



Data: 24.03.2025

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

KTO MUSI ZAPŁAĆ MINIMALNY PODATEK DOCHODOWY? NIE TYLKO KRAJOWI PODATNICY. JAK GO OBLICZYĆ?

Krajowy podatek minimalny to nowy rodzaj obciążenia dla podatników CIT. O nowych regulacjach muszą pamiętać również ci podatnicy, którzy prowadzą działalność poprzez położony na terytorium Polski zagraniczny zakład.

Podatek minimalny został wprowadzony do ustawy o CIT 1 stycznia 2022 r. Z uwagi jednak na sytuację geopolityczną i związane z nią zaburzenia na polu gospodarczym odsunięto w czasie wprowadzenie w życie podatku minimalnego. W ramach Polskiego Ładu 3.0 podatnicy obowiązani do zapłaty minimalnego podatku dochodowego zostali zwolnieni z obowiązków za okres od 1 stycznia 2022 r. do 31 grudnia 2023 r. W praktyce minimalny podatek dochodowy obowiązuje zatem od 1 stycznia 2024 r.

CEL WPROWADZENIA MINIMALNEGO PODATKU DOCHODOWEGO

Celem wprowadzenia minimalnego podatku dochodowego jest przeciwdziałanie luce budżetowej w CIT.

Ministerstwo Finansów uzasadniało wprowadzenie nowego obciążenia tym, że podmiot ponoszący straty nie powinien w dłuższej perspektywie funkcjonować na rynku. W przypadku jednak, gdy pomimo stałego ponoszenia straty podatkowej lub wykazywania bardzo niskiego dochodu podatnik wciąż prowadzi działalność, może to oznaczać wykorzystywanie przez niego działań optymalizacyjnych.

KOGO OBEJMUJE PODATEK MINIMALNY

Krajowy podatek minimalny to rodzaj opodatkowania nakładany na przedsiębiorców wykazujących straty podatkowe lub bardzo niskie dochody. Dotyczy podatników, którzy:

- ponieśli stratę ze źródła przychodów innego niż z zysków kapitałowych (z działalności operacyjnej) albo
- osiągnęli udział dochodów z działalności operacyjnej w przychodach z działalności operacyjnej w wysokości nie większej niż 2 proc.

Co do zasady do weryfikacji rentowności podatkowej i ewentualnej zapłaty podatku od spółek są zobowiązani wszyscy podatnicy CIT, przy czym ustawa przewiduje szereg wyłączeń z opodatkowania. Z podatku minimalnego zostały wyłączone niektóre podmioty, m.in:

- a. podatnicy rozpoczynający działalność (do trzech lat podatkowych od jej rozpoczęcia);
- b. przedsiębiorstwa finansowe;
- c. podatnicy, którzy odnotowali przychody niższe o co najmniej 30 proc. względem roku poprzedniego;
- d. podmioty wchodzące w skład grupy co najmniej dwóch spółek, w której jedna spółka posiada przez cały rok podatkowy bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 75-proc.

udział odpowiednio w kapitale zakładowym, kapitale akcyjnym lub udziale kapitałowym pozostałych spółek wchodzących w skład tej grupy, jeżeli:

- rok podatkowy spółek obejmuje ten sam okres oraz
- obliczony za rok podatkowy udział łącznych dochodów spółek w ich łącznych przychodach jest większy niż 2 proc.

przy czym przy ustalaniu warunków uwzględnia się wszystkie spółki z grupy będące podatnikami lub należące do podatkowej grupy kapitałowej;

- e. podatnicy będącymi małymi podatnikami;
- f. podatnicy, którzy osiągnęli udział dochodów w przychodach w jednym z trzech lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających rok podatkowy, za który płacony jest minimalny podatek dochodowy, w wysokości co najmniej 2 proc.;
- g. podatnicy postawieni w stan upadłości, likwidacji lub objęci postępowaniem restrukturyzacyjnym.

Minimalny podatek dochodowy znajdzie odpowiednie zastosowanie również do podatników w rozumieniu art. 3 ust. 2 ustawy o CIT, tj. nierezydentów prowadzących działalność poprzez położony w Polsce zagraniczny zakład, w zakresie, w jakim osiągnane przychody i ponoszone straty związane są z działalnością tego zakładu. W przypadku przedsiębiorców zagranicznych kluczowe okaże się zbadanie charakteru działalności prowadzonej w Polsce oraz ustalenie rentowności takiego podmiotu.

Przepis art. 24ca ust. 17 ustawy o CIT, który wskazuje na odpowiednie stosowanie przepisów o podatku minimalnym dla podatników prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, nie został w żaden sposób ograniczony. Taka konstrukcja przepisu wskazuje, że całość przepisów zawartych w art. 24ca należy odnosić także do zakładów zagranicznych. Przepisy dotyczące zwolnienia z minimalnego podatku dochodowego, wyrażone w art. 24ca ust. 14, znajdują w konsekwencji zastosowanie także do zagranicznych zakładów.

Takie stanowisko zostało również zaprezentowane w interpretacji indywidualnej dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 lipca 2022 r. (O111-KDIB2-1.4010.14.2022.2.MK), zgodnie z którą zagraniczny zakład położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej będzie mógł wchodzić w skład grupy, o której mowa w art. 24ca ust. 14 pkt 6 ustawy o CIT. Interpretacja dotyczy stanu faktycznego, gdzie X. S.A. oraz P. GmbH są spółkami wchodzącymi w skład grupy kapitałowej Z., którą tworzy X. S.A. jako podmiot dominujący posiadający 100 proc. udziałów w spółce P. GmbH. Spółka P. GmbH prowadzi zarówno sprzedaż zagraniczną w ramach grupy kapitałowej Z., jak i działalność gospodarczą na terytorium Polski poprzez zagraniczny zakład, tj. P. GmbH spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Oddział w Polsce. Z możliwości zwolnienia z opodatkowania podatkiem minimalnym w ramach grupy będą mogli skorzystać podatnicy, w tym zagraniczne zakłady po połączeniu ich strat z dochodami innych podatników w grupie, podlegających w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, z odpowiednim poziomem dochodowości, tak aby cała grupa spełniła określone przez ustawodawcę warunki.

SPOSÓB WYLICZENIA MINIMALNEGO PODATKU DOCHODOWEGO

Stawka minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych wynosi 10 proc. podstawy opodatkowania składającej się z kilku komponentów. Ustawa przewiduje dwie metody obliczenia podatku. Podatnicy spełniający kryteria do zapłaty minimalnego podatku dochodowego mają wybór metody kalkulacji podatku.

W wersji podstawowej konstrukcja podatku składa się z dwóch filarów:

- a. części dotyczącej przychodów (1,5 proc. wartości przychodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych, osiągniętych przez podatnika w roku podatkowym) (art. 24ca ust. 3 pkt 1), a także

b. części dotyczącej nadmiarowych płatności pasywnych z tytułu:

- finansowania dłużnego (poniesione na rzecz podmiotów powiązanych koszty finansowania dłużnego powyżej 30 proc. podatkowej EBITDA, np. odsetki od kredytu) (ust. 3 pkt 2),
- usług niematerialnych (poniesione na rzecz podmiotów powiązanych/podmiotów z państwa lub terytorium stosującego szkodliwą konkurencję podatkową koszty nabycia określonych usług lub praw niematerialnych, powyżej 5 proc. podatkowej EBITDA, pomniejszonej o 3 mln zł, np. usług reklamowych czy doradczych (ust. 3 pkt 4); nie uwzględnia się w tym wyliczeniu np. usług refakturowanych na podmiot powiązany.

Tak otrzymana suma jest pomniejszana o wskazane ustawą odliczenia.

PRZYKŁAD (podatek obliczony metodą pełną)

przychody podatkowe	20 000 000,00 zł x 1,5 proc.	300 000,00 zł
nadwyżka kosztów finansowania dłużnego		100 000,00 zł
nadwyżka kosztów usług niematerialnych		300 000,00 zł
podstawa opodatkowania		700 000,00 zł
podatek minimalny	stawka 10 proc.	70 000,00 zł

Podatnik może wybrać uproszczony sposób ustalania podstawy opodatkowania stanowiącej kwotę odpowiadającą 3 proc. wartości przychodów ze źródła przychodów innych niż zysków kapitałowych, przy czym o wyborze takiego sposobu ustalania podstawy opodatkowania podatnik informuje w deklaracji podatkowej.

PRZYKŁAD (podatek obliczony metodą uproszczoną)

przychody podatkowe	20 000 000,00 zł x 3 proc.	600 000,00 zł
podstawa opodatkowania		600 000,00 zł
podatek minimalny	stawka 10 proc.	60 000,00 zł

PŁATNOŚĆ PODATKU MINIMALNEGO

Minimalny podatek dochodowy jest podatkiem rocznym. Przepisy nie przewidują obowiązku płacenia zaliczek na poczet tego podatku. Należy go uiścić na konto urzędu skarbowego do końca trzeciego miesiąca następnego roku podatkowego.

Z uwagi na to, że minimalny podatek dochodowy obowiązuje od 1 stycznia 2024 r., termin zapłaty minimalnego podatku dochodowego przypadnie w 2025 r., w terminie przewidzianym na złożenie zeznania podatkowego.

MOŻLIWOŚĆ ODLICZENIA PODATKU MINIMALNEGO

Podstawową cechą podatku minimalnego jest możliwość odliczenia jego wysokości, tj. kwoty zapłaconego za dany rok podatkowy minimalnego podatku dochodowego, od „zwykłego” podatku obliczonego zgodnie z art. 19 ustawy o CIT w kolejnych latach. Zgodnie z art. 24ca ust. 13 ustawy o CIT odliczenia dokonuje się w zeznaniu za kolejno następujące po sobie trzy lata podatkowe następujące bezpośrednio po roku, za który podatnik wpłacił minimalny podatek dochodowy.

W przypadku gdy zapłacony podatek dochodowy za dany rok podatkowy będzie wyższy niż wyliczony za ten okres podatek minimalny, ww. minimalny podatek dochodowy nie będzie podlegał wpłacie, co potwierdza interpretacja indywidualna dyrektora KIS z 29 listopada 2023 r. (0111-KDIB2-1.4010.420.2023.1. AR).

* * *

Minimalny podatek podatkowy to zagadnienie, które może znacząco wpłynąć na wielu podatników, w tym nierezydentów. Pierwsze rozliczenie podatku minimalnego nastąpi w 2025 roku. Z uwagi na poziom skomplikowania warto jak najszybciej przanalizować przepisy pod kątem obowiązku podlegania pod ten podatek minimalny.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 24ca ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm.)

Paulina Janka, doradca podatkowy we [wrocławskim biurze Rödl & Partner](#)