

Minimalny podatek dochodowy od osób prawnych w świetle prawnoporównawczym (Polska, Włochy, Austria)

Minimum corporate income tax in the comparative law perspective (Poland, Italy, Austria)

Zofia Klimaszewska

Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warszawski

Streszczenie

Celem artykułu jest przedstawienie uregulowania konstrukcji minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych w Austrii (*Mindestkörperschaftsteuer*), we Włoszech (*Imposta sul reddito delle società*) i w Polsce (minimalny CIT¹) w kontekście jego funkcji, efektywności oraz tego, jak podatek ten odpowiada realiom i wyzwaniom, jakie wolny rynek stawia przed państwowymi systemami podatkowymi. Opisano zakres podmiotowy regulacji, stawkę podatku, sposób jego obliczania oraz stosowane zwolnienia. Zwrócono również uwagę na specyficzne cechy regulacji analizowanych systemów, m.in. szeroki zakres podmiotowy w systemie austriackim, węższy zakres podmiotowy i wyższą stawkę podatku w systemie włoskim, a także problematykę wprowadzenia nowej regulacji w systemie polskim. Analizie poddano także stopień, w jakim opisane instytucje spełniają zadanie uszczelniania systemu podatkowego; wykorzystano do tego celu International Tax Competitiveness Index 2021 (Międzynarodowy Indeks Konkurencyjności Podatkowej 2021) stworzony przez *think tank* Tax Foundation. Pozwala to stwierdzić, że rozwiązanie wprowadzone w Austrii w niewielkim stopniu wykorzystuje potencjał tego instrumentu podatkowego, system włoski wydaje się realizować go w sposób efektywniejszy, ale zmagają się z unikaniem opodatkowania na znacznie większą skalę, w przypadku polskiego minimalnego CIT nie dysponujemy jeszcze natomiast takimi danymi, ranking sugeruje jednak, że problem uszczelnienia systemu podatkowego ma mniejszą skalę, co daje możliwość modyfikacji konstrukcji podatkowej w celu efektywniejszej realizacji zadań przed nią stawianych. Słowa kluczowe: Polska, Austria, Włochy, CIT, minimalny CIT, podatek, przychód.

Abstract

The objective of the paper is to present the regulation of the minimum corporate income tax in Austria (*Mindestkörperschaftsteuer*), Italy (*Imposta sul reddito delle società*) and Poland (minimalny CIT), in the context of its functions, efficiency and how this tax responds to the realities and challenges that the free market imposes on state tax systems. It describes the subjects of the regulation, the tax rate, the way of its calculation and existing exemptions. The specific features of the regulations of analysed systems are also highlighted – including a wide range of subjects in the Austrian system, a narrower scope of subjects and a higher tax rate in the Italian system, as well as the problem of introducing a new regulation in the Polish system. The extent to which the described institutions fulfil the task of sealing the tax system is also analysed, using the International Tax Competitiveness Index 2021 created by the Tax Foundation *think tank*. It allows to conclude that the solution introduced in Austria makes little use of the potential of this tax instrument; the Italian system seems to realise it in a more effective way, but struggles with tax avoidance on a much larger scale, while in the case of the Polish minimum CIT no such data exists yet, however the ranking suggests that the problem of sealing the tax system is a problem of a smaller scale, which gives the possibility to modify the tax structure in order to realise its task more effectively. Keywords: Poland, Austria, Italy, corporate tax, minimal corporate tax, tax, revenue.

1. WPROWADZENIE

Przedmiotem referatu są rozważania na temat funkcji i efektywności minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: minimalny CIT) z perspektywy prawnopo-

równawczej i z uwzględnieniem podstawowych założeń uregulowania minimalnego CIT w systemach Austrii, Polski i Włoch, jak również rankingu konkurencyjności systemów podatkowych stworzonego przez Tax Foundation².

Rozważania prowadzone są indywidualnie dla każdej instytucji, w częściowym oderwaniu od reszty systemu podatkowego w danym kraju, z zachowaniem ogólnych ocen dotyczących regulacji podatkowych poszczególnych państw jako całości. Przedstawione zostaną refleksje i uwagi na temat efektywności, jakości oraz trudności i specyfiki konstrukcji minimalnego CIT, która wciąż stanowi pewne *novum*, a jest próbą odpowiedzi na zmieniające się realia ekonomiczne.

W istocie minimalny CIT jest narzędziem państwa w walce z nowymi formami unikania opodatkowania. Formami, które powstają dzięki globalnemu procesowi rozwoju wolnego handlu i tworzenia przez państwa coraz to bardziej preferencyjnych warunków wzajemnej wymiany gospodarczej między jej uczestnikami. Na ten proces nie nakłada się proporcjonalny rozwój wspólnego systemu opodatkowania. Owszem wspólne są niektóre metody i instytucje, jak np. VAT, podatki dochodowe, ale nie istnieje coś takiego jak ogólnoświatowy czy europejski system podatkowy.

Staje się to szczególnie ważkim problemem w sytuacji, gdy niektóre korporacje obracają środkami wręcz astronomicznymi, porównywalnymi z budżetami państw, np. w 2021 r. koncern Saudi Aramco – mimo słabszych notowań – planował wypłacić dywidendy w łącznej wysokości 75 mld dolarów³, co odpowiadało 80% prognozowanych dochodów budżetu Polski w 2021 r.⁴

To porównanie pokazuje, jak potężnymi narzędziami dysponują tego typu podmioty i jakie daje im to możliwości agresywnej optymalizacji podatkowej, której państwa muszą próbować skutecznie się przeciwstawiać. Jednocześnie należy zauważyć, że jeśli minimalny CIT zostanie nieskutecznie i nieefektywnie uregulowany, może stanowić dla niektórych podmiotów nadmierne i dotkliwie obciążenie podatkowe, co w rezultacie mogłoby prowadzić do odwrotnego skutku – narzędzie mające uszczelniać system podatkowy będzie prowokowało kolejne próby unikania opodatkowania, co da efekt podobny do mitologicznej hydry.

Wybrane do analizy systemy podatkowe reprezentują inny sposób uregulowania minimalnego CIT, mimo że Austria, Włochy i Polska – jako kraje OECD⁵ – funkcjonują w zbliżonej do siebie rzeczywistości gospodarczej, co ujednocila *tertium comparationis*. Wybrane rozwiązania będą przedstawiane chronologicznie – od rozwiązań austriackich funkcjonujących od końca lat 80. ubiegłego wieku, przez wprowadzoną w 2004 r. regulację włoską, aż do najmłodszego modelu, wprowadzonego w Polsce od dnia 1 stycznia 2022 r.⁶

2. SYSTEM AUSTRIACKI

Celem modelu austriackiego było objęcie regulacją możliwie szerokiego kręgu podmiotów, co można ująć w myśl, że „czasami mniej znaczy więcej”. Minimalny CIT (*Mindestkörperschaftsteuer*, w skrócie Mindest-KöSt) został wprowadzony w 1994 r., a uregulowany jest w § 24 ust. 4 ustawy z dnia 7 lipca 1988 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁷. Zostały nim objęte przede wszystkim *Gesellschaft mit beschränkter Haftung* (GmbH), odpowiednik spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w prawie polskim, oraz *Aktiengesellschaft* (AG) – odpowiednik spółki akcyjnej. Poza powyższymi spółkami austriacka regulacja obejmuje również instytucje kredytowe i zakłady ubezpieczeń, mające formę prawną

spółki, na których ciąży nieograniczony obowiązek podatkowy, a także podmioty zagraniczne podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Austrii. W tej ostatniej kategorii mieszczą się przede wszystkim spółki europejskie (rozporządzenie nr 2157/2001⁸) oraz spółdzielnie europejskie (rozporządzenie nr 1435/2003⁹) z rezydencją w Austrii.

Co do wysokości Mindest-KöSt – to z założenia ma ona wynosić 5% wymaganego w prawie austriackim minimalnego kapitału zakładowego, co w przypadku GmbH daje kwotę 1750 euro uiszczaną w cyklu kwartalnym (437,50 euro). Z kolei dla AG, których minimalna ustawowa wysokość kapitału jest wyższa, podatek wynosi 3500 euro rocznie (875 euro kwartalnie).

Pewien wyjątek ustawodawca uczynił dla GmbH powstałych po dniu 30 czerwca 2013 r. W okresie od lipca 2013 r. do marca 2014 r. obowiązywały w Austrii przepisy umożliwiające utworzenie GmbH z obniżonym minimalnym kapitałem zakładowym w kwocie 10 tys. euro¹⁰. Z tego względu zdecydowano, że dla podmiotów powstałych po dniu 30 czerwca 2013 r. stawka minimalnego podatku dochodowego wynosi 125 euro co kwartał w pierwszych 5 latach funkcjonowania podmiotu, 250 euro kwartalnie przez kolejne 5 lat, a od 11. roku istnienia osoby prawnej jest to stała kwota 1750 euro rocznie, również płacona w cyklu kwartalnym. Ponadto wszystkie tego typu podmioty do dnia 28 lutego 2024 r. muszą podwyższyć swój kapitał zakładowy do kwoty 35 tys. euro¹¹.

Z kolei obciążenie dla instytucji kredytowych i zakładów ubezpieczeń przyjmujących formę osoby prawnej, a objętych nieograniczonym obowiązkiem podatkowym, wynosi 1363 euro za każdy pełny kwartał kalendarzowy, co daje roczną kwotę 5452 euro.

Takie ukształtowanie zakresu podmiotowego mogłoby rodzić potencjalny problem w przypadku podmiotów zagranicznych, podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Austrii, dla których w rodzimych systemach prawa nie istnieje ustawowa minimalna wysokość kapitału zakładowego lub jest ona niższa niż ustawowa wysokość minimalna według § 6 ustawy z dnia 6 marca 1906 r. o GmbH¹². Jednakże ustawodawca rozwiązał wszelkie wątpliwości, postanawiając, że zastosowanie w takich sytuacjach ma § 6 powyższej ustawy, wprost nakładający na takie podmioty obowiązek określania kapitału zakładowego w euro i określający, że ów kapitał musi wynosić co najmniej 35 tys. euro¹³.

Skoro znane są już podmioty, przedmiot i wysokość opodatkowania, należy zadać kolejne ważne pytanie: jak system austriacki podchodzi do kwestii straty w danym roku podatkowym? Otóż podatnik i tak jest zobowiązany zapłacić Mindest-KöSt, w myśl § 24 ust. 4 pkt 4 KStG 1988 podatek ten jest natomiast zaliczany na poczet zobowiązania z tytułu CIT powstałego w latach następnych.

Jak widać, ustawodawca austriacki na gruncie minimalnego CIT zdaje się przede wszystkim realizować zasady stałości i pewności, a wysokość podatku nie jest dla podatnika dolegliwa. Niski stopień skomplikowania regulacji ułatwia jej stosowanie zarówno podatnikom, jak i organom podatkowym, normy te nie przewidują natomiast wyjątków i wyłączeń. Równocześnie jednak uniemożliwia to ustawodawcy austriackiemu uzyskanie większych dochodów z tytułu podatku uisz-

czanego przez majątniejsze podmioty, które nie ucierpiałyby, gdyby zapłaciły nawet kilkukrotnie większą daninę tego typu.

3. SYSTEM WŁOSKI

W odróżnieniu od ustawodawcy austriackiego, który dąży do objęcia minimalnym CIT możliwie najszerszego grona podmiotów, ustawodawca włoski wybrał opodatkowanie tylko pewnej grupy podmiotów, inaczej również jest kształtowana stawka podatkowa. Taka polityka tworzenia przepisów podatkowych wynika z narodowych doświadczeń Włochów, w tym z powszechnych oszustw podatkowych¹⁴ i działalności struktur mafijnych, które obecnie prowadzą bardzo intensywną działalność na polu gospodarczym¹⁵, a odchodzą od stereotypowej działalności gangsterskiej.

Podatek dochodowy od osób prawnych (*Imposta sul reddito delle società*, dalej: IRES) jest we Włoszech uregulowany rozporządzeniem z dnia 12 grudnia 2003 r. nr 344/2003¹⁶, które weszło w życie z dniem 1 stycznia 2004 r. i zastąpiło wcześniejsze regulacje. Według tego rozporządzenia osoby prawne we Włoszech płacą IRES w maksymalnej wysokości 24% oraz specyficzny podatek regionalny – IRAP¹⁷, w znacznej części finansujący regionalną służbę zdrowia. Obowiązki temu podlegają spółki akcyjne i komandytowe, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółdzielnie i towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych, spółki europejskie (rozporządzenie nr 2157/2001) i spółdzielnie europejskie (rozporządzenie nr 1435/2003) z rezydencją we Włoszech, podmioty publiczne i prywatne z rezydencją we Włoszech, w tym konsorcja, trusty, programy zbiorowego inwestowania i podmioty niekomercyjne (organizacje non-profit), spółki i podmioty wszelkiego rodzaju niebędące osobami fizycznymi, w tym trusty, niemające siedziby we Włoszech, ale tylko w zakresie dochodu wytworzonego we Włoszech.

Gdzie w tym systemie można odnaleźć minimalny CIT? Otóż w przypadku niektórych podmiotów spośród wymienionych powyżej znajduje zastosowanie podwyższenie IRES o 10,5 pkt proc., co daje jego maksymalną wysokość 34,5%¹⁸. Chodzi tu konkretniej o podmioty, które w świetle prawa włoskiego¹⁹ zostały uznane za *società di comodo*, czyli spółki fasadowe lub nieoperacyjne oraz podmioty wykazujące systematycznie straty. Kwalifikacja odbywa się według dwóch kryteriów.

Pierwszym jest analiza, czy w danym okresie rozliczeniowym oraz 2 poprzednich spółka spełnia kryteria spółki operacyjnej, a zatem czy łączna kwota przychodów i zwiększenia dochodu, z wyłączeniem dochodu nadzwyczajnego, wynikająca z rachunku zysków i strat, daje łącznie sumę niższą od sumy wskazanych w ustawie wskaźników procentowych²⁰. Wskaźniki te odwołują się do: aktywów, akcji i udziałów w spółkach handlowych, aktywów trwałych składających się z nieruchomości, środków trwałych, w tym środków dzierżawionych. Przewidziano pewne wyłączenia podmiotowe²¹, mające na celu uniknięcie ponoszenia przez niektóre podmioty nadmiernych obciążeń. Są to:

- 1) podmioty, które ze względu na prowadzoną działalność muszą być zarejestrowane jako spółki kapitałowe;
- 2) podmioty w pierwszym okresie podatkowym;
- 3) spółki znajdujące się pod zarządem komisarycznym lub zarządem nadzwyczajnym;

- 4) spółki i podmioty kontrolujące spółki i podmioty, których papiery wartościowe są przedmiotem obrotu na regulowanych rynkach włoskich i zagranicznych, a także te same notowane spółki i podmioty oraz spółki kontrolowane, nawet pośrednio, przez te spółki i podmioty;
- 5) firmy świadczące usługi transportu publicznego;
- 6) spółki o liczbie akcjonariuszy nie mniejszej niż 50;
- 7) firmy, które przez cały okres 2 poprzednich lat obrotowych zatrudniały nie mniej niż 10 osób;
- 8) firmy w stanie upadłości, objęte sądowym postępowaniem likwidacyjnym, przymusową likwidacją administracyjną oraz w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego;
- 9) przedsiębiorstwa, których łączna wartość produkcji (grupa A rachunku zysków i strat) przekracza sumę aktywów;
- 10) spółki, w których podmioty publiczne posiadają co najmniej 20% kapitału zakładowego;
- 11) firmy, które są spójne i konsekwentne, zgodnie z analizami sektorowymi.

Drugim sposobem kwalifikacji jako *società di comodo* jest wykazywanie strat przez 5 kolejnych okresów rozliczeniowych. Wówczas od 6. okresu rozliczeniowego podmiot taki również płaci stawkę IRES podwyższoną do 34,5%.

Ponadto w ostatnich latach wprowadzono możliwość połączenia obu tych rozwiązań – jeżeli podmiot przez 4 lata wykazuje straty, a następnie w 5. roku nie spełni kryteriów określonych w art. 30 Legge n. 724, to jest uznawany za spółkę fasadową²². Ma to zapobiegać praktyce stosowanej przez podmioty celem przerwania ciągłości pięcioletniego okresu strat i uniknięcia tym samym podwyżki podatku.

Tego rodzaju powiązanie kwalifikacji spółek jako fasadowe z przepisami podwyższającymi stawkę IRES tworzy *in praxi* konstrukcję minimalnego CIT. W ten sposób normy prawa włoskiego najbardziej zbliżają się do rozumienia minimalnego CIT jako de facto „podatku od straty”. Jednakże należy zwrócić uwagę na pewną wyrozumiałość i elastyczność włoskiego ustawodawcy, który podczas pandemii COVID-19 zawiesił regulacje dotyczące uznawania spółek za *società di comodo*²³, oraz na zawarte w przypisach wyłączenia. Przy czym ta elastyczność wiąże się z większym skomplikowaniem systemu, co tworzy większe pole do powstawania wątpliwości co do stosowania i interpretacji obowiązujących norm.

Taki kształt instytucji minimalnego CIT w prawie włoskim czyni z niej nie tylko narzędzie uszczelniające system podatkowy i zapobiegające sztuczemu transferowi zysków za granicę, ale również formę reakcji na pewne nadużycia ze strony podatników, co wyraźnie odróżnia ją od instrumentu podatkowego, na który zdecydował się ustawodawca austriacki.

4. SYSTEM POLSKI

Uregulowanie minimalnego CIT w polskim systemie podatkowym zostało wprowadzone jako element pakietu zmian nazywanego „Polskim Ładem”, który wszedł w życie dnia 1 stycznia 2022 r.²⁴ W związku z tym niemożliwe jest na tym etapie ocenie trwałości i skuteczności tego podatku, ponieważ inaczej niż w przypadku Austrii i Włoch brakuje tutaj danych i doświadczeń praktycznych. Miarodajny nie będzie również rok obrotowy 2022. Zapowiadane i w części zrealizowane²⁵ zmiany w Polskim Ładzie²⁶ dotknęły konstrukcji

minimalnego CIT-u – w szczególności wydłużono do dnia 31 marca 2023 r. termin na złożenie zeznania podatkowego (CIT-8) oraz zapłatę minimalnego CIT w przypadku podatników, których rok podatkowy rozpoczął się po dniu 31 grudnia 2021 r., a zakończy się do dnia 30 listopada 2022 r.²⁷ Ponadto planowane są dalsze zmiany w instytucji minimalnego CIT, dotyczące przede wszystkim podwyższenia wskaźnika rentowności oraz wyłączeń i kształtowania podstawy opodatkowania, jednakże ich ostateczny kształt nie jest jeszcze znany, a sam projekt jest w trakcie opiniowania²⁸.

Dlatego też w tym przypadku poza literą prawą pomocne jest, wyłożone w uzasadnieniu projektu ustawy, *ratio legis* wprowadzenia do polskiego prawa konstrukcji minimalnego CIT. Według tegoż uzasadnienia: „Zgodnie z raportem Polskiego Instytutu Ekonomicznego «Luka CIT w Polsce w latach 2014-2018», luka w podatku CIT wyniosła w 2018 r. 22 mld zł. Przy czym, ważnym jej elementem jest tzw. «zagraniczna luka CIT», stanowiąca ubytek będący rezultatem sztucznego transferowania zysków do innych krajów przez przedsiębiorstwa, głównie korporacje międzynarodowe.

Unikanie płacenia podatku dochodowego przez firmy jest zjawiskiem, którego skala wzrosła w ostatnich latach na świecie z powodu globalizacji, rosnącej pozycji rynkowej największych firm i skomplikowania przepisów podatkowych. Tylko w 2018 r. transfer zysków osiągnął wartość 17 mld zł, zatem powstała w konsekwencji luka sięgnęła 3,2 mld zł i stanowiła 15% całkowitej luki w podatku CIT.

Wynik ten jest dla Polski szczególnie dotkliwy ze względu na wciąż obecny niedobór kapitału. Transferowanie zysków za granicę sprawia bowiem nie tylko, że pieniądze nie trafiają do budżetu, ale także powoduje, że nie ma ich w krajowym obiegu gospodarczym. Wspomniana luka za 2018 r. sięgała 1% PKB, co jest znaczącym ubytkiem. Celem zmian w sferze podatku dochodowego od osób prawnych jest uszczelnienie systemu podatkowego realizujące się poprzez wprowadzenie nowej formy opodatkowania podatkiem CIT²⁹.

Oraz: „Przewidziane wyłączenia z opodatkowania minimalnym podatkiem dochodowym, poza instytucjami finansowymi podlegającymi tzw. podatkowi bankowemu, oznaczają swego rodzaju wsparcie dla tych podatników, którzy podejmują decyzję o prowadzeniu działalności gospodarczej, nie mając na celu unikania opodatkowania”³⁰.

Z zawartych w cytowanym uzasadnieniu sformułowań wybija się podwójna intencja ustawodawcy co do minimalnego CIT.

Z jednej strony ma być to narzędzie sprawnie uszczelniające system podatkowy, zmniejszające tak dotkliwą dla finansów publicznych lukę w CIT. A jednocześnie istniejące możliwości wyłączenia z opodatkowania minimalnym CIT mają premiować podatników, którzy nie planują unikania opodatkowania. Opierając się na wnioskach ustawodawców z poprzednich analizowanych systemów, gdzie ciężar wyraźnie był położony na osiąganie jednego celu (powszechność podatku w systemie austriackim i narzędzie „szczególnej dolegliwości” w systemie włoskim), należy zadać pytanie, czy taktyka „upiec dwie pieczenie na jednym ogniu” może w ogóle być skuteczna w przypadku minimalnego CIT. Do odpowiedzi na nie może zbliżyć spojrzenie na to, jaki kształt normatywny przybrały intencje ustawodawcy.

Otóż według art. 24ca, wprowadzonego do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³¹, opodatkowani minimalnym CIT są podatnicy w rozumieniu art. 3 ust. 1^{32, 33}, a także podatkowe grupy kapitałowe, jeżeli:

- 1) ponieśli stratę ze źródła przychodów innych niż zyski kapitałowe albo
- 2) osiągnęli udział dochodów ze źródła przychodów innych niż zyski kapitałowe³⁴ w przychodach innych niż z zysków kapitałowych w wysokości nie większej niż 1%.

Jak ustawodawca wskazuje w uzasadnieniu ustawy, istnieje wysoki odsetek podmiotów, które osiągnęły wysoki przychód (powyżej 50 mln euro), a mimo to ostatecznie wykazały (w domyśle – sztucznie wytworzoną) stratę³⁵. Można jednak zauważyć, że takie uregulowanie posiada wbudowany pewnego rodzaju „bezpiecznik”, ponieważ na potrzeby obliczenia straty i udziału dochodów w przychodach tych podmiotów nie uwzględnia się kilku czynników wymienionych enumeratywnie w ust. 2³⁶, co ma ochraniać podatników, którzy zostali objęci art. 24ca na skutek swoich działań niemających na celu optymalizacji podatkowej.

Skoro zostały już opisane podmioty opodatkowania, to należy zapytać o wysokość opodatkowania. Minimalny CIT ma być naliczany w wysokości 10% podstawy opodatkowania określonej w art. 24ca ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., złożonej ze składników, które według uzasadnienia ustawy³⁷ stanowią wskaźniki rzeczywistej kondycji firmy i gwarantują uniemożliwienie niektórych form sztucznego transferu zysków za granicę. Niestety wymogi formalne nie pozwalają w niniejszym opracowaniu przeprowadzić dokładnej analizy tychże części składowych podstawy opodatkowania, ponadto weryfikacją tego, czy zostały one właściwie ujęte i dobrane, będą przede wszystkim doświadczenia praktyczne w najbliższych latach podatkowych.

Oczywiście na potrzeby określenia podstawy opodatkowania uregulowano również w ust. 10 możliwość jej pomniejszenia (tzw. ulga na złe długi) oraz odliczenia dochodów, uwzględnianych w kalkulacji dochodu zwolnionego z podatku w przypadku podatników, którzy w danym roku podatkowym skorzystali z niektórych zwolnień podatkowych, o których mowa w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r.³⁸ Ponadto istnieje możliwość odliczenia minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych od klasycznego CIT – na wzór regulacji z prawa austriackiego³⁹.

Ostatnim elementem, który należy omówić, jest wcześniej już wspomniana grupa podmiotów, które nie podlegają obowiązkowi płacenia minimalnego CIT. Określono je w art. 24ca ust. 14 przywołanej ustawy⁴⁰. Warto zaznaczyć pewne podobieństwa do wyłączeń zastosowanych w prawie włoskim (pierwszy rok podatkowy, rozmiar spółki w prawie polskim określany przez fakt, że wszyscy akcjonariusze to osoby fizyczne, a w prawie włoskim przez to, że liczba akcjonariuszy to więcej niż 50). Uwzględniono również sytuacje nagłego spadku przychodów w danym roku podatkowym w stosunku do poprzedniego, co ma ochraniać podmiot opodatkowany przed zbytnią dolegliwością podatku w sytuacji, kiedy i tak zmagają się z trudnościami ekonomicznymi. Ponadto warto zwrócić uwagę także na normę zawartą w ust. 16, która wprost stwierdza, że nie stosuje się wyłączenia z tytułu pierwszych lat prowadzenia działalności, jeżeli podatnik powstał w wy-

ku niektórych przekształceń⁴¹, co ma zablokować ewentualne próby stosowania restrukturyzacji jako narzędzia optymalizacyjnego.

Podsumowując tę analizę najważniejszych kwestii związanych z minimalnym CIT w systemie polskim, należy zauważyć, że stopień skomplikowania regulacji ilustruje fakt, że już kilka miesięcy po wprowadzeniu nowych przepisów są sygnalizowane trudności ze zrozumieniem i interpretacją, a także obawy o rzeczywisty efekt wprowadzenia tego rozwiązania, i to ze strony ekspertów lub osób zajmujących się tą tematyką zawodowo⁴². Ponadto – jak zostało wskazane na początku – tak kształt konstrukcji prawnej, jak i jej dalsze istnienie w ogóle stoją pod znakiem zapytania. Jednakże jak pokazują doświadczenia innych państw, są możliwości wprowadzenia do systemu prawnego minimalnego CIT w takim kształcie, który pozwala na przynajmniej częściową realizację celów określonych przez ustawodawcę w uzasadnieniu Polskiego Ładu.

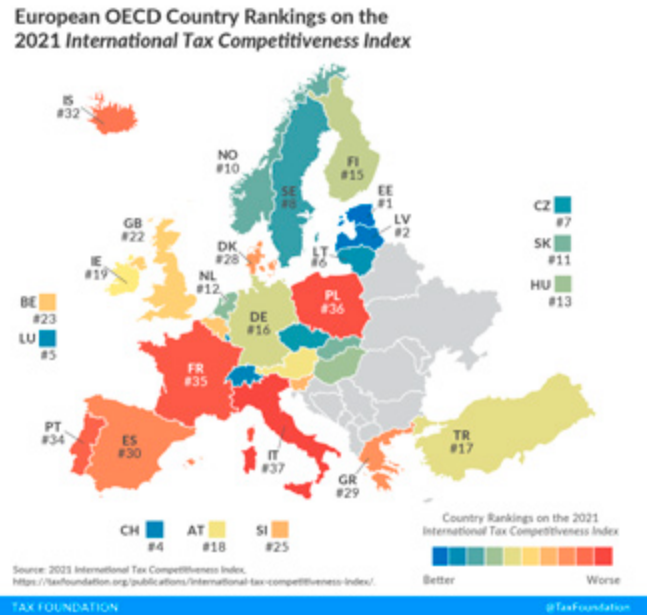
5. PODSUMOWANIE

Z porównania trzech różnych sposobów skonstruowania instytucji minimalnego CIT jasno wynika, że jest to narzędzie, którego funkcją jest uszczelnienie systemu podatkowego i zwiększenie dochodów budżetowych, a istnieje szeroki wachlarz możliwości, jeśli chodzi o jego ukształtowanie. Od rozwiązania austriackiego – powszechnego, niezbyt dolegliwego, ale niewykorzystującego w pełni możliwości ekonomicznych niektórych podmiotów prawa podatkowego, przez koncepcję włoską, gdzie pełni on przede wszystkim funkcję uszczelniającą system podatkowy i obojętną wobec podatnika uczciwego i niestosującego narzędzi optymalizacji podatkowej, aż po polskie rozwiązanie łączące – według ustawodawcy – uszczelnianie systemu z premiowaniem i zachęcaniem podmiotów do prowadzenia działalności bez unikania opodatkowania.

Jak jednak wybrać, które z rozwiązań jest najlepsze i czy jest to w ogóle możliwe? Nie istnieją badania ani statystyki jasno wskazujące, które rozwiązanie jest najlepsze, ale jako że minimalny CIT jest niejako instytucją pomocniczą dla systemu podatkowego, to pewną pomocą może być tu ranking konkurencyjności systemów podatkowych w krajach OECD, stworzony przez Tax Foundation (zob. grafika 1).

Ranking opiera się na wskaźnikach neutralności, rozumianej jako dążenie do uzyskania jak największych dochodów z podatków przy jak najmniejszych zakłóceniach gospodarczych, oraz na wskaźniku konkurencyjności jako kryterium utrzymywania krańcowych stawek opodatkowania na możliwie jak najniższym poziomie⁴³. Połączenie tych dwóch wskaźników pozwala na stwierdzenie, które kraje prezentują się najatrakcyjniej dla podmiotów, jeśli chodzi o rozliczanie w nich zobowiązań podatkowych. Ten konkretny ranking może być w niniejszym opracowaniu użyteczny przede wszystkim dlatego, że powstaje na podstawie czynników determinujących zjawisko optymalizacji, unikania opodatkowania i transferu zysków do innych państw, czyli zdarzeń, z którymi, jak zaznaczono na wstępie, państwa walczą m.in. właśnie za pomocą minimalnego CIT. Wynikałoby z tego, że to najniżej notowane państwa radzą sobie z tymi zjawiskami najlepiej.

Grafika 1. Międzynarodowy Indeks Konkurencyjności Podatkowej 2021



Źródło: <https://tiny.pl/92355>, dostęp: 18.08.2022.

Przy takim spojrzeniu na to zestawienie oraz uzupełnieniu o krótkie opisy dotyczące każdego państwa⁴⁴ – za system najbardziej preferencyjny uznano ten stosowany w Austrii (uplasowany na 18. miejscu) jako najmniej uciążliwy, czyli de facto najstabilniej wykorzystujący narzędzie minimalnego CIT, gdzie duża część operacji ekonomicznych wykonywanych przez podmioty pozostaje poza faktycznym obszarem zainteresowania ustawodawcy austriackiego.

Z kolei system włoski sklasyfikowano na ostatnim – 37. miejscu. Wskazywano na skomplikowanie regulacji, ale taka ocena oznacza, że minimalny CIT spełnia zadanie, które postawił przed nim włoski ustawodawca, upatrujący w nim przede wszystkim narzędzia walki z nadużyciami podatkowników.

Z oczywistych względów powyższy ranking w kontekście minimalnego CIT w Polsce nie ma zastosowania. Można jedynie przypuszczać, że zmiany dokonane w ostatnim czasie w polskim systemie podatkowym i widoczne już dzisiaj problemy związane z nimi spowodują, że w najbliższych latach pozycja Polski w powyższym rankingu pozostanie na podobnym poziomie. Jednakże oznaczałoby to, że polski ustawodawca dosyć skutecznie radzi sobie z problemem unikania opodatkowania, co z kolei kłóci się z tezami stawianymi przez niego w uzasadnieniu ustawy wprowadzającej minimalny CIT. Rodzi to zatem kolejne pytania obok tak licznych już wątpliwości związanych z tym novum w naszym systemie podatkowym i przede wszystkim prowokuje do refleksji, że może w takim razie należy rozważyć jego modyfikację bardziej na modłę włoską lub też według modeli zastosowanych w innych krajach, a nieujętych w tym opracowaniu – mowa tu m.in. o Stanach Zjednoczonych Ameryki, Węgrzech, Argentynie czy Indiach.

Na końcu należy zaznaczyć, że wszelkie rozważania dotyczące minimalnego CIT tak naprawdę są integralną częścią refleksji nad jednym z największych wyzwań, z jakim państwom przychodzi obecnie się zmierzyć, czyli problemem

szukania efektywnych i skutecznych narzędzi opodatkowania w warunkach funkcjonowania globalnego wolnego rynku.

Przypisy

- 1 CIT – ang. *corporate income tax* (podatek dochodowy od osób prawnych).
- 2 Tax Foundation to założony w 1937 r. *think tank* mający na celu monitorowanie polityki podatkowej i wydatków agencji rządowych na całym świecie. Zob. Tax Foundation, *About Us*, <https://taxfoundation.org/about-us/>, dostęp: 24.07.2022.
- 3 ANA, *Kiepski rok Saudi Aramco. Rząd i tak dostanie miliardy*, Money.pl, <https://www.money.pl/gielda/kiepski-rok-saudi-aramco-rzad-i-tak-dostanie-miliardy-6620604991728352a.html>, dostęp: 25.07.2022.
- 4 Ministerstwo Finansów, *Rząd przyjął projekt budżetu na rok 2021 i Strategię zarządzania długiem*, <https://www.gov.pl/web/finanse/rzad-przyjal-projekt-budzetu-na-rok-2021-i-strategie-zarzadzania-dlugiem>, dostęp: 25.07.2022.
- 5 OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju).
- 6 Niniejszy tekst uwzględnia stan prawny na dzień 30 czerwca 2022 r. i prace legislacyjne na dzień 25 lipca 2022 r.
- 7 Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 – KStG 1988), StF: BGBl. Nr. 401/1988 (NR: GP XVII RV 622 AB 674 S. 70. BR: AB 3548 S. 505), <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004569>, dostęp: 17.08.2022, dalej: KStG 1988.
- 8 Rozporządzenie Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE), Dz. Urz. WE L 294 z 10.11.2001, s. 1, Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 4, s. 251, dalej: rozporządzenie nr 2157/2001.
- 9 Rozporządzenie Rady (WE) nr 1435/2003 z dnia 22 lipca 2003 r. w sprawie statutu spółdzielni europejskiej (SCE), Dz. Urz. WE L 207 z 18.08.2003, s. 1, Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 17, t. 1, s. 280, dalej: rozporządzenie nr 1435/2003.
- 10 Statistik Austria, *Statistik der Körperschaftsteuer 2015*, Wien 2019, https://www.statistik.at/fileadmin/publications/Statistik_der_Koerperschaftsteuer_2015.pdf, s. 19-20, dostęp: 17.08.2022.
- 11 Statistik Austria, *Statistik der Körperschaftsteuer 2014*, Wien 2018, s. 22.
- 12 Gesetz vom 6. März 1906, über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH-Gesetz – GmbHG), StF: RGBl. Nr. 58/1906, <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10001720>, dostęp: 17.08.2022, dalej: GmbHG.
- 13 Art. 6 GmbHG.
- 14 Komisja Europejska, *Luka w podatku VAT: mimo że luka cały czas się zmniejsza, w 2019 r. państwa UE straciły 134 mld euro dochodów z podatku VAT*, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pl/ip_21_6466, dostęp: 25.07.2022. Sprawozdanie za 2021 r. Ministerstwa Ekonomii i Finansów Republiki Włoskiej dotyczące działalności w szarej strefie oraz uchylania się od płacenia podatków i składek na ubezpieczenie społeczne: Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2021*, https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/galleries/Documenti/Varie/Relazione-evasione-fiscale-e-contributiva_23_09-Appendice-metodologica_finale.pdf, s. 35-37, dostęp: 25.07.2022.
- 15 G. Foschini, F. Tonacci, *Le mani delle mafie sui bonus edilizi: „Con le cessioni rischio di riciclaggio”*, https://www.repubblica.it/economia/2022/02/12/news/le_mani_delle_mafie_sui_bonus_edilizi_con_le_cessioni_rischio_di_riciclaggio_-337541618/, dostęp: 25.07.2022.
- 16 Decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 (GU n. 291 del 16-12-2003 – Suppl. Ordinario n. 190), <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:2003-12-12;344>, dostęp: 17.08.2022.
- 17 IRAP – *Imposta regionale sulle attività produttive*. Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (rozporządzenie z dnia 15 grudnia 1997 r. nr 446) (GU n. 298 del 23-12-1997 – Suppl. Ordinario n. 252), <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:1997-12-15;446>, dostęp: 17.08.2022.
- 18 Art. 2 § 36-decies i § 36-undecies Decreto-Legge 13 agosto 2011, n. 138 (ustawy z dnia 13 sierpnia 2011 r. nr 138) (GU n. 188 del 13-08-2011), <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legge:2011-08-13;138>, dostęp: 17.08.2022, dalej: Decreto-Legge n. 138.
- 19 Art. 30 Legge 23 dicembre 1994, n. 724 (ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. nr 724) (GU n. 304 del 30-12-1994 – Suppl. Ordinario n. 174), <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:1994-12-23;724!vig=>, dostęp: 17.08.2022, dalej: Legge n. 724, oraz art. 2 § 36-decies i § 36-undecies Decreto-Legge n. 138.
- 20 Te wskaźniki to:
 - „a) 2% wartości aktywów wymienionych w art. 85 ust. 1 lit. c, d i e ustawy o podatku dochodowym, zgodnie z dekretem Prezydenta Republiki nr 917 z dnia 22 grudnia 1986 r., oraz akcji i udziałów w spółkach handlowych, o których mowa w art. 5 teje ustawy, nawet jeśli wymienione aktywa i akcje stanowią finansowy majątek trwały, powiększony o wartość kredytów;
 - b) 6% wartości aktywów trwałych składających się z nieruchomości i aktywów, o których mowa w art. 8-bis, pierwszy akapit, lit. a dekretu Prezydenta Republiki nr 633 z dnia 26 października 1972 r., z późn. zm., również w ramach leasingu finansowego; dla nieruchomości sklasyfikowanych w kategorii katastralnej A/10 powyższy odsetek jest obniżony do 5%; dla nieruchomości przeznaczonych na cele mieszkaniowe, nabytych lub zrewaloryzowanych w ciągu roku i dwóch poprzednich lat, odsetek jest obniżony do 4%; dla wszystkich nieruchomości położonych w gminach o populacji mniejszej niż 1000 mieszkańców odsetek wynosi 1%;
 - c) 15% od wartości pozostałych środków trwałych, w tym środków dzierżawionych” (art. 30 Legge n. 724).
- 21 Art. 30 Legge n. 724.
- 22 Art. 18 Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 (rozporządzenia z dnia 21 listopada 2014 r.) (GU n. 277 del 28-11-2014), <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:2014-11-21;175>, dostęp: 17.08.2022.
- 23 Decreto-Legge 17 marzo 2020, n. 18 (ustawa z dnia 17 marca 2020 r. nr 18) (GU n. 70 del 17-03-2020), <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legge:2020-03-17;18>, dostęp: 18.08.2022.
- 24 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.
- 25 Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1265.
- 26 Ustawa z dnia 7 lipca 2022 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie sposobu finansowania programów mieszkaniowych, Dz.U. poz. 1561 – weszła w życie z dniem 10 sierpnia 2022 r.
- 27 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 czerwca 2022 r. w sprawie przedłużenia terminu wykonania niektórych obowiązków przez podatników minimalnego podatku dochodowego, Dz.U. poz. 1356.
- 28 Projekt z dnia 27 czerwca 2022 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12361255/12889734/12889735/dokument562635.pdf>, s. 11-12, dostęp: 26.07.2022.
- 29 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, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECE-C125874A006F1417/%24File/1532-uzas.docx>, s. 69-70, dostęp: 27.07.2022.
- 30 Tamże, s. 74.
- 31 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- 32 Art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.: „Podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia”.
- 33 Art. 24ca ust. 17 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.: „Przepisy ust. 1-16 stosuje się odpowiednio do podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład”.
- 34 Określony w zgodzie z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.: „Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów”.

³⁵ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, dok. cyt., s. 75. „Zgodnie z danymi z rozliczenia podatników podatku dochodowego od osób prawnych za 2019 r. w zakresie podatników, których przychody przekraczają 50 mln euro spośród 2,6 tys. podatników, udział dochodu w przychodzie nieprzekraczający 1% osiągnęło 0,6 tys. podatników, tj. 22% podatników, którzy występują w tym zestawieniu”.

³⁶ Art. 24ca ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.: „Dla celów obliczenia straty oraz udziału dochodów w przychodach, o których mowa w ust. 1, nie uwzględnia się:

- 1) zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne, kosztów wynikających z nabycia, wytworzenia lub ulepszenia środków trwałych;
- 2) przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio lub pośrednio związanych z tymi przychodami odpowiednio osiągniętych albo poniesionych w związku z transakcją, jeżeli:
 - a) cena lub sposób określenia ceny przedmiotu transakcji wynika z przepisów ustaw lub wydanych na ich podstawie aktów normatywnych oraz
 - b) podatnik w roku podatkowym poniósł stratę ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych z transakcji, o której mowa w lit. a, albo osiągnął udział dochodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych z transakcji w przychodach innych niż z zysków kapitałowych wynikający z takiej transakcji w wysokości nie większej niż 1%, przy czym obliczenia straty i udziału dochodów w przychodach dokonuje się odrębnie dla transakcji tego samego rodzaju”.

³⁷ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, dok. cyt., s. 75-77.

³⁸ Art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

³⁹ Art. 24ca ust. 13 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.: „Kwotę zapłaconego za dany rok podatkowy minimalnego podatku dochodowego odlicza się od podatku obliczonego zgodnie z art. 19. Odliczenia dokonuje się w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, za kolejno następujące po sobie 3 lata podatkowe następujące bezpośrednio po roku, za który podatnik wpłacił minimalny podatek dochodowy”.

⁴⁰ Art. 24ca ust. 14 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.: „Przepisu ust. 1 nie stosuje się do podatników:

- 1) w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność, oraz w kolejno następujących po sobie dwóch latach podatkowych, następujących bezpośrednio po tym roku podatkowym;
- 2) będących przedsiębiorstwami finansowymi w rozumieniu art. 15c ust. 16;
- 3) jeżeli w roku podatkowym uzyskali przychody niższe o co najmniej 30% w stosunku do przychodów uzyskanych w roku podatkowym bezpośrednio poprzedzającym ten rok podatkowy;
- 4) których udziałowcami, akcjonariuszami albo współnikami są wyłącznie osoby fizyczne i jeżeli podatnik nie posiada udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
- 5) jeżeli w roku podatkowym większość uzyskanych przez nich przychodów innych niż z zysków kapitałowych zostało osiągniętych w związku z:
 - a) eksploatacją w transporcie międzynarodowym statków morskich lub statków powietrznych,
 - b) wydobywaniem kopaliny wymienionych w załączniku do ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (Dz.U. z 2021 r. poz. 1420), których ceny zależą bezpośrednio lub pośrednio od notowań na światowych rynkach;
- 6) wchodzących w skład grupy co najmniej dwóch spółek, w której jedna spółka posiada przez cały rok podatkowy bezpośrednio 75% udziału odpowiednio w kapitale zakładowym, kapitale akcyjnym lub udziale kapitałowym pozostałych spółek wchodzących w skład tej grupy, jeżeli:
 - a) rok podatkowy spółek obejmuje ten sam okres oraz
 - b) obliczony za rok podatkowy, zgodnie z ust. 1 i 2, udział łącznych dochodów spółek w ich łącznych przychodach jest większy niż 1%

– przy czym przy ustalaniu warunków, o których mowa w lit. a i b, uwzględnia się wyłącznie spółki będące podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1”.

⁴¹ Art. 24ca ust. 16 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

⁴² I. Jackowska *FPP apeluje o naprawę podatku minimalnego*, <https://www.pb.pl/fpp-apeluje-o-naprawe-podatku-minimalnego-1147357>, dostęp: 24.04.2022; R. Nogacki, *Polski Ład wprowadza 10 proc. minimalny CIT dla firm i spółek*, <https://www.pit.pl/aktualnosci/polski-lad-wprowadza-10-proc-minimalny-cit-dla-firm-i-spolek-1006796>, dostęp: 25.07.2022.

⁴³ D. Bunn, E. Asen, *International Tax Competitiveness Index 2021*, <https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index/#Rankings>, dostęp: 24.07.2022.

⁴⁴ Tamże.

Bibliografia

Źródła internetowe

ANA, *Kiepski rok Saudi Aramco. Rząd i tak dostanie miliardy*, Money.pl, <https://www.money.pl/gielda/kiepski-rok-saudi-aramco-rzad-i-tak-dostanie-miliardy-6620604991728352a.html>, dostęp: 25.07.2022.

Bunn D., Asen E., *International Tax Competitiveness Index 2021*, <https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index/#Rankings>, dostęp: 24.07.2022.

Foschini G., Tonacci F., *Le mani delle mafie sui bonus edilizi: „Con le cessioni rischio di riciclaggio”*, https://www.repubblica.it/economia/2022/02/12/news/le_mani_delle_mafie_sui_bonus_edilizi_con_le_cessioni_rischio_di_riciclaggio_-337541618/, dostęp: 25.07.2022.

Jackowska I., *FPP apeluje o naprawę podatku minimalnego*, <https://www.pb.pl/fpp-apeluje-o-naprawe-podatku-minimalnego-1147357>, dostęp: 24.07.2022.

Komisja Europejska, *Luka w podatku VAT: mimo że luka cały czas się zmniejsza, w 2019 r. państwa UE straciły 134 mld euro dochodów z podatku VAT*, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pl/ip_21_6466, dostęp: 25.07.2022.

Ministerstwo Finansów, *Rząd przyjął projekt budżetu na rok 2021 i Strategię zarządzania długiem*, <https://www.gov.pl/web/finanse/rzad-przyjal-projekt-budzetu-na-rok-2021-i-strategie-zarzadzania-dlugiem>, dostęp: 25.07.2022.

Nogacki R., *Polski Ład wprowadza 10 proc. minimalny CIT dla firm i spółek*, <https://www.pit.pl/aktualnosci/polski-lad-wprowadza-10-proc-minimalny-cit-dla-firm-i-spolek-1006796>, dostęp: 25.07.2022.

Tax Foundation, *About Us*, <https://taxfoundation.org/about-us/>, dostęp: 24.07.2022.

Akty prawne

Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 – KStG 1988), StF: BGBl. Nr. 401/1988 (NR: GP XVII RV 622 AB 674 S. 70. BR: AB 3548 S. 505), <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004569>, dostęp: 17.08.2022.

Decreto-Legge 13 agosto 2011, n. 138 (GU n. 188 del 13-08-2011), <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legge:2011-08-13;138>, dostęp: 17.08.2022.

Decreto-Legge 17 marzo 2020, n. 18 (ustawa z dnia 17 marca 2020 r. nr 18) (GU n. 70 del 17-03-2020), <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legge:2020-03-17;18>, dostęp: 18.08.2022.

Decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 (GU n. 291 del 16-12-2003 – Suppl. Ordinario n. 190), <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:2003-12-12;344>, dostęp: 17.08.2022.

Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (GU n. 298 del 23-12-1997 – Suppl. Ordinario n. 252), <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:1997-12-15;446>, dostęp: 17.08.2022.

Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 (GU n. 277 del 28-11-2014), <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:2014-11-21;175>, dostęp: 17.08.2022.

Gesetz vom 6. März 1906, über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH-Gesetz – GmbHG), StF: RGBl. Nr. 58/1906, <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10001720>, dostęp: 17.08.2022.

Legge 23 dicembre 1994, n. 724 (GU n. 304 del 30-12-1994 – Suppl. Ordinario n. 174), <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:1994-12-23;724!vig>, dostęp: 17.08.2022.

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 czerwca 2022 r. w sprawie przedłużenia terminu wykonania niektórych obowiązków przez podatników minimalnego podatku dochodowego, Dz.U. poz. 1356.
- Rozporządzenie Rady (WE) nr 1435/2003 z dnia 22 lipca 2003 r. w sprawie statutu spółdzielni europejskiej (SCE), Dz. Urz. WE L 207 z 18.08.2003, s. 1, Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 17, t. 1, s. 280.
- Rozporządzenie Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE), Dz. Urz. WE L 294 z 10.11.2001, s. 1, Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 4, s. 251.
- Ustawa z dnia 7 lipca 2022 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie sposobu finansowania programów mieszkaniowych, Dz.U. poz. 1561.
- Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1265.
- 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 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

- Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2021*, https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/galleries/Documenti/Varie/Relazione-evasione-fiscale-e-contributiva_23_09-Appendice-metodologica_finale.pdf, dostęp: 25.07.2022.
- Projekt z dnia 27 czerwca 2022 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12361255/12889734/12889735/dokument562635.pdf>, dostęp: 26.07.2022.
- Statistik Austria, *Statistik der Körperschaftsteuer 2014*, Wien 2018.
- Statistik Austria, *Statistik der Körperschaftsteuer 2015*, Wien 2019, https://www.statistik.at/fileadmin/publications/Statistik_der_Koerperschaftsteuer_2015.pdf, dostęp: 17.08.2022.
- 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, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECEC125874A006F1417/%24File/1532-uzas.docx>, dostęp: 27.07.2022.