

Wpływ polskiego podatku minimalnego na wybrane ulgi i zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych

The impact of the Polish minimum tax on selected reliefs and exemptions within corporate income tax

dr Agnieszka Skręt-Bednarz

EY Doradztwo Podatkowe Krupa sp. k.

Streszczenie

Celem niniejszego artykułu jest analiza i ocena regulacji dotyczących krajowego podatku minimalnego w kontekście ich wpływu na atrakcyjność zachęt podatkowych dla polskich przedsiębiorców na przykładzie dwóch najpopularniejszych instrumentów – ulgi na działalność badawczo-rozwojową oraz zwolnienia podatkowego z tytułu działalności na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej lub na podstawie decyzji o wsparciu. Opiszano cele i zakładane skutki budżetowe, podstawowe zasady, a następnie dokonano szczegółowej analizy regulacji w kontekście ww. ulg i zwolnień. Na podstawie wniosków z analizy sformułowano postulaty *de lege ferenda*.

Słowa kluczowe: CIT, podatek dochodowy od osób prawnych, minimalny CIT, podatek, zwolnienia podatkowe, ulgi podatkowe.

Abstract

The objective of this article is to analyse and assess the Polish minimum tax regulations in respect of their impact on attractiveness of the tax incentives available to Polish companies based on the two most popular instruments, i.e.: tax relief for research and development activity and tax exemption for activity run within special economic zones or based on a decision on support. The paper describes aims along with expected state budget inflows and general rules of the minimum tax. Subsequently, the detailed analysis of the provisions in terms of the above mentioned tax reliefs and exemptions was conducted. Based on the outcomes of the analysis *de lege ferenda* postulates were formulated.

Keywords: CIT, corporate tax, minimum corporate tax, tax, tax exemptions, tax reliefs.

1. WPROWADZENIE

Podatek minimalny w najbliższym czasie diametralnie zmieni podatkowe rozliczenia wielu firm. Warto jednak zauważyć, że koncepcja doszacowania podatku w celu wyrównania obciążeń fiskalnych do pożądanego minimalnego poziomu jest wprowadzana niezależnie na szczeblu zarówno krajowym, jak i globalnym.

Regulacje globalne wynikają z drugiego dużego pakietu zmian w zakresie międzynarodowego prawa podatkowego opracowanego z inicjatywy OECD¹. Dokument o nazwie *Wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji gospodarki – modelowe globalne zasady przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (filar drugi) (modelowe zasady OECD)*² został zatwierdzony w dniu 14 grudnia 2021 r. przez Otwarte ramy OECD do spraw erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Pillar 2.0.

Na szczeblu unijnym mechanizm ten został wprowadzony dyrektywą Rady (UE) 2022/2523 z dnia 15 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opo-

datkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii³. Dyrektywa ta zakładała, że transpozycja jej przepisów do prawa krajów członkowskich nastąpi do dnia 31 grudnia 2023 r., a regulacje te będą mieć zastosowanie do lat podatkowych rozpoczynających się od dnia 31 grudnia 2023 r. Obecnie regulacje te nie zostały jeszcze wprowadzone do polskiego porządku prawnego. Pierwszy projekt przepisów jest spodziewany w drugiej połowie marca 2024 r., a ich wejście w życie zgodnie z informacją na stronie internetowej Kancelarii Prezesa Rady Ministrów⁴ zaplanowano na III kwartał 2024 r.

Równocześnie, choć niezależnie od powyższego, z dniem 1 stycznia 2024 r. zaczęły obowiązywać polskie regulacje dotyczące krajowego podatku minimalnego. Zostały one pierwotnie wprowadzone do polskiego porządku prawnego z dniem 1 stycznia 2022 r. przez pakiet ustaw podatkowych zwany Polskim Ładem (w szczególności ustawą 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 ustaw⁵). W obliczu licznych kontrowersji dotyczących konstrukcji nowego podatku⁶ po kilku miesiącach regulacje zostały jednak znowelizowane, a ich obowiązywanie uległo zawieszeniu do końca 2023 r. na podstawie ustawy z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw⁷. Jako główny powód zawieszenia wskazano panującą sytuację geopolityczną i związaną z nią niepewność gospodarczą⁸.

W efekcie powyższych zmian legislacyjnych krajowy podatek minimalny zaczął obowiązywać z dniem 1 stycznia 2024 r. Przepisy te weszły w życie w znowelizowanej, a zatem skorygowanej w stosunku do pierwotnych założeń formie i będą dotyczyły dochodów podatników uzyskanych za rok 2024. Pierwsze zobowiązanie z tytułu krajowego podatku minimalnego powstanie zatem w 2025 r. w terminie składania deklaracji rocznej i zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: CIT⁹).

Zarówno globalny, jak i krajowy podatek minimalny zakładają wyrównanie poziomu podatku do pewnych założonych minimalnych wartości. Obydwa również przewidują możliwość zmniejszenia opodatkowania w efekcie korzystania z różnego rodzaju ulg i zwolnień podatkowych. Szczegółowe uregulowania w obu tych rozwiązaniach mogą jednak u wielu podatników skutkować koniecznością dopłaty podatku, zmniejszonego wcześniej przez wykorzystanie ww. ulg czy zwolnień. W rezultacie temat ten wymaga dogłębnej analizy oraz weryfikacji pod względem jego wpływu na rozliczenia podatkowe podmiotów gospodarczych korzystających z podatkowych instrumentów wsparcia, a w efekcie na atrakcyjność różnego rodzaju zachęt podatkowych. Z uwagi na brak w tym momencie w Polsce szczegółowych przepisów dotyczących podatku globalnego niniejsza analiza koncentruje się na konsekwencjach wynikających z wejścia w życie polskiego podatku minimalnego.

Dostępne w literaturze analizy dotyczą głównie wpływu na ulgi i zwolnienia globalnego podatku minimalnego¹⁰ lub skupiają się na innych aspektach krajowego podatku minimalnego. Co więcej, przedmiotem większości opublikowanych analiz odnoszących się do polskiego podatku minimalnego jest pierwotny kształt regulacji w tym zakresie, tzn. sprzed wejścia w życie ustawy z dnia 7 października 2022 r.

W niniejszym artykule podjęto próbę przeanalizowania skutków krajowego podatku minimalnego na przykładzie dwóch najpopularniejszych wśród polskich podatników CIT rozwiązań:

- 1) ulgi z tytułu działalności badawczo-rozwojowej (dalej: ulga B+R), określonej w art. 18d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹¹;
- 2) zwolnienia z tytułu prowadzenia działalności na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej (zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 34 ww. ustawy) lub na podstawie decyzji o wsparciu (zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 34a ww. ustawy) (w dalszej części artykułu nazywane są wspólnie zwolnieniami strefowymi).

Według statystyki opublikowanej w raporcie Ministerstwa Finansów pt. *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2021 rok*¹² z odpisu z tytułu ulgi B+R skorzystało w 2021 r. 2064 przedsiębiorców, a

sumaryczna kwota odliczeń od podstawy opodatkowania wyniosła 4,3 mld zł¹³. Z kolei ze zwolnień strefowych w sumie skorzystało 1142 podatników, w tym 1121 na podstawie decyzji o wsparciu i 21 na podstawie zezwoleń, a sumaryczna wartość zwolnionego dochodu wyniosła 20,5 mld zł¹⁴. Dla porównania – z obniżonej stawki podatku dla dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (tzw. IP/innovation box) skorzystało tylko 158 podatników¹⁵.

2. CELE I ZAKŁADANE SKUTKI BUDŻETOWE PODATKU MINIMALNEGO

Podatek minimalny wpisuje się w interwencyjny model polityki podatkowej, gdyż oprócz funkcji fiskalnej ma również na celu realizację funkcji redystrybucyjnej¹⁶. W literaturze podatki minimalne są także określone jako środki antyabuzywne¹⁷ i są uznawane za narzędzie państw w walce z nowymi formami unikania opodatkowania, które wykształciły się w warunkach globalizacji i rozwoju wolnego handlu¹⁸.

Krajowy podatek minimalny zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy¹⁹ ma na celu uszczelnienie systemu podatkowego przez ograniczenie stosowania przez podatników mechanizmów optymalizacji podatkowej, a w efekcie zmniejszenie zagranicznej luki podatkowej w CIT.

Dane powołane we wspomnianym uzasadnieniu, dotyczące wartości luki w CIT w 2018 r., wskazywały, że wyniosła ona 22,0 mld zł, a aż 14,5% jej wartości (około 3,2 mld zł) wynikało z tzw. zagranicznej luki w CIT²⁰. Jest ona rozumiana jako ubytek będący rezultatem sztucznego transferowania zysków do innych krajów przez przedsiębiorstwa, głównie korporacje międzynarodowe. Od tamtego czasu zanotowano wzrost zarówno nominalnej wartości całkowitej luki w CIT do 26,0 mld zł w 2020 r., jak i nominalnej wartości oraz procentowego udziału zagranicznej luki w CIT. W 2020 r. wyniosła ona bowiem 4,1 mld zł, co stanowiło 15,8% ogólnej luki w CIT²¹.

Warto jednak zauważyć, że wprowadzone przepisy dotyczące polskiego podatku minimalnego nie ograniczają się do podmiotów międzynarodowych, będą więc miały również wpływ na niskorentowne podmioty krajowe. Efektem tych regulacji będzie zatem zmniejszenie ogólnej luki w CIT, a nie tylko zagranicznej, jak wskazano w przywołanym uzasadnieniu projektu ustawy.

Szacowane skutki budżetowe zakładane pierwotnie przy wprowadzaniu pierwszej wersji podatku minimalnego wskazywały na roczny wzrost wpływów budżetowych o 1,5 mld zł począwszy od 2023 r. (tj. z rozliczenia podatkowego za 2022 r.). Te dodatkowe wpływy miały pochodzić od około 5,0% podatników CIT. Na etapie odraczania momentu wejścia w życie tych przepisów i wprowadzania do nich modyfikacji, co nastąpiło w październiku 2022 r., dokonano natomiast rewizji powyższych założeń. W efekcie zakładany roczny wzrost wpływów budżetowych spadł do około 1,0 mld zł. Powyższe zmniejszenie wynika ze zmienionych zasad obliczania podstawy opodatkowania tym podatkiem, ale też z modyfikacji reguł kwalifikacji podmiotów obowiązanych do jego zapłaty, co spowodowało spadek szacowanej liczby podmiotów objętych tymi regulacjami do około 1,0% podatników CIT. Ponadto z powodu odroczenia wpływu te pojawią się dopiero począwszy od 2025 r. (z rozliczenia podatkowego za 2024 r.)²².

3. PODSTAWOWE ZASADY

Wszystkie uregulowania dotyczące krajowego podatku minimalnego zawiera art. 24ca ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Zgodnie z ust. 1 tego artykułu podmiotami obowiązany do zapłaty tego podatku są przedsiębiorstwa generujące stratę lub osiągające rentowność nie większą niż 2%. Powyższe wartości, jak i sama podstawa opodatkowania są kalkulowane na bazie danych podatkowych, a rentowność jest w tym kontekście rozumiana jako udział dochodów podatkowych w przychodach podatkowych (dalej: rentowność podatkowa), przy czym zarówno dochody, jak i przychody nie powinny uwzględniać zysków kapitałowych. Ponadto w ust. 2 przewidziano szereg korekt, których należy dokonać w celu ustalenia poziomu rentowności podatkowej.

W ust. 1 wskazano nazwę nowego podatku: minimalny podatek dochodowy. Nazwa ta jednak wydaje się myląca, gdyż zgodnie z art. 24ca ust. 3 przywołanej ustawy podstawę opodatkowania stanowi co do zasady 1,5% przychodów podatkowych po odpowiednich doliczeniach. Podatek ten ma więc konstrukcję podatku quasi-przychodowego²³.

Z kolei stawka podatku została określona w ust. 1 i wynosi 10,0%. Zgodnie z art. 24ca ust. 11 i 12 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. zarówno wartość podstawy opodatkowania, odpowiednich pomniejszeń, jak i samego podatku minimalnego należy wykazać w rocznym zeznaniu CIT i w terminie jego składania wpłacić wartość podatku na rachunek urzędu skarbowego.

Warto jednak zauważyć, że z założenia podatek ten ma stanowić dopełnienie już zapłaconego CIT do zakładanego minimalnego poziomu. To oznacza, że wyliczona wartość zobowiązania z tytułu tego podatku ulega pomniejszeniu o wartość CIT zapłaconą w danym roku, co wynika z ust. 12. Ponadto zgodnie z ust. 13 zapłacona wartość podatku minimalnego podlega odliczeniu od CIT należnego za kolejne 3 lata podatkowe.

Zestawienie głównych elementów krajowego podatku minimalnego przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Krajowy podatek minimalny – podstawowe elementy konstrukcji

	Krajowy podatek minimalny
Podmiot obowiązany	Polscy podatnicy CIT o rentowności $\leq 2,0\%$
Rodzaj danych finansowych	Dane podatkowe
Podstawa opodatkowania	1,5% przychodów po doliczeniach
Stawka podatku	10,0%

Źródło: opracowanie własne.

4. KRAJOWY PODATEK MINIMALNY A ULGI

W przepisach o krajowym podatku minimalnym uwzględniono możliwość dokonania odpisów związanych z korzystaniem z różnych ulg i zwolnień podatkowych przewidzianych w ramach ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Zgodnie bowiem z art. 24ca ust. 10 podstawa opodatkowania podlega pomniejszeniu o:

- 1) wartość odliczeń zmniejszających w roku podatkowym podstawę opodatkowania m.in. z tytułu ulgi B+R (określonej w art. 18d);
- 2) przychody, które są uwzględniane przy obliczaniu dochodu zwolnionego z podatku na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej (zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 34) lub na podstawie decyzji o wsparciu (zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 34a).

Szczegółowa analiza tych regulacji została przeprowadzona odrębnie dla każdego z tych instrumentów. W jej ramach pominięto zarówno korekty dotyczące poziomu rentowności podatkowej (wynikające z ust. 2), jak i doliczenia do podstawy opodatkowania (wskazane w ust. 3), gdyż są one niezależne od wartości wykorzystanych ulg i zwolnień podatkowych. W poniższych symulacjach przyjęto więc założenie, że porównywana jest sytuacja podatnika korzystającego z danej ulgi lub zwolnienia podatkowego z podatkiem minimalnym lub bez *ceteris paribus*.

4.1. Ulga B+R

Podatnicy korzystający z ulgi B+R, którzy będą podlegać podatkowi minimalnemu, mają prawo do pomniejszenia podstawy opodatkowania tym podatkiem o wartość odliczenia z tytułu tej ulgi, jaka zmniejszyła ich podstawę opodatkowania CIT w danym roku.

Warto zauważyć, że u wielu z tych podatników odpis z tytułu ulgi niweluje do zera wartość podstawy opodatkowania CIT. Dla takich przypadków można dokładnie rozpisać możliwe scenariusze w zakresie krajowego podatku minimalnego w zależności od ich rentowności podatkowej. Mając na uwadze, że podstawa opodatkowania podatkiem minimalnym wynosi 1,5% przychodów podatkowych, a podatek minimalny dotyczy tylko podatników o rentowności podatkowej nieprzekraczającej 2,0%, można wyróżnić trzy scenariusze zaprezentowane w tabeli 2. Z uwagi na to, że podmioty generujące stratę podatkową lub podstawę opodatkowania wynoszącą 0 nie mają możliwości korzystania z ulgi B+R (brak podstawy opodatkowania do pomniejszenia), scenariusze ograniczono do rentowności dodatniej.

Podsumowując powyższe scenariusze, można stwierdzić, że w przypadku podatników o rentowności podatkowej wynoszącej od 1,5% i nie więcej niż 2,0% (scenariusze 1 i 2) podstawa opodatkowania podatkiem minimalnym będzie równa zero lub ujemna, nie wystąpi więc konieczność zapłaty tego podatku. Dla podatników o rentowności poniżej 1,5% (scenariusz 3) odpis z tytułu ulgi B+R będzie natomiast niższy niż podstawa opodatkowania podatkiem minimalnym, którą pomniejsza, ostateczna wartość podstawy opodatkowania będzie więc dodatnia. Jak wspomniano powyżej, podatnicy – na podstawie art. 24ca ust. 12 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – mają prawo do pomniejszenia należnego podatku minimalnego o wartość zapłaconego za ten okres CIT. W sytuacji, w której odpis z tytułu ulgi B+R niweluje jednak do zera wartość podstawy opodatkowania CIT (zgodnie z przyjętym założeniem), dany podatnik nie zapłaci CIT za dany okres, pomniejszenie nie będzie więc miało zastosowania.

W przypadku zatem ulgi B+R, która powoduje, że wartość podstawy opodatkowania CIT wynosi zero, konieczność za-

płaty podatku minimalnego wystąpi wyłącznie u podatników o rentowności podatkowej poniżej 1,5%.

Dla podatników, u których wartość odpisu z tytułu ulgi B+R jest niższa niż wartość podstawy opodatkowania CIT, ostateczny efekt podatku minimalnego zależy natomiast dodatkowo od wartości zapłaconego CIT, który zgodnie z art. 24ca ust. 12 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. pomniejsza wartość należnego podatku minimalnego.

Z powodu tego odliczenia dla podatników o rentowności podatkowej równej co najmniej 1,5% (scenariusze 1 i 2) zobowiązanie z tytułu podatku minimalnego nie wystąpi. Wynika to z faktu, że podstawę opodatkowania podatkiem minimalnym o wartości 1,5% należy pomniejszyć o odpis z tytułu ulgi B+R i taką wartość pomnożyć przez stawkę w wysokości 10,0%. Następnie otrzymaną wartość trzeba pomniejszyć o już zapłacony CIT, skalkulowany jako dochód (równy udziałowi w przychodach adekwatnemu do rentowności podatkowej wynoszącej między 1,5% a 2,0%) pomniejszony o tę samą wartość odpisu z tytułu ulgi B+R i przemnożony następnie przez stawkę w wysokości 19,0%. Ponieważ zarówno wartość pomniejszana o odpis z tytułu ulgi B+R, jak i stawka podatkowa są większe w odjemniku (tj. CIT) niż w odjemnej (podatku minimalnym), to wartość tej różnicy będzie zawsze ujemna. W przypadku natomiast rentowności podatkowej poniżej 1,5% (scenariusz 3) ostateczna wartość zobowiązania z tytułu podatku minimalnego będzie zależała od wartości odpisu z tytułu ulgi oraz poziomu rentowności podatkowej. Opisane powyżej scenariusze zostały przedstawione w tabeli 3.

Podsumowując powyższą analizę, należy stwierdzić, że konieczność zapłaty podatku minimalnego z tytułu wykorzy-

stanej ulgi B+R może się pojawić tylko u podatników o rentowności podatkowej poniżej 1,5%. Sytuacja taka z pewnością wystąpi u podatników, którzy za pomocą ulgi B+R niwelują do zera wartość podstawy opodatkowania CIT. U pozostałych podmiotów wszystko zależy od dwóch zmiennych: wartości odpisu z tytułu ulgi oraz poziomu rentowności podatkowej. W niektórych przypadkach, np. stosunkowo wysokiej rentowności i niezbyt dużej wartości odpisu z tytułu ulgi B+R (np. rentowność 1,25% i odpis z tytułu ulgi nieprzekraczający 75% podstawy opodatkowania podatkiem CIT lub rentowność 1% i odpis maksymalnie 40%), wartość podatku minimalnego zostanie pomniejszona do zera odpisem z tytułu już zapłaconego CIT. W pozostałych przypadkach powstanie konieczność zapłaty podatku minimalnego. Sytuacje te ilustruje rysunek 1.

4.2. Zwolnienia strefowe

Analizę wpływu przepisów dotyczących krajowego podatku minimalnego na sytuację podatników korzystających ze zwolnień strefowych należy rozpocząć od rozważań na temat rodzajów przychodów branych pod uwagę na potrzeby ustalenia obowiązku podatkowego i kalkulacji podstawy opodatkowania wynoszącej 1,5% przychodów. Stosownie bowiem do art. 24ca ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. podatek minimalny pobierany jest od podatników, którzy w roku podatkowym osiągnęli udział dochodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych, określonych zgodnie z art. 7 ust. 1, w przychodach innych niż z zysków kapitałowych w wysokości nie większej niż 2,0%.

Art. 7 ust. 1 powyższej ustawy z kolei wskazuje, że przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód

Tabela 2. Podstawa opodatkowania podatkiem minimalnym w zależności od rentowności podatkowej przy założeniu odpisu z tytułu ulgi B+R równego podstawie opodatkowania CIT

Rentowność podatkowa*	Scenariusz 1 1,5%	Scenariusz 2 (1,5%; 2,0%>	Scenariusz 3 (0,0%; 1,5%)
Podstawa opodatkowania podatkiem minimalnym	1,5% przychodów	1,5% przychodów	1,5% przychodów
Pomniejszenie z tytułu ulgi B+R	1,5% przychodów	więcej niż 1,5%, ale nie więcej niż 2,0% przychodów	więcej niż 0,0%, ale mniej niż 1,5% przychodów
Ostateczna podstawa opodatkowania podatkiem minimalnym	0,0	< 0,0 (ujemna)	> 0,0 (dodatnia)

* udział dochodów podatkowych w przychodach podatkowych

Źródło: opracowanie własne.

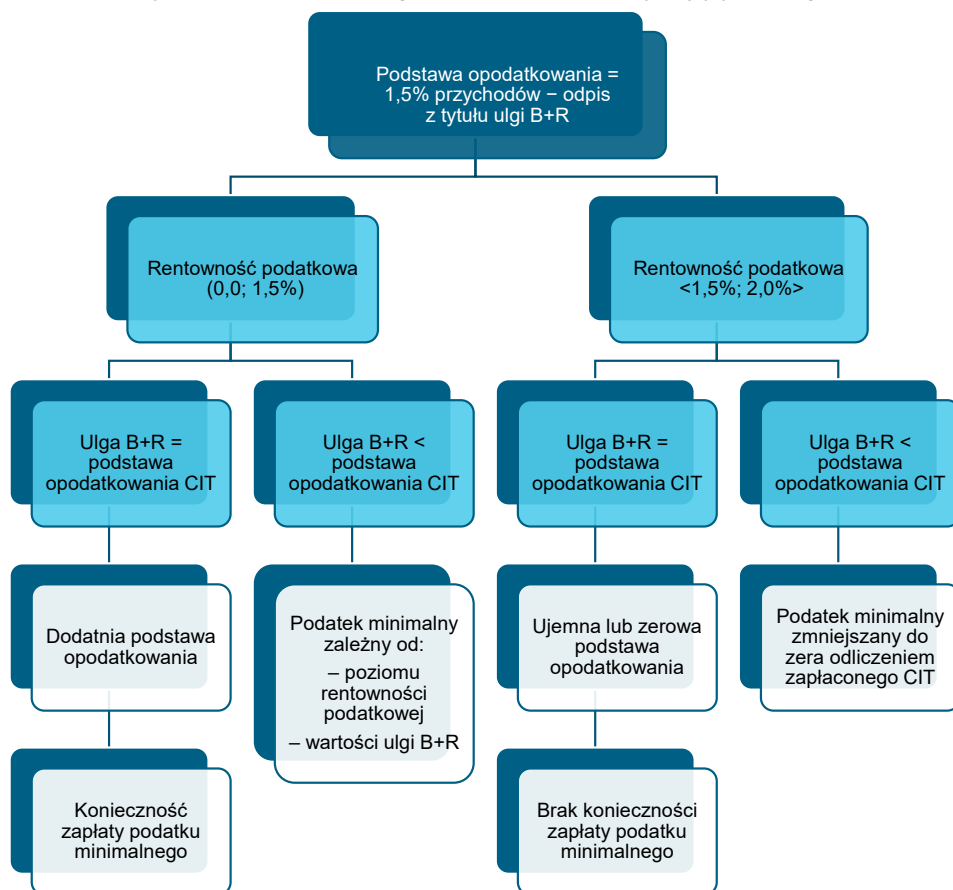
Tabela 3. Zobowiązanie z tytułu podatku minimalnego w zależności od rentowności podatkowej przy założeniu odpisu z tytułu ulgi B+R mniejszego niż podstawa opodatkowania CIT

Rentowność podatkowa*	Scenariusz 1 1,5%	Scenariusz 2 (1,5%; 2,0%>	Scenariusz 3 (0,0%; 1,5%)
Podatek minimalny	(1,5% przychodów – odpis z tytułu ulgi) × 10,0%	(1,5% przychodów – odpis z tytułu ulgi) × 10,0%	(1,5% przychodów – odpis z tytułu ulgi) × 10,0%
Pomniejszenie z tytułu zapłaconego CIT	(1,5% przychodów – odpis z tytułu ulgi) × 19,0%	(więcej niż 1,5%, ale nie więcej niż 2,0% przychodów – odpis z tytułu ulgi) × 19,0%	(więcej niż 0,0%, ale mniej niż 1,5% przychodów – odpis z tytułu ulgi) × 19,0%
Ostateczne zobowiązanie z tytułu podatku minimalnego	< 0,0 (brak podatku minimalnego)	< 0,0 (brak podatku minimalnego)	wynik zależny od wartości odpisu z tytułu ulgi B+R oraz poziomu rentowności podatkowej

* udział dochodów podatkowych w przychodach podatkowych

Źródło: opracowanie własne.

Rysunek 1. Wpływ podatku minimalnego na podatników korzystających z ulgi B+R



Źródło: opracowanie własne.

stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. Ale ust. 3 pkt 1 tego artykułu doprecyzowuje, że przy ustalaniu dochodu, o którym mowa w ust. 1, stanowiącego podstawę opodatkowania, nie uwzględnia się przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku. Przesłankę tę spełniają z pewnością przychody z działalności strefowej z uwagi na to, że dochody z takiej działalności są wolne od podatku na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a przywołanej ustawy.

W tym miejscu warto wspomnieć o analogicznej konstrukcji odniesienia w art. 24ca ust. 10 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. do przepisów dotyczących innych ulg podatkowych. Przepis ten bowiem w pkt 1 wskazuje, że podstawa opodatkowania podlega pomniejszeniu o wartość odliczeń zmniejszających w roku podatkowym podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 18. Art. 18 nie wspomina natomiast nic o ulgach i innych odliczeniach, dopiero przepisy regulujące poszczególne instrumenty odwołują się do art. 18. Przykładowo art. 18d ust. 1 zawiera odpowiednie odwołanie, zgodnie z którym podatnik odlicza od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową, zwane dalej „kosztami kwalifikowanymi”.

Powstaje zatem wątpliwość, czy przy ustalaniu tzw. rentowności podatkowej dla podmiotów strefowych należy brać pod uwagę ogół przychodów i dochodów, czy też tylko te z

działalności pozastrefowej, podlegającej opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Ten dylemat przekłada się również na kwestię ustalenia podstawy opodatkowania, gdyż art. 24ca ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. wskazuje, że podstawę opodatkowania stanowi kwota odpowiadająca 1,5% wartości przychodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych, osiągniętych przez podatnika w roku podatkowym po odpowiednich doliczeniach. Należy zakładać, że ustawodawca w obrębie tego samego artykułu posługuje się terminem „przychody” w tym samym znaczeniu. To z kolei oznacza, że rozumienie kategorii przychodów przyjęte na potrzeby ustalania poziomu rentowności podatkowej i weryfikacji, czy dany podatnik podlega podatkowi minimalnemu, powinno znaleźć również zastosowanie przy ustalaniu podstawy opodatkowania tym podatkiem.

W tym kontekście z uwagi na brak możliwości jednoznacznego rozstrzygnięcia analizowanej kwestii należałoby rozważyć dwie równoległe opcje:

- 1) podatkowi minimalnemu podlegają podatnicy, u których udział całkowitego dochodu (opodatkowanego i zwolnionego z tytułu działalności w strefie) w ogólnej kwocie przychodów (opodatkowanych i zwolnionych z tytułu działalności w strefie) nie przekracza 2,0% i podstawa opodatkowania dla tych podatników wynosi 1,5% przychodów z całej działalności (opodatkowanej i zwolnionej z tytułu działalności w strefie);
- 2) podatkowi minimalnemu podlegają podatnicy, u których udział dochodu opodatkowanego (z wyłączeniem dochodu zwolnionego z tytułu działalności w strefie) w ogólnej

kwocie przychodów opodatkowanych (z wyłączeniem przychodów zwolnionych z tytułu działalności w strefie) nie przekracza 2,0% i podstawa opodatkowania dla tych podatników wynosi 1,5% przychodów z działalności opodatkowanej (z wyłączeniem przychodów zwolnionych z tytułu działalności w strefie).

Niezależnie od przyjętej perspektywy w następnym kroku należy – zgodnie z art. 24ca ust. 10 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – pomniejszyć podstawę opodatkowania o przychody, które są uwzględniane przy obliczaniu dochodu zwolnionego z podatku na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a tej ustawy.

W tym kontekście trzeba zwrócić uwagę, że podstawa opodatkowania podatkiem minimalnym wynosząca 1,5% przychodów (ogółem lub opodatkowanych – w zależności od przyjętej opcji) będzie podlegała pomniejszeniu o 100,0% przychodów z tytułu działalności strefowej. To z kolei prowadzi do wniosku, że podstawa opodatkowania podatkiem minimalnym z tytułu działalności strefowej będzie większa od zera tylko w przypadku, gdy:

- 1) w opcji 1 wartość przychodów z działalności strefowej jest mniejsza niż 1,5% przychodów ogółem danego podatnika;
- 2) w opcji 2 wartość przychodów z działalności strefowej jest mniejsza niż 1,5% przychodów z działalności opodatkowanej danego podatnika (co przekłada się na 1,4778% przychodów ogółem).

W pozostałych sytuacjach pomniejszenie o wartość przychodów strefowych będzie większe niż 1,5% przychodów (ogółem lub tylko opodatkowanych w zależności od przyjętej opcji) i może być wykorzystane do pomniejszenia podstawy opodatkowania podatkiem minimalnym od opodatkowanej części działalności. Sytuacje te podsumowuje rysunek 2.

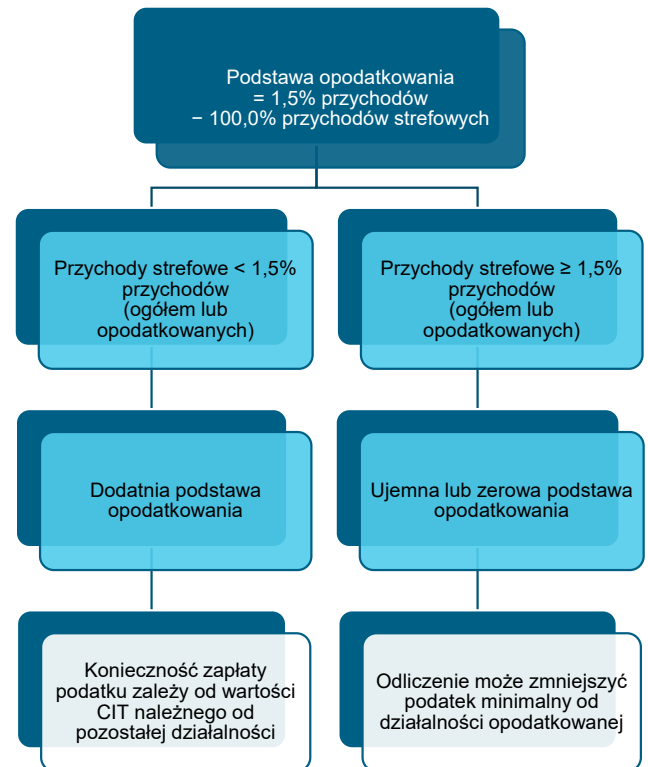
Warto nadmienić, że sytuacja, w której podmiot korzystający ze zwolnienia strefowego generuje tylko około 1,5% przychodów z działalności objętej zezwoleniem strefowym lub decyzją o wsparciu, jest bardzo niecodzienna. Większość podatników, którzy decydują się rozpocząć korzystanie ze zwolnienia, lokuje w strefie znaczącą część swojej działalności gospodarczej. Konieczność zapłaty podatku minimalnego z tytułu wykorzystanego zwolnienia strefowego powstanie więc tylko u podatników w bardzo rzadkich i specyficznych sytuacjach. Zdecydowana większość podmiotów z tej grupy nie powinna odczuć negatywnego wpływu podatku minimalnego na wykorzystane zwolnienie strefowe.

5. PODSUMOWANIE I WNIOSKI

Z powyższej analizy wynika, że krajowy podatek minimalny nie powinien mieć znaczącego wpływu na sytuację finansową podatników korzystających z ulg i zwolnień w CIT, w szczególności z ulgi B+R oraz zwolnienia strefowego. Może się zdarzyć, że podatnicy będą musieli niejako zwrócić w podatku minimalnym część wykorzystanej w CIT ulgi czy zwolnienia. Są to jednak niezbyt częste przypadki i dotyczą podatników w specyficznej sytuacji (bardzo niskiej rentowności w przypadku ulgi B+R lub bardzo małego udziału działalności strefowej w ogóle działalności podatnika).

Niezależnie od powyższego należy z całą pewnością stwierdzić, że krajowy podatek minimalny znacząco skomplikuje rozliczenia podatkowe tych podmiotów, gdyż oznacza

Rysunek 2. Wpływ podatku minimalnego na podatników korzystających ze zwolnienia strefowego



Źródło: opracowanie własne.

dla nich kolejny obowiązek związany z weryfikacją poziomu rentowności podatkowej, a w przypadku jej wartości nieprzekraczającej 2,0% – z ustalaniem podstawy opodatkowania, odpowiednich pomniejszeń i odliczeń w związku z krajowym podatkiem minimalnym. Powyższe wywołuje obawy o konkurencyjność polskiej gospodarki i jej dalszy rozwój, w szczególności w kontekście już i tak znacznego poziomu skomplikowania polskiego systemu podatkowego²⁴.

Dodatkowo mając na uwadze fakt, że w najbliższej przyszłości do polskich przepisów podatkowych zostanie wprowadzony globalny podatek minimalny, o którym wspomniano we wstępie do niniejszego artykułu, liczba dodatkowych obowiązków ulegnie diametralnemu zwiększeniu. Warto zauważyć, że podatek globalny ma zupełnie inną konstrukcję niż podatek krajowy, ponieważ:

- 1) podstawą opodatkowania jest księgowy zysk brutto (a nie przychód podatkowy);
- 2) podatnikami są międzynarodowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodów wynosi co najmniej 750,0 mln euro i dla których efektywna stawka podatkowa jest niższa niż 15,0% (a nie podatnicy o rentowności nieprzekraczającej 2,0%);
- 3) ulgi i zwolnienia zmniejszają zobowiązanie, jeśli spełniają definicję kwalifikowanego zwrotnego kredytu podatkowego lub gdy pozwala na to tzw. wyłączenie z tytułu substratu majątkowo-osobowego (a nie zmniejszają podstawę opodatkowania wprost w odniesieniu do konkretnych instrumentów wsparcia);
- 4) stawka podatkowa wynosi 15,0% (a nie 10,0%).

W związku z powyższym kalkulacje dla celów obu podatków minimalnych będą prowadzone w sposób zupełnie nie-

zależny, gdyż różnice w poszczególnych elementach ich konstrukcji powodują, że dane ustalone dla celów jednego z tych podatków nie znajdują żadnego zastosowania dla drugiego.

W efekcie należałoby rozważyć rezygnację z krajowego podatku minimalnego i zastąpienie go kwalifikowanym krajowym podatkiem wyrównawczym w kontekście przepisów o podatku globalnym. Alternatywnym rozwiązaniem byłaby modyfikacja konstrukcji podatku krajowego, aby mógł spełnić definicję podatku wyrównawczego dla celów globalnego podatku minimalnego.

Przypisy

- 1 Organisation for Economic Co-operation and Development – Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju.
- 2 OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Inclusive Framework on BEPS*, Paris 2021, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>, dostęp: 12.03.2024.
- 3 Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2022, s. 1.
- 4 Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Projekt ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek wchodzących w skład grup międzynarodowych i krajowych*, <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-opodatkowaniu-wyrownawczym-jednostek-wchodzacych-w-sklad-grup-miedzynarodowych-i-krajowych>, dostęp: 12.03.2024.
- 5 Dz.U. poz. 2105.
- 6 I. Jackowska, *FPP apeluje o naprawę podatku minimalnego*, <https://www.pb.pl/fpp-apeluje-o-naprawe-podatku-minimalnego-1147357>, dostęp: 12.03.2024; R. Nogacki, *Polski Ład wprowadza 10 proc. minimalny CIT dla firm i spółek*, <https://www.pit.pl/aktualnosci/polski-lad-wprowadza-10-proc-minimalny-cit-dla-firm-i-spolok-1006796>, dostęp: 12.03.2024.
- 7 Dz.U. poz. 2180, dalej: ustawa z dnia 7 października 2022 r.
- 8 Instytut Finansów, *Minimalny podatek dochodowy w kontekście najnowszych zmian prawa polskiego i międzynarodowego*, 2022, <https://infin.gov.pl/wp-content/uploads/2022/11/Minimalny-podatek-dochodowy-w-kontekście-najnowszych-zmian-prawa-polskiego-i-miedzynarodowego.pdf>, dostęp: 12.03.2024.
- 9 CIT – ang. *corporate income tax* (podatek dochodowy od osób prawnych).
- 10 N. Bammens, D. Bettens, *The Potential Impact of Pillar Two on Tax Incentives*, „Intertax” 2023, nr 51 (2).
- 11 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- 12 Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2021 rok*, Warszawa, grudzień 2022 r., <https://www.podatki.gov.pl/media/8887/informacja-dotycz%C4%85ca-rozliczenia-podatku-cit-za-2021-r.pdf>, dostęp: 19.03.2024.
- 13 Tamże, s. 13.
- 14 Tamże, s. 8 i 10.
- 15 Tamże, s. 15.
- 16 N. Johannesen, *The Global Minimum Tax*, „Journal of Public Economics” 2022, nr 212.
- 17 M. Jamroży, A. Łożykowski, *Doświadczenia polskie w minimalnym opodatkowaniu: podatek od przychodów z budynków*, „Finanse i Prawo Finansowe” 2021, nr 2 (30).
- 18 Z. Klimaszewska, *Minimalny podatek dochodowy od osób prawnych w świetle prawnoporównawczym (Polska, Włochy, Austria)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 8.
- 19 Uzasadnienie 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 (IX kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECEC125874A006F1417/%24File/1532.pdf>, dostęp: 12.03.2024.
- 20 Polski Instytut Ekonomiczny, *Luka CIT w Polsce w latach 2014-2018*, Warszawa, lipiec 2020, https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2020/07/PIE-Raport_Luka_CIT_PL.pdf, dostęp: 12.03.2024.

- 21 Polski Instytut Ekonomiczny, *Luka CIT w Polsce*, Warszawa, sierpień 2022 r., <https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2022/12/WorkingP-2-2022-Luka-CIT-w-PL.pdf>, dostęp: 12.03.2024.
- 22 Ocena skutków regulacji do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2544 (IX kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/DBB3C99907D9F5DBC12588A900268C46/%24File/2544.pdf>, dostęp: 12.03.2024.
- 23 K. Borczyk, *Minimalny CIT 2022 – podatek od strat i niskich dochodów*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 7; O. Mikołajczyk, J. Szlęzak-Matusiewicz, *Counteracting Tax Optimisation: The Case of the Polish Minimum Tax*, w: *Digital Economy Post COVID-19 Era. Proceedings of 8th Conference of Indian Academy of Management (INDAM2023), Mumbai, India 2023*, red. P. Mishra, A. Sharma, S. Khanra, S.K. Kundu, S.K. Mishra, Singapore 2023.
- 24 Tax Foundation, *International Tax Competitiveness Index 2023*, 2023, https://taxfoundation.org/wp-content/uploads/2023/10/TF-ITCI23-Book_16-10_FV.pdf, dostęp: 26.03.2024

Bibliografia

Literatura

- Bammens N., Bettens D., *The Potential Impact of Pillar Two on Tax Incentives*, „Intertax” 2023, nr 51 (2).
- Borczyk K., *Minimalny CIT 2022 – podatek od strat i niskich dochodów*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 7.
- Instytut Finansów, *Minimalny podatek dochodowy w kontekście najnowszych zmian prawa polskiego i międzynarodowego*, 2022, <https://infin.gov.pl/wp-content/uploads/2022/11/Minimalny-podatek-dochodowy-w-kontekście-najnowszych-zmian-prawa-polskiego-i-miedzynarodowego.pdf>, dostęp: 12.03.2024.
- Jamroży M., Łożykowski A., *Doświadczenia polskie w minimalnym opodatkowaniu: podatek od przychodów z budynków*, „Finanse i Prawo Finansowe” 2021, nr 2 (30).
- Johannesen N., *The Global Minimum Tax*, „Journal of Public Economics” 2022, nr 212.
- Klimaszewska Z., *Minimalny podatek dochodowy od osób prawnych w świetle prawnoporównawczym (Polska, Włochy, Austria)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 8.
- Mikołajczyk O., Szlęzak-Matusiewicz J., *Counteracting Tax Optimisation: The Case of the Polish Minimum Tax*, w: *Digital Economy Post COVID-19 Era. Proceedings of 8th Conference of Indian Academy of Management (INDAM2023), Mumbai, India 2023*, red. P. Mishra, A. Sharma, S. Khanra, S.K. Kundu, S.K. Mishra, Singapore 2023.
- Polski Instytut Ekonomiczny, *Luka CIT w Polsce*, Warszawa, sierpień 2022 r., <https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2022/12/WorkingP-2-2022-Luka-CIT-w-PL.pdf>, dostęp: 12.03.2024.
- Polski Instytut Ekonomiczny, *Luka CIT w Polsce w latach 2014-2018*, Warszawa, lipiec 2020, https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2020/07/PIE-Raport_Luka_CIT_PL.pdf, dostęp: 12.03.2024.
- Tax Foundation, *International Tax Competitiveness Index 2023*, 2023, https://taxfoundation.org/wp-content/uploads/2023/10/TF-ITCI23-Book_16-10_FV.pdf, dostęp: 26.03.2024.

Źródła internetowe

- Jackowska I., *FPP apeluje o naprawę podatku minimalnego*, <https://www.pb.pl/fpp-apeluje-o-naprawe-podatku-minimalnego-1147357>, dostęp: 12.03.2024.
- Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Projekt ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek wchodzących w skład grup międzynarodowych i krajowych*, <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-opodatkowaniu-wyrownawczym-jednostek-wchodzacych-w-sklad-grup-miedzynarodowych-i-krajowych>, dostęp: 12.03.2024.
- Nogacki R., *Polski Ład wprowadza 10 proc. minimalny CIT dla firm i spółek*, <https://www.pit.pl/aktualnosci/polski-lad-wprowadza-10-proc-minimalny-cit-dla-firm-i-spolok-1006796>, dostęp: 12.03.2024.
- OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base*

Erosion Model Rules (Pillar Two). Inclusive Framework on BEPS, Paris 2021, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>, dostęp: 12.03.2024.

Akty prawne

Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 15 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii, Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2021, s. 1.

Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2180.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 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.

Inne źródła

Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2021 rok*, Warszawa, grudzień 2022 r., <https://www.podatki.gov.pl/media/8887/infromacja-dotycz%C4%85ca-rozliczenia-podatku-cit-za-2021-r.pdf>, dostęp: 19.03.2024.

Ocena skutków regulacji do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2544 (IX kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/DDB3C99907D9F5DBC12588A900268C46/%24File/2544.pdf>, dostęp: 12.03.2024.

Uzasadnienie 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 (IX kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECEC125874A006F1417/%24File/1532.pdf>, dostęp: 12.03.2024.