

Patrycja FATYGA-WIŚNIEWSKA*

 <https://orcid.org/0000-0002-7968-6783>

WYBRANE PROBLEMY ZWIĄZANE Z OBOWIĄZYWANIEM ZWOLNIENIA Z MINIMALNEGO PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH DLA MIĘDZYNARODOWYCH GRUP SPÓŁEK W KONTEKŚCIE PRZECIWDZIAŁANIA WYSTĘPOWANIA LUKI CIT

Abstrakt

Przedmiot badań: Podejmowanym przez autorkę problemem badawczym jest analiza zwolnienia z podatku minimalnego dla międzynarodowych grup spółek w odniesieniu do *ratio legis* tej dani-ny, którym jest ograniczenie występowania luki CIT. W ramach artykułu podjęta zostanie próba oceny zasadności wprowadzanego zwolnienia w kontekście celu, jaki danina ta miała realizować. Przesłanką do podjęcia tematu badawczego była luka badawcza w tym zakresie.

Cel badań: Zamierzeniem autorki jest zweryfikowanie, czy wprowadzenie zwolnienia z minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych jest spójne z realizowaną polityką podatkową, skupioną na ograniczeniu luki w podatku CIT.

Metoda badawcza: W oparciu o interpretacje indywidualne organów podatkowych oraz literaturę przedmiotu, a także stanowisko Ministerstwa Finansów przeanalizowane zostały motywy wprowadzenia w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych nowego narzędzia podatkowego, tj. minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych oraz zwolnienia dla grup podmiotów, a także sposób funkcjonowania tego zwolnienia, przyczyny jego zmiany oraz wzajemna relacja zachodząca pomiędzy zwolnieniem a *ratio legis* minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych.

Wyniki: W wyniku analizy potwierdzone zostało, że zachodzi istotna rozbieżność pomiędzy rozwiązaniami normatywnymi, a ich interpretacją dokonywaną przez organy podatkowe oraz celem wprowadzenia podatku minimalnego.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób prawnych, podatek minimalny, podmioty powiązane, luka CIT.

Klasyfikacja JEL: K23, K34, O23

* Mgr, Uniwersytet Łódzki, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Katedra Finansów Publicznych; e-mail: patrycja.fatyga@uni.lodz.pl

1. Wstęp

Jednym z najistotniejszych wyzwań, przed którym stoi polski system podatkowy, jest ograniczenie występowania luki w podatku dochodowym od osób prawnych (CIT). Mimo tego, że zagadnienie to jest obecne na agendzie publicznej od lat¹², to nadal nie udało się tego problemu skutecznie rozwiązać. Co istotne, występowanie luki w podatku dochodowym jest wyzwaniem nie tylko o charakterze krajowym, ale również globalnym.

Aby ograniczyć występowanie luki CIT, Polska od lat podejmuje szereg działań na poziomie krajowym (jak m.in. wprowadzenie podatku od przerzucanych dochodów), a także uczestniczy w inicjatywach podejmowanych na poziomie międzynarodowym. Za najistotniejszą globalną inicjatywę, skupioną na ograniczeniu negatywnego zjawiska, jakim jest erozja podstawy opodatkowania i transfer zysków (ang. *Base Erosion and Profits Shiftig*, BEPS), w której uczestniczy Polska, uchodzi inicjatywa podjęta w 2012 r. na szczycie G20 w Los Cabos i kontynuowana przez ponad 130 państw³. Założenia Projektu BEPS⁴ skupiały się na przeciwdziałaniu zmniejszeniu podstawy opodatkowania oraz transferowi zysków, wskazując na minimalne standardy lub rozwiązania, które powinny zostać wdrożone na poziomie krajowym. Rozwiązania zaproponowane w ramach Pakietu BEPS miały zróżnicowany charakter, część z nich wymagała podjęcia działań jednostronnych poprzez wdrożenie odpowiednich rozwiązań do porządku krajowego, część wymagała współpracy międzynarodowej m.in. poprzez zmiany umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

W następstwie Pakietu BEPS Polska zdecydowała się m.in. podpisać umowy o wymianie informacji podatkowych, wdrożyć klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania czy też znowelizować przepisy dotyczące cen transferowych⁵. Tym samym, mimo niewiążącego charakteru – w świetle prawa międzynarodowego

¹ **R. Piwowarski**, *Czynniki determinujące występowanie luk podatkowych*, Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica 2022/2/359, s. 34–62.

² **T. Tratkiewicz**, *Luka w VAT – sposoby przeciwdziałania w Polsce i Unii Europejskiej*, Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2016/294, s. 185–196.

³ **M. Jamróży, M. Tomczyk**, *Regulacje antyrajowe w obszarze cen transferowych*, BISP 2022/6 (310), s. 13–21, <https://doi.org/10.5604/01.3001.0015.8951>

⁴ **OECD**, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Paris 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>; stan na 16.03.2025 r.

⁵ **D. Gajewski**, *Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego a wdrożenie działań BEPS*, Studia BAS 2018/2, s. 113–138.

Pakiet BEPS stanowi tzw. *soft law*, okazał się on być skutecznym narzędziem reformowania krajowych systemów podatkowych.

Analizując wdrożenie wszystkich działań BEPS, należy skonstatować, że będzie to zasadnicza zmiana międzynarodowego prawa podatkowego polaryzującego na poszczególne ustawodawstwa wewnątrzrajowe państw członkowskich. Oczywiście proces wdrażania będzie niewątpliwie trwał, a intensywność jego wdrażania w poszczególnych państwach członkowskich będzie zróżnicowana. Jednak już na tym etapie można stwierdzić, że dokonywane zmiany w państwach OECD (w tym Polsce) w istotny sposób będą się przyczyniały do przeciwdziałania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania⁶.

W 2019 r. zdecydowano się na kontynuowanie Projektu BEPS, inicjując Projekt BEPS 2.0, który skupia się na opodatkowaniu gospodarki cyfrowej oraz wprowadzeniu minimalnego opodatkowania⁷. Projekt BEPS 2.0 opiera się na dwóch filarach. Prace w ramach Filaru I skupiają się na zagadnieniu alokacji zysku do poszczególnych państw. Ze względu na zmieniające się modele prowadzenia działalności gospodarczej niezbędne jest wypracowanie nowych zasad opodatkowania, które oparte będą na zasadach znaczącej oraz trwałej obecności w danej jurysdykcji⁸. Natomiast Filar II dotyczy zaprojektowania globalnego podatku minimalnego, którym miałyby zostać objęte przedsiębiorstwa międzynarodowe. Globalny podatek minimalny ma opierać się na założeniu, że przedsiębiorstwa powinny być opodatkowane w każdym państwie, w którym prowadzą działalność według efektywnej stawki wynoszącej 15% (ang. *effective tax rate*, ETR). W sytuacji gdy dany podmiot byłby opodatkowany według stawki niższej niż 15%, to powinien on zapłacić podatek wyrównawczy. Taki podatek wyrównawczy powinien zostać zapłacony albo w państwie, w którym nałożony został ten podatek (ang. *qualified domestic minimum top-up tax*, QDMTT) bądź w innym państwie według zasad włączenia dochodu do opodatkowania (ang. *Income Inclusion Rule*, IIR) lub zasadą niedostatecznie opodatkowanych zysków (ang. *undertaxed profit top-up tax*, UTPR) (łącznie tzw. zasady GLoBE: *Global Anti-Base Erosion Rules*)⁹. Wdrażane w ramach Filaru II rozwiązania miały na celu wyrównanie warunków prowadzenia działalności poprzez ograniczenie

⁶ *Ibidem*, s. 135

⁷ M. Jamroż, M. Tomczyk, *Regulacje antyrajowe...*, s. 15.

⁸ M. Duda-Plesińska, *Mechanizmy rozwiązywania sporów podatkowych na tle rozwiązań BEPS 2.0 Filar I*, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 2024/11 (4), s. 69–88, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2023.022>

⁹ V. Chand, S. Damji, K. Romanovska, *Stale zakłady w świetle Filarów – znaczenie analizy cen transferowych*, Analizy i Studia CASP 2024/15 (1), s. 31–42, <https://doi.org/10.33119/ASCASP.2023.1>

konkurencji w zakresie stawek podatkowych oraz poprzez wdrożenie globalnego minimalnego podatku. Natomiast o tym, jak istotnym narzędziem współkreowania międzynarodowej oraz krajowej polityki podatkowej jest pakiet BEPS 2.0, świadczy fakt, że pomimo wycofania się Stanów Zjednoczonych z prac nad globalnym podatkiem minimalnym pozostali sygnatariusze kontynuują współpracę¹⁰.

Co istotne, konieczność wprowadzenia globalnego podatku minimalnego została również potwierdzona na poziomie unijnym. W efekcie przyjęta została Dyrektywa GloBE wdrażająca reformę zaproponowaną w ramach BEPS 2.0¹¹. Dyrektywa została transponowana do polskiego porządku prawnego ustawą z dnia 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.

Równolegle do prac prowadzonych na poziomie międzynarodowym prowadzone były prace nad krajowym minimalnym podatkiem dochodowym od osób prawnych, mającym uzupełnić regulacje dotyczące niedostatecznej kapitalizacji oraz cen transferowych¹². Zarówno krajowy minimalny podatek dochodowy od osób prawnych, jak również ten globalny opierają się na tym samym założeniu, tj. wyrównaniu poziomu opodatkowania do zdefiniowanej wartości, przy jednoczesnym zachowaniu systemu ulg oraz zwolnień¹³. Jednoczesne funkcjonowanie krajowego podatku minimalnego oraz globalnego podatku minimalnego nie występuje tylko i wyłącznie w ramach polskiego systemu podatkowego. Te dwa systemy opodatkowania funkcjonują równolegle również m.in. we Włoszech czy Austrii. W ramach włoskiego systemu zaproponowany został podatek od tzw. spółek fasadowych (wł. *Società di comodo*), które odnotowują stratę przez okres przekraczający 5 lat¹⁴.

¹⁰ **Memorandum**, *The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) Global Tax Deal (Global Tax Deal)* z 20 stycznia 2025 r., <https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/>; stan na 20.05.2025 r.

¹¹ Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii.

¹² **J. Uchman**, *Polski Ład z perspektywy opodatkowania dochodów osób prawnych*, w: **E. Małecka-Ziemińska** (red.), *Polski Ład a opodatkowanie dochodów. Ujęcie prawne, finansowe i ekonomiczne*, Poznań 2023, s. 169–185.

¹³ **A. Skręt-Bednarz**, *Wpływ polskiego podatku minimalnego na wybrane ulgi i zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych*, BISP 2024/3 (331), s. 4–11.

¹⁴ **Z. Klimaszewska**, *Minimalny podatek dochodowy od osób prawnych w świetle prawnoporównawczym (Polska, Włochy, Austria)*, BISP 2022/8 (312), s. 13–20.

Tym samym cel, jakim jest ograniczenie luki CIT, realizowany jest za pośrednictwem różnych instytucji prawa podatkowego, występujących zarówno na poziomie lokalnym – krajowym, jak również międzynarodowym. Skuteczne przeciwstawianie się zjawisku luki podatkowej jest możliwe tylko wtedy, gdy wdrażane rozwiązania legislacyjne są ze sobą spójne i kompleksowe. Wprowadzanie nowych rozwiązań, które pozostają ze sobą w sprzeczności bądź przewidują szereg wyłączeń, zwolnień prowadzi do tego, że podejmowane działania będą mieć pozorny charakter i nie doprowadzą do osiągnięcia swojego założenia.

Celem niniejszego artykułu jest ocena zwolnienia z minimalnego podatku dochodowego dla międzynarodowych grup spółek w kontekście założeń tej daniny oraz intencji jej wdrożenia. W ramach niniejszej pracy została również uwzględniona okoliczność wpływu tej daniny na funkcjonowanie międzynarodowych grup spółek, przy czym przez funkcjonowanie dla celów niniejszego artykułu należy rozumieć otoczenie prawnopodatkowe, w którym dany podmiot działa.

2. *Ratio legis* podatku minimalnego

Wprowadzenie minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych (dalej również jako: podatek minimalny) było jednym z komponentów reformy nazywanej Polskim Ładem, której zakres, w kontekście prawa podatkowego, był zróżnicowany i nie dotyczył tylko wdrażania nowych rozwiązań (jak m.in. podatek minimalny), ale również nowelizowania już obowiązujących instrumentów podatkowych (m.in. estoński CIT)¹⁵.

Za zasadnością wprowadzenia minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych, zdaniem projektodawców, przemawiała konieczność ograniczenia luki CIT potwierdzonej m.in. Raportem Polskiego Instytutu Ekonomicznego (dalej: PIE). Przy czym, przez lukę CIT dla celów Raportu rozumiano „różnicę między teoretycznymi wpływami podatku dochodowego od osób prawnych, które powinno otrzymać państwo, gdyby wszystkie rozliczenia gospodarcze były przeprowadzone rzetelnie i prawidłowo (zgodnie z literą i duchem prawa) a rzeczywistymi dochodami sektora finansów publicznych z tego tytułu”¹⁶. Jako bazę podatkową wyliczeń wykorzystano nadwyżkę operacyjną brutto w sektorze przedsiębiorstw niefinansowych oraz instytucji finansowych. Określenie luki CIT jest zagadnieniem dużo bardziej złożonym niż oszacowanie luki VAT ze względu

¹⁵ J. Uchman, *Polski Ład...*, s. 179–182.

¹⁶ Polski Instytut Ekonomiczny, *Luka CIT w Polsce w latach 2014–2018*, Warszawa 2020, https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2020/07/PIE-Raport_Luka_CIT_PL.pdf; stan na 5.03.2025 r.

na trudności w zdefiniowaniu uniwersalnego wzoru jej wyliczenia. Luka VAT wyliczana jest w oparciu o dane dotyczące konsumpcji. Natomiast w przypadku CIT przy określaniu luki należy jeszcze uwzględnić dodatkowe okoliczności, takie jak m.in. znaczne trudności w zaobserwowaniu statystycznym ubytków wpływów z CIT, zachodzącą zależność pomiędzy zjawiskiem luki CIT a zaangażowaniem kapitału zagranicznego czy fakt, że głównym źródłem luki CIT są działania optymalizacyjne, a nie błędy podatników czy też nieskuteczność administracji podatkowej¹⁷. Wskazuje się również na istotne trudności w wyliczeniu bazy podatkowej oraz teoretycznej wielkości wpływów z CIT. W zakresie bazy podatkowej, którą miałyby stanowić nadwyżka operacyjna brutto, wskazuje się, że wskaźnik ten obejmuje zarówno podatników CIT, jak i PIT oraz że jest on w istocie zbliżony do wyniku księgowego, a co za tym idzie odwołuje się do bilansowego, a nie podatkowego ujęcia przychodów i kosztów. Wykorzystanie więc tego wskaźnika wiąże się z koniecznością dokonywania korekt¹⁸.

W uzasadnieniu do projektu ustawy wprost zostało wskazane, że luka CIT w 2018 r. wyniosła 22 mld zł. Istotnym komponentem tej luki miała być tzw. *zagraniczna luka CIT*, będąca wynikiem transferowania wygenerowanych w Polsce zysków do innych rezydencji podatkowych. Zgodnie z powołanymi szacunkami miałyby ona odpowiadać za około 15% całkowitej luki w podatku CIT. Dostrzeżono bowiem, że niektórzy podatnicy generują stratę bądź niski dochód, który nie odpowiada skali oraz rodzajowi prowadzonej działalności, a jednocześnie odnotowują oni wysoki poziom obrotów, a taki stan finansowy ma charakter trwały. W takich wypadkach pojawiły się wątpliwości, co do motywacji takich podmiotów oraz hipotezy, że ich działalność może wynikać z wykorzystania przez nich mechanizmów optymalizacyjnych. Poprzez opłaty m.in. z tytułu korzystania z wartości niematerialnych i prawnych za świadczenie usług niematerialnych transferowane są zyski do zagranicznych podmiotów. Transfer zysków, zdaniem projektodawców, może się również odbywać poprzez nabywanie towarów po zawyżonych cenach. Płatności są tak układane, aby były one wykonywane przez podmioty z państw, w których obowiązuje wyższe opodatkowanie do państw o łagodniejszym reżimie podatkowym.

¹⁷ J. Jankowski, *Mapa luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2018/(1), s. 53–69.

¹⁸ K. Konopczak, A. Łożykowski, *Efekt fiskalny uszczelniania systemu podatkowego w Polsce: próba oszacowania w zakresie podatku CIT*, Ekonomista, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne 2021/1, s. 25–55.

Ratio legis podatku minimalnego sprowadza się więc do uszczelnienia systemu podatkowego poprzez utrudnienie takich działań optymalizacyjnych¹⁹. Kolejną przyczyną wdrożenia podatku minimalnego, o której już wspomniano w pierwszej części artykułu, była chęć podążania za kierunkami działań wyznaczanymi przez OECD w zakresie ponadnarodowego minimalnego opodatkowania podatkiem dochodowym.

3. Założenia konstrukcyjne podatku minimalnego

Specyfika podatku minimalnego sprowadza się do tego, że jest to podatek, który umyka klasycznej konstrukcji podatku dochodowego. Podstawą opodatkowania, zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych, jest generalnie dochód. Natomiast w przypadku podatku minimalnego podstawę opodatkowania stanowi przychód oraz część ponoszonych kosztów. W konsekwencji podatek ten ma charakter przychodowo-kosztowy, co prowadzi do tego, że w istocie opodatkowana zostaje strata czy też niskie dochody²⁰.

Mimo przyjęcia przepisów o podatku minimalnym w ramach pakietu reform nazywanych Polskim Ładem i wejścia ich w życie 1 stycznia 2022 r., ze względu na liczne kontrowersje oraz wątpliwości dotyczące tego podatku zdecydowano o znowelizowaniu części przepisów, a także o wprowadzeniu zwolnienia z minimalnego podatku do 1 stycznia 2024 r.²¹ Decyzja o przyznaniu zwolnienia uzasadniona została względami natury gospodarczo-politycznej, tj. trwającym konfliktem w Ukrainie i jego wpływem na łańcuch dostaw, problemami z zatrudnieniem, utratą rynków zbytu, a także wzrostem cen surowców. Wskazano również, że przedsiębiorcy nadal mierzą się z negatywnymi konsekwencjami wybuchu pandemii. Uznano, że wprowadzenie podatku minimalnego mogłoby

spowodować bardzo niekorzystne, a niekiedy nieodwracalne skutki dla działających w Polsce przedsiębiorstw spełniających warunki do objęcia ich przedmiotową regulacją. Stano-
wiłoby to istotne zagrożenie dla ich funkcjonowania, względnie konieczność radykalnego

¹⁹ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532, IX kadencja Sejmu, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532>; stan na 5.03.2025 r.

²⁰ **K. Borczyk**, *Minimalny CIT 2022 – podatek od strat i niskich dochodów*, BISP 2022/7 (311), s. 25–31.

²¹ **A. Daszyńska-Ciborowska, P. Łojek**, *Szanse i zagrożenia związane z minimalnym podatkiem CIT*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomii i Informatyki 2024/20, s. 35–54.

zwiększenia kosztów łańcucha dostaw, co mogłoby doprowadzić do zamykania działalności z powodu obniżonej konkurencyjności wobec sieci zagranicznych²².

Poza decyzją o wprowadzeniu zwolnienia, projektodawcy zdecydowali się również na zmianę w samej konstrukcji podatku.

Podatnikami krajowego minimalnego podatku zostali m.in. nierezydenci prowadzący w Polsce działalność poprzez położony tu zakład, o ile: (i) ponieśli oni stratę ze źródła innego niż zyski kapitałowe albo (ii) osiągnęli udział dochodów w wysokości nie większej niż 2% ze źródeł przychodów innych niż kapitałowe. W wyniku nowelizacji wskaźnik rentowności został podwyższony. Pierwotnie wskaźnik wynosił 1%. Uznano, że wyznaczona granica 1% jest zbyt niska, aby mogła ona świadczyć o podjęciu działań optymalizacyjnych przez przedsiębiorców. Powołując się na dane prezentowane przez Główny Urząd Statystyczny (GUS) za 2021 r., wskazano, że wskaźnik rentowności brutto przedsiębiorstw w badanym roku wzrósł i wyniósł 5,8%. Natomiast dane z deklaracji podatkowych CIT-8 za 2019 r. wskazują, że udział dochodów w przychodach wśród podatników wyniósł 6%, a w 2020 r. już 7%. Co więcej, tak niski poziom wskaźnika pomija fakt, że niektóre branże (np. sprzedaż hurtowa paliw płynnych) charakteryzują się niską rentownością.

Celem takiego działania (podniesienie wskaźnika dochodowości przy jednoczesnej modyfikacji sposobu jego wyliczania) jest dążenie do lepszego ukierunkowania tej regulacji na realizację zakładanego celu. Chodzi w tym przypadku o niewyłączenie „na starcie” z jej zakresu podatników, których przedmiot działalności uzasadnia osiąganie rentowności wyższej niż 1%. Jednocześnie proponowany system rozwiązań mitygujących zmierza do „wyłapania” sytuacji, w przypadku których zachodzi duże prawdopodobieństwo, iż niższa niż zakładana rentowność (lub strata) ma swoje uzasadnienie gospodarcze²³.

Jednocześnie, w ramach minimalnego podatku dochodowego przewidziany został katalog zwolnień o charakterze podmiotowym. Z systemu podatku minimalnego zostali wyłączeni m.in. podatnicy, którzy rozpoczęli działalność w roku podatkowym oraz w kolejno następujących po sobie dwóch latach podatkowych. Wprowadzenie tego typu zwolnienia wydaje się być rozwiązaniem racjonalnym, uwzględniającym specyfikę pierwszych lat funkcjonowania nowych podmiotów. Zgodnie z danymi GUS, w przypadku przedsiębiorstw niefinansowych, które

²² Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2544, IX kadencja Sejmu, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=2544>; stan na 9.03.2025 r.

²³ *Ibidem*.

rozpoczęły działalność w 2023 r., do 2024 r. aktywnych pozostało 56,2%. Natomiast w przypadku przedsiębiorstw niefinansowych, które rozpoczęły działalność w 2022 r., do 2023 r. aktywnych pozostało 67,0%²⁴. Z tym zwolnieniem powiązane jest zwolnienie dla podmiotów, które w roku podatkowym uzyskały przychody niższe o co najmniej 30% w stosunku do przychodów uzyskanych w roku podatkowym bezpośrednio poprzedzającym ten rok podatkowy. Tym samym wprowadzone dla nowo powstałych podmiotów ograniczenie trzyletniej cezury czasowej jest mitygowane. Kolejne zwolnienie dotyczy podmiotów o prostej strukturze właścicielskiej. Podatku minimalnego nie stosuje się do podatników, których udziałowcami, akcjonariuszami albo współnikami są wyłącznie osoby fizyczne i jeżeli podatnik nie posiada: (i) bezpośrednio lub pośrednio, więcej niż 5%: udziałów (akcji) w kapitale innej spółki lub ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną, (ii) 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. Wprowadzenie tego zwolnienia jest spójne z *ratio* podatku minimalnego, który swoim zakresem miał objąć podmioty o rozbudowanych strukturach, które poprzez te rozbudowane struktury dokonują działań optymalizacyjnych. Z podatku minimalnego zostały również zwolnione przedsiębiorstwa finansowe, mali podatnicy oraz podmioty postawione w stan upadłości, likwidacji lub restrukturyzacji.

W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się na liczne wątpliwości odnośnie do poszczególnych elementów konstrukcyjnych podatku minimalnego. Niejasności pojawiają się już na etapie ustalania podstawy opodatkowania, którą stanowi suma kwoty odpowiadającej 1,5% wartości przychodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych oraz poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych, z wyjątkiem gdy powiązania wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego lub ich związkami, kosztów finansowania dłużnego, w jakiej koszty te przewyższają kwotę obliczoną według podanego w ustawie wzoru. Skomplikowany sposób ujęcia podstawy opodatkowania stoi w sprzeczności z pozostającym na agendzie publicznej postulatem przejrzystości oraz prostoty podatków. Kolejną wątpliwością, która

²⁴ Przedsiębiorstwa niefinansowe powstałe w 2023 roku. Informacja sygnałna, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/przedsiębiorstwa-niefinansowe/przedsiębiorstwa-niefinansowe-powstale-w-2023-roku,25,7.html>; stan na 16.03.2025 r. Przedsiębiorstwa niefinansowe powstałe w 2022 roku. Informacja sygnałna, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/przedsiębiorstwa-niefinansowe/przedsiębiorstwa-niefinansowe-powstale-w-2022-r,25,6.html>; stan na 16.03.2025 r.

pojawia się w kontekście podatku minimalnego, jest fakt, że miał on dotyczyć międzynarodowych korporacji, utrudniając im transferowanie zysków, podczas gdy w ostatecznej wersji okazał się być podatkiem, który będzie płacony również przez krajowe przedsiębiorstwa. Część autorów uważa również, że wprowadzenie podatku minimalnego może przełożyć się na wzrost cen towarów i usług. Nowi podatnicy podatku minimalnego będą się starać zrekompensować nowe obciążenie poprzez podwyższenie cen sprzedawanych produktów²⁵. Podatek minimalny może negatywnie wpływać na sytuację finansową przedsiębiorców w okresie dekonjunktury. Spadek poziomu przychodów wywołany kryzysem ekonomicznym może doprowadzić do zwiększenia bazy potencjalnych podatników. Nawet wprowadzenie zwolnienia dla podmiotów, które odnotowują 30% spadek przychodów, może okazać się być zwolnieniem niewystarczającym. Ze względu na stosunkowo wysoki poziom spadku może się okazać, że ze zwolnienia będzie korzystać niewielka liczba przedsiębiorców²⁶.

4. Kontrowersje związane z funkcjonowaniem międzynarodowych grup

Szczególnie interesującym, z punktu widzenia *ratio legis* podatku, jest zwolnienie przyznane podatnikom wchodzącym w skład grupy co najmniej dwóch spółek, w której jedna spółka posiada przez cały rok podatkowy bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 75% udział odpowiednio w kapitale zakładowym, kapitale akcyjnym lub udziale kapitałowym pozostałych spółek, wchodzących w skład tej grupy, jeżeli: (i) rok podatkowy spółek obejmuje ten sam okres oraz (ii) obliczony za rok podatkowy udział łącznych dochodów spółek w ich łącznych przychodach jest większy niż 2% – przy czym przy ustalaniu warunków uwzględnia się wszystkie spółki z grupy będące podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1, lub należące do podatkowej grupy kapitałowej (dalej: zwolnienie dla grup). Jednocześnie nie wskazano, jakie okoliczności prawne bądź faktyczne uzasadniały wprowadzenie takiego zwolnienia.

W pierwotnie uchwalonej wersji podatku minimalnego zwolnienie dla grup dotyczyło tylko spółek bezpośrednio powiązanych, a przy ustalaniu warunków skorzystania ze zwolnienia uwzględniano wyłącznie spółki będące polskimi rezydentami podatkowymi. Co pozostawało spójne z jednym z motywów

²⁵ C. Kotyla, *CIT minimalny – pułapka czy motywacja dla nierentownych przedsiębiorstw?*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 2022/66/3, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, s. 50–59.

²⁶ K. Borczyk, *Minimalny CIT 2022...*, s. 28.

wprowadzenia tego podatku, tj. zwalczaniem transferowania zysków poprzez tzw. płatności wątpliwe.

Uzasadnieniem nowelizacji była chęć wyeliminowania wątpliwości odnośnie do zakresu spółek wchodzących w skład grupy czy też metody liczenia rentowności w ramach grupy²⁷. W ramach nowelizacji doszło więc do: (i) rozszerzenia zwolnienia na pośrednie posiadanie udziałów, (ii) doprecyzowania poziomu udziałów przez spółkę dominującą, (iii) podwyższenia progu poziomu łącznej dochodowości do 2% oraz (iv) uściślono, że warunki dotyczące poziomu dochodowości oraz roku podatkowego mają dotyczyć wszystkich polskich spółek. W zakresie ostatniej zmiany wskazywano, że ze względu na literalne brzmienie przepisu podatnicy mogli wybierać krajowe spółki do dokonania kalkulacji, co mogło prowadzić do manipulowania wynikiem przez odpowiednie zdefiniowanie grupy podmiotów. W jednej z interpretacji Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) wprost potwierdził taką możliwość, wskazując, że:

przez grupę podmiotów w rozumieniu art. 24ca ust. 14 pkt 6 należy rozumieć jako podmiot dominujący oraz inne, dowolnie wybrane spółki, w których ten podmiot posiada co najmniej 75% udziału odpowiednio w kapitale zakładowym, kapitale akcyjnym lub udziale kapitałowym. Przepisy art. 24ca ust. 14 pkt 6 Ustawy o CIT nie narzucają obowiązku kształtowania grupy podatników w taki sposób, aby składała się z podmiotu dominującego i wszystkich pozostałych spółek, w którym ten podmiot posiada co najmniej 75% udziałów. Gdyby taka była intencja ustawodawcy, warunek ten zostałby w omawianym przepisie jednoznacznie wskazany. Tymczasem ustawodawca wskazał jedynie, że musi to być grupa co najmniej dwóch podmiotów oraz określono kryterium minimalnego udziału kapitałowego spółki dominującej w pozostałych podmiotach tworzących grupę²⁸.

W związku z nowym brzmieniem przepisów pojawiły się kolejne wątpliwości interpretacyjne. Wątpliwości te ogniskowały się wokół oceny wpływu obecności nierezydenta w strukturze na formułowanie grupy oraz spełnienie przesłanek do zwolnienia. Według jednego ze stanowisk uznawano, że jako grupę należałoby rozumieć tylko i wyłącznie polskich rezydentów podatkowych, a co za tym idzie zarówno spółka dominująca, jak i zależna powinny być rezydentami i spełniać warunki z zakresu rentowności oraz roku podatkowego. Natomiast, druga ścieżka interpretacyjna opierała się na uznaniu, że tylko polscy rezydenci zobowiązani są spełnić warunki dotyczące tożsamego roku podatkowego oraz poziomu wskaźnika rentowności. Pojawienie się w strukturze nierezydenta jako

²⁷ Uzasadnienie 2544, s. 68.

²⁸ Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 lipca 2022 r., Znak: 0111-KDIB2-1.4010 14.2022.2.MK.

spółki dominującej nie powinno wykluczać zwolnienia z podatku minimalnego. Oba te sposoby interpretacji znalazły odzwierciedlenie w interpretacjach indywidualnych Dyrektora KIS. W jednej z interpretacji Dyrektor KIS wskazał, że w przypadku grupy, w której spółką dominującą, posiadającą 100% udziałów jest nierezydent możliwe jest skorzystanie ze zwolnienia dla grup. Dyrektor KIS wskazał, że z brzmienia przepisu nie wynika, aby warunek posiadania 75% udziałów dotyczył tylko spółek z siedzibą w Polsce. Definiując grupę spółek w ramach tego zwolnienia, wskazane zostało jedynie, że tworzą ją podmioty, w której jedna ze spółek posiada bezpośrednio lub pośrednio 75% udziałów w kapitale pozostałych podmiotów. W tym zakresie brakuje więc zastrzeżenia odnośnie do rezydencji podmiotów wchodzących w skład grupy. Gdyby celem ustawodawcy było zawężenie zakresu tego zwolnienia, to dałby temu wprost wyraz, szczególnie że wprowadzone w ramach tego zwolnienia warunki (tj. warunek roku podatkowego oraz rentowności) zostały wprost wskazane jako dotyczące rezydentów²⁹. Natomiast w innym rozstrzygnięciu Dyrektor KIS zajął przeciwne stanowisko, wskazując, że w przypadku grupy, w której spółką dominującą jest nierezydent, nie jest możliwym skorzystanie ze zwolnienia. Organ wskazał, że:

aby skorzystać z tego wyłączenia spółki wchodzące w skład grupy co najmniej dwóch spółek, w której jedna spółka posiada bezpośrednio lub pośrednio 75% udziałów w kapitale pozostałych spółek wchodzących w skład tej grupy, muszą być podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o CIT, czyli zarówno spółka dominująca (posiadająca udział pośredni lub bezpośredni w kapitale pozostałych spółek w wysokości co najmniej 75%), jak i spółki zależne muszą być polskimi rezydentami³⁰.

Przy czym, Organ nie przedstawił w tym rozstrzygnięciu swojego wyводу, który doprowadził go do takiego wniosku.

Obie te interpretacje zostały wydane tego samego dnia. Ze względu na ich merytoryczną sprzeczność powodowały one po stronie grup podmiotów znaczne ryzyko w zakresie prawa do zwolnienia z podatku minimalnego. Ryzyko to było większe ze względu na fakt, że jedną z przyczyn wprowadzenia podatku minimalnego było ograniczenie działań optymalizacyjnych w ramach międzynarodowych grup podmiotów. Jak zostało wskazane w uzasadnieniu do projektu ustawy:

²⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 grudnia 2024 r. 0111-KDIB2-1.4010.514.2024.1.AR.

³⁰ Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 grudnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.518.2024.1.SG.

Należy mieć także na uwadze, że firmy zagraniczne w Polsce mają dostęp do szerokiego rynku zbytu, a także dużego rynku pracy, charakteryzującego się relatywnie niskimi kosztami pracowniczymi. Dzięki temu największe podmioty mają możliwość budowania swojej pozycji zarówno w skali lokalnej – sprzedając tutaj swoje towary i usługi, jak i globalnej, m.in. eksportując za granicę wytworzone w Polsce dobra. Pomimo jednak tak wielu korzyści płynących z dostępu do polskiego rynku, szereg korporacji, wykorzystując sprzyjające inwestorom zagranicznym otoczenie prawno-biznesowe w Polsce, unika płacenia podatku CIT lub odprowadza go w zakresie niewspółmiernym do rzeczywiście uzyskiwanych przychodów³¹.

Sprzeczny sposób interpretowania przepisów oraz fakt, że linia interpretacyjna dopiero się kształtuje, a linii orzeczniczej sądów administracyjnych w ogóle nie ma oznaczał, że decyzja o skorzystaniu ze zwolnienia wiązała się z większym ryzykiem późniejszego potencjalnego zakwestionowania prawa do zwolnienia. Niepewność ta została chwilowo rozwiązana, bowiem Dyrektor KIS zdecydował się zmienić swoją negatywną interpretację. W zmienionej interpretacji wskazane zostało, że:

gdyby ustawodawca na potrzeby stosowania art. 24ca ust. 14 pkt 6 ustawy o CIT miał zamiar wykluczyć w powyższym zakresie spółki zagraniczne, dałby temu jednoznaczny wyraz w przepisie, tak jak to uczynił w dalszej jego części, gdzie w odniesieniu do warunków z lit. a i b wskazał, że przy ich ustalaniu uwzględnia się wszystkie spółki z grupy będące podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy lub należące do grupy kapitałowej.

Tym samym, zwolnienie dla grup podmiotów funkcjonuje również w przypadku występowania w strukturze nierezydenta.

5. Pozycja nierezydenta w konstrukcji podatku minimalnego

Analizując konstrukcję podatku minimalnego, dostrzegalna jest niekonsekwencja ustawodawcy. W pierwszej kolejności powołując się na kolejny obok Raportu PIE *Raport Francuskie firmy w Polsce*, przygotowany przez Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, ustawodawca wskazuje, że francuskie przedsiębiorstwa unikają płacenia podatku dochodowego w Polsce, podatek dochodowy jest płacony tylko „przez te przedsiębiorstwa, które wyrażają taką intencję – pozostałe korzystają zaś z możliwości uniknięcia jego płacenia lub odprowadzają go w wysokości marginalnej, w porównaniu do osiągniętych lokalnie przychodów”³². Dalej

³¹ Uzasadnienie 1532, s. 69.

³² *Ibidem*, s. 72.

ustawodawca wskazał, że przedsiębiorstwa zagraniczne mają dostęp do polskiego rynku zbytu, korzystają ze znaczącego rynku pracy, ponosząc przy tym stosunkowo niskie koszty pracownicze, wykorzystują otoczenie prawne i biznesowe, a jednocześnie „unikają płacenia podatku CIT lub odprowadzają go w zakresie niewspółmiernym do rzeczywiście uzyskiwanych przychodów”³³. Analogiczne obserwacje zostały poczynione w przywołanym na wstępie niniejszego artykułu Raporcie PIE z 2020 r., w którym wskazano, że jedną z przyczyn powstawania luki w CIT jest sztuczne transferowanie zysków. Zjawisko to polega na wytworzeniu w danym państwie zysku, który „zgodnie z literą oraz duchem prawa powinien zostać opodatkowany w tym kraju, lecz podatnik wykorzystuje określone metody do przeniesienia tego zysku do innej jurysdykcji podatkowej celem obniżenia ciężaru podatkowego”³⁴. Transfer zysków może się dokonywać poprzez zakładanie spółek specjalnego przeznaczenia, których działalność sprowadza się do posiadania praw własności intelektualnej dla grupy oraz finansowania poszczególnych spółek, które wchodzi w skład tej grupy. Drugą metodą transferowania zysków są płatności wątpliwe, czyli wynagrodzenie z tytułu udzielonych pożyczek, wynagrodzenie z tytułu świadczenia usług niematerialnych – mechanizm zakłada dokonywanie płatności z państwa o wyższym poziomie opodatkowania do państwa o niższym poziomie. Kolejnymi metodami są zawyżanie bądź заниżanie cen transferowych między podmiotami powiązanymi czy też wykorzystywanie rozbieżności pomiędzy poszczególnymi systemami podatkowymi³⁵. Wskazana w Raporcie PIE wielkość zagranicznej luki CIT w 2018 r. na poziomie 3,2 mld PLN wzrosła w latach 2019–2020 o 0,5 mld PLN³⁶.

Ustawodawca prawidłowo więc zdefiniował problem publiczny, który wymagał i nadal wymaga interwencji, a jednocześnie dobrał narzędzie, które w świetle prowadzonych prac na poziomie międzynarodowym (tj. Pakiet BEPS 2.0) mogło uchodzić za narzędzie skuteczne. Co więcej, prawidłowo zdefiniował zakres opodatkowania podatkiem minimalnym w świetle zdiagnozowanego problemu, bowiem objął zakresem opodatkowania również nierezydentów. Zgodnie z art. 24ca ust. 17 ustawy o CIT, podatek minimalny stosuje się do podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2 [nierezydent], prowadzącego w Polsce działalność poprzez zakład [zakładem w rozumieniu ustawy o CIT jest (i) stała placówka, poprzez którą podmiot zagraniczny wykonuje całkowicie lub częściowo działalność, m.in. oddział,

³³ *Ibidem*.

³⁴ Raport PIE, 2020, s. 13.

³⁵ *Ibidem*, s. 15–17.

³⁶ J. Sawulski, M. Klucznik, M. Reczek, J. Rybacki, *Luka CIT w Polsce*, Working Paper 2022/2, s. 7, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa.

przedstawicielstwo, biuro, fabrykę, warsztat albo miejsce wydobywania bogactw naturalnych; (ii) plac budowy czy też (iii) osoba działająca w imieniu takiego podmiotu, gdy ma pełnomocnictwo do zawierania umów. Wykreowanie zakładu w Polsce przez podmiot zagraniczny powoduje powstanie obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od dochodów osiąganych w Polsce]. Takie zdefiniowanie podmiotu zagranicznego, na którym ciąży podatek minimalny, wyklucza z tej kategorii nierezydentów, którzy osiągają w Polsce przychody z innych niż zakład tytułów, jak m.in. dochody z nieruchomości, papierów wartościowych czy też instrumentów finansowych, przeniesienia własności akcji i udziałów [art. 3 ust. 3 ustawy o CIT]. Ograniczenie zakresu nierezydentów tylko do tych, którzy prowadzą w Polsce działalność poprzez zakład, wyłączając z tej grupy podmioty generujące przychody z zysków kapitałowych wynika z samej istoty podatku jako podatku odnoszącego się do źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych [art. 24ca ust. 1 ustawy o CIT].

Natomiast objęcie zwolnieniem z podatku minimalnego grup podmiotów, w ramach których występuje nierezydent, jest niespójne z głównym założeniem tego podatku, tj. ograniczeniem transferów środków z państw o wyższym poziomie opodatkowania do państw o niższym poziomie. Zaakceptowanie takiego kształtu zwolnienia dla grup podmiotów prowadzi do ograniczenia skuteczności tego narzędzia. W oparciu o uzasadnienie do ustawy wprowadzającej ten podatek oraz nowelizującej go nie można jednoznacznie stwierdzić, czy zamierzeniem ustawodawcy było objęcie tym zwolnieniem grup podmiotów, w ramach których występuje nierezydent czy też nie. *Ratio legis* tego instrumentu przemawia za uznaniem, że zwolnienie to nie powinno dotyczyć grup, w ramach których występuje nierezydent. Jednocześnie brzmienie przepisu dopuszcza dwie możliwe ścieżki interpretacyjne. Pierwsza zakłada wyłączenie z tego zwolnienia grup podmiotów, w ramach których występuje nierezydent. Natomiast druga zakłada, że zwolnienie to może zostać zastosowane również względem grup z nierezydentem. Dochodzi więc do pozornego konfliktu – co jest istotniejsze duch i *ratio legis* przepisów czy może literalne brzmienie. Pozorność tego konfliktu polega na tym, że ze względu na niejednoznaczność zakresu zwolnienia nie można powołać się na wykładnię literalną. Gdyby bowiem dopuszczalna była jedna ścieżka interpretacyjna, to należałoby wskazać, że decydujące jest literalne brzmienie przepisu. W prawie podatkowym obowiązuje nakaz wykładni ścisłej, a w szczególności zakaz takiej wykładni rozszerzającej przepisów prawa podatkowego, która zwiększałaby zakres obciążeń podatkowych podatnika³⁷. (Wyrok SN z dnia

³⁷ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 października 1992 r., sygn. akt III ARN 50/92, OSNC 1993/10/181; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 kwietnia 1998 r., sygn. akt I SA/Po 1782/97.

22 października 1992 r., sygn. akt III ARN 50/92, OSNC 1993/10/181; wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 1998 r., sygn. akt I SA/Po 1782/97). Wykładnia prawa podatkowego nie może bowiem zmierzać do tworzenia nowych norm prawnych – jej zadaniem jest natomiast właściwe odczytanie przepisów. Ze względu na szczególnie charakter prawa podatkowego jako tej gałęzi prawa, która w najdalej idący sposób ingeruje w prawo własności, na stosujących je organach podatkowych ciąży obowiązek wykładania przepisów w sposób ścisły. Przyjęcie odmiennego podejścia stanowiłoby niczym nieuzasadnione przyznanie organom podatkowym swobody interpretacyjnej, a podatnikom odbierałoby poczucie pewności prawa. W przypadku zwolnienia dla grup podmiotów nie można powołać się na wyższość wykładni literalnej nad wykładnię celowościową, bowiem przepisy umożliwiają dokonanie dwóch sprzecznych interpretacji.

Problem niejednoznaczności przepisów może być analizowany z perspektywy podatnika, który ma stosować niejednoznaczne przepisy, organów podatkowych, które mają oceniać dokonany przez podatnika wybór jednego z dwóch sposobów wykładni, ale również z perspektywy systemowej. Tworząc tak niejednoznaczne regulacje, a w konsekwencji godząc się na to, że będą one musiały zostać doprecyzowane w drodze wykładni przez sądy administracyjne uprawnione, jest sformułowanie tezy o zawodności państwa przy wdrażaniu przepisów, które mają rozwiązywać istotny społecznie problem oraz aprobowaniu stanu niejednoznaczności obowiązujących przepisów. Jednocześnie jednak trudno jest wskazać przyczynę, która odpowiada za tę słabość. Państwo, które prawidłowo definiuje problem publiczny, a jednocześnie wprowadza narzędzia, które co do swojego kształtu są wątpliwe i wymagają interwencji orzeczniczej sądów administracyjnych, tylko pozornie prowadzi ustrukturyzowaną politykę podatkową. Zagadnienie niejednoznaczności tego zwolnienia nie jest tylko problemem podatników, którzy nie mają pewności odnośnie do reguł stosowania przepisów, ale również dla całego aparatu podatkowego, który te niejasne przepisy musi stosować. Na chwilę obecną zaaprobowana została korzystna dla podatników linia interpretacyjna, uznająca, że ze zwolnienia mogą korzystać grupy podmiotów, w których występuje nierezydent, ze względu jednak na niejednoznaczność przepisu ta wykładania wcale nie musi ostać się.

6. Zakończenie

Zgodnie z danymi zaprezentowanymi przez Ministerstwo Finansów³⁸ w 2024 r. minimalny podatek dochodowy został wykazany przez 0,1% podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Po przysługujących odliczeniach łącznie zapłacony podatek wyniósł 84,9 mln zł. Zestawiając powyższą kwotę z wartościami luki CIT, na które powoływał się projektodawca w trakcie procesu legislacyjnego, uznać należy, że podatek minimalny nie stanowi skutecznego narzędzia uszczelniającego. Wartość wpływów budżetowych z nowej daniny w kontekście wielkości problemu, który miała ona rozwiązywać, jest więc wysoce niesatysfakcjonująca.

Podatek minimalny miał stanowić jedno z narzędzi przeciwdziałania nasilaniu się luki CIT wynikającej z transferowania środków do innych rezydencji podatkowych. Jednakże, ze względu na niejasne sformułowanie regulacji oraz zaproponowany system zwolnień może się on okazać narzędziem niewystarczającym do osiągnięcia stawianych mu celów. O ile część wątpliwości została już wyjaśniona, w tym te odnośnie do interpretacji zwolnienia dla grup podmiotów, to nadal pozostają wątpliwości odnośnie do spójności zaproponowanego zwolnienia w kontekście idei podatku, a także pozostałych zwolnień. Ta niespójność generuje potencjalne ryzyko, że dojdzie do zmiany przyjętej linii interpretacyjnej. Podatek minimalny został wprowadzony, aby ograniczyć ryzyko podatkowe związane z transferowaniem płatności do podmiotów z innych rezydencji, a jednocześnie dopuszczone zostało zwolnienie dla międzynarodowych grup spółek, które stanowią naturalną platformę do dokonywania transgranicznych płatności. Nie można więc wykluczyć ryzyka, że dokonując wykładni przedmiotowego zwolnienia przez pryzmat *ratio legis* podatku, organy podatkowe albo sądy administracyjne zmienią sposób jego interpretacji.

Tym samym, podatek minimalny, który miał pełnić funkcję narzędzia ograniczania luki CIT ze względu na pojawiające się w zakresie jego konstrukcji wątpliwości może się okazać narzędziem tylko pozornie realizującym tę rolę.

³⁸ Informacja publiczna z 28 maja 2025 r. o sygn. BMI1.0123.1801.2025.

Bibliografia

Akty normatywne oraz uzasadnienia

Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii.

Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2025 r., poz. 278).

Ustawa z dnia 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz.U. z 2024 r., poz. 1685).

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532, IX kadencja Sejmu, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532>; stan na 5.03.2025 r.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2544, IX kadencja Sejmu, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=2544>; stan na 9.03.2025 r.

Wydawnictwa zwarte oraz artykuły naukowe

Borczyk K., *Minimalny CIT 2022 – podatek od strat i niskich dochodów*, BISP 2022/7 (311), s. 25–31.

Chand V., Damji S., Romanowska K., *Stale zakłady w świetle Filarów – znaczenie analizy cen transferowych*, Analizy i Studia CASP 024/15 (1), s. 31–42, <https://doi.org/10.33119/ASCASP.2023.1>

Daszyńska-Ciborowska A., Łojek P., *Szanse i zagrożenia związane z minimalnym podatkiem CIT*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomii i Informatyki 2024/20, s. 35–54.

Duda-Plesińska M., *Mechanizmy rozwiązywania sporów podatkowych na tle rozwiązań BEPS 2.0 Filar I*, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 2024/11 (4), s. 69–88, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2023.022>

Gajewski D., *Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego a wdrożenie działań BEPS*, Studia BAS 2018/2, s. 113–138. **Jamroży M., Tomczyk M.**, *Regulacje antyrajowe w obszarze ce transferowych*, BISP 2022/6 (310), s. 13–21, <https://doi.org/10.5604/01.3001.0015.8951>

Jankowski J., *Mapa luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2018/(1), s. 53–69.

Klimaszewska Z., *Minimalny podatek dochodowy od osób prawnych w świetle prawno-porównawczym (Polska, Włochy, Austria)*, BISP 2022/8 (312) s. 13–20.

Konopczak K., *Zmiany luki VAT w Polsce: rola czynników koniunkturalnych i strukturalnych*, Gospodarka Narodowa 2022/309/2.

Konopczak K., Łożykowski A., *Efekt fiskalny uszczelniania systemu podatkowego w Polsce: próba oszacowania w zakresie podatku CIT*, Ekonomista, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne Gospodarka Narodowa 2022/309/2. 2021/1, s. 25–55.

- Kotyła C.**, *CIT minimalny – pułapka czy motywacja dla nierentownych przedsiębiorstw?*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 2022/66/3, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, s. 50–59.
- Memorandum**, *The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) Global Tax Deal (Global Tax Deal)* z 20 stycznia 2025 r., <https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/>; stan na 20.05.2025 r.
- OECD**, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Paris 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>; stan na 16.03.2025 r.
- Piwowski R.**, *Czynniki determinujące występowanie luk podatkowych*, Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica 2022/2/359, s. 34–62.
- Polski Instytut Ekonomiczny**, *Luka CIT w Polsce w latach 2014–2018*, Warszawa 2020, https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2020/07/PIE-Raport_Luka_CIT_PL.pdf; stan na 5.03.2025 r.
- Przedsiębiorstwa niefinansowe powstałe w 2022 roku. Informacja sygnałna, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/przedsiębiorstwa-niefinansowe/przedsiębiorstwa-niefinansowe-powstałe-w-2022-r-,25,6.html>; stan na 16.03.2025 r.
- Przedsiębiorstwa niefinansowe powstałe w 2023 roku. Informacja sygnałna, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/przedsiębiorstwa-niefinansowe/przedsiębiorstwa-niefinansowe-powstałe-w-2023-roku,25,7.html>; stan na 16.03.2025 r.
- Sawulski J., Klucznik M., Reczek M., Rybacki J.**, *Luka CIT w Polsce*, Working Paper 2022/2, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa.
- Skręt-Bednarz A.**, *Wpływ polskiego podatku minimalnego na wybrane ulgi i zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych*, BISP 2024/3 (331), s. 4–11.
- Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>; stan na 16.03.2025 r.
- Tratkiewicz T.**, *Luka w VAT – sposoby przeciwdziałania w Polsce i Unii Europejskiej*, Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2016/294.
- Uchman J.**, *Polski Ład z perspektywy opodatkowania dochodów osób prawnych*, w: E. Małeczka-Ziemińska (red.), *Polski Ład a opodatkowanie dochodów. Ujęcie prawne, finansowe i ekonomiczne*, Poznań 2023, s. 169–185.

Wykaz orzecznictwa oraz dokumentów administracji publicznej

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 grudnia 2024 r. 0111-KDIB2-1.4010.514.2024.1.AR.
- Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 lipca 2022 r., Znak: 0111- KDIB2-1.4010 14.2022.2.MK
- Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 grudnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.518.2024.1.SG.
- Informacja publiczna z 28 maja 2025 r. o sygn. BMI1.0123.1801.2025.

Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 października 1992 r., sygn. akt III ARN 50/92, OSNC 1993/10/181.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 kwietnia 1998 r., sygn. akt I SA/Po 1782/97.

Patrycja FATYGA-WIŚNIEWSKA

**SELECTED PROBLEMS RELATED TO THE APPLICABILITY OF THE MINIMUM CORPORATE
INCOME TAX EXEMPTION FOR INTERNATIONAL GROUPS OF COMPANIES IN THE CONTEXT
OF COUNTERACTING THE CIT GAP**

Abstract

The research problem undertaken by the author is an exemption from minimum tax for groups of entities in which there is a non-resident. The reason for taking up the research topic was the research gap in this area. Based on tax rulings and the literature on the subject and the standpoint of the Ministry of Finance, the motives for introducing the minimum tax and the exemption for groups of entities, the way the exemption functions, as well as the reasons for its change and the mutual relationship between the exemption and the ratio legis of the minimum tax were analysed. As a result of the analysis, it was confirmed that there was a significant discrepancy between the normative solutions and their interpretation by tax authorities and the purpose of introducing the minimum tax.

Keywords: corporate income tax, minimum tax, related entities, CIT gap.