

# Podatek minimalny i podatek od przerzuconych dochodów

Koniec 2024 roku coraz bliżej, a wraz z nim konieczność kalkulacji tzw. krajowego minimalnego podatku dochodowego (podatku wyrównawczego) po raz pierwszy.

Co do zasady obowiązek uiszczenia tego podatku powinien dotyczyć podatników, którzy wykazują stratę albo niską rentowność bez uzasadnionej przyczyny. Zbliżający się koniec roku to także czas weryfikacji poniesionych przez podatników wydatków pod kątem uznania ich za tzw. przerzucone dochody, które podlegają dodatkowemu opodatkowaniu.

## Czym jest krajowy minimalny podatek dochodowy

Minimalny podatek dochodowy dotyczy podatników CIT, którzy ponieśli stratę ze źródła przychodów operacyjnych (tj. innych niż z zysków kapitałowych) albo osiągnęli udział takich dochodów operacyjnych w przychodach operacyjnych (rentowność) w wysokości nie większej niż 2%. Podatek ten wynosi 10% podstawy opodatkowania. Rozliczenia tego podatku dokonuje się w zeznaniu rocznym, bez uiszczenia zaliczek w trakcie roku.

Należy jednak wskazać, że ustawodawca przewidział szereg wyłączeń podmiotowych, do których nie stosuje się opodatkowania podatkiem minimalnym. Szczegółowy katalog znajduje się w art. 24ca ust. 14 ustawy o CIT, natomiast tytułem przykładu można wskazać jedynie, że podatek ten nie dotyczy podmiotów rozpoczynających działalność w pierwszych 3 latach działalności, małych podatników, przedsiębiorstw finansowych, podatników, którzy uzyskali przychody niższe o co najmniej 30% w stosunku do roku poprzedniego czy podatników o rentowności wynoszącej co najmniej 2% w jednym z 3 ostatnich lat podatkowych.

W tym miejscu warto zaznaczyć, że omawiany minimalny podatek dochodowy jest krajową regulacją znajdującą się w ustawie o CIT. Jest to odrębna regulacja od globalnego podatku minimalnego (Pillar 2), która z kolei dotyczy grup kapitałowych osiągających skonsolidowane przychody na poziomie co najmniej 750 mln EUR. Planowany termin wejścia w życie tej regulacji w Polsce to 1 stycznia 2025.

Omawiany minimalny podatek dochodowy nie jest także podatkiem od przychodów z budynków, który w praktyce również nazywany był podatkiem minimalnym.

## Krajowy podatek minimalny a „klasyczny” CIT

Należy wskazać, że podatek minimalny jest kalkulowany w sposób równoległy w stosunku do „klasycznego” podatku dochodowego CIT. Oznacza to, że te formy opodatkowania funkcjonują obok siebie. Innymi słowy – objęcie podatnika opodatkowaniem podatkiem minimalnym nie zwalnia go z obowiązku rozliczenia podatku CIT.

Wobec powyższego, może się zdarzyć sytuacja, że w jednym roku podatnik będzie zobowiązany do rozliczenia podatku minimalnego oraz klasycznego podatku CIT. W takim jednak przypadku ustawodawca, w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania, umożliwił odliczenie od minimalnego podatku kwoty „klasycznego” CIT-u należnego za ten sam rok podatkowy.



Kolejnym dodatkowym reżimem opodatkowania jest CIT od przerzuconych dochodów. Podatnicy, którzy ponoszą wydatki z tytułu usług niematerialnych, licencji czy odsetek na rzecz podmiotów powiązanych powinni zweryfikować czy wydatki te nie kwalifikują się do uznania ich za przerzucone dochody.

Do katalogu wydatków kwalifikowanych zalicza się koszty:

- 1) usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz usług o podobnym charakterze;
- 2) wszelkiego rodzaju opłat i należności licencyjnych;
- 3) finansowania dłużnego;
- 4) przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i SKOK;
- 5) opłat i wynagrodzeń za przeniesienie funkcji, aktywów lub ryzyk.

Aby wyżej wymienione wydatki, poniesione na rzecz zagranicznego podmiotu powiązanego, mogły być uznane za przerzucone dochody muszą spełniać następujące warunki:

- ▶ podmiot powiązany podlega w państwie swojej siedziby opodatkowaniu efektywną stawką niższą niż 14,25%, zwolnieniu lub wyłączeniu z opodatkowania,
- ▶ co najmniej 50% przychodów tego podmiotu powiązanego stanowią przychody bierne uzyskane od polskich podmiotów powiązanych,
- ▶ podmiot powiązany przekazuje co najmniej 10% przychodów, o których mowa w pkt 2 na rzecz innego podmiotu:
  - (a) zaliczając wydatki z tego tytułu do kosztów podatkowych lub te wydatki/przychody odliczając od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku w jakiegokolwiek formie, lub
  - (b) jeżeli przychody te składają się na zysk przeznaczony do wypłaty w formie dywidendy lub innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych,
- ▶ suma wydatków kwalifikowanych poniesionych przez podatnika na rzecz podmiotów powiązanych wynosi co najmniej 3% sumy kosztów uzyskania przychodów podatnika za dany rok.

Jeżeli poniesiony koszt spełnia definicję przerzuconego dochodu podatnik zobowiązany jest potraktować go jako swój dodatkowy dochód i opodatkować 19% stawką podatku. Rozliczenia i zapłaty podatku od przerzuconych dochodów dokonuje się w zeznaniu rocznym.

Należy jednak podkreślić, że opodatkowania podatkiem od przerzuconych dochodów nie stosuje się w zakresie, w jakim wydatki kwalifikowane zostały poniesione na rzecz podmiotu powiązanego, podlegającego opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie członkowskim UE/EOG i prowadzącego w tym państwie istotną rzeczywistą działalność gospodarczą. Dlatego też podatnicy oprócz sprawdzenia ww. przesłanek uznania kosztu za przerzucony dochód, powinni także, w celu zastosowania ewentualnego wyłączenia tego reżimu, zweryfikować czy podmiot z UE/EOG prowadzi istotną rzeczywistą działalność gospodarczą. Z uwagi na brak definicji „istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej” weryfikacja tej przesłanki może w praktyce sprawiać podatnikom problem, a to ta nich spoczywa ciężar dowodu w tym zakresie.

## Opodatkowanie podatkiem minimalnym

W pierwszej kolejności należy wskazać, że w celu ustalenia straty oraz rentowności na potrzeby minimalnego podatku ustawodawca przewidział szereg wyłączeń. Oczywiście taka „korekta” nie wpływa w żaden sposób na wynik podatkowy dla celów „klasycznego” CIT, a ma jedynie na celu ustalenie czy podatnik zobowiązany jest do uiszczenia podatku minimalnego.

I tak do ustalenia takiej straty czy rentowności nie uwzględnia się m.in. zaliczonych do KUP, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne, kosztów wynikających z nabycia, wytworzenia lub ulepszenia środków trwałych lub wykorzystywania środków trwałych na podstawie umowy leasingu, jeżeli odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów z tytułu zbycia wierzytelności na rzecz instytucji finansowej, określonych podatków, czy przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów związanych z transakcją, której cena wynika z przepisów prawa, a z tytułu tej transakcji podatnik poniósł stratę lub rentowność nie większą niż 2%.

Jeżeli po skorygowaniu wyniku podatkowego o wskazane wyłączenia, podatnik odniósł stratę lub rentowność nie większą niż 2%, zobowiązany jest do uiszczenia podatku minimalnego.

W takim przypadku należy przejść do kolejnego etapu, jakim jest ustalenie podstawy opodatkowania podatkiem minimalnym. Podatnik ma do wyboru jedną z dwóch metod ustalenia takiej podstawy opodatkowania:

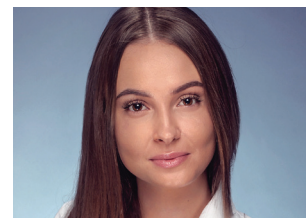
- ▶ Metoda uproszczona, która zakłada, że podstawę opodatkowania stanowi kwota odpowiadająca 3% przychodów operacyjnych podatnika.
- ▶ Metoda klasyczna, która zakłada, że podstawę opodatkowania stanowi suma: 1,5% przychodów operacyjnych podatnika, kosztów finansowania dłużnego poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych w części przekraczającej 30% tzw. EBITDA oraz kosztów usług niematerialnych poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych w części przekraczającej o 3 mln zł kwotę 5% tzw. EBITDA

Podstawę opodatkowania ustaloną w jeden z powyższych sposobów należy pomniejszyć o zwolnione przychody strefowe, przychody podlegające wyłączeniu dla celów ustalenia straty/rentowności oraz wartość odliczeń zmniejszających podstawę opodatkowania dla „klasycznego” CIT (np. darowizny).





**RAFAL KRYSA**  
Starszy Menadżer w Dziale  
Doradztwa Podatkowego  
tel.: +48 22 543 16 00  
Rafal.Krysa@bdo.pl



**DANUTA KLUSKA**  
Starszy Konsultant w Dziale  
Doradztwa Podatkowego  
tel.: +48 22 543 16 00  
Danuta.Kluska@bdo.pl

## Jak możemy pomóc?

Koniec roku będzie stawił więc przed podatnikami wyzwanie właściwego określenia czy, a jeśli tak, to pod jakie dodatkowe reżimy opodatkowania podlegają. W szczególności właściwe ustalenie kwestii opodatkowania podatkiem minimalnym może sprawiać podatnikom wiele problemów. Wynika to przede wszystkim z wielopoziomowości tego podatku; podatnik obowiązany jest bowiem w pierwszej kolejności - uwzględniając szereg wyłączeń - ustalić czy jego wynik podatkowy wpada w regulację podatku minimalnego, następnie musi ustalić podstawę opodatkowania wybierając odpowiednią metodę, by na koniec dokonać odliczeń od tej podstawy opodatkowania.

W ramach naszego wsparcia możemy zaproponować Państwu:

- przeprowadzenie kompleksowej weryfikacji poziomu dochodowości danej jednostki dla celów podatku minimalnego,
- przeprowadzenie analizy i kalkulacji w celu wyliczenia podstawy opodatkowania podatkiem minimalnym, również w wariantach porównawczych przy skorzystaniu z dwóch metod,
- przeprowadzenie kompleksowej analizy dokonywanych wypłat pod kątem zakwalifikowania ich jako przeliczonych dochodów wraz z ewentualną kalkulacją podatku od przeliczonych dochodów,
- przeprowadzenie analizy działalności gospodarczej prowadzonej przez podmiot powiązany w celu weryfikacji przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej oraz dochowania warunków należytej staranności w tym zakresie,
- przygotowanie procedury wykazania należytej staranności przy weryfikacji prowadzenia przez podmiot rzeczywistej działalności gospodarczej.

Niniejszy materiał  
nie stanowi  
wyczerpującej  
informacji podatkowej,  
ani nie stanowi  
opinii podatkowej.  
Przed podjęciem  
jakichkolwiek decyzji  
prosimy o zasięgnięcie  
szczegółowej porady  
podatkowej.

BDO to międzynarodowa sieć niezależnych firm audytorsko – doradczych, których współpraca koordynowana jest z centralnego biura w Brukseli. Początki BDO sięgają 1963 roku. W Polsce BDO działa od 1991 roku. Mamy 5 biur, w: Warszawie, Krakowie, Poznaniu, Wrocławiu, Katowicach.

BDO od lat doceniane jest w prestiżowych Rankingach dotyczących działalności m.in. Działów: Audytu oraz Doradztwa Podatkowego.

Ostatnie wyróżnienia dla firmy dotyczą Rankingów:

Firm i Doradców Podatkowych Dziennika Gazety Prawnej za 2022 rok:

- I miejsce Najlepsza Firma Doradztwa Podatkowego w kategorii firm średnich

Rzeczypospolitej i Parkietu za 2023 rok:

- Najlepsza Firma Audytorska (V miejsce)
- Najbardziej Aktywna Firma na Giełdzie (IV miejsce)
- Najlepsza Firma Badająca Spółki Giełdowe (IV miejsce)
- Wyróżnienie z zakresu ESG

BDO spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa, ul. Postępu 12, 02–676 Warszawa;  
tel.: +48 22 543 16 00, fax: +48 22 543 16 01, e-mail: office@bdo.pl

**BDO**