

Podatek dochodowy od osób prawnych – ujęcie modelowe a praktyka ustawowa

Corporate income tax – model approach versus statutory practice

Maciej Cyprian Flis

Aplikant adwokacki

Streszczenie

W referacie zostały zaprezentowane rozważania na temat problemu, czy istnieje i jak wygląda model podatku dochodowego od osób prawnych. W drugiej części opracowania zostały przedstawione refleksje nad ujęciem ustawowym opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez osoby prawne. W ostatniej części omówiono relację zachodzącą między ujęciem modelowym a praktyką ustawową. Na końcu referatu przedstawiono wnioski i przewidywania odnośnie do ewolucji podatku dochodowego od osób prawnych.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób prawnych, podatek minimalny, podatek od przychodów z budynków, praktyka legislacyjna, optymalizacja podatkowa.

Abstract

The paper presents reflections on the problem of whether a model of corporate income tax exists and what it looks like. In the second part of the paper reflections on the statutory approach to taxation of income obtained by legal persons are presented. In the last part, a comparison is made between the model approach and the statutory practice. Finally, the paper presents conclusions and predictions concerning the evolution of corporate income tax.

Keywords: corporate income tax, minimal tax, buildings tax, legislation practice, tax optimisation.

W tym roku przypada 30-lecie obowiązywania ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹. Jest to drugi ważny jubileusz, gdyż w zeszłym roku minęło 30 lat od uchwalenia ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych². Jest to zatem długi okres, prawie pokrywający się z latami istnienia państwa polskiego po przeobrażeniach ustrojowych w 1989 r. Jednocześnie ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. nie jest aktem bardzo leciwym w porównaniu np. do ustawy z dnia 28 kwietnia 1936 r. – Prawo wekslowe³, która obowiązuje od prawie 90 lat. Omawiana ustawa, tak jak pozostałe dwie ustawy podatkowe stanowiące trzon materialnego prawa podatkowego w Polsce, czyli ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. i ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴, są z dużym prawdopodobieństwem najczęściej nowelizowanymi aktami prawnymi w naszym kraju⁵.

W momencie pierwszej publikacji w Dzienniku Ustaw ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. obejmowała 11 stron i 42 artykuły, z czego 6 to były przepisy dotyczące jej wejścia w życie i przepisy przejściowe⁶. Obecnie ujednolicony tekst tej ustawy wraz z załącznikami, dostępny w Internetowym Systemie Aktów Prawnych, ma 384 strony⁷. W tym miejscu należy zaznaczyć, że porównywanie aktów prawnych pod względem ich objętości nie jest metodą wysoce skuteczną

i pozwalającą formułować daleko idące wnioski. W nauce prawa najistotniejszą rolę odgrywa treść przepisu, która jest najczęstszym i głównym przedmiotem badania. Okoliczności sformułowania owej treści, a także sposoby jej interpretacji są wobec tego niejako wtórne. Badanie ilościowe tekstu, mimo pewnej ułomności, pozwala jednak zaobserwować pewne zjawiska i wysnuć wnioski, których nie da się określić na podstawie analizy treściowej. Tego rodzaju badanie – rozumiane jako analiza zwiększania się objętości ustawy, liczby jej jednostek redakcyjnych czy też długości poszczególnych przepisów – po pierwsze pokazuje dynamizm, z jakim ustawa jest zmieniana, gdyż znaczny przyrost ilości treści świadczy o tym, że do tekstu pierwotnego jest dopisywana zawartość poszczególnych nowelizacji. Po drugie ukazuje, że tekst jest ważny dla prawodawcy, gdyż często nim się zajmuje albo dokonuje jednorazowo obszernych zmian. Po trzecie daje sygnał do analizy, czy ustawa nie zmienia kierunku i formy regulacji. Po czwarte znaczący przyrost ilości tekstu może świadczyć o odejściu przez ustawodawcę od pierwotnych zamiarów co do tej regulacji, a nierzadko – o odejściu przez niego od ujęcia modelowego. W przypadku ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. zwiększenie objętości tekstu dziewięciokrotnie – nawet na przestrzeni 30 lat – jest wynikiem imponującym

i pokazuje, że nowelizowanie tego aktu jest stałą praktyką ustawodawcy.

Ingerując w ustawę, ustawodawca może działać w kilku kierunkach. Pierwszym z nich jest rozwijanie rozwiązań modelowych, np. przez konkretyzację, choćby polegającą na umieszczeniu bardziej szczegółowych definicji, uregulowanie w ramach istniejącego modelu dotychczas nieuregulowanych stanów faktycznych czy też umieszczanie dodatkowych elementów konstrukcyjnych służących do zwiększenia efektywności regulacji modelowej, np. przez ograniczenie możliwości optymalizacji podatkowej. Drugim kierunkiem jest odchodzenie od rozwiązań modelowych, np. przez tworzenie form opodatkowania alternatywnych do modelu i umieszczanie ich w treści aktu z jakiegoś powodu.

W tym miejscu należy zdefiniować, czym jest model podatku. Według definicji podanej w *Słowniku języka polskiego PWN* przez model rozumie się wzór, według którego coś jest lub ma być wykonane; typowy dla jakiegoś okresu, miejsca lub jakiejś grupy i potem naśladowany sposób realizacji czegoś; konstrukcję, schemat lub opis ukazujący działanie, budowę, cechy, zależności jakiegoś zjawiska lub obiektu⁸. Można więc powiedzieć, że ujęcie modelowe podatku ma być ujęciem wzorcowym lub typowym.

Dlatego aby ustalić ten wzorzec, należy sięgnąć do teorii prawa podatkowego, a konkretnie zasad konstrukcji podatku. Elementami konstrukcyjnymi podatku są podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, stawki i skale podatkowe – i są to jego elementy podstawowe. Ponadto mogą wystąpić wyłączenia, zwolnienia, ulgi i zniżki, a także zwyczajki⁹. Można wyróżnić także tryb i warunki płatności¹⁰.

Ramą do ujęcia modelowego musi być również regulacja ustrojowa. Mianowicie art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹¹ stanowi, że: „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”.

W poszukiwaniu modelu warto sięgnąć do komparatystyki prawniczej, w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych dostarcza ona jednak odpowiedzi na pytanie o model niebezpośrednio. Rozwiązania w zakresie analizowanego podatku w państwach członkowskich Unii Europejskiej (UE) są niejednolite i chociaż zakres podmiotowy zawsze obejmuje osoby prawne, to czasami temu podatkowi podlegają także spółki tej osobowości nieposiadające (np. we Francji i Portugalii). Co do zasady podatek opiera się na skali proporcjonalnej, stawki wahają się zaś od 9 do 35%. Czasami występują preferencyjne stawki podatkowe dla małych i średnich przedsiębiorstw (np. we Francji, na Litwie i w Portugalii). Model jednolity nie jest obecnie przewidziany przez prawo UE, lecz choćby ze względu na dawne CCCTB¹² czy aktualną dyskusję o globalnym podatku minimalnym, czyli wdrożeniu Filaru II projektu BEPS 2.0¹³ jest on teoretycznie bliższy opracowania niż w przypadku osób fizycznych.

Oznacza to więc, że jako rozwiązanie modelowe należy traktować rozwiązanie mające określone elementy konstrukcyjne. Jeśli jednak odwołamy się do definicji ze *Słownika języka polskiego PWN*, za rozwiązanie modelowe możemy jednocześnie uznać rozwiązanie podstawowe, czyli np. uży-

wane przez większość podatników albo obejmujące większość dochodów. Uznajmy więc, że w ramach podatku dochodowego od osób prawnych za ujęcie modelowe należy uważać konstrukcję, w której podmiotem są osoby prawne mające osobowość prawną. W przypadku spółek niemających osobowości prawnej, takich jak spółka komandytowo-akcyjna, od której zaczęły się zmiany w przedmiocie rozszerzenia katalogu podatników w Polsce, a także spółka komandytowa i spółka jawna, regulacje przyznające im status podatnika – mimo występowania w Europie – nie powinny być traktowane jako modelowe. Dyskusja o możliwości zaklasyfikowania do modelu jest możliwa w przypadku spółki komandytowo-akcyjnej i to ze względu tylko na dwie przesłanki, tj. wspomniane już występowanie opodatkowania spółek niemających osobowości prawnej w UE i – co równie ważne – stopniowe osadzanie się tego rozwiązania w systemie, gdyż jest to najstarsza spółka osobowa będąca podatnikiem. W przypadku pozostałych spółek osobowych, które zostały podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, zmiany są zbyt świeże i ich efekty nadal nie są widoczne w pełnej skali, tak aby móc choćby podjąć dyskusję o możliwości zaliczenia tych zmian do polskiego modelu tego podatku.

Przedmiotem opodatkowania jest uzyskanie dochodu, a podstawą – wysokość dochodu po stosownych odliczeniach. Stawki podatku wynoszą od 5 do 19%. Stawka 5%, mimo pewnych wątpliwości, powinna się mieścić w ujęciu modelowym, gdyż wynika ona z tzw. ulgi IP Box, a ulgi – jak wskazano wyżej – mogą stanowić element konstrukcyjny podatku, poza tym ulga ta jest już powszechnie stosowana i dobrze osadzona w systemie. Pozostałe ulgi, również te świeżo wprowadzone na mocy ustawy 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 ustaw¹⁴, uznajmy – jako uproszczenie tej kwestii – za ujęte w modelu, gdyż po pierwsze ich analiza na potrzeby niniejszego opracowania byłaby nieproporcjonalnie obszerna, a po drugie ustawodawca może według uznania kreować ulgi, które w swojej istocie muszą się wpisywać w konstrukcję podatku, czyli w pewnym sensie w model.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. ma 14 rozdziałów.

Rozdział 1, regulujący przedmiot i podmiot opodatkowania, jak najbardziej wychodzi naprzeciw ww. elementom modelowym.

Rozdział 1a „Ceny transferowe” może już jednak budzić wątpliwości i to jak najbardziej zasadne. Ceny transferowe w swojej istocie wiążą się bowiem z potrzebą odpowiedniego dokumentowania czynności między podmiotami, tak więc są niejako wtórne i służebne względem elementów konstrukcyjnych podatku, stanowią raczej regulację techniczną. Przepisy o cenach transferowych odnoszą się bardziej do opisu zdarzeń, ich uporządkowania i – co chyba najważniejsze – mają stanowić element antyabuzyny.

Rozdział 2 „Przychody” czyni zadość klasycznej definicji podatku; rozdział 3 „Koszty uzyskania przychodów” – również.

W przypadku rozdziału 3a „Struktury hybrydowe”, który do analizowanej ustawy został dodany ustawą z dnia 28 maja 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz

niektórych innych ustaw¹⁵, sytuacja wygląda natomiast analogicznie jak w przypadku rozdziału dotyczącego cen transferowych. Przepisy tam zawarte w swojej istocie mają charakter antyabuzywny. Regulacja ustawowa skutków różnic między stanem prawnym w poszczególnych państwach, jak również różnic istniejących na gruncie prawa handlowego, prawa spółek i prawa cywilnego poszczególnych państw, stanowi bardzo ciekawe potwierdzenie tego, że trudno jest mówić o uniwersalnym modelu opodatkowania korporacyjnego choćby w państwach UE. W swojej istocie rozdział 3a ma na celu niwelowanie wykorzystywania tych różnic do optymalizacji podatkowej, niejako więc porządkuje sytuację.

Rozdział 4 „Zwolnienia przedmiotowe” wpisuje się w ogólną koncepcję modelu.

Opodatkowanie stron umowy leasingu, uregulowane w rozdziale 4a, również jest ukierunkowane fiskalnie. Rozdział ten wpisuje się w model podatku i stanowi jego dość kreatywne i mocno wyspecjalizowane rozwinięcie.

Rozdział 5 „Podstawa opodatkowania i wysokość podatku” także przystaje do modelu, tak samo jak rozdział 6 „Pobór podatku”.

Podatek dochodowy od dochodów z niezrealizowanych zysków jest kolejnym elementem implementowanym do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., w tym przypadku w rozdziale 6a. Sama nazwa na to wskazuje, ale konstrukcja też potwierdza, że jest to odrębny podatek, a nie wpisanie konstrukcji w ramy już istniejącego podatku dochodowego od osób prawnych. Podatek ten, określany jako podatek od wyjścia (ang. *exit tax*), jest formą walki z optymalizacją podatkową i – co ważne dla osób prawnych – stanowi on w całości implementację do polskiego porządku prawnego dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego¹⁶ (tzw. dyrektywy ATAD).

Rozdział 6b „Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych” – również jak sama nazwa wskazuje – jest odrębną regulacją. Powszechnie znany jest jako tzw. estoński CIT, inspirowany rozwiązaniami obowiązującymi w Estonii, na Łotwie i w Gruzji¹⁷.

Rozdziały 7 i 8 zawierają regulacje techniczne.

Nawet w strukturze rozdziałów widać już wyraźnie, że występują znacznych rozmiarów jednostki redakcyjne, które stanowią antyabuzywną nadbudowę konstrukcji podatku. Rozdziały poświęcone estońskiemu CIT oraz *exit taxowi* regulują zaś w swojej istocie odrębne podatki. Jest to ciekawa sytuacja, gdyż w przypadku przepisów o ryczałtowym opodatkowaniu dochodów osób fizycznych ustawodawca zdecydował się na ich wyodrębnienie w oddzielnej ustawie¹⁸. Warto podkreślić, że w ryczałcie od dochodów spółek kapitałowych respektuje się zasady rachunkowości finansowej na potrzeby ustalenia podstawy opodatkowania, co stanowi uproszczenie dla podatników polegające na braku lub ograniczeniu obowiązku prowadzenia odrębnej ewidencji podatkowej¹⁹. Może to być dodatkowy czynnik kwestionujący zasadność umieszczenia tych regulacji w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r.

Kiedy jednak zejdzie się w ramach analizowanej ustawy z poziomu rozdziałów na poziom artykułów, można dostrzec

dalsze odstępstwa od konstrukcji modelowej. Należy tu choćby wymienić tzw. podatek budynkowy, podatek od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej, podatek od przerzucanych dochodów, minimalny podatek dochodowy. Ze względu na złożoność niektórych z tych rozwiązań i dla większej spójności niniejszego opracowania poniżej zostaną przedstawione jedynie podatek budynkowy oraz podatek minimalny, gdyż są to regulacje mniej kompleksowe, a ponadto wydają się dalej odchodzić od modelu ustawowego.

Jeśli chodzi o podatek budynkowy, a według nazewnictwa przyjętego w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. – podatek od przychodów z budynków, uregulowany w art. 24b, już sama nazwa świadczy o tym, że mamy do czynienia z odrębnym podatkiem. Jest to konstrukcja dość nieoczywista do sklasyfikowania. Na gruncie przywołanej ustawy jest ona określana jako podatek przychodowy. Wykładnia literalna tego określenia i oparcie się na systematyce tej ustawy sprzed wprowadzenia tego podatku powinny kierować intuicyjnie do art. 7. Jest to przepis, który definiuje przychody globalnie, bez źródła ich ustalania, co następnie jest uporządkowane w rozdziale 2²⁰. Przychody na potrzeby podatku od przychodów z budynków są zdefiniowane jednak w dalszej części art. 24b, tj. w ust. 3, jako „ustalona na pierwszy dzień każdego miesiąca wartość początkowa podlegającego opodatkowaniu środka trwałego wynikająca z prowadzonej ewidencji, a w miesiącu, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji – wartość początkowa ustalona na dzień wprowadzenia środka trwałego do ewidencji”. Za przychód ustawodawca uznał więc w istocie wartość określoną rachunkowo. Dlatego można zaryzykować stwierdzenie, że nie jest to nawet podatek przychodowy, a rodzaj podatku majątkowego, lecz z bardzo wysokim poziomem zwolnienia.

Minimalny podatek dochodowy, uregulowany w art. 24ca ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., w uproszczonym ujęciu stanowi w istocie podatek od statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, jeśli spełnione są warunki opisane w ust. 1, a podstawą opodatkowania jest jedynie 4% uzyskanego przychodu (ust. 3 pkt 1). Jeżeli weźmie się pod uwagę pozostałe czynniki wymienione we wspomnianym ust. 3, podatek ten nabiera cech antyabuzywnych, mających zrekompensować fiskalnie stosowanie rozwiązań mogących rodzić korzyść podatkową u podatnika. Warto odnotować, że również w tym przypadku ustawodawca korzysta w sprytny sposób z definiowania pojęć, gdyż zaprezentowana konstrukcja w istocie może być nazwana podatkiem minimalnym, przy czym przedmiotem opodatkowania nie jest dochód i dlatego tego rodzaju nazewnictwo wynika z okoliczności niezwiązanych z konstrukcją.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. stała się dla ustawodawcy miejscem do umieszczenia regulacji wykraczających poza model podstawowy. Prawie wszystkie w swojej istocie mają charakter antyabuzywny. Niektóre, jak np. przepisy o cenach transferowych czy strukturach hybrydowych, mają na celu wprowadzenie mechanizmów ograniczających optymalizację m.in. przez nałożenie nowych obowiązków. W analizowanej ustawie pojawia się jednak inna forma opodatkowania, jaką jest estoński CIT. Uregulowanie go w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. należy zapewne postrzegać jako pragmatyzm ustawodawcy, który nie chciał wprowadzać podatku odrębną

ustawą. Jest to działanie, które można ocenić dwojako: z jednej strony powiększa się przez to objętość aktu prawnego, co czyni go mniej czytelnym, z drugiej jednak strony w ten sposób łatwiej osadzić ten podatek w systemie opodatkowania dochodu.

W przypadku podatku od wyjścia sytuacja jest bardziej oczywista – zaimplementowano podatek mający ograniczać stosowanie optymalizacji podatkowej przez osoby prawne w akcie regulującym ich opodatkowanie.

Istnieją także konstrukcje mające charakter antyoptimalizacyjny i stanowiące w swojej istocie nowe podatki niezwiązane z dochodem, jak np. podatek budynkowy. Jego obowiązywanie w obecnej formie jest pokłosiem sporu Polski z Komisją Europejską o poprzedni kształt regulacji, jaką był podatek od nieruchomości komercyjnych²¹, lecz umieszczenie go w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. nie jest oczywiste i było zapewne z jednej strony wynikiem umiejscowienia pierwotnej regulacji w tej ustawie, a z drugiej – było motywowane politycznie, aby uniknąć dyskusji o wprowadzeniu podatku majątkowego np. w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych²².

Opisany sposób umieszczania tego typu konstrukcji jak podatek budynkowy i podatek minimalny pokazuje nową „modę” w legislacji, polegającą na odchodzeniu od systemu opodatkowania dochodu i tworzeniu konstrukcji mających inną podstawę opodatkowania, zbliżoną do przychodu lub określoną z wykorzystaniem innych ewidencji podatkowych związanych z obrotem i sprzedażą, co dodatkowo utrudnia sztuczne obniżanie podstawy opodatkowania w dużych podmiotach.

W świetle powyższego można stwierdzić, że praktyka ustawowa coraz mocniej odchodzi od ujęcia modelowego. Wynika to w znacznym stopniu z panującej obecnie „mody” na walkę z optymalizacją podatkową. W związku z tym działania polegające na wprowadzaniu dodatkowych podatków o prostej do określenia podstawie i jednocześnie trudnej do obejścia konstrukcji są coraz powszechniejsze. Dodatkowym czynnikiem mogą być narastające problemy z niedoborem wykwalifikowanych i posiadających wiedzę merytoryczną kadr w organach podatkowych, co skutkuje koniecznością stosowania konstrukcji prostych i – metaforycznie mówiąc – „prze-cinających węzeł gordyjski”.

Zjawisko odchodzenia od modelu podatku dochodowego od osób prawnych trudno jednoznacznie ocenić. Z jednej strony zapewnia zwiększenie dochodów budżetowych, z drugiej strony w obecnym kształcie regulacje coraz mocniej są nacechowane fiskalizmem i inflacją prawa. Jednocześnie wprowadzanie do ustawy elementów w istocie niebędących składowymi podatku w jego modelowym znaczeniu wpisuje się w negatywny nurt o podłożu politycznym, jakim jest ukrywanie nowych obciążeń fiskalnych. Odbywa się to pod postacią paropodatków nazywanych opłatami, daninami i składkami, lecz tego rodzaju kamuflaż występuje też w ustawach podatkowych już obowiązujących, choćby ustawie z dnia 15 lutego 1992 r., lecz nie tylko, czego przykładem jest np. danina solidarnościowa uregulowana w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r.

Odchodzenie od modelu podatku dochodowego od osób prawnych mogłoby być szansą na reformę systemową i

uproszczenie prawa, a przynajmniej jego uporządkowanie, co byłoby zjawiskiem jednoznacznie pozytywnym. Warunkiem powodzenia jest jednak zachowanie wysokich standardów legislacji, optymalnego tempa procedury prawodawczej, a także właściwych i sprzyjających podatnikom okresów przejściowych, pozwalających na przystosowanie działalności gospodarczej do nowych realiów, czyli eliminacja zjawisk, które wystąpiły przy wprowadzaniu Polskiego Ładu.

W nadchodzącym czasie istnieje duże ryzyko, że ustawy dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych, innych podatków dochodowych, jak również podatku od nieruchomości będą przedmiotem postępującej praktyki ustawodawcy, polegającej na traktowaniu aktu normatywnego nie jako integralnej całości zawierającej wyłącznie regulację modelową, która jest rozbudowywana, lecz jako miejsca do umieszczania konstrukcji w jego ocenie wystarczająco związanych z przedmiotem opodatkowania określonym w modelu lub wręcz samym podmiotem. Gdyby ustawodawca nie był tak „kreatywny” w negatywnym tego słowa znaczeniu, nie stosował coraz bardziej dowolnego nazewnictwa wprowadzanych konstrukcji, a także zdobył się na odwagę uchwalenia nowej ustawy zachowującej obecny stan prawny z ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., lecz w uporządkowanej redakcyjnie formie, to mógłby rozważyć nazwanie takiego aktu prawnego mianem ustawy o podatkach od osób prawnych.

Przypisy

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- 2 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- 3 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 282.
- 4 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.
- 5 Z dużym prawdopodobieństwem, graniczącym z pewnością, poza raportami dotyczącymi danego roku (np. *Barometr prawa* firmy doradczej Grant Thornton, <https://barometrprawa.pl/>, dostęp: 16.10.2022) częstotliwość nowelizacji poszczególnych aktów prawnych nie jest ujęta w formie jednolitego opracowania. Nie jest ona tematem niniejszego referatu, dlatego nie jest celowe podanie liczby nowelizacji na jego potrzeby.
- 6 Zob. Dz.U. Nr 21, poz. 86.
- 7 Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=w-du19920210086>, dostęp: 11.09.2022.
- 8 *Model*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/model;2484153.html>, dostęp: 11.09.2022.
- 9 S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, wyd. 3, Warszawa, 2013, s. 34.
- 10 P. Smoleń i in., *Prawo podatkowe*, wyd. 1, Warszawa 2014, s. 9.
- 11 Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- 12 CCCTB – ang. *common consolidated corporate tax base* (wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania osób prawnych). Zob. P. Smoleń i in., dz. cyt., s. 394.
- 13 Zob. np. *BEPS 2.0 czyli kolejne zmiany w opodatkowaniu przedsiębiorstw*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 29 marca 2022, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8388875,beps-20-czyli-kolejne-zmiany-w-opodatkowaniu-przedsiębiorstw.html>, dostęp: 16.10.2022.
- 14 Dz.U. poz. 2105 ze zm.
- 15 Dz.U. poz. 1106 ze zm.
- 16 Dz. Urz. UE L 193 z 19.07.2016, s. 1.
- 17 *Opodatkowanie spółek*, H. Litwińczuk (red. nauk.), wyd. 2, Warszawa 2022, s. 231.
- 18 Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1993 ze zm.
- 19 *Opodatkowanie spółek*, H. Litwińczuk (red. nauk.), dz. cyt., s. 233.

- ²⁰ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. 12, Warszawa 2021, s. 309.
²¹ M. Smakuszewski, K. Klimkiewicz-Deplano, M. Siwiński, *CIT 2021. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 1319.
²² Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1452 ze zm.

Bibliografia

Literatura

- Dolata S., *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, wyd. 3, Warszawa, 2013.
 Mastalski R., *Prawo podatkowe*, wyd. 12, Warszawa 2021.
Opodatkowanie spółek, H. Litwińczuk (red. nauk.), wyd. 2, Warszawa 2022.
 Smakuszewski M., Klimkiewicz-Deplano K., Siwiński M., *CIT 2021. Komentarz*, Warszawa 2021.
 Smoleń P. i in., *Prawo podatkowe*, wyd. 1, Warszawa 2014.

Źródła internetowe

- BEPS 2.0 czyli kolejne zmiany w opodatkowaniu przedsiębiorstw*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 29 marca 2022, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8388875,beps-20-czyli-kolejne-zmiany-w-opodatkowaniu-przedsiębiorstw.html>, dostęp: 16.10.2022.
 Grant Thornton, *Barometr prawa*, <https://barometrprawa.pl/>, dostęp: 16.10.2022.
Model, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/model;2484153.html>, dostęp: 11.09.2022.
 Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=w-du19920210086>, dostęp: 11.09.2022.

Akty prawne

- Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Dz. Urz. UE L 193 z 19.07.2016, s. 1.
 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.
 Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1452 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 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1993 ze zm.
 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.
 Ustawa z dnia 28 kwietnia 1936 r. – Prawo wekslowe, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 282.
 Ustawa z dnia 28 maja 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1106 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.