

Kacper Leśny

e-mail: 181885@student.ue.wroc.pl

ORCID: 0009-0004-5372-1431

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Analiza obowiązków związanych z podatkiem minimalnym od osób prawnych w Polsce

DOI: 10.15611/2025.56.6.08

JEL Classification: K34, H71, H21, H25, H20

© 2025 Kacper Leśny

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

Cytuj jako: Leśny, K. (2025). Analiza obowiązków związanych z podatkiem minimalnym od osób prawnych w Polsce. W: M. Biernacki i R. Kowalak (red.), *Rachunkowość* (s. 80-93). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Streszczenie: Celem niniejszego artykułu jest analiza opodatkowania podatkiem minimalnym od osób prawnych w Polsce. Badanie koncentruje się na identyfikacji przesłanek decydujących o objęciu danego podmiotu obowiązkami związanymi z podatkiem minimalnym, możliwościami zastosowania zwolnień oraz metodyce kalkulacji podstawy opodatkowania i wysokości należnego zobowiązania podatkowego. Ponadto w treści artykułu została zaprezentowana analiza obowiązków sprawozdawczych oraz wpływu podatku minimalnego na rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych w przyszłych okresach. W opracowaniu zastosowano metodę analizy prawnej i ekonomicznej, uwzględniającą wykładnię przepisów krajowych oraz ich praktyczne konsekwencje dla podmiotów gospodarczych. Przeprowadzono także przegląd dostępnych interpretacji podatkowych i wytycznych organów skarbowych w celu oceny praktycznych aspektów stosowania nowych regulacji. Wyniki analizy wskazują, że podatek minimalny od osób prawnych w znaczący sposób wpływa na przedsiębiorstwa o niskiej rentowności oraz podmioty, które dotychczas skutecznie minimalizowały obciążenia podatkowe. Zidentyfikowano kluczowe kryteria determinujące obowiązek zapłaty podatku, a także warunki, które umożliwiają skorzystanie ze zwolnień. Omówiono szczegółowo metodykę obliczania podstawy opodatkowania, podkreślając różnice między standardowym CIT a podatkiem minimalnym. Istotnym zagadnieniem okazały się także obowiązki sprawozdawcze oraz sposób rozliczania zapłaconego podatku minimalnego względem podatku dochodowego od osób prawnych w kolejnych latach podatkowych. Podsumowując, można stwierdzić, że wprowadzenie podatku minimalnego stanowi istotną zmianę w polskim systemie podatkowym zmuszającą przedsiębiorstwa do rewizji dotychczasowych strategii podatkowych i raportowych. Wyniki analizy wskazują, że choć regulacje te mogą skutecznie ograniczać agresywną optymalizację podatkową, ich implementacja niesie ze sobą znaczne wyzwania interpretacyjne i administracyjne dla podatników.

Słowa kluczowe: podatek minimalny od osób prawnych, globalny podatek minimalny, efektywność opodatkowania, strategia podatkowa, optymalizacja podatkowa

1. Wstęp

Wprowadzenie minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce stanowi znaczącą zmianę w krajowych ramach opodatkowania osób prawnych, dostosowując się do szerszych globalnych inicjatyw mających na celu zwalczanie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków (*base erosion profit shifting*, BEPS). Zmiana regulacyjna ma na celu przeciwdziałanie sytuacjom, w których podatnicy korporacyjni zgłaszają niskie dochody podlegające opodatkowaniu lub trwałe straty podatkowe pomimo utrzymywania bieżącej działalności gospodarczej. Podstawowym celem minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych jest zapewnienie efektywnego opodatkowania podmiotów korporacyjnych, aby ponosiły minimalny poziom opodatkowania i zapobieganie w ten sposób nadmiernemu przenoszeniu zysków i strategiom unikania opodatkowania. Środek legislacyjny w postaci wprowadzenia przepisów dotyczących minimalnego opodatkowania osób prawnych jest częścią szerszych wysiłków Polski na rzecz poprawy efektywności systemu opodatkowania. Jest to szczególnie istotne dla przedsiębiorstw wielonarodowych i krajowych korporacji angażujących się w agresywne techniki planowania podatkowego, które skutkują sztucznie zaniżonymi efektywnymi stawkami podatkowymi. Podczas gdy standardowy polski system podatku dochodowego od osób prawnych działa na zasadzie opodatkowania rzeczywistych zysków przedsiębiorstw, minimalny podatek dochodowy od osób prawnych wprowadza alternatywne podejście poprzez nałożenie zobowiązania podatkowego w oparciu o minimalną podstawę opodatkowania, niezależną od wykazanego dochodu netto. Należy zatem zauważyć, że metodyka obliczania podstawy opodatkowania oraz należnego zobowiązania podatkowego dotyczącego podatku minimalnego różni się od kalkulacji podatku dochodowego od osób prawnych (KPMG, b.d.).

Zakres przepisów związanych z minimalnym podatkiem dochodowym od osób prawnych obejmuje podmioty, które spełniają określone kryteria ustawowe, koncentrując się przede wszystkim na spółkach wykazujących niskie wskaźniki rentowności lub stałe straty podatkowe w określonych okresach rozliczeniowych. Przepisy przewidują kilka zwolnień, uznając, że niektóre branże i modele biznesowe z natury działają z niższymi marżami zysku lub wymagają znacznych początkowych inwestycji kapitałowych. W związku z tym spółki zaangażowane w długoterminowe projekty infrastrukturalne, regulowane usługi finansowe i wybrane sektory przemysłowe mogą kwalifikować się do wyłączeń w ramach przepisów związanych z podatkiem minimalnym. Wdrożenie nowych obowiązków w zakresie zgodności z przepisami wymaga wprowadzenia zmian w sprawozdawczości finansowej, planowaniu podatkowym i praktykach księgowych przedsiębiorstw. Niniejszy artykuł ma na celu przedstawienie kompleksowej analizy ram minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce, z uwzględnieniem jego podstawy prawnej, zakresu stosowania, metodyki obliczania podstawy opodatkowania oraz należnego zobowiązania podatkowego, dostępnych zwolnień, wymogów zgodności i szerszych implikacji go-

spodarczych. Metodologia badania obejmuje dogłębną analizę przepisów ustawowych, interpretacji regulacyjnych oraz analizę porównawczą z analogicznymi środkami podatkowymi w innych jurysdykcjach (Deloitte, 2024a).

Kluczowym elementem badania jest proces ustalania, czy podatnik jest objęty zakresem obowiązków związanych z minimalnym podatkiem dochodowym od osób prawnych, w tym ocena progów przychodów, wskaźników rentowności i zwolnień ustawowych. W artykule przeanalizowano również metodykę obliczania podstawy opodatkowania dla podatku minimalnego, z uwzględnieniem korekt z tytułu kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodu, transakcji kontrolowanych i różnic sektorowych. Dodatkowo badanie ocenia potencjalny wpływ finansowy podatku minimalnego na podatników korporacyjnych, w szczególności tych działających w branżach kapitałochłonnych lub w zmiennych warunkach gospodarczych. Z perspektywy zgodności podatek minimalny wiąże się z większą liczbą obowiązków w zakresie sprawozdawczości i ujawniania informacji oraz wymaga od podmiotów prowadzenia szczegółowej dokumentacji ich pozycji podatkowych, polityki cen transferowych i transakcji finansowych. Ramy regulacyjne wprowadzają również szczegółowe przepisy dotyczące płatności podatku minimalnego ze standardowymi zobowiązaniami z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, w tym mechanizmy kompensowania przyszłych zobowiązań podatkowych z wcześniejszymi płatnościami należnego zobowiązania podatkowego z tytułu podatku minimalnego.

Wprowadzenie przepisów związanych z minimalnym podatkiem dochodowym od osób prawnych w Polsce jest ściśle powiązane z globalnymi ramami reformy podatkowej OECD w ramach Pillar 2 inicjatywy *base erosion and profit shifting* (BEPS). Pillar 2 ma na celu ustanowienie globalnej minimalnej stawki podatkowej dla przedsiębiorstw międzynarodowych, zapewniając, że korporacje płacą efektywnie minimalny poziom podatku niezależnie od jurysdykcji, w której prowadzą działalność. Kluczowym elementem Pillar 2 są zasady *global anti-base erosion* (GloBE), które określają minimalną efektywną stawkę podatkową (*effective tax rate*, ETR) w wysokości 15% dla przedsiębiorstw międzynarodowych o skonsolidowanych rocznych przychodach przekraczających 750 mln EUR. Pillar 2 ma na celu przeciwdziałanie konkurencji podatkowej między jurysdykcjami poprzez ograniczenie zachęt do przenoszenia zysków i arbitrażu stawek podatkowych. Podstawowe mechanizmy w ramach Pillar 2 obejmują zasadę włączania dochodu (IIR) i zasadę zysków nieopodatkowanych (UTPR). IIR nakłada podatek wyrównawczy na podmiot dominujący, jeśli jego spółki zależne podlegają stawce ETR poniżej globalnego minimum, podczas gdy UTPR działa jako zabezpieczenie, umożliwiając jurysdykcjom nakładanie dodatkowego opodatkowania na podmioty, które korzystają z otoczenia o niskich podatkach (Kotyła, 2022, s. 51-53).

Zmiany legislacyjne dotyczące minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce są zgodne z szerszymi zasadami Pillar 2, aczkolwiek mają inny zakres i cel. W przeciwieństwie do Pillar 2, który ma zastosowanie w szczególności

do dużych przedsiębiorstw międzynarodowych, minimalny podatek dochodowy od osób prawnych w Polsce jest skierowany zarówno do krajowych, jak i międzynarodowych korporacji, które wykazują niską rentowność lub stałe straty podatkowe. Jednak podstawowe przesłanki wprowadzenia zmian prawnych pozostają spójne – zapewnienie, że wszystkie podmioty stanowiące podatników podatku dochodowego od osób prawnych wnoszą podstawowy poziom opodatkowania, aby przeciwdziałać nadmiernemu unikaniu opodatkowania. Z perspektywy zgodności współistnienie w porządku prawnym w Polsce minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych i Pillar 2 rodzi kilka wyzwań. Podczas gdy minimalny podatek ma zastosowanie krajowe z określonymi progami krajowymi i zwolnieniami, przedsiębiorstwa międzynarodowe podlegające regulacjom Pillar 2 muszą uwzględnić w prowadzonej dotychczas działalności gospodarczej dodatkowe poziomy złożoności, w tym transgraniczne porozumienia w zakresie opodatkowania zgodność z zasadami GloBE. Interakcja między regulacjami Pillar 2 oraz podatkiem minimalnym od osób prawnych w Polsce wymaga starannego planowania podatkowego i strategii zgodności w celu neutralizacji potencjalnego podwójnego opodatkowania. Oczekuje się, że wdrożenie Pillar 2 w wielu jurysdykcjach stworzy bardziej zharmonizowane globalne środowisko podatkowe, zmniejszając przewagę jurysdykcji o niskich podatkach i ograniczając możliwości erozji bazy podatkowej. Wprowadzenie przez Polskę przepisów dotyczących minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych służy jako środek przejściowy, wzmacniający zaangażowanie kraju w globalną inicjatywę zwiększenia efektywnego opodatkowania, przy jednoczesnym uwzględnieniu krajowych obaw fiskalnych. Jednakże w miarę jak Pillar 2 zyskuje coraz szersze zastosowanie, długoterminowa rola krajowych środków minimalnego opodatkowania pozostaje przedmiotem bieżącej oceny polityki podatkowej i potencjalnych zmian legislacyjnych (Daszczyńska-Ciborowska i Łojek, 2024, s. 39).

Biorąc pod uwagę szerokie implikacje, oczekuje się, że wprowadzenie zmian legislacyjnych związanych z minimalnym podatkiem dochodowym od osób prawnych wpłynie na strategię planowania podatkowego przedsiębiorstw, skłaniając przedsiębiorstwa do ponownej oceny ich struktur finansowych i uzgodnień transakcyjnych. Niniejszy artykuł kończy się oceną przewidywanych wyzwań związanych z praktycznym wdrożeniem przepisów dotyczących podatku minimalnego, w tym obciążeń administracyjnych, niejasności interpretacyjnych i potencjalnych obszarów sporów między podatnikami a organami podatkowymi. Wyniki te stanowią wkład w szerszy dyskurs na temat reformy podatku dochodowego od osób prawnych i zapewniają wgląd w skuteczność polityki minimalnego opodatkowania w osiąganiu celów mobilizacji dochodów i efektywnego opodatkowania (Nogacki, 2024).

2. Analiza obowiązków związanych z minimalnym podatkiem dochodowym od osób prawnych w Polsce

Minimalny podatek dochodowy od osób prawnych został wprowadzony w Polsce na mocy Ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r., poz. 2105), znanej jako część tzw. Polskiego Ładu. Początkowo przepisy te miały obowiązywać od 1 stycznia 2022 roku. Jednak ze względu na sytuację gospodarczą i polityczną ich wejście w życie zostało odroczone. Ostatecznie, na mocy Ustawy z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2022 r., poz. 2180), stosowanie minimalnego podatku dochodowego zostało zawieszono do końca 2023 roku. W efekcie przepisy dotyczące minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 2024 roku. Należy zatem zauważyć, iż pierwszym okresem stanowiącym rok podatkowy, jaki podatnicy muszą brać pod uwagę przy analizie podlegania podmiotów pod obowiązki związane z minimalnym podatkiem dochodowym od osób prawnych, jest 2024 rok (Dz. U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm.).

Zgodnie z treścią art. 24ca ust. 1 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm.) *podatek od spółek będących podatnikami w rozumieniu art. 3 ust. 1 oraz podatkowych grup kapitałowych, które w roku podatkowym:*

- 1) poniosły stratę ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych albo
- 2) osiągnęły udział dochodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych, określonych zgodnie z art. 7 ust. 1 albo art. 7a ust. 1, w przychodach innych niż z zysków kapitałowych w wysokości nie większej niż 2%,
– wynosi 10% podstawy opodatkowania.

Analiza treści przytoczonego przepisu wskazuje, iż podatnikami minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych są podmioty podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu oraz podatkowe grupy kapitałowe. Obowiązki związane z podatkiem minimalnym dotyczą podatników, którzy spełnili jedną z dwóch możliwych przesłanek, na co wskazuje spójnik „albo”. Pierwsza przesłanka dotyczy podmiotów, które poniosły stratę ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych w danym roku podatkowym. Natomiast druga przesłanka dotyczy podatników, którzy osiągnęli udział dochodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych w przychodach innych niż z zysków kapitałowych w wysokości nie większej niż 2%. Oznacza to, że gdy podatnik nie osiągnął w danym roku podatkowym odpowiedniej rentowności dla celów podatku minimalnego oraz nie może skorzystać z jednego z wyłączeń wymienionych w treści art. 24ca ust. 14 pkt 1-13 ustawy o CIT, powinien przeprowadzić kalkulację podstawy opodatkowania podatkiem minimalnym oraz należnego podatku minimalnego (Skręt-Bednarz, 2024, s. 6).

Należy jednak zauważyć, iż obliczenie udziału dochodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych w przychodach z tego samego źródła różni się od standardowego modelu kalkulacji rentowności. Głównym elementem wyróżniającym metodykę obliczeń rentowności dla celów podatku minimalnego jest wyłączenie odpowiednio z przychodów podatkowych oraz kosztów uzyskania przychodów elementów wymienionych w treści art. 24ca ust. 2 ustawy o CIT. W myśl przytoczonego przepisu z przychodów podatkowych dla celów podatku minimalnego należy wyłączyć:

1. Przychody osiągnięte 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 w przychodach innych niż z zysków kapitałowych wynikający z takiej transakcji w wysokości nie większej niż 2%, przy czym obliczenia straty i udziału dochodów w przychodach dokonuje się odrębnie dla transakcji tego samego rodzaju.
2. Przychody z tytułu zbycia wierzytelności na rzecz instytucji finansowej której przedmiotem działalności jest świadczenie usług finansowych polegających na odpłatnym nabywaniu od wierzyciela wierzytelności powstałych w wyniku zawarcia umowy sprzedaży towarów lub świadczenia usług pomiędzy tym wierzycielem a dłużnikiem tzw. faktoring.
3. Przychody w związku z zaliczeniem kwoty podatku akcyzowego zawartego w cenie wyrobów akcyzowych sprzedanych przez podatnika dokonującego obrotu tymi wyrobami (Dz. U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm.).

Katalog wyłączeń niektórych przychodów z przychodów podatkowych dla celów podatku minimalnego został ukształtowany przez ustawodawcę w taki sposób, aby wyeliminować sytuacje, w których niski poziom rentowności przedsiębiorstwa wynika z okoliczności niezwiązanych z optymalizacją podatkową, lecz z obiektywnych uwarunkowań prawnych, ekonomicznych lub specyfiki działalności gospodarczej. Wyłączenia z przychodów podatkowych mają na celu uwzględnienie specyfiki działalności gospodarczej w różnych sektorach oraz zapobieganie sytuacjom, w których podatek minimalny byłby nakładany na przedsiębiorstwa funkcjonujące w warunkach ograniczonej swobody ustalania cen lub działające w oparciu o specyficzne modele finansowania. Ogólne ustalenie rentowności można przedstawić za pomocą następującego wzoru:

$$\text{Rentowność} = \frac{\text{Dochód}}{\text{Przychód}} \times 100\%$$

Wyłączenie niektórych przychodów z przychodów podatkowych dotyczących obliczenia rentowności dla celów określenia podlegania pod obowiązki związane

z podatkiem minimalnym zmniejsza wysokość rentowności, co wynika bezpośrednio z matematycznej zależności, ponieważ mianownik ułamka staje się mniejszy, niż miałoby to miejsce przy standardowym obliczeniu rentowności (Borczyk, 2022, s. 29-30).

Katalog wyłączeń niektórych elementów z kosztów uzyskania przychodów w celu obliczenia rentowności dla podatku minimalnego w myśl art. 24ca ust. 2 ustawy o CIT zawiera następujące pozycje:

1. Koszty uzyskania przychodów, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne, koszty wynikające z nabycia, wytworzenia lub ulepszenia środków trwałych lub wykorzystywania środków trwałych na podstawie leasingu finansowego, jeżeli odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający.
2. Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio lub pośrednio związane z przychodami 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 w przychodach innych niż z zysków kapitałowych wynikający z takiej transakcji w wysokości nie większej niż 2%, przy czym obliczenia straty i udziału dochodów w przychodach dokonuje się odrębnie dla transakcji tego samego rodzaju.
3. Koszty uzyskania przychodów w związku z opłatami ustalonymi w umowie określonej leasingu operacyjnego.
4. Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami z tytułu zbycia wierzytelności na rzecz instytucji finansowej tzw. faktoring.
5. Wzrost kosztów uzyskania przychodów z tytułu zakupu energii elektrycznej, ciepłej lub gazu przewodowego, stanowiący dodatnią różnicę między kosztami uzyskania przychodów poniesionymi z tego tytułu w roku podatkowym, za który należy jest minimalny podatek dochodowy, a kosztami uzyskania przychodów poniesionymi z tego tytułu w roku podatkowym bezpośrednio poprzedzającym ten rok.
6. Zapłacone przez podmiot do tego obowiązany kwoty:
 - a) podatku akcyzowego,
 - b) podatku od sprzedaży detalicznej,
 - c) podatku od gier,
 - d) opłaty paliwowej,
 - e) opłaty emisyjnej.
7. Koszty uzyskania przychodów dotyczące kwoty podatku akcyzowego zawartego w cenie wyrobów akcyzowych kupowanych przez podatnika dokonującego obrotu tymi wyrobami.

8. 20% kosztów uzyskania przychodów, związanych z wynagrodzeniami z tytułów umów o pracę, zasiłkami pieniężnymi z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez zakład pracy, wpłatami dokonywanymi do pracowniczych planów kapitałowych w części finansowanej przez podmiot zatrudniający, składkami z tytułu należności z umów o pracę, w części finansowanej przez płatnika składek, składkami na Fundusz Pracy, Fundusz Solidarnościowy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (Dz. U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm.).

Szeroki katalog wyłączeń z kosztów uzyskania przychodów dla celów podatku minimalnego wynika z wprowadzonych przez ustawodawcę założeń dotyczących uniknięcia obciążeń dla firm ponoszących uzasadnione koszty. Wyłączone zostały m.in. podatki i opłaty publicznoprawne, aby zapobiec podwójnemu opodatkowaniu, a także koszty związane z inwestycjami w środki trwałe i leasing, ponieważ mają one długoterminowy wpływ na działalność, a nie chwilową rentowność. Ustawodawca uwzględnił również transakcje o cenach regulowanych prawnie oraz straty wynikające z takich transakcji, by nie wpływać negatywnie na przedsiębiorstwa za brak wpływu na warunki rynkowe. Dodatkowo wyłączono wzrost kosztów energii i paliw, powodując ochronę przedsiębiorstw przed skutkami nagłych podwyżek cen energii, oraz koszty faktoringu, który służy poprawie płynności finansowej, a nie osiąganiu zysku. Częściowe wyłączenie kosztów pracowniczych ma natomiast zachęcać do terminowego regulowania wynagrodzeń i składek. Wyłączenia określonych kategorii kosztów uzyskania przychodów w kalkulacji rentowności dla celów minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych stanowią korzystne rozwiązanie dla podatników, ponieważ prowadzą do poprawy wskaźnika rentowności. Wprowadzenie takiego mechanizmu ma na celu uwzględnienie specyfiki działalności gospodarczej oraz eliminację sytuacji, w których obciążenia podatkowe byłyby nieproporcjonalne do rzeczywistej kondycji finansowej przedsiębiorstwa (Kłopotowska, 2023).

2.1. Wyłączenia z minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych

Ustawodawca wprowadzając przepisy dotyczące minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych, uwzględnił enumeratywny katalog wyłączeń przedmiotowych oraz podmiotowych w celu ochrony pewnych rodzajów przedsiębiorstw przed obowiązkiem płacenia minimalnego podatku z uwagi na ich specyficzną działalność, charakter prawny bądź sytuację finansową. Konsekwencją takiego rozwiązania jest zminimalizowanie obciążenia podatkowego dla firm, które są w trudniejszej sytuacji lub prowadzą działalność w szczególnych branżach, gdzie takie obciążenie mogłoby wpłynąć na ich stabilność. W myśl art. 24ca ust. 14 pkt 1-13 ustawy o CIT enumeratywny katalog wyłączeń ze stosowania przepisów dotyczących podatku minimalnego dotyczy m.in. 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;
- 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) posiadających proste struktury właścicielskie oraz podatnik nie posiada bezpośrednio lub pośrednio więcej niż 5% udziałów w kapitale innej spółki lub ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną;
- 5) jeżeli w roku podatkowym większość uzyskanych przez nich przychodów innych niż z zysków kapitałowych zostało osiągniętych w związku z eksploatacją w transporcie międzynarodowym statków morskich lub statków powietrznych, wydobywaniem kopalin, których ceny zależą bezpośrednio lub pośrednio od notowań na światowych rynkach, wykonywaniem działalności leczniczej, transakcjami, dla których cena jest regulowana przez akty prawne;
- 6) wchodzących w skład grupy co najmniej dwóch spółek, w której jedna spółka posiada przez cały rok podatkowy bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 75% udziału odpowiednio w kapitale zakładowym, kapitale akcyjnym lub udziale kapitałowym pozostałych spółek wchodzących w skład tej grupy, jeżeli rok podatkowy spółek obejmuje ten sam okres oraz obliczony za rok podatkowy udział łącznych dochodów spółek w ich łącznych przychodach jest większy niż 2%;
- 7) będących małymi podatnikami;
- 8) będących spółkami prowadzącymi gospodarkę komunalną;
- 9) którzy osiągnęli rentowność w jednym z trzech lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających rok podatkowy, za który należy jest minimalny podatek dochodowy w wysokości co najmniej 2%;
- 10) postawionych w stan upadłości, likwidacji lub objętych postępowaniem restrukturyzacyjnym;
- 11) będących stroną umowy o współdziałanie;
- 12) będących instytucją finansową;
- 13) będących przedsiębiorstwami górnictwami otrzymującymi pomoc publiczną (Dz. U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm.).

Spośród katalogu wyłączeń zawartych w treści art. 24ca ust. 14 pkt 1-13 ustawy o CIT szczególnym wyłączeniem jest osiągnięcie przez podatnika rentowność w jednym z trzech lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających rok podatkowy, za który należy jest minimalny podatek dochodowy w wysokości co najmniej 2%. Rentowność w okresach poprzedzających należy obliczać zgodnie z włączeniami odpowiednio elementów w przychodach podatkowych oraz kosztach uzyskania przychodu. Opisywane wyłączenie posiada niezwykle szeroki zakres czasowy, w którym podatnicy mogą zostać wyłączeni ze stosowania przepisów dotyczących podatku minimalnego. Wystarczy, iż podatnik, który osiągnie udział dochodów w przychodach obliczanych na potrzeby podatku minimalnego w danym roku podatkowym, będzie podlegał wyłączeniu w kolejnych trzech następnych latach podatkowych.

Przeprowadzenie analizy oceny podlegania pod obowiązki związane z podatkiem minimalnym powinno zostać przeprowadzone w pierwszej kolejności w zakresie możliwości skorzystania przez podmiot z wyłączenia wskazanego w enumeratywnym katalogu (PwC, b.d.a).

2.2. Kalkulacja podstawy opodatkowania minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych oraz należnego podatku minimalnego

Kalkulacja podstawy opodatkowania minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych opiera się na odmiennych zasadach niż obliczenie podstawy opodatkowania podatku dochodowego od osób prawnych. Ustawodawca wprowadził dwie metody kalkulacji podstawy opodatkowania podatku minimalnego, przy czym wyróżnił je jako metodę uproszczoną oraz metodę podstawową. Zgodnie z treścią art. 24ca ust. 3a ustawy o CIT *podatnik może wybrać uproszczony sposób ustalania podstawy opodatkowania stanowiącej kwotę odpowiadającą 3% wartości osiągniętych przez podatnika w roku podatkowym przychodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych*. Zatem uproszczony sposób kalkulacji podstawy opodatkowania podatku minimalnego stanowi wartość 3% przychodów innych niż z zysków kapitałowych osiągniętych w danym roku podatkowym. Natomiast podstawowy sposób określenia podstawy opodatkowania został zaprezentowany w treści art. 24ca ust. 3 ustawy o CIT. Podstawą opodatkowania w wariancie podstawowym jest suma:

- 1) wartości 1,5% przychodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych osiągniętych przez podatnika w roku podatkowym;
- 2) poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych kosztów finansowania dłużnego w takiej części, w jakiej koszty te przewyższają kwotę obliczoną według następującego wzoru:

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

gdzie: P – zsumowaną wartość przychodów ze wszystkich źródeł przychodów, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, Po – przychody o charakterze odsetkowym, K – suma kosztów uzyskania przychodów, Am – odpisy amortyzacyjne, zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów, Kfd – zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego nieuwzględnione w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych;

- 3) kosztów usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze, wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym

charakterze poniesionych bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają o 3 000 000 PLN kwotę obliczoną według następującego wzoru:

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

gdzie: P – zsumowana wartość przychodów ze wszystkich źródeł przychodów, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, Po – przychody o charakterze odsetkowym, K – suma kosztów uzyskania przychodów, Am – odpisy amortyzacyjne, zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów, O – zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odsetki (Kołtunowicz, 2024, s. 90-91).

Podstawa opodatkowania podatku minimalnego obliczona zarówno metodą uproszczoną, jak i metodą podstawową podlega pomniejszeniu o określone elementy wymienione w treści art. 24ca ust. 10 pkt 1-3 ustawy o CIT. Są to:

1. Wartość odliczeń zmniejszających w roku podatkowym podstawę opodatkowania, z wyłączeniem pomniejszeń dotyczących tzw. ulgi na złe długi.
2. Przychody, które są uwzględniane przy obliczaniu dochodu zwolnionego z podatku na podstawie decyzji lub zezwolenia dla podatników prowadzących działalność w specjalnych strefach ekonomicznych (SSE) oraz u podatników, którzy prowadzą działalność badawczo-rozwojową, którzy w roku podatkowym korzystali ze zwolnień podatkowych określonych w tych przepisach.
3. Przychody, które zostały wyłączone z przychodów podatkowych przy obliczaniu rentowności dla celów podatku minimalnego.

Podatnicy podlegający pod przepisy związane z podatkiem minimalnym są w myśl art. 24ca ust. 11 obowiązani do zapłaty minimalnego podatku dochodowego oraz wykazania podstawy opodatkowania, pomniejszeń i kwoty minimalnego podatku dochodowego w deklaracji CIT-8 odpowiednio w załączniku CIT/M (Dz. U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm.).

Pomniejszona o możliwe do odliczenia podstawa opodatkowania stanowi podstawę do obliczenia należnego podatku minimalnego, którego stawka podatkowa wynosi zgodnie z treścią art. 24ca ust. 1 ustawy o CIT 10% podstawy opodatkowania. Tak obliczony podatek minimalny podatnicy są obowiązani wpłacić na rachunek urzędu skarbowego w terminie do końca trzeciego miesiąca roku następnego po danym roku podatkowym, przy czym kwotę minimalnego podatku dochodowego podlegającą wpłacie pomniejsza się o należny za ten sam rok podatkowy podatek dochodowy od osób prawnych obliczony zgodnie z treścią ustawy o CIT. Sytuacja, w której podatnik zobowiązany jest do zapłaty zarówno minimalnego podatku dochodowego, jak i podatku dochodowego od osób prawnych, może wystąpić, gdyż metoda kalkulacji podstawy opodatkowania dla obu tych zobowiązań publiczno-

prawnych jest odmienna. Istotnym elementem z punktu widzenia podatników jest również to, że zgodnie z treścią art. 24ca ust. 13 ustawy o CIT kwotę zapłaconego za dany rok podatkowy minimalnego podatku dochodowego odlicza się od podatku dochodowego od osób prawnych. Odliczenia dokonuje się w deklaracji CIT-8 za kolejno następujące po sobie 3 lata podatkowe następujące bezpośrednio po roku, za który podatnik wpłacił minimalny podatek dochodowy (Dz. U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm.).

3. Zakończenie

Wprowadzenie minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce stanowi istotną zmianę w krajowym systemie podatkowym, w szczególności dla przedsiębiorstw o niskiej lub zerowej rentowności. Inicjatywa Pillar 2 oraz wprowadzenie do polskiego porządku prawnego przepisów o podatku minimalnym stanowią część szerszych wysiłków na rzecz zaostrzenia zgodności z przepisami podatkowymi oraz odpowiedź na rosnące obawy dotyczące unikania opodatkowania poprzez struktury korporacyjne, które wykorzystują agresywne planowanie podatkowe w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych. Chociaż minimalny podatek dochodowy od osób prawnych ma na celu zapobieganie unikaniu opodatkowania i zapewnienie, że wszystkie firmy wnoszą wkład do systemu podatkowego, wiąże się on również z kilkoma wyzwaniami. Po pierwsze, złożoność obliczania podstawy opodatkowania i konieczność ustalenia, czy niektóre wyłączenia i odliczenia mają zastosowanie, może stanowić obciążenie administracyjne dla przedsiębiorstw. Kolejnym wyzwaniem jest możliwość wpływu podatku na przedsiębiorstwa, które borykają się z trudnościami ze względu na czynniki zewnętrzne, takie jak wahania warunków rynkowych, zmienność cen energii lub pogorszenie koniunktury w danej branży. Chociaż ustawodawca wprowadził liczne zwolnienia, aby złagodzić to ryzyko, przedsiębiorstwa w dotkniętych sektorach mogą nadal być narażone na wyższe obciążenia podatkowe niż oczekiwano. Podkreśla to znaczenie starannej oceny sytuacji finansowej każdej firmy i ustalenia, czy kwalifikuje się ona do któregośkolwiek z dostępnych zwolnień lub odliczeń. Co więcej, istnieje ryzyko, że podatek minimalny może w sposób niezamierzony zniechęcać do inwestycji w niektórych sektorach lub branżach. Przykładowo, firmy zaangażowane w długoterminowe projekty inwestycyjne lub te o wysokich kosztach początkowych mogą mieć trudności ze spełnieniem kryteriów podatku minimalnego, mimo że oczekuje się, że ich rentowność poprawi się z czasem. Wpływ podatku minimalnego na tego typu przedsiębiorstwa będzie musiał być ściśle monitorowany, aby zapewnić, że nie zahamuje on wzrostu gospodarczego ani nie zniechęci do inwestycji w strategicznych sektorach.

Minimalny podatek dochodowy od osób prawnych stanowi znaczący krok w ewolucji polskiego systemu podatkowego, mający na celu neutralizację erozji bazy podatkowej. Nakładając minimalny podatek na przedsiębiorstwa o niskiej lub ujemnej rentowności, ustawodawca dąży do zapewnienia, że wszystkie podmioty wnoszą

wkład do systemu podatkowego, nawet te, które działają w branżach o niskiej marży lub które tymczasowo poniosły straty. Chociaż wprowadzone przepisy są pozytywnym krokiem w zakresie zwalczania agresywnych strategii podatkowych, stanowią również kilka wyzwań dla przedsiębiorstw, zwłaszcza tych o złożonych strukturach finansowych lub działających w sektorach, które stoją w obliczu wyjątkowych warunków ekonomicznych. Szeroki zakres zwolnień i wyłączeń oferowanych przez ustawodawcę służy jednak złagodzeniu tych wyzwań, zapewniając, że obciążenia podatkowe nie są nieproporcjonalnie ponoszone przez przedsiębiorstwa, które borykają się z trudnościami z powodu czynników zewnętrznych lub te działające w branżach regulowanych. Ostatecznie wprowadzenie minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce będzie wymagało starannego monitorowania i dostosowania, aby zapewnić, że spełnia on swoje cele bez nakładania nadmiernych utrudnień na przedsiębiorstwa. Regulacje mają potencjał do poprawy przestrzegania przepisów podatkowych, ale sukces będzie zależał od ich skutecznego wdrożenia oraz zdolności do zrównoważenia potrzeb przedsiębiorstw z celem ustawodawcy, jakim jest zapewnienie zrównoważonego i sprawiedliwego systemu podatkowego.

Literatura

- Borczyk, K. (2022). Minimalny CIT 2022 – podatek od strat i niskich dochodów. *BISP*, 7(311), 25-31.
- Daszczyńska-Ciborowska, A., i Łojek, P. (2024). Szanse i zagrożenia związane z minimalnym podatkiem CIT. *Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomii i Informatyki w Krakowie*, 20, 35-54.
- Deloitte. (2024a, 8 października). *Globalny podatek minimalny (Pillar 2) – główne założenia*. Pobrano 10 marca 2025 z <https://www.deloitte.com/pl/pl/services/tax/perspectives/globalny-podatek-minimalny-pillar-2-glowne-zalozenia.html>
- Deloitte. (2024b, 20 grudnia). *Krajowy podatek minimalny – pierwsze rozliczenie w 2025 r.* Pobrano 8 marca 2025 z <https://www.deloitte.com/pl/pl/services/tax/perspectives/biuletyn-podatkowy-dla-branzy-finansowej/krajowy-podatek-minimalny-pierwsze-rozliczenie-w-2025.html>
- Kłopotowska, D. (2023, 15 listopada). *Podatek minimalny – nowe obowiązki od 1 stycznia 2024 roku*. Grant Thornton. Pobrano 8 marca 2025 z <https://grantthornton.pl/publikacja/podatek-minimalny-nowe-obowiazki-od-1-stycznia-2024-roku>
- Kotyła, C. (2022) CIT minimalny – pułapka czy motywacja dla nierentownych przedsiębiorstw? *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 66, 50-59.
- Kołtunowicz, K. (2024). Zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) w 2025 roku. *Studia Ekonomiczne, Prawne i Administracyjne*, (4), 86-96.
- Kozik, W. (2025, 8 stycznia). *Krajowy minimalny podatek dochodowy CIT po raz pierwszy za 2024 r.* PKF Polska. Pobrano 8 marca 2025 z <https://www.pkfpolska.pl/krajowy-minimalny-podatek-dochodowy-cit-po-raz-pierwszy-za-2024-r-6086>
- KPMG. (b.d.). *Pillar 2 – Globalny podatek minimalny*. Pobrano 8 marca 2025 z <https://kpmg.com/pl/pl/home/services/doradztwo-podatkowe/obszary-podatkowe/pillar-2-globalny-podatek-minimalny-wdrozenie-filar-ii.html>
- Nogacki, R. (2024, 10 stycznia). *Od 1 stycznia 10% podatek minimalny. Kogo obciąży i jak go obliczyć?* PIT.pl. Pobrano 8 marca 2025 z <https://www.pit.pl/aktualnosci/od-1-stycznia-10-podatek-minimalny-kogo-obciazy-i-jak-go-obliczyc-1009189>

- PwC (b.d.a). *Centrum wiedzy o minimalnym podatku dochodowym CIT. Sprawdź swoją gotowość na nadchodzące zmiany*. Pobrano 8 marca 2025 z <https://www.pwc.pl/pl/minimalny-podatek-dochodowy-cit-centrum-wiedzy.html>
- PwC (b.d.b). *Pillar II. Sprawdź jak możemy pomóc Twojej organizacji*. Pobrano 10 marca 2025 z <https://www.pwc.pl/pl/uslugi/miedzynarodowe-prawo-podatkowe-doradztwo-podatkowe/podatek-minimalny-pillar-ii.html>
- Sądej, M. (2025, 25 marca). *Kogo będzie dotyczył podatek minimalny w CIT?* Poradnik Przedsiębiorcy. Pobrano 8 marca 2025 z <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-kogo-dotyczy-podatek-minimalny-w-cit>
- Skręt-Bednarz, A. (2024). Wpływ polskiego podatku minimalnego na wybrane ulgi i zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych. *BISP*, 3(331), 4-11.
- Ulicki, K. (2025, 28 lutego). *Minimalny podatek dochodowy CIT – kogo obowiązuje?* Poradnik Przedsiębiorcy. Pobrano 8 marca 2025 z <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-minimalny-podatek-dochodowy-cit-kogo-obowiazuje>
- Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r., poz. 2105)
- Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2022 r., poz. 2180)
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm.)

Analysis of Obligations Related to the Minimum Corporate Income Tax in Poland

Abstract: The purpose of this article is to analyse the minimum corporate income tax in Poland. The study focuses on identifying the premises determining whether a given entity is subject to the minimum tax obligations, the possibilities of applying exemptions, and the methodology of calculating the tax base and the amount of tax liability. In addition, the article presents an analysis of reporting obligations and the impact of the minimum tax on corporate income tax settlements in future periods. The study uses a legal and economic analysis method, taking into account the interpretation of national regulations and their practical consequences for business entities. A review of available tax interpretations and guidelines from tax authorities was also conducted to assess the practical aspects of applying the new regulations. The results of the analysis indicate that the minimum corporate income tax significantly affects low-profit companies and entities that have so far successfully minimised their tax burden. Key criteria determining the obligation to pay tax have been identified, as well as conditions that enable exemptions to be applied. The methodology for calculating the tax base was discussed in detail, emphasising the differences between standard CIT and the minimum tax. Reporting obligations and the method of settling the minimum tax paid against corporate income tax in subsequent tax years also proved to be important issues. In conclusion, the introduction of the minimum tax constitutes a significant change in the Polish tax system, forcing companies to revise their existing tax and reporting strategies. The results of the analysis indicate that although these regulations can effectively limit aggressive tax optimisation, their implementation brings with it significant interpretative and administrative challenges for taxpayers.

Keywords: minimum corporate tax, global minimum tax, tax efficiency, tax strategy, tax optimisation