

Jakub Wirski

Kilka uwag o minimalnym podatku dochodowym

Słowa kluczowe: minimalny podatek dochodowy, Polski Ład, podatkowa grupa kapitałowa, unikanie opodatkowania, zasada swobody przedsiębiorczości, zakaz dyskryminacji, dyskryminacja pośrednia

W dniu 1.01.2022 r. weszły w życie przepisy o instytucji nazwanej przez ustawodawcę „minimalnym podatkiem dochodowym”¹ – dalej MPD. Stanowią one element „pakietu” ustawodawczego zwanego Polskim Ładem². Z uwagi na konstrukcję (zakładającą m.in. zapłatę podatku, wynoszącego 0,4% przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych) MPD będzie niebagatelnym obciążeniem dla podmiotów go opłacających. Niniejszy artykuł stanowi komentarz do wybranych aspektów MPD. W artykule poruszono w szczególności kwestię interpretacji przepisów wyłączających obowiązek zapłaty tej daniny, jak również zasygnalizowano wątpliwości co do zgodności przepisów o MPD z unijną zasadą swobody przedsiębiorczości.

1. Istota minimalnego podatku dochodowego

W myśl art. 24ca ust. 1 ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³ – dalej u.p.d.o.p. – MPD wynosi 10% podstawy opodatkowania, a podatnikami tego podatku są spółki (będące podatnikami w rozumieniu art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p.) oraz podatkowe grupy kapitałowe, które w roku podatkowym:

- 1) poniosły stratę ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych albo
- 2) osiągnęły udział dochodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych, określony zgodnie z art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p., w przychodach innych niż z zysków kapitałowych w wysokości nie większej niż 1% – dalej wskaźnik rentowności podatkowej.

Przepisy o MPD stosuje się odpowiednio do podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p., prowadzącego działalność poprzez zagraniczny zakład położony na terytorium Polski (art. 24ca ust. 17 u.p.d.o.p.).

¹ Ustawa z 29.10.2021 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 ze zm.).

² Warto dodać, że pierwotnie MPD nie stanowił elementu Polskiego Ładu. Przepisy o MPD zostały dodane do projektu w trakcie rządowego procesu legislacyjnego, a nie przed jego rozpoczęciem. W konsekwencji nie były one przedmiotem konsultacji społecznych, prowadzonych na rządowym etapie prac legislacyjnych – por. projekt ustawy z 26.07.2021 r., <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs/2/12349409/12805426/12805427/dokument514505.pdf> (dostęp: 28.11.2021 r.). Nieobjęcie przepisów o MPD konsultacjami społecznymi stanowiło jeden z zarzutów, podnoszonych wobec tych przepisów przez zainteresowanych – zob. pismo Konfederacji Lewiatan z 18.10.2021 r., KL/388/274/PP/2021, https://www.senat.gov.pl/download/gfx/senat/pl/senatinicjatywyplik/10044/4/506_kl_2.pdf, ss. 8–10 (dostęp: 28.11.2021 r.).

³ Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.

Dla celów obliczenia straty (pkt 1) oraz wskaźnika rentowności podatkowej (pkt 2) nie uwzględnia się, stosownie do art. 24ca ust. 2 u.p.d.o.p.:

- 1) zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne, kosztów wynikających z nabycia, wytworzenia lub ulepszenia środków trwałych (nie dotyczy wartości niematerialnych i prawnych);
- 2) przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio lub pośrednio związanych z tymi przychodami odpowiednio osiągniętych albo poniesionych w związku z transakcją, jeśli cena lub sposób określenia ceny przedmiotu transakcji wynika z przepisów ustaw lub wydanych na ich podstawie aktów normatywnych.

W przypadku, o którym mowa w pkt 2, konieczne jest także spełnienie dodatkowego warunku – w odniesieniu do transakcji tego samego rodzaju, o której mowa w pkt 2, podatnik poniósł stratę albo osiągnął wskaźnik rentowności wynoszący nie więcej niż 1%.

Wątpliwość może budzić fraza „sposób określenia ceny przedmiotu transakcji wynika z przepisów (...)”. Taka sytuacja będzie mieć miejsce w szczególności wówczas, gdy cena jest określona w drodze administracyjnej⁴ lub gdy wynika z taryf zatwierdzanych przez organ administracji⁵. Wydaje się, że art. 24ca ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. nie stanowi „preferencji” dla podmiotów dostarczających

⁴ Zob. np. art. 11 ust. 6 ustawy z 12.05.2011 r. o refundacji leków, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 523 ze zm.).

⁵ Zob. np. art. 24b ust. 1 ustawy z 7.06.2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (Dz.U. z 2020 r. poz. 2028 ze zm.).

towary lub świadczących usługi w ramach transakcji objętych przepisami o zamówieniach publicznych.

Podstawę opodatkowania MPD wynosi suma kwot, o których mowa w art. 24ca ust. 3 u.p.d.o.p., w tym 4% wartości przychodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych osiągniętych przez podatnika w roku podatkowym oraz części wybranych kosztów.

W tym kontekście na krytykę zasługuje nazwa „minimalny podatek dochodowy” jako wprowadzająca w błąd. Po pierwsze, trudno mówić o obciążeniu o charakterze dochodowym – raczej o przychodowo-wydatkowym. Po drugie, można sformułować argumenty na poparcie tezy, że MPD nie jest „odrębnym” podatkiem, a elementem konstrukcyjnym podatku dochodowego od osób prawnych. Świadczy o tym m.in. fakt, że MPD pomniejsza się o należny podatek dochodowy od osób prawnych⁶. MPD w istocie „dopełnia” podatek dochodowy od osób prawnych, a nie stanowi odrębną daninę.

2. Cel minimalnego podatku dochodowego

Warto rozważyć, jakim celem ma służyć wprowadzenie MPD. Może to być ważne nie tylko dla lepszego zrozumienia przepisów ustanawiających ten podatek (wykładnia celowościowa), ale także przy badaniu wpływu przepisów o ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – dalej GAAR – na czynności restrukturyzacyjne, oddziaływujące na wysokość należnego MPD⁷.

W mojej ocenie cel wprowadzenia MPD można wyprowadzić z zakresu podmiotowego tego podatku. Są nim objęte podatkowe grupy kapitałowe oraz spółki, tj. w szczególności:

- a) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością,
- b) spółki akcyjne,
- c) proste spółki akcyjne,
- d) spółki komandytowe,
- e) spółki komandytowo-akcyjne oraz
- f) spółki jawne będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

Jakkolwiek spółki kapitałowe mogą być zawiązane w każdym celu prawnie dopuszczalnym (nie musi to być cel gospodarczy)⁸, to nie budzi wątpliwości, że w praktyce zawiązuje się je w celu osiągnięcia zysku. Z kolei wskazane wyżej spółki osobowe prawa handlowego zawiązuje się w celu prowadzenia przedsiębiorstwa⁹.

Obowiązane do zapłaty MPD nie są m.in.:

- a) fundacje,
- b) instytucje kultury,
- c) spółdzielnie,
- d) spółdzielnie mieszkaniowe,
- e) stowarzyszenia.

Można zaryzykować twierdzenie, że podmioty „zwolnione” z MPD (z wyjątkiem spółdzielni) łączy to, że ich podstawowym celem nie jest osiągnięcie zysku. Fundacje realizują cele społecznie lub gospodarczo użyteczne¹⁰, instytucje kultury organizują działalność kulturalną¹¹, a cechą stowarzyszeń jest ich niezarobkowy charakter¹². Jakkolwiek cechą spółdzielni jest prowadzenie działalności gospodarczej¹³, to nadwyżka bilansowa „powinna być dzielona w zasadzie nie według reguł kapitalistycznych, tj. proporcjonalnie do liczby udziałów, ale proporcjonalnie do transakcji członków ze spółdzielnią (...) lub do wkładu pracy członków”¹⁴. Natomiast spółdzielnie mieszkaniowe prowadzą działalność niezarobkową¹⁵.

Powyższe prowadzi do wniosku, że ustawodawca zdecydował się objąć MPD te rodzaje podmiotów, których podstawową rolą (wynikającą z uwarunkowań prawnych lub z praktyki rynkowej) jest osiągnięcie zysku, przy czym zdecydował się wyłączyć z tego kręgu spółdzielnie, w których podział zysków odbywa się na szczególnych zasadach.

Do zapłaty MPD są obowiązani podatnicy, którzy osiągają bardzo niską rentowność podatkową lub ponoszą stratę. Jeśli stan ten jest przejściowy, to MPD zostanie odliczony od podatku dochodowego w kolejnych latach (art. 24ca ust. 13 u.p.d.o.p.). „Karani” są więc podatnicy, którzy permanentnie ponoszą stratę podatkową lub odnotowują niską rentowność podatkową. Można zatem przyjąć, że za cel podatku minimalnego przyjęto obciążenie nim podmiotów, które działają w celu osiągnięcia zysków, ale odnotowują w sposób stały „zbyt niskie” przychody lub „zbyt wysokie” koszty uzyskania przychodów. Podmiot działający w celu osiągnięcia zysku minimalizuje bowiem koszty prowadzenia działalności i maksymalizuje zysk¹⁶.

¹⁰ Zob. art. 1 ustawy z 6.04.1984 r. o fundacjach (Dz.U. z 2020 r. poz. 2167 ze zm.).

¹¹ Zob. art. 8 i 9 ustawy z 25.10.1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz.U. z 2020 r. poz. 194 ze zm.).

¹² A. Rzetecka-Gil, *Prawo o stowarzyszeniach. Komentarz*, LEX/el. 2017, komentarz do art. 2.

¹³ Zob. art. 1 § 1 ustawy z 16.09.1982 r. – Prawo spółdzielcze (Dz.U. z 2021 r. poz. 648 ze zm.).

¹⁴ K. Pietrzykowski, *Komentarz do ustawy Prawo spółdzielcze [w:] System Prawa Prywatnego*, t. 4, *Prawo rzeczowe*, red. E. Gniewek, Legalis 2012.

¹⁵ K. Pietrzykowski, *Komentarz do ustawy...*

¹⁶ Pośrednio potwierdza to następujący fragment uzasadnienia projektu ustawy: „Sytuacja, w której podatnicy osiągają i wykazują każdego roku bardzo niski dochód z działalności operacyjnej albo ponoszą w dłuższym okresie stratę z takiej działalności, jest często (...)

Można więc argumentować, że dla ustawodawcy swego rodzaju nieprawidłowością jest sytuacja, w której podatnik działa w celu osiągnięcia zysku, ale celu tego nie realizuje w sposób stały, albo faktycznie osiągnięty przez niego zysk jest niewspółmierny do odnotowywanych przychodów przez długi okres. Ustawodawca zdaje się zatem wychodzić z założenia, że w takim przypadku jest uzasadnione pobranie specjalnego „podatku” rekompensującego zapłatę „zbyt niskiego” podatku dochodowego od osób prawnych. Taki cel można wyprowadzić z zakresu podmiotowego oraz konstrukcji MPD. Sam próg wskaźnika rentowności podatkowej (1%) może być jednak zbyt niski, gdyż uznaje się, że MPD obejmie podatników prowadzących działalność niskomarżową¹⁷, a fakt osiągnięcia niskiej marży nie stanowi nieprawidłowości.

Uprawniona wydaje się teza, że podstawową rolą MPD jest „uszczelnianie” systemu podatkowego¹⁸. Może to mieć fundamentalne znaczenie przy sporach o zastosowanie GAAR do czynności wymierzonych w obowiązek zapłaty MPD¹⁹.

Z powyższym koresponduje fakt, że MPD nie stosuje się – upraszczając – do spółek, których udziałowcami, akcjonariuszami lub współnikami są tylko osoby fizyczne, o ile spółki te nie uczestniczą w innych spółkach²⁰. Ustawodawca wyłączył zatem spod MPD podmioty nieuczestniczące w „skomplikowanych” strukturach. Jakkolwiek poważne wątpliwości może budzić, czy w każdym przypadku złożona struktura spółek może sprzyjać unikaniu opodatkowania²¹, to przeciwdziałanie unikaniu

nieakceptowalna z punktu widzenia realiów gospodarki rynkowej. Podmiot ponoszący straty nie powinien bowiem w dłuższej perspektywie funkcjonować na rynku²² – uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, IX kadencja, druk sejm. nr 1532, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532>, s. 70 (dostęp: 13.11.2021 r.) – dalej uzasadnienie rządowego projektu.

¹⁷ Ł. Zalewski, *Nowy podatek to wsparcie zagranicznych dyskontów kosztem lokalnych sklepów*, „Dziennik Gazeta Prawna” z 6.10.2021 r.

¹⁸ Potwierdza to następujący fragment uzasadnienia projektu ustawy: „W przypadku jednak gdy pomimo wskazanych uwarunkowań (tj. permanentnego ponoszenia straty podatkowej lub wykazywania bardzo niskiego dochodu) podatnik wciąż prowadzi działalność, może to oznaczać wykorzystywanie przez niego działań optymalizacyjnych” – uzasadnienie rządowego projektu, s. 70. W kontekście zasadności wprowadzenia przepisów o MPD wskazuje się na fakt istnienia „luki CIT” – uzasadnienie rządowego projektu, s. 72.

¹⁹ Konieczne byłoby rozważenie, czy uniknięcie obowiązku zapłaty MPD przez podatnika niedopuszczającego się „niedozwolonej” optymalizacji w podatku dochodowym pozostawałoby w sprzeczności ze wskazanym celem przepisów o MPD. Za przykład weźmy przypadek, w którym dochodzi do uniknięcia zapłaty MPD w ten sposób, że dotychczasowa działalność spółki z o.o. jest przenoszona do spółdzielni (w sytuacji, w której niski wskaźnik rentowności podatkowej jest wynikiem działania w określonej branży, a nie optymalizacji). Rozwinięcie tej kwestii wykracza poza zakres niniejszego artykułu.

²⁰ Art. 24ca ust. 14 pkt 4 u.p.d.o.p.

²¹ Przykładowo: krajowe struktury holdingowe, tworzone z przyczyn gospodarczych, trudno uznać za sprzyjające unikaniu opodatkowania.

opodatkowania niewątpliwie stanowiło jeden z motywów wprowadzenia MPD.

Nie można abstrahować od faktu, że przytaczane przez autorów projektu ustawy przykłady unikania opodatkowania (np. kupowanie towarów od zagranicznych spółek powiązanych po zawyżonych cenach²²), którym ma przeciwdziałać MPD, mogłyby zostać wyeliminowane poprzez zastosowanie istniejących już rozwiązań (np. przepisów o cenach transferowych). W tym świetle MPD wydaje się środkiem nieproporcjonalnym do deklarowanego celu.

3. Wyłączenia z minimalnego podatku dochodowego

3.1. Uwagi ogólne

Wyłączenia z podatku minimalnego przewidziano w art. 24ca ust. 14 u.p.d.o.p.²³ Biorąc pod uwagę aspekt czasowy, wyłączenia te zostały uregulowane dwojako.

W art. 24ca ust. 14 pkt 6 u.p.d.o.p. przewidziano wyłączenie dla podatników, w odniesieniu do których określone warunki byłyby spełnione przez cały rok podatkowy. Wyłączenie to dotyczy podatników „wchodzących w skład grupy co najmniej dwóch spółek, w której jedna spółka posiada przez cały rok podatkowy bezpośrednio 75% udział odpowiednio w kapitale zakładowym, kapitale akcyjnym lub udziale kapitałowym pozostałych spółek wchodzących w skład tej grupy, jeżeli:

- a) rok podatkowy spółek obejmuje ten sam okres oraz
- b) obliczony za rok podatkowy, zgodnie z ust. 1 i 2, udział łącznych dochodów spółek w ich łącznych przychodach jest większy niż 1%

– przy czym przy ustalaniu warunków, o których mowa w lit. a i b, uwzględnia się wyłącznie spółki będące podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1²⁴.

Z kolei poniższe punkty art. 24ca ust. 14 u.p.d.o.p. nie odnoszą się do aspektu czasowego:

- pkt 2: wyłączenie dla podatników „będących przedsiębiorstwami finansowymi w rozumieniu art. 15c ust. 16”;
- pkt 4: wyłączenie dla podatników, „których udziałowcami, akcjonariuszami albo współnikami są wyłącznie osoby fizyczne i jeżeli podatnik nie posiada udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym”.

W przypadku, w którym omawiane przepisy nie odnoszą się do aspektu czasowego, nie jest jasne, na który

²² Uzasadnienie rządowego projektu, s. 72.

²³ W niniejszym artykule omawiam wybrane wyłączenia z MPD.

moment należy badać spełnienie powyższych warunków. Nie wydaje się zasadne, aby ww. warunki musiały być spełnione przez cały rok podatkowy, gdyż brak takiego wymogu. Co więcej, takie zastrzeżenie („przez cały rok podatkowy”) zostało wskazane w cytowanym wyżej art. 24ca ust. 14 pkt 6 u.p.d.o.p., ale nie np. w pkt 2 lub w pkt 4 tego ustępu. Oznacza to, że w aspekcie czasowym warunek z pkt 2 oraz warunek z pkt 4 powinny być postrzegane inaczej.

Wobec braku określenia przez ustawodawcę momentu, na który należy badać spełnienie omawianych przesłanek (np. badanie struktury udziałowej spółki), zasadne wydaje się przyjęcie, że momentem tym jest data powstania zobowiązania podatkowego, czyli koniec ostatniego dnia roku podatkowego.

Wynika to z faktu, że w tym dniu następuje konkretyzacja obowiązku podatkowego, a w celu konkretyzacji wysokości zobowiązania, które podatnik powinien uiścić, należy uwzględnić te regulacje, które dotyczą przede wszystkim przedmiotu i podstawy opodatkowania, ale także ulg oraz zwolnień podatkowych²⁴.

Zobowiązanie z tytułu MPD powstaje z końcem roku podatkowego, gdyż wówczas znane są wartości służące obliczeniu tego podatku – np. przychody i koszty stanowiące podstawę wyliczenia rentowności podatkowej (podobnie jak w podatku dochodowym od osób prawnych, w którym zobowiązanie podatkowe także powstaje z końcem dnia, w którym kończy się dany okres rozliczeniowy, tj. rok podatkowy).

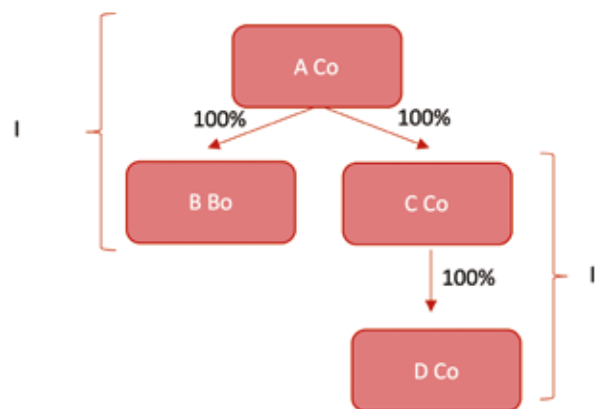
3.2. Wyłączenie dla grupy spółek

Artykuł 24ca ust. 14 pkt 6 u.p.d.o.p. przewiduje wyłączenie z MPD dedykowane podatnikom wchodzącym w skład grupy spółek, w której w szczególności istnieje bezpośrednie powiązanie kapitałowe, wynoszące 75%. Przepis ten – w swym celu – zakłada „grupowanie” wyników spółek, umożliwiając to bez zawiązywania podatkowej grupy kapitałowej – dalej PGK.

Interesująca jest możliwość grupowania – na potrzeby wyłączenia z MPD – wyników spółek w przypadku struktur większych niż dwupoziomowe. Norma wynikająca z art. 24ca ust. 14 pkt 6 u.p.d.o.p. nie stoi temu na przeszkodzie. Niemniej – z uwagi na wymóg bezpośredniego powiązania kapitałowego – w takim przypadku powstaną co najmniej dwie grupy spółek. Ilustruje to przykład nr 1.

Ciekawe jest także to, że w takim przypadku przychody i koszty spółki znajdującej się na nieskrajnym poziomie struktury, będącej jednocześnie spółką matką

Przykład nr 1



Źródło: opracowanie własne.

oraz spółką córką (w podanym przykładzie: C Co), będą wpływać na wskaźnik rentowności podatkowej dwóch grup. Inaczej twierdzą przedstawiciele Ministerstwa Finansów, uznając, że taka spółka „ma możliwość wyboru grupy, w ramach której skonsoliduje swój wynik podatkowy w celu skorzystania z wyłączenia z opodatkowania minimalnym CIT. Konsolidacja wyniku podatkowego danej spółki w ramach jednej grupy wyklucza możliwość ponownej konsolidacji w ramach innej grupy kapitałowej”²⁵. Taki wniosek nie wynika jednak z przepisów, które w żadnym stopniu nie regulują sytuacji spółki, będącej jednocześnie spółką matką oraz spółką córką.

Moim zdaniem należy zatem uznać, że „umieszczenie” wysoce dochodowej spółki na środkowym szczeblu struktury może korzystnie wpłynąć na wskaźnik rentowności podatkowej dwóch grup.

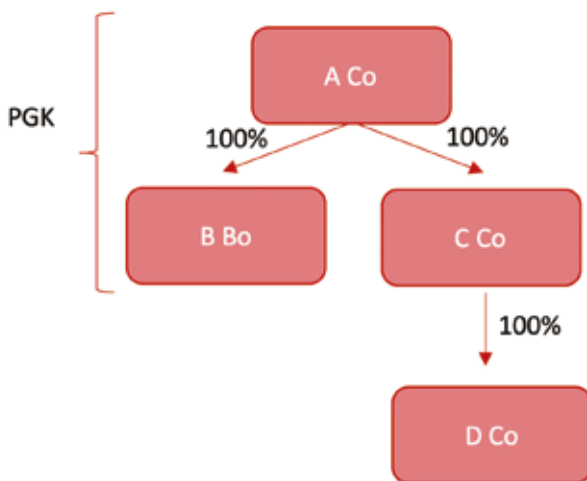
Może zdarzyć się tak, że jedna grupa spółek uzyska wyłączenie z MPD, a druga nie będzie do tego uprawniona. Opierając się na treści art. 24ca ust. 14 pkt 6 u.p.d.o.p., trzeba stwierdzić, że w takiej sytuacji spółka należąca do obu tych grup nie będzie zobowiązana do opłacania MPD, bo wchodzi w skład grupy spółek, która spełnia warunki wskazane w tym przepisie. Nie nakazuje on, by dla uzyskania prawa do wyłączenia z MPD spółka ta należała **tylko** do grupy spełniającej przytoczone kryteria.

Nie jest jasne, jak na grupowanie wyników – na potrzeby wyłączenia z MPD – wpływa uczestnictwo spółki w PGK. Spółki należące do PGK nie korzystają z wyłączenia z art. 24ca ust. 14 pkt 6 u.p.d.o.p., gdyż „podatnikiem” z tytułu MPD jest sama PGK. W ramach szeroko rozumianej grupy kapitałowej mogą funkcjonować także spółki nienależące do PGK. Ilustruje to przykład nr 2.

²⁴ M. Popławski [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021, komentarz do art. 5.

²⁵ *Polski Ład. Czytelnicy DGP pytają, Ministerstwo Finansów odpowiada*, „Dziennik Gazeta Prawna” z 10.01.2022 r.

Przykład nr 2



Źródło: opracowanie własne.

Gdyby spółki A Co, B Co oraz C Co nie należały do PGK – stosownie do powyższych uwag – istniałyby dwie grupy na potrzeby stosowania wyłączenia z MPD, w tym grupa spółek: C Co oraz D Co. Czy zatem fakt uczestnictwa C Co w PGK uniemożliwia grupowanie wyników podmiotów C Co i D Co? Innymi słowy:

Czy fakt uczestnictwa spółki w PGK wyłącza możliwość grupowania wyników tej spółki oraz wyników spółek nienależących do PGK? Przyjmując, że spółka wchodząca w skład PGK jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych (za czym przemawiają argumenty wskazane poniżej), takie grupowanie wyników byłoby możliwe.

W art. 24ca ust. 14 pkt 6 u.p.d.o.p. wskazano, że przy ustalaniu określonych tam warunków uwzględnia się wyłącznie spółki będące **podatnikami**, o których mowa w art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p. Kluczowe jest zatem to, czy spółka wchodząca w skład PGK jest podatnikiem podatku dochodowego.

Podatnikiem jest PGK (art. 1a ust. 1 i 2 u.p.d.o.p.). Nie stanowi to jednak samo w sobie o tym, że członkowie PGK nie są podatnikami. Co więcej, każdy z nich samodzielnie ustala swój dochód lub stratę (art. 7a ust. 1 u.p.d.o.p.) nie tyle z uwagi na członkostwo w PGK, ile z racji na – jak należy zakładać – posiadanie statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. PGK jest swoistym rodzajem podatnika ustanowionego na podstawie przepisu szczególnego; można argumentować, że nie ciąży na niej obowiązek podatkowy²⁶.

²⁶ „Podatnikiem może być podmiot, na którym nie ciąży obowiązek podatkowy. Z takim przypadkiem mamy do czynienia na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, gdzie podatnikiem może być podatkowa grupa kapitałowa” – M. Popławski [w:] *Ordynacja podatkowa...*, red. L. Etel, komentarz do art. 7.

Obowiązek ten ciąży na członkach PGK, którzy – w świetle art. 7 § 1 o.p. – powinni być uznani za podatników podatku dochodowego od osób prawnych.

W tym względzie zagadkowe stwierdzenie znalazło się w interpretacji ogólnej, w której stwierdzono, że PGK oraz spółki tworzące PGK są odrębnymi **podmiotami** podatku dochodowego od osób prawnych²⁷. Należy przyjąć, że podmiot podatku to właśnie podatnik.

Z kolei w wyroku WSA w Poznaniu z 7.05.2014 r.²⁸ uznano, że spółka zależna, wraz z ustanowieniem PGK, traci status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Wyrok ten jest nieprawomocny. Sąd II instancji nie wypowiedział się rozstrzygająco w tym zakresie: „pomimo planowanego uczestnictwa Spółki w PGK, **przyjmując nawet, że na ten okres utraci ona status podatnika podatkowego od osób prawnych** [podkr. aut.], Spółka będzie zobowiązana do samodzielnego ustalenia swojego dochodu, a tym samym swoich przychodów i kosztów uzyskania przychodów, który następnie będzie sumowany (dochód) w ramach PGK”²⁹.

W mojej ocenie silniejsze argumenty przemawiają za uznaniem spółki wchodzącej w skład PGK za podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, co umożliwia grupowanie wyników tej spółki oraz wyników spółek nienależących do PGK. Jest to zgodne z rezultatem wykładni celowościowej: przepisy o PGK służą polepszeniu sytuacji podatkowej przedsiębiorstw, więc nie powinny godzić w uproszczenia przewidziane w innych obszarach (jeśli z przepisów wprost nie wynika inaczej).

4. Minimalny podatek dochodowy a unijna zasada swobody przedsiębiorczości

Zgodnie z art. 49 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej³⁰ – dalej TFUE – co do zasady zakazane są ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego, a swoboda przedsiębiorczości obejmuje m.in. zakładanie spółek na warunkach określonych przez ustawodawstwo państwa przyjmującego dla własnych obywateli. Ograniczenie swobody przedsiębiorczości jest rozumiane szeroko. Będzie miało miejsce, gdy przepisy krajowe utrudniają lub zniechęcają do korzystania z podstawowych swobód traktatowych³¹.

Przypomnijmy, że w świetle art. 24ca ust. 14 pkt 4 u.p.d.o.p. do zapłaty MPD nie będą obowiązani podatnicy, których udziałowcami, akcjonariuszami albo wspólnikami (tj. „właścicielami”) są **wyłącznie osoby fizyczne** pod dodatkowymi warunkami dotyczącymi zaangażowania podatnika w innych strukturach.

²⁷ Interpretacja ogólna Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 25.10.2021 r., DD6.8202.4.2021.

²⁸ I SA/Po 985/13, LEX nr 1469967.

²⁹ Wyrok NSA z 20.10.2016 r., II FSK 2743/14, LEX nr 2168489.

³⁰ Wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47.

³¹ Wyrok TS z 30.11.1995 r., C-55/94, Reinhard Gebhard przeciwko Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, EU:C:1995:411.

Prima facie wydawałoby się, że przepisy o MPD nie godzą w unijną zasadę swobody przedsiębiorczości. Do zapłaty MPD nie będą zobowiązane spółki, których wyłącznymi „właścicielami” są nie tylko polscy obywatele, ale także obywatele innych państw członkowskich UE. Z perspektywy art. 24ca ust. 14 pkt 4 u.p.d.o.p. wystarczające jest bowiem, że współnikami spółki są tylko osoby fizyczne, bez względu na ich obywatelstwo.

Trzeba jednak zauważyć, że inwestycje zagraniczne dość rzadko są podejmowane bezpośrednio przez osoby fizyczne. Praktyka wskazuje, że osoby fizyczne zakładają spółkę holdingową, za pośrednictwem której zakładają spółki zależne, prowadzące działalność gospodarczą w poszczególnych państwach członkowskich UE. Upowszechnienie się struktur holdingowych stało za przyjęciem dyrektywy dotyczącej opodatkowania dywidend³².

Powyższe oznacza, że aby dana spółka została wyłączona spod MPD, obywatele zagraniczni ją zakładający powinni odstąpić od utartej praktyki inwestycyjnej i lokować kapitał w formie inwestycji bezpośrednich. „Wymóg” odstąpienia od zwykłej praktyki inwestycyjnej nie dotyczy jednak rodzimych obywateli, którzy w dużo większym stopniu inwestują w Polsce w sposób pośredni (tj. stają się „właścicielami” spółek). O ile więc MPD może zniechęcać wszystkie osoby fizyczne do podejmowania inwestycji o charakterze pośrednim, o tyle w przypadku osób „zagranicznych” stanowi to większą niedogodność z przyczyn praktycznych.

W tym kontekście duże znaczenie ma to, że art. 49 w zw. z art. 18 TFUE wyraża zakaz pośredniej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową³³. Pojęcie dyskryminacji pośredniej zostało wypracowane w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej³⁴. Z dyskryminacją tego rodzaju mamy do czynienia, gdy „[k]ryterium, którego zastosowanie prowadzi do nieproporcjonalnie niekorzystnego nierównego traktowania, jest (tylko) pozornie neutralnym kryterium. Pozornie neutralne kryterium jest niedozwolonym kryterium różnicującym, jeżeli istnieje uzasadnione podejrzenie, że jego zastosowanie wywołało niekorzystne skutki dla danej osoby lub grupy porównawczej. (...) O tym, że dane kryterium jest (...) niedozwolonym kryterium różnicującym, przesądza jego funkcjonalna i merytoryczna bliskość z *explicitie* zakazanym kryterium różnicującym”³⁵. Uznanie danego kryterium różnicującego za niedozwolone może opierać się na badaniach statystycznych lub na doświadczeniu życiowym³⁶.

Wprost zakazanym kryterium różnicującym jest obywatelstwo. Tym samym niezgodne z zasadą swobody przedsiębiorczości byłoby nałożenie MPD na spółki kontrolowane przez obywateli innych państw członkowskich UE przy jednoczesnym wyłączeniu spod MPD spółek kontrolowanych przez obywateli polskich.

Konstrukcja wyłączenia spod MPD, przewidziana w art. 24ca ust. 14 pkt 4 u.p.d.o.p., budzi poważne wątpliwości z perspektywy unijnej zasady swobody przedsiębiorczości oraz zakazu dyskryminacji pośredniej.

Jak wynika z przedstawionych rozważań co do praktyki inwestycyjnej, wymóg bezpośredniego zaangażowania kapitałowego osób fizycznych w spółce w większej mierze godzi w zagranicznych obywateli inwestujących w Polsce (zazwyczaj pośrednio – brak wyłączenia z MPD) aniżeli w polskich obywateli inwestujących w Polsce (zazwyczaj bezpośrednio – możliwość skorzystania z wyłączenia z MPD). Z orzecznictwa TSUE wynika, że „o ile przepis prawa krajowego nie jest obiektywnie uzasadniony i nie jest proporcjonalny do realizowanego celu, to należy go uznać za pośrednio dyskryminujący od momentu, w którym można uznać, że ze swej natury dotyka on większej liczby obywateli innych państw członkowskich niż obywateli krajowych i że w konsekwencji istnieje ryzyko postawienia tych pierwszych w gorszej sytuacji”³⁷. Owa gorsza sytuacja wyrażałaby się w mniejszym zysku netto, podlegającym wypłacie w drodze dywidendy, wskutek obciążenia spółki obowiązkiem zapłaty MPD³⁸.

Przepisy TFUE odnoszące się do swobody przedsiębiorczości są bezpośrednio skuteczne³⁹. Stwierdzenie, że art. 24ca ust. 14 pkt 4 u.p.d.o.p. godzi w tę zasadę z uwagi na jego dyskryminacyjny charakter, powinno prowadzić do odmowy zastosowania przepisów o MPD tylko w odniesieniu do spółek, których bezpośrednim „właścicielem” jest podmiot kontrolowany bezpośrednio przez osobę fizyczną – obywatela innego państwa członkowskiego UE.

³² Dyrektywa Rady 2011/96/UE z 30.11.2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L 345, s. 8 ze zm.).

³³ M. Szwarc-Kuczer [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, t. 1 (art. 1–89), red. D. Miąsik, N. Półtorak, A. Wróbel, LEX/el. 2012, komentarz do art. 49.

³⁴ J. Maliszewska-Nienartowicz, *Zakaz dyskryminacji pośredniej w prawie Unii Europejskiej (definicje oraz praktyka stosowania)*, „Państwo i Prawo” 2016/12, s. 3.

³⁵ A. Wróbel [w:] *Traktat o funkcjonowaniu...*, t. 1, red. D. Miąsik, N. Półtorak, A. Wróbel, komentarz do art. 18.

³⁶ A. Wróbel [w:] *Traktat o funkcjonowaniu...*, t. 1, red. D. Miąsik, N. Półtorak, A. Wróbel, komentarz do art. 18.

³⁷ A. Wróbel [w:] *Traktat o funkcjonowaniu...*, t. 1, red. D. Miąsik, N. Półtorak, A. Wróbel, komentarz do art. 18.

³⁸ Z tezą, że MPD w większym stopniu będzie godzić w podmioty zagraniczne, koresponduje stanowisko zaprezentowane w odpowiedzi z 21.11.2021 r. na interpelację poselską nr 27860 (źródło: <https://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATT92JEB/%24FILE/i27860-01.pdf>, dostęp: 14.02.2022 r.). O MPD napisano w niej w kontekście „eliminacji zagranicznej luki CIT” oraz wprost wskazuje się, że „z regulacji wyłączonych będzie zatem wiele **rodzimych** [podkr. aut.] przedsiębiorstw o prostej strukturze organizacyjnej”. Pomimo więc, że przesłanka „pochodzenia kapitału” nie została wprost ustanowiona, autor przytoczonej odpowiedzi zdaje się mieć świadomość, że będzie ona faktycznie „obowiązująca”.

³⁹ M. Szwarc-Kuczer [w:] *Traktat o funkcjonowaniu...*, komentarz do art. 49.

Omawiana zasada nie powinna jednak prowadzić do wyłączenia spod MPD wszystkich spółek, które są pośrednio kontrolowane przez obywateli innych państw członkowskich UE, gdyż także spółki kontrolowane pośrednio przez polskich obywateli są obowiązane do opłacania MPD. Owo wyłączenie powinno dotyczyć tylko spółek, które byłyby bezpośrednio kontrolowane przez obywateli innych państw członkowskich UE, gdyby nie spółka pośrednicząca, utworzona z przyczyn praktycznych (ekonomicznych) do prowadzenia inwestycji zagranicznych. Chodzi zatem o sytuacje, w których istnieje tylko jeden szczebel pośredni między spółką polską a obywatelami innych państw członkowskich UE. Byłoby to wystarczające dla urzeczywistnienia zasady równego traktowania w omawianym zakresie.

5. Podsumowanie

Celem MPD jest zobowiązanie do zapłaty dodatkowej daniny tych podmiotów, które działają w celu osiągnięcia zysku, lecz zysk (mierzony wskaźnikiem rentowności podatkowej) jest „zbyt niski” względem zakładanego przez ustawodawcę albo podmiot ponosi stratę podatkową. MPD służy „uszczelnianiu” systemu podatkowego.

Przepisy dotyczące MPD wywołują wątpliwości w co najmniej kilku obszarach.

Po pierwsze, nie jest jasne, na który moment należy badać spełnienie tych przesłanek statuujących włączenia z MPD, które nie odnoszą się do aspektu czasowego. Wydaje się, że momentem tym jest koniec roku podatkowego.

Po drugie, ustawodawca nie zdecydował się uregulować wprost zasad grupowania – na potrzeby wyłączenia z MPD – wyników spółek w przypadku struktur większych niż dwupoziomowe. Należy przyjąć, że w takich przypadkach grupowanie wyników jest możliwe – także gdy jedną ze spółek, których wyniki podlegają grupowaniu, jest spółka należąca do PGK.

Po trzecie, konstrukcja wyłączenia spod MPD, wymagająca bezpośredniego uczestnictwa osób fizycznych w kontroli spółki, budzi poważne wątpliwości w kontekście unijnej zasady swobody przedsiębiorczości oraz zakazu dyskryminacji pośredniej. W większej mierze godzi bowiem w zagranicznych obywateli inwestujących w Polsce (zazwyczaj pośrednio – brak wyłączenia z MPD) aniżeli w polskich obywateli inwestujących w Polsce (zazwyczaj bezpośrednio – możliwość skorzystania z wyłączenia z MPD).

Abstract

Jakub Wirski

The author is a tax adviser cooperating with Gardens Tax & Legal law firm (Lodz, Poland). ORCID <https://orcid.org/0000-0002-2798-3735>

Some Remarks on Minimum Income Tax

On 1 January 2022, provisions on a legal institution called by the legislature ‘minimum income tax’ (MIT) came into force. They are part of the Polish Order legislative ‘package’. Due to the design of MIT (which assumes, among other things, the payment of a tax of 0.4% of income other than capital gains), it will be a substantial burden for the entities paying it. This article comments on selected aspects of MIT. It addresses, in particular, the issue of interpreting the provisions that exclude the obligation to pay this levy and indicates doubts as to whether provisions on MIT comply with the EU principle of freedom of establishment.

Keywords: *minimum income tax, Polish Order, tax group, tax avoidance, freedom of establishment, prohibition of discrimination, indirect discrimination*

Bibliografia / References

Kidyba A., *Komentarz aktualizowany do art. 301–633 Kodeksu spółek handlowych*, LEX/el. 2021

Maliszewska-Nienartowicz J., *Zakaz dyskryminacji pośredniej w prawie Unii Europejskiej (definicje oraz praktyka stosowania)*, „Państwo i Prawo” 2016/12

Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2021

Pietrzykowski K., *Komentarz do ustawy Prawo spółdzielcze [w:] Prawo rzeczowe, System Prawa Prywatnego*, t. 4, red. E. Gniewek, Legalis 2012

Polski Ład. Czytelnicy DGP pytają, Ministerstwo Finansów odpowiada, „Dziennik Gazeta Prawna” z 10.01.2022 r.

Rzetecka-Gil A., *Prawo o stowarzyszeniach. Komentarz*, LEX/el. 2017

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz, t. 1 (art. 1–89), red. D. Miąsik, N. Półtorak, A. Wróbel, LEX/el. 2012

Zalewski L., *Nowy podatek to wsparcie zagranicznych dyskontów kosztem lokalnych sklepów*, „Dziennik Gazeta Prawna” z 6.10.2021 r.

Jakub Wirski

Autor jest doradcą podatkowym, współpracownikiem kancelarii Gardens Tax & Legal.

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2798-3735>

REKLAMA

Konferencja podatkowo-księgową

Podatkowy Rollercoaster

czyli codzienność księgowych i doradców podatkowych

II EDYCJA

Polski Ład i inne zmiany przepisów!

ORAZ UKRAIŃSKA SPECUSTAWA

7 kwietnia 2022 r. online

Polski Ład