

Cyryl Kotyla

Uniwersytet Gdański

e-mail: cyryl.kotyla@ug.edu.pl

ORCID: 0000-0001-7426-2503

CIT MINIMALNY – PUŁAPKA CZY MOTYWACJA DLA NIERENTOWNYCH PRZEDSIĘBIORSTW?

DOI: 10.15611/pn.2022.3.05

JEL Classification: O38, H25

© 2022 Cyryl Kotyla

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>

Cytuj jako: Kotyla, C. (2022). CIT minimalny – pułapka czy motywacja dla nierentownych przedsiębiorstw? *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 66(3).

Streszczenie: Celem opracowania jest przedstawienie koncepcji i mechanizmu działania podatku minimalnego CIT oraz dokonanie oceny potencjalnych skutków wprowadzonej regulacji. Autor stawia hipotezę, iż podatek minimalny CIT w swojej obecnej formie nie spełnia zakładanego zasadniczego celu głoszonego przez ustawodawcę, tj. ograniczenia luki CIT generowanej przez międzynarodowe korporacje. W celu przeprowadzenia analizy zastosowano metody: analizy aktów prawnych oraz analizy literatury. Efektem przeprowadzonej oceny jest sformułowany wniosek *de lege ferenda* – ustawodawca powinien znowelizować ustawę o CIT i usunąć nową daninę z polskiego systemu podatkowego. W opracowaniu dokonana została ocena nowej daniny pod kątem osiągnięcia zakładanych przez ustawodawcę celów oraz wskazano na jej potencjalne skutki dla polskich przedsiębiorstw.

Słowa kluczowe: CIT minimalny, strata podatkowa, luka CIT.

1. Wstęp

Zmiany w przepisach podatkowych wprowadzone z dniem 1 stycznia 2022 r. przez tzw. Polski Ład objęły regulacje prawne w zakresie zarówno podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i podatku dochodowego od osób prawnych. Jedną z tych zmian jest wprowadzenie minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: CIT minimalny). Podatek ten jest nową daniną publiczną¹, która ma zapewnić wymierne wpływy do budżetu państwa poprzez likwidację tzw. luki CIT oraz

¹ Minimalnego podatku CIT nie należy utożsamiać z funkcjonującym od 2018 r. minimalnym podatkiem od przychodów z nieruchomości komercyjnych, o którym mowa w art. 24b-24c Ustawy z dnia

wyrównać szanse polskich podatników i międzynarodowych korporacji funkcjonujących na naszym rynku. Zgodnie z założeniami ustawodawcy minimalny podatek CIT miał być skierowany przede wszystkim do dużych międzynarodowych korporacji o szerszym niż terytorium RP zasięgu oddziaływania, które dzięki optymalizacjom podatkowym czy też dużym kosztom usług niematerialnych oraz kosztom finansowania zaniżały należny podatek CIT w Polsce. W praktyce podatek minimalny CIT – zwany również podatkiem przychodowym – dotyczy jednak znacznie szerszego kręgu podatników CIT, których dochód nie przekroczył 1% przychodów lub którzy ponieśli stratę w roku podatkowym².

Cele opracowania stanowią przedstawienie koncepcji i mechanizmu funkcjonowania podatku minimalnego CIT oraz dokonanie oceny potencjalnych skutków wprowadzonej regulacji, w tym także sformułowanie postulatów *de lege ferenda*. Autor stawia hipotezę, iż podatek minimalny CIT w swojej obecnej formie nie spełnia zakładanego celu podawanego przez ustawodawcę, tj. ograniczenia luki CIT generowanej przez międzynarodowe korporacje. Dodatkowo nowa danina komplikuje i tak już zawiły polski system podatkowy³ oraz utrudnia konkurencję na rynku małym i średnim przedsiębiorstwom krajowym.

W artykule przedstawiono uzasadnienie wprowadzenia minimalnego podatku CIT do polskiego systemu podatkowego oraz opisano jego elementy konstrukcyjne. Następnie dokonano oceny potencjalnych skutków regulacji. Podsumowaniem opracowania są wnioski przedstawione w zakończeniu. W przeprowadzonych badaniach zastosowano metody: analizę aktów prawnych oraz analizę literatury.

2. Uzasadnienie wprowadzenia minimalnego podatku CIT

Minimalny podatek CIT jest zupełnie nowym rodzajem zobowiązania po stronie podatników podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce, który obowiązuje, począwszy od rozliczenia roku podatkowego rozpoczynającego się od dnia 1 stycznia 2022 r. Jest też kontynuacją pewnego sposobu rozumowania o nakładaniu minimalnego opodatkowania niezależnie od osiągniętych dochodów⁴. Głównym celem tej regulacji, przedstawionym przez ustawodawcę w uzasadnieniu projektu ustawy

15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej CIT) – więcej zob. (Grzybowski, 2018, s. 31-34).

² Według najnowszych danych statystycznych opublikowanych w grudniu 2021 r. przez Departament Podatków Bezpośrednich Ministerstwa Finansów (MF, 2021, s. 4 i 6) liczba podatników CIT w roku 2020 wynosiła 567 550, z czego aż 191 008, czyli ok. 34%, zadeklarowało w rozliczeniu rocznym, iż ponieśli stratę podatkową z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej. Oczywiście nowa danina nie obejmie swoim zasięgiem całej tej grupy, ponieważ przepisy o CIT minimalnym przewidują pewne wyłączenia części podatników, nawet jeżeli generują oni straty (o tym w dalszej części opracowania).

³ Polski system podatkowy zajmuje jedno z ostatnich miejsc w rankingu badającym poziom skomplikowania systemów podatkowych w państwach należących do OECD.

⁴ Chodzi o wcześniej już przywoływany minimalny podatek od przychodów z nieruchomości komercyjnych położonych na terytorium RP.

wprowadzającej to obciążenie, jest (PRM, 2021, s.71) likwidacja/zmniejszenie luki podatkowej CIT, która jest spowodowana zjawiskiem (Sawulski, Bąkowska i Gniazdowski, 2020, s. 5) „sztucznego transferowania zysków przez przedsiębiorstwa za granicę”, zwłaszcza przez międzynarodowe korporacje.

Samo pojęcie luki podatkowej jest definiowane przez Konopczak i Łożykowskiego (2020, s. 2) jako różnica między wielkością należności podatkowych, które powinny zostać uiszczone w przypadku pełnej zgodności zachowań podatników z treścią i celem norm prawnopodatkowych, a ich wielkością faktyczną. Z kolei Salwuski i in. (Sawulski, Bąkowska i Gniazdowski, 2020, s. 9) lukę CIT określają jako różnicę pomiędzy teoretycznymi wpływami z podatku dochodowego od osób prawnych, które państwo powinno otrzymać, gdyby wszystkie rozliczenia w gospodarce były przeprowadzone rzetelnie i prawidłowo, a rzeczywistymi dochodami sektora finansów publicznych z tego tytułu.

Sztuczne transferowanie zysków przez przedsiębiorstwa za granicę to sytuacja (Sawulski i in., 2020), w której dana kwota zysku została wytworzona na terytorium jednego kraju i tam powinna zostać opodatkowana, lecz poprzez wykorzystywanie określonych metod optymalizacji podatkowej zysk ten został przeniesiony do innej jurysdykcji podatkowej celem obniżenia ciężaru podatkowego. Podstawowym instrumentem, który umożliwił zagranicznym korporacjom takie transferowanie zysków, są (PRM, 2021, s.72) tzw. płatności wątpliwe, czyli przede wszystkim:

- opłaty za korzystanie z praw własności intelektualnej,
- odsetki od udzielonych pożyczek,
- płatności za świadczone usługi zarządcze,
- w przypadku sieci handlowych – zakupy towarów po zawyżonych cenach od zagranicznych spółek powiązanych.

Płatności te są dokonywane przez będące członkami jednej korporacji spółki z krajów o wyższym opodatkowaniu na rzecz spółek z krajów o niższym opodatkowaniu. Skutkiem tej agresywnej optymalizacji podatkowej jest generowana zagraniczna luka CIT, powodująca, że obciążenia podatkowe, które pierwotnie miały zostać poniesione przez zagraniczne korporacje, zostają przerzucone na podatników oraz rodzime firmy, co stanowi (PRM, 2021) „nieuzasadnione wsparcie w budowie pozycji biznesowej największych korporacji, ale oznacza także podniesienie bariery wejścia na rynek dla nowych przedsiębiorstw”. Według wyliczeń przeprowadzonych przez Salwuskiego i in. (2020, s. 4) wartość luki CIT w roku 2018 wyniosła 22 mld zł, a wartość sztucznie wytransferowanych z Polski zysków firm to 17 mld zł, co przełożyło się na ponad 3 mld zł ubytku w dochodach z CIT⁵. Jak twierdzi ustawodawca w uzasadnieniu projektu ustawy wprowadzającej CIT minimalny (PRM, 2021, s.72), pomimo „tak wielu korzyści płynących z dostępu do polskiego rynku szereg korporacji, wykorzystując sprzyjające inwestorom zagranicznym oto-

⁵ Zob. także (Konopczak i Łożykowski, 2019, s. 1-38).

czenie prawno-biznesowe w Polsce, unika płacenia podatku CIT lub odprowadza go w zakresie niewspółmiernym do rzeczywiście uzyskiwanych przychodów”.

Koncepcja podatku CIT minimalnego jest kierunkowo zgodna (Jamróży i Łożykowski, 2021, s. 62) z toczącymi się pracami na poziomie międzynarodowym, których celem jest wprowadzenie globalnej minimalnej stawki podatku dochodowego dla osób prawnych, aby przeciwdziałać czerpaniu korzyści z podatkowo motywowanego przeniesienia działalności do jurysdykcji cechujących się niskim poziomem opodatkowania⁶. Wprowadzenie minimalnego podatku dochodowego to również odzwierciedlenie (PRM, 2021, s. 71) „kierunku myślenia OECD dla zapewnienia ponadnarodowego minimalnego opodatkowania”⁷.

Należy jednak zauważyć, iż w literaturze przedmiotu pojawiają się również opinie krytyczne lub co najmniej sceptyczne dotyczące wprowadzania tego instrumentu do polityki fiskalnej. Jak twierdzi np. Shaviro (2020, s. 2), minimalne podatki mają poważne wady i generalnie mają sens (jeżeli w ogóle) tylko wtedy, gdy w przeciwnym razie należy wykluczyć lepsze opcje z powodów optyki lub ekonomii politycznej, a każde ich użycie powinno być warunkowe, niechętnie i oparte na zrozumieniu ich wad strukturalnych⁸.

3. CIT minimalny – elementy konstrukcyjne regulacji

Zasady opodatkowania podatkiem minimalnym CIT zostały przedstawione w art. 24ca ustawy o CIT. Z punktu widzenia rodzaju podmiotów CIT minimalnym obciążono podatników podatku dochodowego od osób prawnych (spółki kapitałowe, w tym także w organizacji, spółki komandytowe i spółki komandytowo-akcyjne, oraz spółki jawne, które ze względu na charakter swoich wspólników są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych), podatkowe grupy kapitałowe oraz nierezydentów podatkowych polskich prowadzących działalność gospodarczą poprzez położony na terytorium RP zakład, którzy:

- ponieśli stratę ze źródeł przychodów innych niż zyski kapitałowe albo
- osiągnęli udział dochodów ze źródeł przychodów innych niż zyski kapitałowe w wysokości nie większej niż 1%.

Ustawodawca przewidział pewne wyłączenia podmiotowe. Z obowiązku zapłaty CIT minimalnego wyłączeni zostali m.in. podatnicy:

⁶ Jamróży i Łożykowski prezentują w opracowaniu prosty przykład, w którym przy założeniu, że globalna minimalna stawka podatku będzie wynosiła 12%, a państwo źródła (raj podatkowy) zastosuje stawkę 5%, państwo rezydencji będzie mogło nałożyć podatek w wysokości różnicy, czyli 7%.

⁷ Zdaniem ustawodawcy kluczowa jest solidarność podatkowa w obrębie Unii Europejskiej, gdyż ogromna większość zysków korporacji międzynarodowych jest transferowana do krajów członkowskich. Jak piszą Sawulski i in. (2021, s. 5), największa część sztucznie transferowanych zysków z Polski trafia do Irlandii, Luksemburga oraz Niderlandów.

⁸ Tłumaczenie własne.

- w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność, oraz w kolejno następujących po sobie dwóch latach podatkowych, następujących bezpośrednio po tym roku podatkowym;
- będący przedsiębiorstwami finansowymi;
- jeżeli w roku podatkowym uzyskali przychody niższe o co najmniej 30% w stosunku do przychodów uzyskanych w roku podatkowym bezpośrednio poprzedzającym ten rok podatkowy;
- spółki „płaskie” co do struktury udziałowców, czyli takie, których udziałowcami, akcjonariuszami lub wspólnikami 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;
- którzy w roku podatkowym większość uzyskanych przychodów, innych niż z zysków kapitałowych, osiągnęli z transportu morskiego lub powietrznego oraz eksploatacji kopalni, których ceny zależą bezpośrednio lub pośrednio od notowań na światowych rynkach;
- wchodzących w skład grupy co najmniej dwóch spółek, w której jedna spółka posiada przez cały rok podatkowy bezpośrednio 75-procentowy udział odpowiednio w kapitale zakładowym, kapitale akcyjnym lub udziale kapitałowym pozostałych spółek wchodzących w skład tej grupy, przy czym dodatkowo:
 - rok podatkowy spółek obejmuje ten sam okres oraz
 - obliczony za rok podatkowy udział łącznych dochodów spółek w ich łącznych przychodach jest większy niż 1%.

Stawka podatku minimalnego CIT wynosi 10% podstawy opodatkowania, którą ustala się jako sumę czterech grup wartości:

- 4% wartości przychodów ze źródeł przychodów innych niż zyski kapitałowe,
- kosztów finansowania dłużnego poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych, przekraczających wartość 30% tzw. EBITDA („nadmierne” koszty finansowania dłużnego),
- odroczonego podatku dochodowego zwiększającego zysk brutto lub zmniejszającego stratę netto oraz
- poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych, podmiotów z państwa lub terytorium stosującego szkodliwą konkurencję podatkową kosztów nabycia określonych usług lub praw niematerialnych, przekraczających wartość 5% tzw. podatkowej EBITDA powiększonej o 3 mln zł.

Zdaniem profesjonalistów będących praktykami (Majkowski, 2022; Rolewicz, 2021), aby obliczyć podstawę opodatkowania, trzeba będzie dokonać długich i – niestety – nie zawsze jasnych wyliczeń na podstawie dwóch matematycznych wzorów wskazanych w ustawie (CIT, art. 24ca, ust. 3, pkt 2 i 4). Zgodnie z tymi wzorami

do podstawy opodatkowania wchodzić będą nie tylko przychody, ale także wydatki, co z kolei może spowodować, że podatnicy będą mieć trudności w określeniu, które koszty wejdą do podstawy opodatkowania, a które nie.

Jeżeli chodzi o termin płatności podatku minimalnego CIT, to jest on wykazywany w zeznaniu rocznym CIT-8 oraz należny w terminie rozliczenia rocznego podatku CIT, przy czym wpłacie do urzędu skarbowego podlega nadwyżka CIT minimalnego ponad kwotę podatku CIT obliczonego według zasad ogólnych. W ustawie przewidziany został również mechanizm odliczenia zapłaconego CIT minimalnego przez kolejne trzy lata podatkowe.

Przykład zaprezentowany w tab. 1 pokazuje sposób obliczania minimalnego podatku CIT przy założeniu, że dochód podatnika nie przekracza 1% przychodów z działalności operacyjnej (innej niż z zysków kapitałowych).

Tabela 1. Kalkulacja minimalnego podatku CIT za rok podatkowy

Pozycja kalkulacji	Kwota (w zł)
Przychody z działalności operacyjnej podatnika	35 000 000
Uzyskany dochód z działalności	336 000
CIT należny według stawki podstawowej 19%	63 840
Podstawa opodatkowania podatkiem minimalnym CIT (4% przychodu z działalności operacyjnej podatnika)	1 400 000
Należny CIT minimalny według stawki 10%	140 000
CIT minimalny do odprowadzenia za rok podatkowy (po pomniejszeniu o podatek obliczony na zasadach ogólnych)	$140\ 000 - 63\ 840 = 76\ 160$

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z przedstawionej kalkulacji, skutkiem nowej regulacji na podatnika nałożone zostało dodatkowe obciążenie podatkowe w kwocie 76 160 zł, które przewyższa wartość podatku CIT obliczonego według stawki podstawowej.

4. Ocena potencjalnych skutków regulacji

Jak pisze Grycuk (2010, s. 1), dobrze skonstruowany system podatkowy jest kluczowym czynnikiem rozwoju gospodarczego każdego kraju, a szczególne miejsce w tym systemie zajmuje podatek dochodowy, którego stawki i konstrukcja oddziałują na przyciąganie bezpośrednich inwestycji zagranicznych, pobudzanie przedsiębiorczości, jak również wzrost konkurencyjności na danym rynku oraz innowacyjności przedsiębiorstw. Konkurencja podatkowa, w szczególności pomiędzy krajami Unii Europejskiej, ma również olbrzymi wpływ na inwestycje polskich przedsiębiorstw (zarówno krajowe, jak i zagraniczne, czyli tzw. inwestycje wychodzące z Polski), które od czasu wstąpienia Polski do Unii Europejskiej ogry-

wają coraz większą rolę⁹. Konkurowanie podatkami w ramach Unii Europejskiej wydaje się stać w sprzeczności z ideą unikania funkcjonowania rynku wewnętrznym państw członkowskich, jednakże w przepisach poświęconych postanowieniom podatkowym (art. 110-113) Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Mączyński, 2015, s. 37) „nie przewidziano podstaw prawnych do harmonizacji przepisów krajowych regulujących opodatkowanie podatkami bezpośrednimi”¹⁰.

Jednym z ważniejszych sposobów budowania konkurencji podatkowej jest obniżanie, a nie podwyższanie obciążeń podatkowych. Oczywiście działanie to nie może mieć charakteru szkodliwej konkurencji podatkowej (*harmful tax competition*) (Bryndziak, 2013, s. 113) leżącej u podstaw funkcjonowania rajów podatkowych, lecz powinno polegać na stosowaniu takich obniżek stawek podatkowych, które przynoszą pozytywne efekty, czyli przyciągnięcie inwestycji zagranicznych oraz pobudzenie skłonności polskich przedsiębiorców do inwestowania. We wszystkich krajach Unii Europejskiej już od co najmniej dwóch dekad trwa proces stopniowego obniżania nominalnych stawek podatku CIT. Według badań przeprowadzonych przez takich autorów, jak Działo (2014, s. 147), średni spadek stawek podatku CIT w 28 krajach Unii Europejskiej w latach 2000-2014 wyniósł 9,453 punktu procentowego, z czego największy spadek odnotowały Niemcy (21,8 pp.) oraz Bułgaria (22,5 pp.). Co ciekawe, w większości państw, które obniżyły stawki CIT, nie nastąpił spadek dochodów budżetowych z tego tytułu, a wręcz przeciwnie. Obniżki podatków spowodowały powiększenie bazy podatkowej oraz (Grycuk, 2010, s. 2) wzrost liczby podatników płacących CIT wskutek wycofania się ze strategii uchylania się od opodatkowania, ocenionej jako niekorzystna w stosunku do kosztów jej prowadzenia i ryzyka sankcji¹¹.

Wprowadzenie w Polsce CIT minimalnego nie mieści się zatem w kręgu działań ocenianych jako budowanie pozytywnej konkurencji podatkowej, gdyż

⁹ Jak podają Kłysik-Uryszek oraz Uryszek (2015, s. 110), inwestycje zagraniczne polskich przedsiębiorstw w roku 2012 wynosiły blisko 180 mld zł, z czego nieco ponad 77% stanowiły inwestycje w krajach Unii Europejskiej, co pokazuje (Kłysik-Uryszek i Uryszek, 2015, s. 110) „intensywny okres ekspansji polskich podmiotów”.

¹⁰ Harmonizacja jest możliwa wyłącznie w odniesieniu do podatków pośrednich, takich jak VAT, akcyza i inne podatki obrotowe.

¹¹ Międzynarodowa konkurencja podatkowa nie oznacza jednak samych korzyści dla danego kraju stosującego takie narzędzie polityki fiskalnej. Jak pisze Działo (2014, s. 141-142), istnieje szereg niebezpieczeństw z niej wynikających, do których można zaliczyć m.in.:

- ryzyko podniesienia stawek podatków pośrednich, które mogą ograniczyć popyt konsumpcyjny,
- zmniejszone wydatki na rozwój infrastruktury, działalność badawczo-rozwojową czy też edukację, które mogą osłabić konkurencyjność gospodarki,
- fakt, że redukcja podatków nie jest jedynym narzędziem wzrostu atrakcyjności danego kraju dla potencjalnych przedsiębiorców, gdyż można to uczynić np. poprzez lepszą infrastrukturę, lepsze wykształcenie społeczeństwa, efektywniejszą działalność administracji itd.

Dodatkowo, jak zauważa Uchman (2014, s. 54), z teoretycznego punktu widzenia preferencje w ramach podatków dochodowych nakierowane na wzrost inwestycji oznaczają naruszanie zasady neutralności opodatkowania, co może grozić zakłóceniem funkcjonowania mechanizmu rynkowego.

(Grycuk, 2010, s. 3) „wyższa stawka CIT sprzyja nasilaniu się zjawiska obchodzenia podatków oraz powiększaniu szarej strefy”. Także stopień skomplikowania obliczeń CIT minimalnego wskutek wprowadzenia zawiłych wzorów matematycznych (Ustawa z dnia 15 lutego 1992..., art. 24ca, ust. 3, pkt 2 i 4) powoduje, że jego obliczanie będzie trudne, a przecież jak wskazuje Zboińska (2021, s. 80), tego typu kalkulacje podatkowe „powinny być proste w konstrukcji i czytelne w działaniu oraz nieskomplikowane w rozliczeniu podatkowym”.

Kolejnym aspektem są potencjalne skutki społeczne. Podatki często są traktowane przez przedsiębiorców jako jeden z „kosztów” prowadzonej działalności. To oznacza, iż w przypadku wzrostu obciążeń podatkowych przedsiębiorcy przerzucają je albo na swoich pracowników (ograniczenie tempa wzrostu płac), albo na klientów (podwyższenie cen towarów i usług), co (Grycuk, 2010, s. 4) w obydwu tych przypadkach prowadzi do negatywnych skutków społecznych.

Na koniec należy powtórzyć, iż CIT minimalny miał być narzędziem walki polskiego fiskusa z luką CIT generowaną przez zagraniczne korporacje, które (PRM, 2021, s. 72) wykorzystując sprzyjające inwestorom zagranicznym otoczenie prawno-biznesowe w Polsce, unikają płacenia podatku CIT lub odprowadzają go w zakresie niewspółmiernym do rzeczywiście uzyskiwanych przychodów. Ostateczny kształt regulacji przeczy jednak tym założeniom, a CIT minimalny uderzy również w wielu polskich małych i średnich przedsiębiorców, dla których stanowić będzie kolejną barierę w rozwoju oraz negatywnie wpływać na konkurencyjność rynku.

5. Zakończenie

Minimalny CIT – nazywany również podatkiem przychodowym od spółek kapitałowych – stanowi jedną z największych zmian w zakresie opodatkowania dochodów osób prawnych wprowadzoną w ramach pakietu tzw. Polskiego Ładu. Regulacja ta jest jednak całkowicie oderwana od koncepcji podatków dochodowych, których celem powinno być opodatkowanie dochodu, a nie opodatkowanie przychodu.

Rozwiązanie to jest kontrowersyjne z punktu widzenia zarówno czasu jego wprowadzenia (wiele firm walczy o przetrwanie na rynku w związku z potężnymi stratami spowodowanymi pandemią COVID-19), jak i ostatecznego kształtu regulacji (wbrew pierwotnym zapowiedziom resortu finansów CIT minimalny obciąży wiele spółek, w tym także te najmniejsze, a nie tylko duże korporacje międzynarodowe).

Nowa danina spowoduje, że część podatników będzie musiała płacić efektywny podatek CIT znacznie wyższy niż ten płacony od dochodu ustalanego na zasadach ogólnych (zob. tabela 1). W szczególności są narażeni na to ryzyko przedsiębiorcy z sektora handlu hurtowego i detalicznego, który charakteryzuje się niską rentownością z powodu małej marży. Nowa danina może doprowadzić do negatywnych skutków społecznych w postaci ograniczenia tempa wzrostu płac, redukcji poziomu

zatrudnienia oraz znaczących podwyżek towarów i usług (część podatników prze-rzuci to dodatkowe obciążenie na swoich klientów, podnosząc ceny).

CIT minimalny stwarza także ryzyko zmniejszenia bezpośrednich inwestycji za-granicznych oraz inwestycji polskich przedsiębiorców, co może znacząco spowolnić rozwój gospodarczy w Polsce. Mając to na uwadze, można stwierdzić, że jedynym postulatem *de lege ferenda* wydaje się sugestia nowelizacji ustawy o CIT w celu usunięcia CIT minimalnego z polskiego systemu podatkowego¹².

Literatura

- Bryndziak, S. (2013). Konkurencja podatkowa wśród krajów Unii Europejskiej na przykładzie podatku dochodowego od osób prawnych. *Folia Oeconomica*, (279), *Acta Universitatis Lodziensis*, 111-126.
- Działo, J. (2014). Stawki podatków dochodowych od osób fizycznych i prawnych w krajach Unii Euro-pejskiej i wybranych rajach podatkowych a bezpośrednio inwestycje zagraniczne. *Studia Prawno-Ekonomiczne*, (XCIII), 39-155.
- Grycuk, A. (2010). Podatek CIT jako narzędzie polityki gospodarczej. *Infos. Zagadnienia Społeczno-Gospodarcze*, 4(74), 1-4.
- Grzybowski, T. (2018). Corporate Income Tax in 2018 – systematic changes or paradigm crisis? (Selec-ted issues). *Analyses and Studies CASP*, 1(5), 19-44.
- Jamroży, M. i Łożykowski, A. (2021). Doświadczenia polskie w minimalnym opodatkowaniu: podatek od przychodów z budynków. *Finanse i Prawo Finansowe*, 2(30), 61-73.
- Kłysik-Uryszek, A. i Uryszek, T. (2015). Konkurencja podatkowa jako czynnik lokalizacyjny polskich bezpośrednich inwestycji zagranicznych. *Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarzą-dzania*, 3(41), 101-115.
- Konopczak, K. i Łożykowski, A. (2019). *Kwantyfikacja zmian luki CIT: podejście ekonometryczne* (MF Working Paper Series no. 39, s. 1-38). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Majkowski, W. (2022). *Minimalny podatek dochodowy (tzw. podatek przychodowy)*. Pobrano 26 kwietnia 2022 z <https://home.kpmg/pl/pl/home/insights/2021/10/citpoint-minimalny-podatek-dochodowy-tzw-podatek-przychodowy.html>
- Mączyński, D. (2015). *Międzynarodowe prawo podatkowe*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- MF. (2021). *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2020 rok*. Warszawa: Departament Podatków Dochodowych.
- Musiał, M. (2022). *Polski Ład – podatek minimalny CIT może przestać obowiązywać*. Pobrano 5 maja 2022 z <https://www.pitax.pl/wiedza/aktualnosci/polski-lad-podatek-minimalny-cit-moze-przestac-obowiazywac/>
- Pogroszewska, M. (2022). *Polski Ład: będą zmiany w CIT i podatku minimalnym*. Pobrano 3 maja 2022 z <https://www.rp.pl/podatki/art35954491-polski-lad-beda-zmiany-w-cit-i-podatku-minimalnym>
- PRM. (2021). *Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw*. Druk nr 1532 z dnia 8 września 2021 r.
- Rolewicz, T. (2021). *Polski Ład i podatek minimalny (tzw. podatek przychodowy) – kolejny obowiązek wielu firm*. Pobrano 29 kwietnia 2022 z https://www.ey.com/pl_pl/tax/polski-lad-i-podatek-minimalny-tzw-podatek-przychodowy

¹² W mediach pojawiają się informacje, że rząd planuje albo zawiesić pobór podatku minimalnego CIT, albo wręcz zrezygnować z tego rozwiązania – zob. np. (Musiał, 2022; Pogroszewska, 2022).

- Sawulski, J. M. (2020). *Luka CIT w Polsce w latach 2014-2018*. Warszawa: Polski Instytut Ekonomiczny.
- Shaviro, D. (2020). What are minimum taxes, and why might one favour or disfavor them? *NYU Law and Economic Research Paper*, (20-38), 1-84.
- Uchman, J. (2014). Opodatkowanie dochodów a inwestycje w przedsiębiorstwie. *Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej. Zeszyty Naukowe SGGW*, (106), 45-56.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1992 r. Nr 21, poz. 86 ze zm.)
- Zbroińska, B. A. (2021). Instrumenty podatkowe wspierające innowacje i nowe inwestycje polskich przedsiębiorstw. *Optimum Economic Studies*, 2(104), 71-81.

MINIMUM CIT – A TRAP OR A MOTIVATION FOR UNPROFITABLE ENTERPRISES?

Abstract: The aim of the study is to present the concept and mechanism of operation of the minimum CIT and to assess the potential effects of the introduced regulation. The author hypothesizes that the minimum CIT tax in its current form does not meet the assumed basic goal announced by the legislator, i.e. limiting the CIT gap generated by international corporations. In order to carry out the analysis, the following methods were used: analysis of legal acts and analysis of the literature. The result of the assessment is the formulated de lege ferenda application – the legislator should amend the CIT Act and remove the new levy from the Polish tax system. The study assesses the new levy in terms of achieving the goals assumed by the legislator and indicates its potential effects on small and medium-sized Polish enterprises.

Keywords: minimum CIT, tax loss, CIT gap.