy kosztem ponoszonym w bieżącym roku podatkowym a wysokością tego kosztu w roku poprzednim, co w świetle aktualnego kryzysu energetycznego ma również kluczowe znaczenie, w szczególności dla przedsiębiorstw prowadzących działalność wysoce energochłonną.

Obok szczególnych zasad ustalania straty lub rentowności podatnika, nowe przepisy przewidują również inne

Niewątpliwie korzystnym rozwiązaniem, w znacznym stopniu ograniczającym ryzyka związane z podatkiem minimalnym, są szczególne reguły ustalania straty lub dochodu podatnika na potrzeby tego podatku

rozwiązania ograniczające zakres podmiotowy podatku minimalnego. Nie zapłacą go ci podatnicy, którzy w roku podatkowym osiągnęli co najmniej 30 proc. niższe przychody niż w roku poprzednim. Regulacja ta pozwala uniknąć sytuacji, w których w związku z nadzwyczajną, trudną sytuacją na danym rynku przedsiębiorca borykałby się nie tylko z drastycznym spadkiem przychodów, ale dodatkowo ponosiłby ciężar podatku minimalnego, co oznaczałoby duże zagrożenie dla stabilności finansowej przedsiębiorstwa, a w skrajnych przypadkach mogłoby prowadzić nawet do jego niewypłacalności.

Rozpoczęcie biznesu

Bez względu na poniesienie straty lub osiągnięcie rentowności poniżej ustawowego progu, podatku minimalnego nie zapłacą również podmioty rozpoczynające działal-

ność – zarówno w roku rozpoczęcia działalności, jak i w dwóch kolejnych latach. Nie obejmie on również małych podatników, przedsiębiorców znajdujących się w stanie upadłości, w likwidacji lub przedsiębiorców objętych postępowaniem restrukturyzacyjnym. Podatku minimalnego nie zapłacą również te podmioty, których większa część przychodów pochodzi z działalności leczniczej, z eksploatacji statków morskich i powietrznych w transporcie, z transakcji finansowych oraz z działalności wydobywczej, w której stosowane ceny są bezpośrednio uzależnione od notowań na rynkach światowych.

W przypadku jednak gdy okaże się, że podatek jest zobowiązany do zapłaty podatku minimalnego, podstawa opodatkowania będzie ustalana na dwa alternatywne sposoby. Podatek będzie mógł wybrać

prowadza podatek minimalny zgodnie ze stawką 10 proc. Jednak co istotne, tak ustalony i zapłacony podatek pomniejsza zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych obliczone na zasadach ogólnych. Odliczenie to przysługuje zarówno w roku, za który podatek wpłacił podatek minimalny, jak i w trzech kolejno następujących po sobie latach podatkowych (w części nieodliczonej w latach poprzednich). Oznacza to, że w przypadku, gdy dany przedsiębiorca zaliczy słabszy rok i jego rentowność spadnie poniżej 2 proc., będzie on mógł pomniejszyć podatek CIT wykazany w kolejnych latach o kwotę podatku minimalnego zapłaconą za rok poprzedni. O ile z jednej strony jest to rozwiązanie niewątpliwie korzystne, to jednak nie rozwiązuje ono potencjalnych problemów z płynnością, które najprawdopodobniej wystąpią w związku z obowiązkiem zapłaty podatku minimalnego w roku, w którym rentowność podatnika spadła poniżej 2 proc.

Perspektywa wejścia w życie przepisów o minimalnym podatku dochodowym rodzi wiele obaw. Wielu podatników zadaje sobie pytanie, czy podatek minimalny, którego założeniem jest walka z agresywną optymalizacją podatkową, zamiast tego nie uderzy najbardziej w uczciwych przedsiębiorców.

Z jednej strony, niewątpliwie korzystnym rozwiązaniem, w znacznym stopniu ograniczającym ryzyka związane z podatkiem minimalnym, są szczególne reguły ustalania straty lub dochodu podatnika na potrzeby tego podatku, które mogą – w określonych przypadkach – uchronić podatników przed obowiązkiem jego zapłaty. Podobnie, wyłączenie z zakresu podmiotowego podatników borykających się z gwałtownym spadkiem przychodów, przedsiębiorców rozpoczynających działalność oraz małych podatników również wydaje się chronić przed jego skutkami te podmioty, u których niska rentowność nie wynika z transferu dochodów za granicę. Jednak mimo tego ryzyko dla podatników działających w branżach nisko marżowych, bez względu na liczne modyfikacje przepisów, nie zostało w pełni wyeliminowane. Odpowiedź na pytanie, czy przepisy o podatku minimalnym okażą się skutecznym narzędziem w walce z uchylaniem się od opodatkowania, czy raczej ciosem wymierzonym w uczciwych podatników, pokaże wyłącznie praktyka ich stosowania. /©©

albo opodatkowanie kwoty stanowiącej 3 proc. wartości przychodów osiągniętych w roku podatkowym albo 1,5 proc. przychodów oraz kwoty odpowiadającej wartości określonych kosztów, poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych, w wysokości przekraczającej limit określony w ustawie. Koszty, o których mowa, to tzw. koszty finansowania dłużnego oraz koszty tzw. usług niematerialnych – między innymi koszty usług doradczych, koszty licencji na korzystanie z praw autorskich, praw własności przemysłowej, know-how, czy też usług przetwarzania danych.

Od tak ustalonej podstawy opodatkowania podatek od-



Teksty z dodatku dostępne

w wersji elektronicznej na: **ARCHIWUM.RP.PL**