

Minimalny CIT 2022 – podatek od strat i niskich dochodów

Minimum CIT 2022 – tax on losses and low income

Konrad Borczyk

Uniwersytet Warszawski

Streszczenie

Przedmiotem artykułu jest nowo wprowadzony do polskiego systemu prawno-podatkowego mechanizm tzw. podatku minimalnego w zakresie CIT (ang. *corporate income tax*, podatek dochodowy od osób prawnych). W artykule omówiono najważniejsze aspekty tego rozwiązania, przede wszystkim dokonano szczegółowej analizy sposobu obliczania podstawy opodatkowania, a także innych cech konstytuujących każdy podatek, takich jak wyłączenia, zwolnienia czy mechanizmy płatności. Praca zawiera również analizę relacji między klasycznym CIT a jego minimalną wersją. Ocenia ponadto wprowadzone zmiany w kontekście podnoszonego argumentu sprawiedliwości podatkowej oraz analizy ilościowej podmiotów podlegających nowej formie opodatkowania.

Słowa kluczowe: CIT, minimalny CIT, podstawa opodatkowania, zwolnienia, sprawiedliwość podatkowa, luka w CIT.

Abstract

The subject of the paper is the newly introduced to the Polish legal and tax system mechanism of the so-called minimum tax in the scope of CIT. The paper discusses the most important aspects of such a solution, first of all, by making a detailed analysis of the way of calculating the tax base as well as of other features that constitute each tax, such as exclusions, exemptions or payment mechanisms. The paper also contains an analysis of relations between the classical CIT and its minimal version. It also evaluates the introduced changes in the context of the raised argument of tax justice and quantitative analysis of entities subject to the new form of taxation.

Keywords: CIT, minimum CIT, tax base, exemptions, tax fairness, CIT gap.

Zgodnie z długoletnią już tradycją polski ustawodawca wprowadza z początkiem nowego roku kalendarzowego przepisy modyfikujące dotychczasowe rozwiązania prawno-podatkowe. Nie obyło się bez tego także i w roku 2022, który rozpoczął się wejściem w życie szeregu ustaw w ramach Polskiego Ładu, czyli sztandarowego programu obecnego rządu. Wśród nich znalazła się – określana przez wielu komentatorów jako rewolucyjna – ustawa podatkowa wdrażająca Polski Ład, tj. ustawa 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 ustaw¹. Ten liczący 140 stron akt normatywny wprowadza do krajowego systemu podatkowego wiele zmian w zakresie najistotniejszych danin publicznoprawnych oraz regulacji dotyczących naliczania narzutu podatkowo-składkowego na wynagrodzenia, a w konsekwencji kształtowania się klina podatkowego.

Poprawki nie ominęły przepisów o CIT. Jedną z kluczowych zmian, której jest poświęcona ta praca, polega na wprowadzeniu tzw. minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych. Jest to koncepcja dotychczas nieznaną polskiemu systemowi podatkowemu w ramach CIT, niemniej często podnoszona i żywo debatowana w niektórych kręgach

społecznych. Wedle pomysłodawców i inicjatorów przedłożonych polskiemu parlamentowi propozycji rozwiązań nowa forma opodatkowania ma stanowić jeden z fundamentów „przyjaznego i sprawiedliwego systemu podatkowego” oraz „ograniczyć stosowanie przez podatników mechanizmów optymalizacji mogących skutkować zmniejszeniem zobowiązań podatkowych poprzez zaniżanie dochodu podatkowego”². Jednocześnie, co trzeba koniecznie podkreślić, podatek minimalny w ramach CIT ma de facto formułę quasi-podatku przychodowego, a nie dochodowego, co wzbudza wiele wątpliwości wśród przeciwników takiego rodzaju opodatkowania. Nie brakuje jednak zwolenników, którzy argumentują jego wprowadzenie kwestiami sprawiedliwościowymi oraz celem zwiększenia efektywności fiskalnej budżetu państwa. Przypisuje się do tego również polski ustawodawca, który wskazuje na konieczność „szukania nowych rozwiązań wspierających wzrost oraz stabilizację nadwyrężonych wpływów budżetowych”³ na skutek kryzysu postpandemicznego.

W rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴ podstawą opodatkowania jest **dochód** po dokonaniu odliczeń, na które zezwalają przepisy⁵. Ta koncepcja wiąże się z formułą tzw. klasycznego CIT. Ustawodawca, rzecz jasna, nie zrezygnował z niej od dnia

1 stycznia 2022 r., jednakże wprowadził równolegle obowiązujący podatek minimalny, w którym zmienia się w stosunku do klasycznego CIT podstawa opodatkowania. Jest to bowiem już nie dochód, a przychód oraz część ponoszonych przez jednostkę kosztów. Można zatem stwierdzić, że podatek ten co do zasady ma charakter **przychodowo-kosztowy**. Taka jego forma w związku z tym umożliwia opodatkowanie jakichkolwiek wpływów pieniężnych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (z wyłączeniem zysków kapitałowych), a w konsekwencji jest to **podatek od strat i niskich dochodów**.

Rozważanie to potwierdza nowo wprowadzony art. 24ca ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., którego ust. 1 wskazuje, że podatnikami tego podatku są spółki będące rezydentami w Polsce, podatkowe grupy kapitałowe oraz nierezydenci prowadzący działalność poprzez położony w Polsce zagraniczny zakład, które to podmioty w danym roku podatkowym poniosły stratę ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych albo osiągnęły rentowność mierzoną jako udział dochodów w przychodach mniejszą lub równą 1%. W związku z powyższym każdy wynik finansowy podmiotu – od maksymalnej straty aż do 1% rentowności – będzie stanowił przesłankę do opodatkowania nową daniną.

W ustawie z dnia 29 października 2021 r., nowelizującej ustawę z dnia 15 lutego 1992 r., zastrzeżono, że w procesie obliczania straty oraz udziału dochodów w przychodach nie uwzględnia się dwóch pozycji. Po pierwsze, są to koszty, które wynikają z nabycia, wytworzenia we własnym zakresie lub ulepszenia środków trwałych, zaliczone do podatkowych kosztów uzyskania przychodu. Chodzi tutaj w szczególności o odpisy amortyzacyjne. Taka konstrukcja jest korzystna dla podatnika. Ponieważ dokonywanie odpisów umorzeniowych od posiadanych składników majątku trwałego obniża wysokość podstawy opodatkowania, zaliczenie do niej kosztów amortyzacyjnych powodowałoby zwiększenie prawdopodobieństwa wpadnięcia w reżim minimalnego CIT (przez zbliżenie się do rentowności 1% i niżej). W związku z tym wyjęcie tych kosztów uzyskania przychodów z kalkulowania podstawy działa w ten sposób, że nie przyczynia się do karania podatnika za przeprowadzane w jednostce procesy inwestycyjne. Po drugie, nie uwzględnia się przychodów oraz pośrednich lub bezpośrednich kosztów ich uzyskania, jeżeli są one przypisane do transakcji, w ramach których cenę lub sposób jej określania ustala ustawa (ceny urzędowe). Podobnie w przypadku, gdy spółka poniosła stratę z takiej transakcji albo gdy jej rentowność liczona oddzielnie dla każdej transakcji tego samego rodzaju nie przekroczyła 1%.

W uzasadnieniu ustawy z dnia 29 października 2021 r. rząd konstataje, że „szereg korporacji, wykorzystując sprzyjające inwestorom zagranicznym otoczenie prawno-biznesowe w Polsce, unika płacenia CIT lub odprowadza go w zakresie niewspółmiernym do rzeczywiście uzyskiwanych przychodów”⁶. Podnosząc zatem postulat sprawiedliwości podatkowej oraz ograniczenia agresywnej optymalizacji, ustawodawca wprowadza podatek minimalny, którego celem ma być ograniczenie luki w CIT. Zgodnie bowiem z danymi przytoczonymi przez Polski Instytut Ekonomiczny⁷ luka w ramach tej daniny, rozumiana jako różnica między teoretycznymi a faktycznymi dochodami, wynosiła w 2018 r. 22,2 mld zł. Wynik ten jednak,

co warto podkreślić, zmalał znacząco od 2014 r., kiedy luka wynosiła 34,1 mld zł. Oznacza to spadek wielkości luki w CIT o niemalże 35% w tym okresie, pomimo braku donioślejszych rozwiązań uszczelniających system w zakresie tego podatku. Co więcej, luka w CIT w stosunku do produktu krajowego brutto (PKB) w roku 2014 wynosiła około 2%, podczas gdy 4 lata później spadła aż dwukrotnie. Oznacza to, że w dużej mierze przyczyniły się do tego efektu pozytywne impulsy makroekonomiczne i okres względnej *prosperity* na świecie w tych latach.

Pomimo tego, jak sygnalizuje Związek Przedsiębiorców i Pracodawców (ZPP) w raporcie *Francuskie firmy w Polsce*⁸, istnieje spora dysproporcja w zakresie realnie płaconych podatków przez spółki wzięte w publikacji na tapet. Tytułem przykładu w latach 2015-2019 stosunek zapłaconego CIT do osiągniętego przychodu wynosił dla poszczególnych spółek odpowiednio: Decathlon Sp. z o.o. – 0,86%, Veolia Energia Warszawa S.A. – 0,73%, Michelin Polska Sp. z o.o. – 0,72%, Renault Polska Sp. z o.o. – 0,40%, Carrefour Polska Sp. z o.o. – 0,16%, Orange Polska S.A. – 0,12%. Absolutnym rekordzistą pozostaje w tym okresie Auchan Polska Sp. z o.o., którego stosunek zapłaconego CIT do przychodu wyniósł 0,004%. Jak stwierdzają autorzy raportu, „podatek CIT jest w rzeczywistości podatkiem dobrowolnym”⁹ i jest płacony przez te przedsiębiorstwa, które chcą go płacić.

Kiedy dochodzi się do takiego wniosku, należałoby przyjąć, że w rzeczywistości CIT podatkiem nie jest, nie posiada bowiem jednej z podstawowych, ukształtowanych w doktrynie prawa podatkowego, cech konstytuujących podatek, a mianowicie – przymusowości. Byłoby to jednak stwierdzenie bardzo kłopotliwe. Zasadniczym problemem generowanym przez taki stan rzeczy jest względne przerzucanie obciążeń podatkowych z dużych zagranicznych korporacji na rodzimych podatników prowadzących działalność gospodarczą. Przejawia się to nie tylko w niekiedy nadto jaskrawym kontraście obciążeń podatkowych pomiędzy niektórymi krajowymi a zagranicznymi podmiotami, ale również – jak podkreśla ZPP – w nieuzasadnionym faworyzowaniu przez państwo części podatników o niepolskiej proweniencji. Objawia się to w oferowaniu tym podmiotom pomocy publicznej w rozumieniu przepisów unijnych, która niejednokrotnie znacząco przewyższa płacone przez nie podatki. Takie ujemne kontrybuowanie do budżetu sprowadza się do osiągania przez część podmiotów korporacyjnych korzyści kosztem polskiego podatnika. Przykładowo spółka Orange Polska S.A., podmiot zależny od francuskiego udziałowca większościowego, uzyskał w latach 2015-2019 pomoc publiczną niemal dziesięciokrotnie przewyższającą uiszczone wpłaty do budżetu. Oznacza to, że z perspektywy funkcji fiskalnej budżetu państwa podatnikowi temu dopłacano za to, by prowadził działalność w Polsce. Nie jest to jednak przykład odosobniony, a ich wielość powoduje, że dystans pomiędzy polskimi przedsiębiorcami a częścią zagranicznych staje się coraz większy.

Wyżej wspomniane powody skłoniły ustawodawcę do wprowadzenia trudniejszego do unikania podatku. Przy konstruowaniu przepisów wychodzono z założenia, że spółka czy grupa kapitałowa powinna zapłacić minimalną stawkę CIT bez względu na osiągnięty wynik finansowy, o ile jest podmiotem ze względnie ustabilizowaną pozycją na rynku oraz

jej działalność nie wydaje się „podejrzana” z uwagi np. na wykazywaną rokrocznie stratę. W tym duchu wybrzmiewa przepis, w którym wyłącza się część podatników z obowiązku opodatkowania minimalnym CIT. Nie stosuje się go bowiem do kilku grup podmiotów¹⁰.

Po pierwsze, do takich, które dopiero rozpoczęły działalność, oraz w kolejnych 2 latach przypadających po roku jej rozpoczęcia. Można by określić tę regulację mianem „ulgi na start-upy”, co jest umotywowane tym, że w pierwszych latach prowadzenia działalności gospodarczej zwykle przedsiębiorstwa odnotowują straty ze względu na krótki staż na rynku oraz konieczność finansowania infrastruktury w firmie, jak również ponoszenia wysokich kosztów obsługi zadłużenia. Nie dziwi więc taka forma wyłączenia, której brak mógłby spowodować karanie przez państwo nowych przedsiębiorców zmuszanych do płacenia podatku od strat. Problemem pozostaje jednak arbitralne określenie trzyletniego okresu wolnego od opodatkowania podatkiem minimalnym, gdyż okres początkowych strat może się różnić w zależności od typu prowadzonej działalności. Ponadto przepisy stanowią, że wyłączenie tego rodzaju nie dotyczy podatników utworzonych w wyniku określonych form przekształceń. Mowa tutaj o operacjach restrukturyzacyjnych, których skutkiem jest zmiana struktury, dokonanie podziału czy wniesienie wkładu. Jak czytamy w uzasadnieniu ustawy z dnia 29 października 2021 r., celem regulacji było zapobieżenie zmianom formuły prowadzonej działalności oraz jej sztuczemu dostosowywaniu do optymalizacji podatkowej.

Po drugie, podatek ominie banki, instytucje kredytowe oraz spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe. Ustawodawca stwierdził, że w związku z już funkcjonującym od 2016 r. podatkiem od niektórych instytucji finansowych¹¹, który ma charakter opodatkowania aktywów, nie byłoby wskazane ponowne obciążanie tych podmiotów. Skoro bowiem wszelkie podatki co do zasady ostatecznie są płacone ze źródła przychodów (dochodów¹²), ww. podatek można by w dużym uproszczeniu uznać za podatek quasi-przychodowy. Obejmowanie więc instytucji finansowych minimalnym CIT doprowadziłoby do faktycznego podwójnego opodatkowania.

Po trzecie, nowego podatku unikną podmioty, które z roku na rok – począwszy od czwartego roku funkcjonowania na rynku – odnotują spadek przychodów w wysokości co najmniej 30%. Przepis ten jest poniekąd komplementarny do wyłączenia opisanego powyżej, tj. za pierwsze 3 lata prowadzenia działalności. Jeśli taki podmiot wykaże stratę w kolejnym roku, będzie mógł nie zapłacić podatku minimalnego, pod warunkiem że jego przychód zmaleje o minimum 30%. Jest to więc istotne ograniczenie, biorąc pod uwagę, że przychodami jest trudniej manipulować niż kosztami ich uzyskania. Z kolei spadek przychodów niższy niż 30% nie spowoduje braku obowiązku zapłacenia podatku minimalnego, co wiąże się z pewnością z ogólnym ustaleniem przez prawodawcę takiej wartości spadków jako najbardziej prawdopodobnego wahańa rynkowego uzyskiwanych wpływów z działalności gospodarczej.

Po czwarte, wyłączenie dotyczy podatników pozostających w prostej strukturze organizacyjnoprawnej, bez rozbudowanych powiązań. Chodzi tutaj o podmioty, których udziałowcami są wyłącznie osoby fizyczne, a ponadto nieposiadające

praw udziałowych (akcji, udziałów) w kapitale innej spółki. Ustawodawca faworyzuje zatem podmioty, które nie mogą wykorzystywać swoich powiązań z innymi osobami prawnymi w celach agresywnej optymalizacji podatkowej. Ponadto do grupy zwolnionych należą też spółki wchodzące w skład grupy spółek, w której jedna z nich posiada bezpośrednio 75% udziału w kapitale pozostałych spółek. Jednakże stanie się tak jedynie po spełnieniu dwóch kolejnych przesłanek, tj. w przypadku identycznego zdefiniowania roku podatkowego przez wszystkie spółki wchodzące w skład grupy oraz gdy udział łącznych dochodów spółek w ich łącznych przychodach jest większy niż 1%.

Ostatnią grupą zwolnioną z minimalnego CIT są podmioty, których większość przychodów, z pominięciem zysków kapitałowych, została osiągnięta w związku z eksploatacją w transporcie międzynarodowym statków morskich lub powietrznych, a także w związku z wydobywaniem kopaliny.

Jak więc widać, o ile polski podatnik nie spełni przesłanek, dzięki którym zostanie zwolniony z minimalnego CIT, będzie nim opodatkowany. Nie jest to zatem narzędzie polityki fiskalnej, które będzie wymierzone li tylko w podmioty zagraniczne. Ucierpią bowiem także polscy podatnicy.

Na podstawie danych¹³ Ministerstwa Finansów dotyczących największych podatników CIT na dzień 1 grudnia 2021 r. można się pokusić o krótką analizę stanu faktycznego. Na ponad 2600 największych podatników CIT, czyli z wartością przychodu przekraczającą 50 mln euro, ponad 660 wykazało relację dochodu do przychodu nie większą niż 1%, co stanowi około 25% takich podmiotów. Pozostałe zanotowały rentowność przychodu na poziomie ponad 1%. Oznacza to, że w przypadku utrzymania takich wyników średnio co czwarta największa spółka byłaby zobligowana *ceteris paribus* do zapłacenia minimalnego podatku. Średni stosunek ustalonego wyniku finansowego (dochodu/straty) do przychodu z wyłączeniem zysków kapitałowych wśród największych płatników podatku wyniósł 5,09%. Nie jest to jednakże wartość zbyt wiele mówiąca o fiskalnym obliczu przedsiębiorstw, różnią się one bowiem między sobą wielkością oraz wartością generowanego przychodu. Badając więc zbiór z uwzględnieniem wag poszczególnych spółek jako wymiarem przychodu pomniejszonym o zyski kapitałowe, uzyskujemy informację, że tak skalkulowana średnia wynosi około 3,49%. Bliżej tej wartości oscyluje także inny wskaźnik statystyczny – mediana. Wynosi ona tutaj 4,39%. W związku z tym należy stwierdzić, że wykazywany przez połowę podmiotów dochód na cele podatkowe CIT stanowi wartość poniżej 4,39% w stosunku do przychodów, druga połowa podatników uzyskuje zaś dochód stanowiący powyżej 4,39% przychodów. Nie mniej ciekawie wyglądają dane w rozkładzie centylowym. Okazuje się bowiem, że 25% podatników ma rentowność na poziomie niższym od 0,98%, a 75% z nich – na poziomie wyższym od tej wartości. Z kolei 10% podmiotów o najwyższej rentowności przekracza ją ponad 16,12%, a 10% podmiotów o najniższej rentowności odnotowuje straty. Łącznie liczba największych podatników CIT, którzy są formalnie stratni na prowadzonej działalności, wynosi około 259, czyli 9,9%.

W tym miejscu warto się pochylić nad poruszonym wcześniej zagadnieniem związanym z pewną niekonsekwencją polskiego ustawodawcy w ramach motywowania wprowadza-

nych rozwiązań. Podkreślano bowiem chęć urealnienia płaconych podatków i zmniejszenia dystansu między wysokością obciążeń ponoszonych przez rodzime podmioty a agresywną optymalizacją podatkową podatników z zagranicy. Według zestawień Ministerstwa Finansów oraz założeń minimalnego CIT na szczycie potencjalnych płatników tego podatku byłyby teoretycznie: Pekao, Bank Handlowy oraz Cinkciarz.pl, ale podmioty finansowe są wyłączone z tej formy opodatkowania (o czym była mowa wyżej). Jak wynika z analizy przeprowadzonej przez Business Insider¹⁴, pierwszymi zatem trzema największymi firmami zobligowanymi do zapłaty nowego podatku byłyby: producent paliw Grupa Lotos, producent stali ArcelorMittal, LG Energy Solution Wrocław oraz Orlen Paliwa. W pierwszej kolejności obowiązki podatkowe podlegałyby więc dwie spółki polskie oraz dwie zagraniczne.

Co więcej, jeśli spojrzeć się z szerszej perspektywy, ta tendencja również się utrzymuje. W grupie podmiotów z rentownością poniżej 1% ponad połowę stanowią firmy z polskim kapitałem¹⁵. Tytułem przykładu wyróżnić można branżę mleczarską, której średnia rentowność oscyluje na granicy 1-2%^{16, 17, 18}. W takiej sytuacji może powstawać swego rodzaju dyskryminacja podatkowa, przez którą takie polskie przedsiębiorstwa, jak Mlekpól, Łowicz czy Włoszczowa będą zobowiązane do zapłaty nowego podatku, ale już nie będą miały tego obowiązku wysokomarżowy francuski Danone czy niemiecki Zott.

Minimalny CIT, będący de facto podatkiem przychodowym, nie będzie z pewnością pozytywnie wpływał na kondycję finansową przedsiębiorstw w okresie dekonjunkury. Jeśli bowiem pojawiłby się kryzys ekonomiczny, czego symptomem są spadki przychodów firm – niskie dochody (powstawanie strat) w spółkach przełożą się na powstawanie dodatkowego obowiązku podatkowego. Częściowo przed takim negatywnym rozwojem sytuacji będzie chronić jedno z wyłączeń zastosowania podatku minimalnego – odnotowanie co najmniej 30% ubytku przychodów z roku na rok. Jeśli jednak, zakładając hipotetycznie, jednostka przez 3 kolejne lata odnotowywałaby ubytek przychodów w wysokości 29% rocznie, wówczas po tym okresie jej przychody stanowiłyby zaledwie około 36% pierwotnych, a i tak w każdym roku byłaby zobligowana do zapłaty podatku pomimo strat.

Zgodnie z art. 24ca ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. stawka minimalnego CIT wynosi **10% podstawy opodatkowania**. W poniższej części pracy zostanie omówiona formuła, według której należy ustalić tę ostatnią wartość. Podstawę opodatkowania podatkiem minimalnym stanowi bowiem suma czterech kategorii kwot¹⁹.

Pierwszym elementem jest kwota odpowiadająca 4% wartości przychodów, z wyłączeniem zysków kapitałowych, które zostały osiągnięte przez podatnika w danym roku podatkowym. Ta składowa podstawy opodatkowania wyraźnie przesądza o przychodowym charakterze omawianej daniny. W związku z tym, że ustawodawca postanowił opodatkować co dwudziestą piątą złotówkę uzyskaną ze źródła przychodów stawką podatku 10%, oznacza to, że efektywnie podmioty podlegające podatkowi minimalnemu będą zmuszone uiścić podatek w wysokości 0,4% swoich przychodów. Na tym jednak nie koniec.

Drugim elementem składowym podstawy opodatkowania są poniesione przez jednostkę na rzecz podmiotów powiązanych koszty finansowania dłużnego w określonej części. Ustawodawca do zdefiniowania tej części wykorzystał algorytm służący do obliczenia wskaźnika EBITDA²⁰ o wzorze:

$$[(P-Po)-(K-Am-Kfd)] \times 30\%$$

gdzie:

P – zsumowana wartość przychodów, z których dochody podlegają opodatkowaniu CIT,

Po – przychody o charakterze odsetkowym,

K – suma kosztów uzyskania przychodów bez pomniejszeń, *Am* – odpisy amortyzacyjne zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym,

Kfd – koszty finansowania dłużnego zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym, nieuwzględnione jednak w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Kwota kosztów finansowania dłużnego będzie zaliczona do podstawy opodatkowania, o ile przewyższy wartość obliczoną z przedstawionego wyżej wzoru. W tym wypadku wyłącznie nadwyżka tego rodzaju kosztów ponad EBITDA będzie stanowiła część podstawy opodatkowania. W takiej sytuacji ów wskaźnik pełni funkcję swego rodzaju kwoty wolnej na potrzeby zaliczania kosztów do opodatkowania.

Trzecim elementem składowym podstawy opodatkowania jest wartość odroczonego podatku dochodowego wynikającego z ujawnienia w rozliczeniach podatkowych niepodlegającej dotychczas amortyzacji wartości niematerialnej i prawnej w zakresie, w jakim skutkuje ona zwiększeniem zysku brutto albo zmniejszeniem straty brutto. Gwoli wyjaśnienia – warto wspomnieć, że podatek odroczony jest efektem różnic powstających wskutek odmiennego sposobu ustalania wyniku finansowego brutto dla celów bilansowych i podatkowych. Wystąpi on, kiedy przychody i koszty uznane przez prawo bilansowe nie zostaną przejściowo uznane za przychody i koszty w rozumieniu prawa podatkowego²¹. W związku z powstawaniem takich różnic przejściowych o charakterze ujemnym jednostka ustala wartość aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W przyszłości zmniejszą one zobowiązanie podatkowe albo będą podlegać zwrotowi w wyniku powstania faktycznej nadpłaty podatku. Przykładem powyższej sytuacji jest chociażby stosowanie niższej stawki amortyzacji aktywów dla celów podatkowych niż dla celów bilansowych. Biorąc to pod uwagę, ustawodawca włączył do podstawy opodatkowania podatkiem minimalnym tę część odroczonego podatku dochodowego, która odnosi się do amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych i nie stanowi dotychczas kosztu podatkowego.

Ponieważ istnienie aktywów z tytułu odroczonego podatku jest dla podmiotu korzystne podatkowo i pozytywnie wpływa na jego wynik finansowy (zmniejszając przyszłą podstawę opodatkowania) – uznano, że należy opodatkować również i ten element. Przepis dotyczył będzie więc przykładowo wartości firmy czy znaku towarowego w zakresie skutkującym zwiększeniem zysku brutto albo zmniejszeniem straty brutto. Takie jego brzmienie, w teorii mające na celowniku ograniczenie optymalizacji podatkowej, może dotyczyć także działań nią niebędących – „de facto bowiem każdy przypadek, gdy w rozliczeniach podatnika powstaje aktywo na podatek

odroczone – w wyniku ujawnienia wartości niematerialnej i prawnej dla celów podatkowych (również w wyniku szybszej amortyzacji podatkowej niż księgowej, co jest częste np. w przypadku wartości firmy) – może skutkować opodatkowaniem na podstawie analizowanych przepisów²².

Ostatnim z fundamentów tworzących podstawę opodatkowania jest włączenie do niej kosztów, czyli drugiej odnogi konstrukcji przychodowo-kosztowej daniny. Są to jednak specyficznym określone grupy kosztów, do których należą: koszty usług doradczych, badań rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze. Ponadto zaliczają się do nich wszelkiego rodzaju opłaty i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości. Ustawodawca wspomina również o konieczności uwzględnienia kosztów przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe. Przesłanką opodatkowania tych kosztów jest poniesienie ich pośrednio lub bezpośrednio na rzecz podmiotów powiązanych lub podmiotów posiadających siedzibę w raju podatkowym²³.

Podobnie jak jest to z kosztami finansowania dłużnego – te rodzaje kosztów będą powiększały podstawę opodatkowania tylko wówczas, gdy przekroczą wartość daną wzorem:

$$[(P-Po)-(K-Am-O)] \times 5\% + 3\,000\,000$$

gdzie:

P – zsumowana wartość przychodów, z których dochody podlegają opodatkowaniu CIT,

Po – przychody o charakterze odsetkowym,

K – suma kosztów uzyskania przychodów bez pomniejszeń,
Am – odpisy amortyzacyjne zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym,

O – odsetki zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym bez pomniejszeń.

Ustawodawca zdecydował się ponownie na skonstruowanie wskaźnika zbliżonego do wzoru na EBITDA. Tym razem jednak posłużył się formułą, że koszty zaliczane do podstawy opodatkowania minimalnym CIT muszą przekroczyć o 3 mln zł kwotę obliczoną na podstawie EBITDA. Wówczas nadwyżka kosztów ponad te wartości zwiększy podatek minimalny do zapłaty.

Według przepisów²⁴ tak skalkulowana podstawa opodatkowania minimalnym CIT może ulec obniżeniu dzięki pomniejszeniu jej o dwie kategorie kwot wskazanych w ustawie. Po pierwsze, jest to wartość odliczeń zmniejszających w roku podstawę opodatkowania, do których zalicza się zgodnie z art. 18 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. m.in. przekazane darowizny (w tym na cele kultu religijnego). Nie dotyczy to jednak pomniejszeń dokonywanych w ramach ulgi na złe długi²⁵. Po drugie, możliwością korzystniejszego ukształtowania dla podmiotu podstawy opodatkowania jest odjęcie od niej wartości dochodów, które ten podatnik uzyskał w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej lub w ramach Polskiej Strefy Inwestycji²⁶.

Biorąc pod uwagę powyższe, trudno o stwierdzenie, że konstrukcyjnie minimalny CIT jest uproszczeniem obecnie funkcjonującego systemu. Wręcz przeciwnie, danina ta cechuje się dużym stopniem skomplikowania oraz wieloetapo-

wością, które to cechy nie tworzą przyjaznego podmiotom gospodarczym prawa podatkowego. Już bowiem dotychczas polskie prawo podatkowe było uważane za jedno z najgorszych wśród krajów OECD²⁷. W rankingu²⁸ z 2021 r. Polska zajęła przedostatnie, 36. miejsce, a niżej ocenione były tylko Włochy. W przyszłości takie przepisy mogą również powodować zaistnienie licznych sporów między organami podatkowymi a podatnikami, w szczególności w sytuacjach granicznych – jeśli dana jednostka odnotowała rentowność na poziomie nieco wyższym niż 1%. Motywowane celami fiskalnymi działanie organów może doprowadzić do kwestionowania wyliczeń przedstawianych przez spółki.

Reasumując, wysokość należnego minimalnego CIT będzie obliczona według poniższego wzoru:

$$0,4\% \times P + 10\% \times (KFD + OPD + K - POM)$$

gdzie:

P – wartość przychodów, z wyłączeniem zysków kapitałowych, które zostały osiągnięte przez podatnika w danym roku podatkowym,

KFD – poniesione przez jednostkę na rzecz podmiotów powiązanych koszty finansowania dłużnego w określonej części,
OPD – wartość odroczonego podatku dochodowego wynikającego z ujawnienia w rozliczeniach podatkowych niepodlegającej dotychczas amortyzacji wartości niematerialnej i prawnej w zakresie, w jakim skutkuje ona zwiększeniem zysku brutto albo zmniejszeniem straty brutto,

K – wymienione w art. 24ca ust. 3 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. koszty w określonej części poniesione na rzecz podmiotów powiązanych,

POM – pomniejszenia podstawy opodatkowania.

W związku z jednoczesnym funkcjonowaniem obu rodzajów opodatkowania – CIT „dochodowego” (klasycznego) i „przychodowo-kosztowego” – można wyróżnić **trzy sytuacje**, w jakich znajdzie się podatnik. Mogłby on więc:

- 1) zapłacić CIT klasyczny, ale nie podatek minimalny – jeśli jego rentowność przekracza 1%,
- 2) zapłacić CIT klasyczny i podatek minimalny – jeśli jego rentowność zawiera się w przedziale (0%, 1%>),
- 3) nie zapłacić CIT klasycznego, ale podatek minimalny – jeśli jego rentowność jest równa lub mniejsza od 0%.

Logiczne pozostaje, że nie występuje sytuacja czwarta, w której podatnik nie byłby zobowiązany do zapłaty którejkolwiek z tych form opodatkowania, ze względu na samą istotę podatku minimalnego, którego reżim powoduje, że w każdym przypadku podatnik CIT będzie musiał kontrybuować do budżetu państwa.

Kwotę podatku obliczoną na podstawie analizowanych przepisów **obniża się o należny za ten sam rok obrotowy klasyczny CIT**. Relacja między tymi dwiema daninami prowadzi się więc do tego, że wykazanie jednej z nich wpływa na wartość drugiej. W przeciwnym wypadku bowiem powstałaby sytuacja podwójnego opodatkowania, której ustawodawca chce i powinien unikać.

Warto jeszcze pochylić się nad znaczeniem tego przepisu. Skoro dotyczy on obu ww. danin, znajdzie zastosowanie wyłącznie do sytuacji podmiotów, które zostały wyżej zaklasyfikowane do pkt 2. Tylko one wszakże są zobligowane do zapłaty klasycznego CIT i minimalnego CIT. Innymi słowy, obniżka obejmie podatników o rentowności działalności na

poziomie większej od 0%, ale nie większej niż 1%. Im wartość ta będzie bardziej zbliżona do zera, tym realnie zapłacony podatek minimalny będzie większy, a udział klasycznego CIT w całości opodatkowania – mniejszy. Z kolei rentowności bliższe 1% poskutkują mniejszym udziałem realnie zapłaconego podatku minimalnego w teoretycznej jego wartości.

Problematiczną będzie sytuacja, w której z roku na rok jednostka niepodlegająca dotychczas reżimowi podatku minimalnego spadnie poniżej 1% rentowności i jednocześnie utraci mniej niż 30% przychodów²⁹. Przykładowo, jeśli w hipotetycznym pierwszym roku działalności spółka osiągnęła 300 mln zł przychodu, a w ramach tego źródła wygenerowała rentowność na poziomie 1,05%, wówczas jej dochód brutto wynosi około 3,15 mln zł. Spółka zapłaci od tego prawie 0,6 mln zł klasycznego CIT (19%). Wystarczy jednak, że w drugim roku działalności jej rentowność spadnie do 1%, czyli o zaledwie 0,05 pkt proc., a spowoduje to drastyczną zmianę na jej niekorzyść. Wtedy bowiem jej dochód nie będzie miał znaczenia przy kalkulowaniu podatku minimalnego, a pod uwagę trzeba będzie wziąć przychód (dla uproszczenia pomijam w rozważaniach inne składniki wchodzące w skład podstawy opodatkowania). Jednostka zapłaci zatem 0,4% od 300 mln zł, czyli 1,2 mln zł. W porównaniu więc z poprzednim rokiem jest to dwukrotny wzrost obciążenia podatkowego – z 0,6 mln zł do 1,2 mln zł.

W konsekwencji wizja znacznego „domiaru” podatku może zmotywować podatników do poszukiwania rozwiązań umożliwiających uniknięcie jego zapłaty. Zdaniem ekspertów³⁰ zwiększenie w tym celu przychodów może się okazać obiektywnie trudne. Prostsze będzie działanie po stronie kosztowej. W skrajnych przypadkach może się okazać, że lepiej zawyżać rentowność przez nieponoszenie kosztów i opodatkowanie nieodpłatnych świadczeń, niż ponosić koszty, obniżyć dochodowość i płacić podatek minimalny.

Jeśli założy się niezmiennione w czasie przychody oraz płaconą przez jednostkę 19-proc. stawkę CIT klasycznego, można wyprowadzić wzór, który będzie odpowiadał na pytanie: ile razy zwiększy się realne obciążenie podatkowe po wpadnięciu w kolejny okresie w reżim podatku minimalnego.

$$\text{proporcja} = \frac{\text{podatek } T2}{\text{podatek } T1} = \frac{P \times 0,4\%}{P \times r \times 19\%} = \frac{0,04}{r \times 0,19} = \frac{0,02105}{r}$$

gdzie:

podatek T1 – klasyczny CIT w okresie pierwszym,

podatek T2 – minimalny CIT w okresie kolejnym (po spadku rentowności do poziomu 1% i niżej),

P × r – dochód (iloczyn przychodu i rentowności mierzonej w %),

P – przychód,

***r* – rentowność w okresie pierwszym (większa lub równa 1%).**

Jeśli podstawy się wartość z przykładu powyżej (rentowność na poziomie 1,05% w okresie pierwszym) do wyprowadzonego wzoru, uzyskuje się wynik: 2,00 (0,02105:1,05%), co jest zgodne z konstatacją o dwukrotnym wzroście wartości podatku należnego.

Podatnicy zobligowani do zapłaty podatku minimalnego są według przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. zobowiązani również do wykazania w zeznaniu podatkowym

podstawy opodatkowania, pomniejszeń i kwoty samego podatku. Następnie wpłacają na rachunek urzędu skarbowego należny podatek (pomniejszony o klasyczny CIT) w terminie do końca marca roku następującego po rozliczonym roku podatkowym.

Kwotę w taki sposób zapłaconego podatku minimalnego za dany rok podatkowy odliczyć można od klasycznego CIT w ciągu kolejnych 3 lat następujących bezpośrednio po sobie, licząc od tego, za który podatnik uiszczył daninę. Na skutek takiej regulacji często może występować sytuacja, w której klasyczny CIT zostanie „wyzerowany” za dany rok ze względu na odliczenia z lat poprzednich zapłaconych podatków minimalnych. Nie spowoduje to jednak żadnej ekonomicznej zmiany ciężaru podatkowego nałożonego na podmiot, a będzie wyłącznie operacją czysto techniczną. Skoro bowiem nowa danina jest z definicji minimalna, wartość realnego opodatkowania nie spadnie poniżej jej wartości. Wpłata w takich okolicznościach nastąpi z tytułu CIT obliczonego na podstawie art. 24ca, a nie art. 19 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

Reasumując, należy stwierdzić, że próby uczynienia systemu podatkowego bardziej sprawiedliwym zasługują na pochwałę. Wszakże istnienie ewidentnych rozbieżności w sferze płaconych przez poszczególne podmioty podatków może budzić nie tylko obawy o nieuczciwość systemu, ale również zniechęcać podatników bardziej „poszkodowanych” do starannego przestrzegania prawa. W procesie jego zmiany i stanowienia nowych regulacji podatkowych nie można jednak wylać dziecka z kąpielą. Trzeba bowiem odpowiednio wyważyć szereg interesów, w tym: społeczny, fiskalny, interes podatnika. Na samym końcu pozostaje również kwestia stopnia skomplikowania istniejącego prawa podatkowego. Znaczna kazuistyka nierzadko może wprowadzać spore zamieszanie w rozumieniu regulacji ustawowych oraz być zarzewiem wielu konfliktów na linii podatnik – organ podatkowy. Uciążliwość trudnego w zrozumieniu prawa często jest postrzegana jako bardziej dokuczliwa niż samo zwiększanie obciążeń podatkowych. Wydaje się, że zaprojektowanie minimalnego CIT w takim kształcie, w jakim od 2022 r. obowiązuje, może rodzić wątpliwości co do jego skutecznego i sprawiedliwego egzekwowania. Cytowany we wcześniejszej części pracy ZPP, organizacja, która od wielu lat domaga się wprowadzenia do polskiego systemu podatkowego daniny o charakterze przychodowym od działalności gospodarczej, stanowczo odcina się³¹ od realizacji tego pomysłu w formie wprowadzonej od dnia 1 stycznia 2022 r. Na razie należy bacznie obserwować efekty funkcjonującego minimalnego CIT oraz wyciągać wnioski co do przyszłych ewentualnych poprawek legislacyjnych w tym zakresie.

Przypisy

- ¹ Dz.U. poz. 2105 ze zm., dalej: ustawa z dnia 29 października 2021 r.
- ² Uzasadnienie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, nr w wykazie prac legislacyjnych: UD260, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12349409/12805475/dokument519898.pdf>, s. 333, dostęp: 18.07.2022.
- ³ Tamże, s. 261.
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.

- ⁵ Art. 18 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁶ Uzasadnienie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, dok. cyt., s. 332.
- ⁷ Polski Instytut Ekonomiczny, *Luka CIT w Polsce w latach 2014-2018*, Warszawa, lipiec 2020.
- ⁸ Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, *Raport. Francuskie firmy w Polsce*, sierpień 2021.
- ⁹ Tamże, s. 14.
- ¹⁰ Art. 24ca ust. 14 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ¹¹ Ustawa z dnia 15 stycznia 2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1836 ze zm.
- ¹² A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2019, s. 126.
- ¹³ Ministerstwo Finansów, *Indywidualne dane podatników CIT*, <https://www.gov.pl/web/finanse/2020-indywidualne-dane-podatnikow-CIT>, dostęp: 18.02.2022.
- ¹⁴ J. Frączyk, *Nowy pomysł rządu miał być batem na zagraniczne firmy. Uderzy w polskie. Oto fakty*, Business Insider, <https://businessinsider.com.pl/firmy/podatki/podatek-minimalny-cit-wbrew-oczekiwaniom-rzadu-zaplaca-bardziej-firmy-polskie-niz/z903dh4>, dostęp: 18.02.2022.
- ¹⁵ M. Pogroszewska, *Zmiany w CIT w 2022 r.*, Legalis, <https://legalis.pl/zmiany-w-cit-w-2022-r/>, dostęp: 18.02.2022.
- ¹⁶ J. Frączyk, dz. cyt.
- ¹⁷ J. Górski, *W 2020 r. wzrosły przychody i zyski, rentowność lekko w górę. PIM podaje statystyki*, Forum Mleczarskie. Media Branży Nabiałowej, <https://www.forummleczarskie.pl/aktualnosci/8194,w-2020-r-wzrosly-przychody-i-zyski-rentownosc-lekko-w-gore-pim-podaje-statystyki>, dostęp: 18.02.2022.
- ¹⁸ M. Szymańska, *Czy polska branża mleczarska jest rentowna?*, Tygodnik Poradnik Rolniczy, <https://www.tygodnik-rolniczy.pl/articles/pieniadze-i-prawo/czy-polska-branża-mleczarska-jest-rentowna/>, dostęp: 18.02.2022.
- ¹⁹ „Dziennik Gazeta Prawna”, *Podatki 2022 – część I*, wyd. I/2022, styczeń 2022 r., s. 81.
- ²⁰ EBITDA (ang. *earnings before interest, taxes, depreciation and amortization*) – zysk operacyjny przedsiębiorstwa przed potrąceniem odsetek od zaciągniętych zobowiązań oprocentowanych, podatków, amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych oraz amortyzacji rzeczowych aktywów trwałych.
- ²¹ E. Kalwasińska, D. Maciejowska, *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Warszawa 2016, s. 314.
- ²² W. Majkowski, *Minimalny podatek dochodowy*, KPMG, <https://home.kpmg/pl/pl/home/insights/2021/10/citpoint-minimalny-podatek-dochodowy-tzw-podatek-przychodowy.html>, dostęp: 20.02.2022.
- ²³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, Dz.U. poz. 600.
- ²⁴ Art. 24ca ust. 10 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ²⁵ „Dziennik Gazeta Prawna”, dz. cyt., s. 83.
- ²⁶ Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1752 ze zm.
- ²⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development – Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju.
- ²⁸ D. Bunn, E. Asen, *International Tax Competitiveness Index 2021*, Tax Foundation, October 2021.
- ²⁹ Wielkość ta wynika z przepisu omawianego wyżej – art. 24ca ust. 14 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ³⁰ Ł. Zalewski, *Polski Ład. Firmy już myślą, jak uniknąć podatku minimalnego*, „Dziennik Gazeta Prawna”, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8310179,polski-lad-firma-podatek-minimalny.html>, dostęp: 20.02.2022.
- ³¹ Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, *Pismo do Ministerstwa Finansów ws. minimalnego CIT*, Warszawa, 8 lutego 2022 r., <https://zpp.net.pl/pismo-do-ministerstwa-finansow-ws-minimalnego-cit/>, dostęp: 19.07.2022.

Bibliografia

Literatura

- Bunn D., Asen E., *International Tax Competitiveness Index 2021*, Tax Foundation, October 2021.
- „Dziennik Gazeta Prawna”, *Podatki 2022 – część I*, wyd. I/2022, styczeń 2022 r.
- Kalwasińska E., Maciejowska D., *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Warszawa 2016.
- Majchrzycka-Guzowska A., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2019.
- Polski Instytut Ekonomiczny, *Luka CIT w Polsce w latach 2014-2018*, Warszawa, lipiec 2020.
- Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, *Raport. Francuskie firmy w Polsce*, sierpień 2021.

Źródła internetowe

- Frączyk J., *Nowy pomysł rządu miał być batem na zagraniczne firmy. Uderzy w polskie. Oto fakty*, Business Insider, <https://businessinsider.com.pl/firmy/podatki/podatek-minimalny-cit-wbrew-oczekiwaniom-rzadu-zaplaca-bardziej-firmy-polskie-niz/z903dh4>, dostęp: 18.02.2022.
- Górski J., *W 2020 r. wzrosły przychody i zyski, rentowność lekko w górę. PIM podaje statystyki*, Forum Mleczarskie. Media Branży Nabiałowej, <https://www.forummleczarskie.pl/aktualnosci/8194,w-2020-r-wzrosly-przychody-i-zyski-rentownosc-lekko-w-gore-pim-podaje-statystyki>, dostęp: 18.02.2022.
- Majkowski W., *Minimalny podatek dochodowy*, KPMG, <https://home.kpmg/pl/pl/home/insights/2021/10/citpoint-minimalny-podatek-dochodowy-tzw-podatek-przychodowy.html>, dostęp: 20.02.2022.
- Ministerstwo Finansów, *Indywidualne dane podatników CIT*, <https://www.gov.pl/web/finanse/2020-indywidualne-dane-podatnikow-CIT>, dostęp: 18.02.2022.
- Pogroszewska M., *Zmiany w CIT w 2022 r.*, Legalis, <https://legalis.pl/zmiany-w-cit-w-2022-r/>, dostęp: 18.02.2022.
- Szymańska M., *Czy polska branża mleczarska jest rentowna?*, Tygodnik Poradnik Rolniczy, <https://www.tygodnik-rolniczy.pl/articles/pieniadze-i-prawo/czy-polska-branża-mleczarska-jest-rentowna/>, dostęp: 18.02.2022.
- Zalewski Ł., *Polski Ład. Firmy już myślą, jak uniknąć podatku minimalnego*, „Dziennik Gazeta Prawna”, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8310179,polski-lad-firma-podatek-minimalny.html>, dostęp: 20.02.2022.
- Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, *Pismo do Ministerstwa Finansów ws. minimalnego CIT*, Warszawa, 8 lutego 2022 r., <https://zpp.net.pl/pismo-do-ministerstwa-finansow-ws-minimalnego-cit/>, dostęp: 19.07.2022.

Akty prawne

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, Dz.U. poz. 600.
- Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1752 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 stycznia 2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1836 ze zm.
- Ustawa 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. poz. 2105 ze zm.

Inne źródła

- Uzasadnienie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, nr w wykazie prac legislacyjnych: UD260, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12349409/12805475/dokument519898.pdf>, dostęp: 18.07.2022.