

POLSKI ŁAD W BRANŻY HYDROENERGETYCZNEJ

Fot. Krystina Yakubovich, iStock

Zmiany będą miały istotne znaczenie dla wszystkich podatników, w tym z branży hydroenergetycznej. Warto zapoznać się z najważniejszymi regulacjami, jakie zaczną obowiązywać już od 2022 r.

Od 1 stycznia 2022 r. zacznie obowiązywać podatkowy Polski Ład wprowadzony 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 ustaw (Dz. U. z 2021, poz. 2105). To największa od 30 lat nowelizacja podatków, obejmująca szereg zmian uszczelniających system podatkowy, ale też wspierających przedsiębiorców.

PODATEK MINIMALNY

Polski Ład przewiduje wprowadzenie nowego obciążenia w postaci tzw. podatku minimalnego. Ma on dotyczyć spółek wykazujących straty lub rentowność poniżej 1%. To najdalej idąca zmiana podatków w Polskim Ładzie, a jej uzasadnieniem miało być uchylanie się od opodatkowania przez duże korporacje. Tymczasem konstrukcja podatku zakłada, że obejmie on również małe i średnie przedsiębiorstwa, a te w branży hydroenergetycznej często działają jako małe elektrownie wodne.

Podatkiem będą objęte spółki płacące CIT (w tym PGK, zagraniczne zakłady), które w roku podatkowym poniosły stratę z działalności operacyjnej (ze źródeł innych niż zyski kapitałowe) albo wykazują mniejszy niż 1% wskaźnik dochodowości na działalności operacyjnej (udział dochodów w przychodach). Pozytywną regulacją jest to, że dla celów obliczenia ww. straty oraz

wskaźnika dochodowości, nie uwzględnia się:

- wydatków (w tym odpisów amortyzacyjnych) na nabycie, wytworzenie lub ulepszenie środków trwałych,
- przychodów i kosztów związanych z działalnością, której ceny są regulowane (np. energia).

Zatem podatnicy z istotnymi inwestycjami w środki trwałe oraz stosujących ceny referencyjne regulowane odrębnymi przepisami, mogą w ogóle nie zapłacić tego podatku.

Podatek minimalny wynosi 10% podstawy opodatkowania, która będzie sumą poniższych elementów:

- 4% przychodów (innych niż z zysków kapitałowych),
- kosztów finansowania dłużnego poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych, przekraczających 30% podatkowej EBITDA,
- odroczonego podatku dochodowego związanego z ujawnieniem WNIP, powodującego zwiększenie zysku brutto lub zmniejszenie strat brutto,
- kosztów usług niematerialnych, licencji i innych praw ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych lub z tzw. rajów podatkowych, przekraczających w roku podatkowym o 3 mln zł wartość 5% EBITDA.

Podstawa opodatkowania będzie ulegała pomniejszeniu o niektóre odliczenia, jak

dotyczące działalności w specjalnej strefie ekonomicznej lub Polskiej Strefie Inwestycji, a także ulgi z art. 18 ustawy o CIT (m.in. ulga B+R, na prototyp i robotyzację), z wyłączeniem „ulgi na złe długi”. Z kolei podatek minimalny (płacony w terminie rocznym) będzie pomniejszany o podatek CIT obliczony zgodnie z art. 19 ustawy. Odliczenia będzie można dokonać za kolejno następujące po sobie 3 lata podatkowe.

Niektóre podmioty zostały wyłączone z podatku minimalnego, np. podatnicy rozpoczynający działalność – w pierwszych 3 latach, podatnicy wykazujący 30% spadek przychodów w stosunku do przychodów roku poprzedniego, czy przedsiębiorstwa finansowe.

PODATEK OD PRZERZUCONYCH DOCHODÓW (ART. 24aa)

Podatek od przeliczanych dochodów to kolejne nowe obciążenie wprowadzone do Polskiego Ładu. Ma ono przeciwdziałać transferowaniu dochodów do jurysdykcji o korzystniejszej stawce podatkowej. Rozwiązanie to ma zastąpić wynikające z art. 15e, dotychczasowe ograniczenia w zaliczaniu do kosztów wydatków na usługi niematerialne od podmiotów powiązanych. Inaczej mówiąc art. 15e ulegnie uchyleniu, a w zamian za to nastąpi opodatkowanie nadmiarowych kosztów usług niematerialnych (powyżej 3% wszystkich kosztów) w grupach kapitałowych. Przerzucone dochody to koszty usług niematerial-

nych i praw poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu powiązanego, będące należnością tego podmiotu, jeżeli zostaną spełnione następujące warunki:

1. koszty te stanowią co najmniej 3% wszystkich kosztów uzyskania przychodów podatnika CIT, oraz
 2. podatek od tych należności zapłacony przez podmiot powiązany w państwie jego jurysdykcji podatkowej jest niższy o 25% niż kwota podatku dochodowego, który byłby od niego należny, gdyby był on polskim rezydentem podatkowym (tj. liczonym wg stawki 19%), oraz koszty te:
 - a) podlegające zaliczeniu w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku tego podmiotu powiązanego lub
 - b) wypłacane przez ten podmiot powiązany w formie dywidendy lub innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych za rok, w którym otrzymał należność
- stanowiły co najmniej 50% wartości uzyskanych przez ten podmiot przychodów określonych zgodnie z przepisami o podatku dochodowym lub zgodnie z przepisami o rachunkowości.

Ta zawiła definicja przerzucanych dochodów będzie wymagała szeregu prac weryfikacyjnych ze strony każdego podatnika korzystającego z usług niematerialnych świadczonych przez podmioty powiązane. Podatek nie będzie miał zastosowania do kosztów ponoszonych na rzecz podmiotu powiązanego z państwa UE lub należącego do EOG i prowadzącego w tym państwie istotną rzeczywistą działalność gospodarczą. Przy stosowaniu tego wyłączenia należy być ostrożnym, bowiem podatek od przerzucanych dochodów obejmuje nie tylko koszty ponoszone na rzecz podmiotów powiązanych w formie bezpośredniej, ale też pośredniej. Mogą się zdarzyć sytuacje, w których polska spółka wypłaca należności (np. licencyjne) na rzecz podmiotu z UE, a ten z kolei przekazuje je dalszym podmiotom już spoza UE czy OEG. W takich przypadkach należałoby zatem badać, kto jest rzeczywistym właścicielem tych należności. Podatek będzie płacony w formie zryczałtowanej w wys. 19% wskazanych powyżej kosztów. Będzie go można pomniejszyć m.in. o kwotę podatku WHT z tytułu usług niematerialnych pobranego przez podatnika tego podatku. Podatnikiem podatku od przerzucanych dochodów jest spółka,

a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej – każda ze spółek tworzących tę grupę.

ESTOŃSKI CIT NA ŁAGODNIEJSZYCH ZASADACH

Jedną z istotniejszych zmian Polskiego Ładu stanowią zmiany ryczałtu od dochodów spółek, czyli tzw. estońskiego CIT. Jego główną zaletą jest odroczenie podatku CIT aż do momentu wypłaty zysku lub pokrycia straty sprzed okresu opodatkowania ryczałtem. W ramach zmian, które wprowadza Polski Ład, z estońskiego CIT będzie mogło skorzystać więcej podatników. Obowiązujący obecnie limit przychodów (100 mln zł) zostanie bowiem całkowicie zniesiony, a lista spółek powiększy się o spółki komandytowe (z udziałem wyłącznie osób fizycznych) spółki komandytowo-akcyjne, a także proste spółki akcyjne, których estoński CIT nie obejmował. Należy jednak zauważyć, że wybór przez spółkę komandytową estońskiego CIT pozbawi jej wspólników możliwości korzystania ze zwolnień i odliczeń obowiązujących na ogólnych zasadach (zwolnienie dla komandytariusza 50% przychodów – max 60 tys. zł, oraz zwolnienie dywidendowe; komplementariusz nie skorzysta z pomniejszenia swojej dywidendy o przypadającą na niego część podatku zapłaconego przez spółkę komandytową). Dalsze pozytywne zmiany w estońskim CIT dotyczą stawki podatku. Będzie ona zależeć wyłącznie od tego, czy spółka jest małym czy dużym podatnikiem, a nie od wysokości nakładów inwestycyjnych. Stawka podatku będzie wynosić 10% dla małych podatników oraz 20% dla dużych.

GRUPA VAT I PGK

Polski Ład to również uproszczenia w rozliczaniu podatków, jak wprowadzenie tzw. Grupy VAT. Korzyści dla członków takiej Grupy to przede wszystkim zwiększenie płynności finansowej, w szczególności w przypadkach, gdy jedne podmioty z grupy wykazują VAT do zapłaty, a inne VAT do zwrotu. Odpadają też ryzyka związane z rozliczeniami VAT transakcji pomiędzy członkami Grupy VAT, gdyż nie podlegają one opodatkowaniu. Grupę będą mogli tworzyć zarejestrowani podatnicy, między którymi występują określone powiązania (finansowe, ekonomiczne i organizacyjne) mający siedzibę w Polsce oraz polskie oddziały podmiotów zagranicznych. Dostawa towarów i świadczenie usług dokonane w ramach członków Grupy nie będą podlegały opodatkowa-

niu, a te świadczone przez zewnętrznych dostawców na rzecz członka Grupy będą uważane za wykonane na rzecz Grupy. Podstawą rejestracji do VAT będzie zawarcie przez grupę podmiotów umowy o utworzeniu grupy VAT. Każda grupa VAT będzie musiała wyznaczyć przedstawiciela, który będzie ją reprezentował i składał deklaracje VAT w imieniu grupy. Członkowie grupy będą ponosić odpowiedzialność solidarną za jej zobowiązania z tytułu VAT.

Nastąpi też złagodzenie warunków tworzenia i funkcjonowania PGK. Limit przeciętnej wielkości kapitału spółek zostanie obniżony do 250.000 zł (obecnie 500.000 zł), a warunek 2% rentowności udziału dochodu w przychodach osiągniętych przez PGK zostanie zniesiony. Ponadto będą możliwe zmiany składu podmiotowego PGK, uwzględniające możliwe połączenia, przekształcenia oraz podziały spółek tworzących PGK. Dopuszczalne staną się wzajemne powiązania spółek zależnych tworzących grupę oraz rozliczanie strat podatkowych poniesionych przez spółkę przed przystąpieniem do PGK.

NOWE ULGI NA INNOWACJE

Wśród korzystnych zmian na uwagę zasługuje rozszerzenie pomocy dla podatników, poprzez wprowadzenie trzech nowych instrumentów wspierających innowacje: ulgi na prototyp, na robotyzację oraz na zatrudnienie innowacyjnych pracowników.

Ulga na prototyp daje możliwość dodatkowego odliczenia od podstawy opodatkowania w zeznaniu rocznym 30% kosztów (oraz nie więcej niż 10% dochodu) poniesionych w celu produkcji próbnej nowych produktów oraz ich wypróbowanie, a także wprowadzenie nowych produktów na rynek (np. w zakresie wydatków związanych z uzyskaniem wymaganych przepisami prawa certyfikatów i zezwoleń). Ulga na robotyzację jest skierowana do firm, które w celu usprawnienia produkcji chcą zastosować roboty przemysłowe. W przypadku tej ulgi podatnicy będą mogli odliczyć od podstawy opodatkowania 50% kosztów poniesionych w roku podatkowym na zakup fabrycznie nowych robotów przemysłowych oraz maszyn i urządzeń z nimi związanych, jak też koszty oprogramowania czy szkoleń pracowników w zakresie korzystania z nowych urządzeń. Ulgę będzie można zastosować do kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację w latach 2022–2026.

Ulga na innowacyjnych pracowników jest z kolei rozwiązaniem dla przedsiębiorców, którzy nie skorzystali w pełni z odliczenia kwot ulgi na działalność badawczo-rozwojową (ulga B+R), z uwagi na stratę lub niski dochód. Będą oni mogli odliczyć kwoty tej ulgi od zaliczek na podatek odprowadzanych od wynagrodzeń pracowników, bądź osób zatrudnionych na podstawie umowy zlecenie, o dzieło czy umowy o prawach autorskich. Warunkiem jest, aby czas pracy pracowników przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej wynosił co najmniej 50% ogólnego czasu pracy. Wysokość odliczenia stanowić będzie iloczyn stawki podatku CIT oraz kwoty nieodliczonej ulgi B+R.

Dodatkowo w przypadku ulgi B+R od 2022 r. dla wszystkich podatników zwiększy się do 200% kwota przysługującego odliczenia kosztów kwalifikowanych związanych z wynagrodzeniami pracowników zatrudnionych do działalności badawczo-rozwojowej oraz podatników mających status centrum badawczo-rozwojowego. Będzie też możliwe łączenie ulgi B+R i IP Box co oznacza, że przedsiębiorca, który uzyskał dochód z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, będzie mógł go pomniejszyć o koszty kwalifikowane ulgi B+R związane z wytworzeniem, rozwinięciem lub ulepszeniem tego prawa.

KOSZTY FINANSOWANIA DŁUŻNEGO

Polski Ład pogorszy sytuację podatników korzystających z zewnętrznych źródeł finansowania. Z pewnością dotknie też branży hydro, której rozwój wymaga kosztownych procesów inwestycyjnych, a z nimi wiążą się wydatki na finansowanie (kredyty, pożyczki, poręczenia itp.). Obecnie zgodnie z art. 15c ust. 1, podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przekracza 30% podatkowego EBITDA. Natomiast zgodnie ust. 14 ograniczenia nie stosuje się do nadwyżki kosztów finansowania dłużnego nieprzekraczającej w roku podatkowym 3 mln zł. Interpretując te przepisy sądy uważały, że limit kosztów należy liczyć jako sumę kwoty 3 mln zł oraz 30% EBITDA, co niewątpliwie było korzystne dla podatników. Od 2022 r. interpretacja taka nie będzie możliwa, bowiem ograniczenie w zakresie kosztów finansowania dłużnego będzie obejmowało dwa oddzielne limity: 3 mln zł albo

30% EBITDA. Zgodnie ze zmienionym art. 15c ust.1 updog, podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przewyższa 3 mln zł albo 30% podatkowego EBITDA.

To jednak nie koniec negatywnych zmian w zakresie kosztów finansowych. Od 2022 r., zgodnie z nowym pkt. 13f do art. 16 updog, podatnicy korzystający z finansowania przez podmioty powiązane, nie zaliczą już do kosztów podatkowych wydatków na finansowanie dłużne w części przeznaczonej bezpośrednio lub pośrednio na transakcje kapitałowe, w szczególności nabycie lub objęcie udziałów (akcji), nabycie ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną, wniesienie dopłat, podwyższenie kapitału zakładowego lub wykup udziałów własnych w celu ich umorzenia. Intencją tego przepisu (jak czytamy w uzasadnieniu nowelizacji) jest przeciwdziałanie sytuacjom obniżenia dochodu podatkowego w ramach grupy podmiotów powiązanych, które występuje w przypadku przekształcenia finansowania dłużnego w finansowanie własne. Sytuacja tego typu zachodzi, gdy podatnik zaciąga dług u podmiotu powiązanego, a następnie zamienia go na transakcję kapitałową (np. wkład pieniężny do innej spółki). Ta zmiana istotnie ograniczy transakcje kapitałowe w grupach, które często były finansowane pożyczkami wewnątrzgrupowymi. Aby uniknąć skutków tej nowelizacji, podmioty z grupy będą zmuszone do zaciągania długu w bankach. Co istotne, z uwagi na brak przepisów przejściowych, koszty finansowania przyznanego w latach ubiegłych, również nie będą stanowiły kosztu uzyskania przychodów, o ile finansowanie zostało przeznaczone na transakcje kapitałowe. Wskutek tych zmian, dla niektórych podmiotów podjęte już transakcje mogą okazać się całkowicie nieopłacalne.

PRZEDSIĘBIORCY PIT

Polski Ład wpłynie też na prywatnych przedsiębiorców. Opodatkowani według skali podatkowej, skorzystają na wyższej kwocie wolnej (30 tys. zł) i podwyższeniu do 120 tys. zł progu podatkowego, od którego stawka podatku wynosi 32%. Będą mogli też zastosować tzw. ulgę dla klasy średniej, jeśli ich roczne dochody znajdują się w przedziale od 68.412 zł do 133.692 zł. Z kolei opodatkowani ryczałtem mogą uzyskać

na zmniejszeniu stawek podatkowych, np. informatycy, programiści oraz pozostałe zawody z branży IT, zostaną objęci stawką 12% (zamiast 15%), dla wykonujących usługi inżynierskie i architektoniczne stawka ryczałtu spadnie z 17–15% do 14%. Natomiast dla wszystkich przedsiębiorców PIT (tj. opodatkowanych skalą podatkową, podatkiem liniowym 19% albo ryczałtem od przychodów) dotkliwa będzie zmiana wysokości składki zdrowotnej i likwidacja możliwości jej odliczenia od podatku. Składka zdrowotna wyniesie 9%, a dla liniowców 4,9% dochodu. Z kolei opodatkowani ryczałtem zapłacą składkę zdrowotną w zależności od wysokości ich rocznych przychodów, tj. przy rocznych przychodach poniżej 60 tys. zł składka wyniesie 305,56 zł; przy przychodach od 60 tys. zł do 300 tys. zł składka wyniesie 509,27 zł, natomiast po przekroczeniu 300 tys. zł przychodów – wyniesie 916,68 zł.

Dlatego, dla niektórych przedsiębiorców PIT warte rozważenia mogą być alternatywne możliwości opodatkowania lub prowadzenia działalności, jak np. przejście na ryczałt albo założenie spółki z o.o. lub spółki komandytowej.

PODSUMOWANIE

Wiele rozwiązań podatkowych wprowadzonych w ramach Polskiego Ładu przyczyni się do zwiększenia obciążeń fiskalnych podatników CIT oraz nałoży na nich wiele dodatkowej pracy związanej z weryfikacją swojej sytuacji pod kątem nowych obciążeń (w szczególności podatku minimalnego oraz podatku od przerzucanych dochodów). Wskutek wprowadzenia tak licznych zmian, od 2022 r. prawidłowe ustalenie podatku będzie niezwykle trudne i czasochłonne. Pozytywnie natomiast należy ocenić regulacje wprowadzające Grupę VAT, złagodzenie warunków estońskiego CIT oraz poszerzenie katalogu ulg podatkowych dla innowacyjnych firm.



Dorota Dąbrowska
Doradca podatkowy | Tax Manager
Kancelaria JDP