



BSO

PRAWO & PODATKI

ESTOŃSKI CIT

Co powinien wiedzieć przedsiębiorca?

DORADZTWO PRAWNE | DORADZTWO PODATKOWE | KSIĘGOWOŚĆ | SZKOLENIA

SPIS TREŚCI

I. Wprowadzenie	3
II. Przesłanki umożliwiające skorzystanie z estońskiego CIT	4
III. Przedmiot i podstawa opodatkowania	10
IV. Podatki „na wejście”	13
V. Estoński CIT vs. odliczenia i ulgi	13
VI. Stawki podatku	15
VII. Domiar zobowiązania podatkowego	18
VIII. Estoński CIT – Zasady opodatkowania dochodów zagranicznych	23
IX. Obowiązki informacyjne, płatność podatku, czas trwania ryczałtu, utrata prawa do korzystania z ryczałtu	27
X. Podsumowanie	30

I. WPROWADZENIE

Od 01.01.2021 r. zaczął obowiązywać nowy system opodatkowania CIT – ryczałt od dochodów spółek kapitałowych, znany również pod nazwą „estońskiego CIT-u”. Został on wprowadzony do porządku prawnego ustawą z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2020, poz. 2122).

Głównym założeniem omawianej instytucji jest odroczenie momentu powstania obowiązku podatkowego na moment dystrybucji zysku. Dzięki takiemu rozwiązaniu spółki będą mogły dysponować większymi środkami na inwestycje, co powinno przełożyć się na szybszy niż dotychczas rozwój przedsiębiorstw.

Natomiast z punktu widzenia polityki gospodarczej państwa taki sposób opodatkowania, zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy nowelizującej, ma przyczynić się m.in. do wzrostu stopy inwestycji, zwiększenia płynności finansowej spółek, co może przełożyć się na szybszy wzrost PKB.

Oddajemy do Państwa dyspozycji publikację pt. „**Estoński CIT. Co powinien wiedzieć przedsiębiorca?**”. Treść publikacji została przygotowana w oparciu o najczęściej zadawane w ostatnim czasie pytania związane z przepisami dotyczącymi tzw. estońskiego CIT-u. Ma ona za zadanie w przystępny sposób wprowadzić Państwa w tematykę nowego systemu opodatkowania CIT.

Mamy nadzieję, że publikacja będzie przydatna przy podejmowaniu decyzji o skorzystaniu z nowego rozwiązania podatkowego. Oczywiście jesteśmy do Państwa dyspozycji w przypadku potrzeby oceny możliwości i celowości skorzystania z tego podatkowego rozwiązania. Nasze dane kontaktowe znajdziecie Państwo na końcu publikacji.

Zapraszamy do lektury.

Kordian Paradowski, Aplikant radcowski

Stan prawny na dzień 15.03.2021 r.

II. PRZESŁANKI UMOŻLIWIAJĄCE SKORZYSTANIE Z ESTOŃSKIEGO CIT

Przesłanki, które muszą być spełnione łącznie przez spółki chcące skorzystać z estońskiego CIT-u zostały określone w art. 28j ust. 1 oraz 28g ust. 1 ustawy o CIT:

1. spółka powinna prowadzić działalność w formie **spółki z o.o. albo spółki akcyjnej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej**, której odpowiednio udziałowcami albo akcjonariuszami są **wyłącznie osoby fizyczne** nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
2. **łącznie przychody z działalności spółki** osiągnięte w poprzednim roku podatkowym (w przypadku podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności warunk ten uznaje się za spełniony w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem) **nie mogą przekroczyć PLN 100.000.000,00** lub **wartość średnich przychodów¹** z działalności, obliczona na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego z okresu opodatkowania ryczałtem, **nie może przekroczyć PLN 100.000.000,00**, przy czym przychody te są liczone z uwzględnieniem kwoty należnego podatku VAT;

PRZYKŁAD NR 1

Spółka w okresie korzystania z ryczałtu (2021 r.-2024 r.), w latach 2021-2023 osiąga następujące przychody:

2021 r.	2022 r.	2023 r.
PLN 60.000.000,00	PLN 80.000.000,00	PLN 130.000.000,00

Spółka, pomimo przekroczenia w 2023 r. dopuszczalnych limitów dochodów, nie utraci możliwości korzystania z estońskiego CIT, gdyż wartość średniego przychodu wyniesie: $(\text{PLN } 60.000.000,00 + \text{PLN } 80.000.000,00 + \text{PLN } 130.000.000,00) / 3 \text{ lata} = \text{PLN } 90.000.000,00$.

Natomiast jeżeli rok podatkowy trwa dłużej albo krócej niż 12 następujących po sobie miesięcy, przychód za ten rok ustala się jako iloraz przychodu osiągniętego w tym roku wraz z kwotą należnego VAT oraz ilorazu liczby dni w okresie opodatkowania ryczałtem i liczby 365.

PRZYKŁAD NR 2

Dane podobne jak w przykładzie 1, z tą zmianą, iż rok podatkowy w 2021 r. dla spółki trwał 333 dni (w pozostałych latach – 365 dni). Wówczas wartość średnich przychodów wyniesie: $(\text{PLN } 60.000.000,00 + \text{PLN } 80.000.000,00 + \text{PLN } 130.000.000,00) / [(333 \text{ dni} + 365 \text{ dni} + 365 \text{ dni}) / 365 \text{ dni}] \sim \text{PLN } 92.700.000,00$.

¹ Wartość średnich przychodów stanowi iloraz sumy przychodów wraz z kwotą należnego VAT osiągniętych w każdym poprzednim roku podatkowym 4-letniego okresu korzystania z estońskiego CIT oraz liczby tych lat poprzedzających rok podatkowy.

3. w przypadku osiągnięcia przez spółkę w okresie, o którym mowa w pkt 2, przychodów:
- a. z wierzytelności,
 - b. z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek,
 - c. z części odsetkowej raty leasingowej,
 - d. z poręczeń i gwarancji,
 - e. z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,
 - f. ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,
 - g. z transakcji z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT - w przypadku gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma;
- ich suma powinna stanowić mniej niż 50% przychodów spółki, o których mowa w pkt 2².

4. spółka powinna **zatrudniać** na podstawie umowy o pracę **co najmniej 3 osoby** w przeliczeniu na pełne etaty, **niebędące udziałowcami ani akcjonariuszami tego podatnika**, przez **okres co najmniej 300 dni** w roku podatkowym, a w przypadku gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych - przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym **lub ponosić miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzeń** na rzecz zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę **co najmniej 3 osób fizycznych**, niebędących udziałowcami ani akcjonariuszami tego podatnika, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek określonych w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych.

W przypadku podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności warunek ten nie dotyczy roku rozpoczęcia tej działalności i 2 lat podatkowych bezpośrednio po nim następujących, z tym że począwszy od drugiego roku podatkowego podatnik jest obowiązany do corocznego zwiększenia zatrudnienia o co najmniej 1 etat w pełnym wymiarze czasu pracy aż do osiągnięcia docelowej wielkości zatrudnienia określonej w przepisach.

W przypadku małego podatnika³, w pierwszym roku korzystania przez niego z opodatkowania ryczałtem omawiany warunek jest spełniony, gdy mały podatnik zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 1 osobę w przeliczeniu na pełne etaty,

² W przypadku podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności warunek ten uznaje się za spełniony w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem.

³ Podatnik, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego VAT) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w PLN odpowiadającej równowartości EUR 2.000.000,00; przeliczenia kwot wyrażonych w EUR dokonuje się według średniego kursu EUR ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do PLN 1.000,00.

niebędącą udziałowcem ani akcjonariuszem tego podatnika, przez okres wskazany w ogólnym przepisie lub gdy mały podatnik ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzenia na rzecz zatrudnionej na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 1 osoby, niebędącej udziałowcem ani akcjonariuszem tego podatnika, oraz w związku z wypłatą tego wynagrodzenia na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek określonych w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych;

5. spółka **nie powinna posiadać 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;
6. spółka nie może sporządzać za okres opodatkowania ryczałtem sprawozdań finansowych zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości;
7. spółka zobowiązana jest ponosić **bezpośrednie nakłady na cele inwestycyjne** w wysokości większej o:
 - a. 15%, jednak nie mniejszej niż PLN 20.000,00 - w okresie dwóch kolejno następujących po sobie lat podatkowych opodatkowania ryczałtem, albo
 - b. 33%, jednak nie mniejszej niż PLN 50.000,00 – w okresie czterech lat podatkowych⁴
 - w stosunku do ustalonej na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio dwuletni albo czteroletni okres opodatkowania ryczałtem wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców albo akcjonariuszy lub członków ich rodzin.

Zgodnie z art. 28g ust. 2 ustawy o CIT, przez **nakłady na cele inwestycyjne** rozumie się faktycznie poniesione w roku podatkowym wydatki na nabycie fabrycznie nowych środków trwałych lub wytworzenie środków trwałych, a także opłaty ustalone w umowie zgodnie z art. 3 ust. 4 lub 6 ustawy o rachunkowości, z wyłączeniem umowy leasingu operacyjnego, w części stanowiącej spłatę wartości początkowej środków trwałych.

⁴ Jest to szczególny sposób rozliczenia nakładów inwestycyjnych, gdyż co do zasady zastosowanie będzie miał okres dwuletni. Podatnik będzie mógł zastosować 4-letni okres w przypadku, gdy będzie realizował znaczącą dla prowadzonej działalności inwestycję oraz poinformuje przed upływem zasadniczego dwuletniego okresu właściwego naczelnika urzędu skarbowego o przedmiocie inwestycji, roku poniesienia nakładów na cele inwestycyjne i terminie planowanego zakończenia inwestycji. Przykładowe kryteria, które mogą zakwalifikować daną inwestycję jako znaczącą dla prowadzonej działalności to w szczególności istotność ponoszonych nakładów na cele inwestycyjne, ich wpływ na zmianę przedmiotu prowadzonej działalności lub poszerzenie jej zakresu, a także wpływ tych nakładów na przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część.

Dla podatników, którzy z istoty swej działalności nie wymagają ponoszenia stałych wydatków na środki trwałe (np. przedsiębiorstwa usługowe) ustawodawca przewidział alternatywę. Zgodnie z art. 28g ust. 6 ustawy o CIT spółka nie musi ponosić bezpośrednich nakładów na cele inwestycyjne. Podatnik, aby móc korzystać z ryczału zobowiązany jest wówczas do ponoszenia **wydatków na wynagrodzenia** osób zatrudnionych⁵ w wysokości większej o 20%, jednak nie mniejszej niż PLN 30.000,00, w stosunku do kwoty takich wydatków poniesionych w roku podatkowym poprzedzającym dwuletni okres opodatkowania ryczałem. Do wydatków na wynagrodzenia nie zalicza się wówczas wydatków, które na podstawie odrębnych przepisów obciążają bezpośrednio podatnika.

Dla podatników rozpoczynających działalność oraz małych podatników w art. 28g ust. 7 ustawy o CIT przewidziano udogodnienie w postaci zmniejszenia o 50% przewidzianej w ustawie wartości koniecznych do poniesienia wydatków na cele inwestycyjne lub wynagrodzenia. Ulga jest dostępna dla powyższych podmiotów w pierwszym dwuletnim okresie korzystania z opodatkowania ryczałem.

W nowelizacji ustawy wprowadzono również przepis szczególny (art. 7), który przewiduje **możliwość zwolnienia z obowiązku wykazywania nakładów inwestycyjnych w pierwszym dwuletnim okresie korzystania z opodatkowania ryczałem**, jeśli podatnicy rozpoczynający działalność oraz mali podatnicy zdecydują się na opodatkowanie estońskim CIT od 2021 r. Wówczas obowiązek wykazania nakładów inwestycyjnych wystąpi dopiero w czwartym roku korzystania z ryczału.

W celu objęcia ryczałem spółka, zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT, powinna złożyć **zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałem**, według ustalonego wzoru, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego **w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego**, w którym ma być opodatkowany ryczałem.

Podatnicy chcący skorzystać z ryczału od dochodów spółek kapitałowych będą musieli spełnić powyżej opisane warunki łącznie, co oznacza, iż niespełnienie chociażby jednego z nich będzie skutkowało brakiem możliwości objęcia podatnika estońskim CIT. Jest duże prawdopodobieństwo pojawienia się problemów przy spełnianiu niektórych przesłanek, głównie z powodów interpretacyjnych. Ustawodawca m.in. nieprecyzyjnie przedstawia zasady ponoszenia wydatków na nakłady inwestycyjne, a także używa nieostrego pojęcia „znaczącej dla prowadzonej działalności inwestycji”. Mogą ponadto występować niejasności i nadużycia w związku z kwalifikacją danego przychodu do katalogu kwot, których suma nie może przekraczać 50% przychodów spółki.

Podmiotowe wyłączenia z estońskiego CIT

Niektóre rodzaje spółek kapitałowych, zgodnie z art. 28k ustawy o CIT, zostały wyłączone z zakresu podmiotowego ryczału od dochodów spółek kapitałowych. W zależności od podmiotu wyłączenia mają charakter trwały albo czasowy.

Podatnicy, dla których wyłączenie ma charakter trwały:

1. przedsiębiorstwa finansowe (m.in. banki krajowe, instytucje kredytowe, SKOK-i);

⁵ z wyjątkiem udziałowców albo akcjonariuszy tego podatnika.

2. instytucje pożyczkowe;
3. podatnicy osiągający dochody zwolnione z opodatkowania w związku z prowadzoną działalnością na terenie Specjalnych Stref Ekonomicznych lub Polskiej Strefy Inwestycji;
4. podatnicy postawieni w stan upadłości lub likwidacji;

Podatnicy, dla których wyłączenie ma charakter tymczasowy:

1. podatnicy, którzy w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy od dnia utworzenia, zostali utworzeniu w wyniku połączenia lub podziału albo
 - a. przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników, albo
 - b. przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony, lub w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, zostało do niego wniesione na poczet kapitału uprzednio prowadzone przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty EUR 10.000,00.
2. podatnicy, którzy w roku podatkowym, w którym dokonano podziału albo wniesiono wkład, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy od dnia dokonania podziału albo wniesienia wkładu, zostali podzieleni przez wydzielenie albo wnieśli tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału:
 - a. uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty EUR 10.000,00, lub
 - b. składniki majątku uzyskane przez tego podatnika w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli ten podatnik posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników.

W przypadku łączenia, podziału podmiotów lub wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego przypadki określone w pkt 1 i 2 mają odpowiednie zastosowanie do podmiotów przejmujących lub otrzymujących wkład niepieniężny.

W uzasadnieniu do projektu nowelizacji wskazuje się, iż trwale wyłączonymi podmiotami są te, które nie spełniają warunków do wsparcia podatkowego, w dużej mierze ze względu na brak problemów z płynnością finansową oraz niedominujący operacyjny charakter działalności gospodarczej, która „cechuje się dużym potencjałem rozwoju i zapotrzebowaniem na znaczne

inwestycje w środki trwałe⁶. Natomiast odroczenie momentu przystąpienia do estońskiego CIT dla podmiotów wyłączonych tymczasowo uzasadnione jest możliwością wystąpienia w wyniku podziałów, łączeń lub transakcji wnoszenia wkładów niepieniężnych w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części „komplikacji rozliczeń księgowych i podatkowych oraz zmiany wartości majątku”⁷.

⁶ Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druk nr 643), str. 38, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/166A2DE95B2AE587C12585F30044B211/%24File/643-uzas.DOCX> [dostęp 05.03.2021 r.].

⁷ *Ibidem*.

III. PRZEDMIOT I PODSTAWA OPODATKOWANIA

Zgodnie z projektem objaśnień podatkowych „Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych” z dnia 08.12.2020 r. katalog dochodów wchodzących w zakres przedmiotowy ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych nie podlega reżimowi dotychczasowych przepisów ustawy o CIT, tj. tworzące go kwoty nie łączą się z dochodami opodatkowanymi według zasad ogólnych. Reguły ustalania podstawy opodatkowania również opisane zostały w odmienny sposób. Bardzo ważne jest zatem uprzednie zapoznanie się z funkcjonującym w ramach estońskiego CIT odrębnym przedmiotem i podstawą opodatkowania, aby we właściwy sposób móc rozliczać się z urzędami skarbowymi.

Przedmiot opodatkowania

Przedmiot opodatkowania stanowi szeroko rozumiana dystrybucja zysku, uwzględniająca także wypłaty równoważne takiej dystrybucji. Zatem zgodnie z art. 28m ust. 1 ustawy o CIT **nie tylko dywidendy (w tym także zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy)** podlegają opodatkowaniu, ale **także dochody z tytułu:**

1. **zysku przeznaczanego na pokrycie strat**, jeżeli straty te powstały w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem;
2. **ukrytych zysków**;
3. **wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą** podatnika;
4. **zmiany wartości składników majątku** - w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części;
5. **zysku netto**, czyli odpowiadające sumie zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty - **w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem**;
6. **nieujawnionych operacji gospodarczych**.

Należy podkreślić, iż zgodnie z uzasadnieniem do ustawy wprowadzającej estoński CIT **opodatkowaniu ryczałtem podlegają „tylko zyski wypracowane w okresie tego opodatkowania** również w sytuacji gdy zostaną przeznaczone na pokrycie strat powstałych sprzed tego okresu”⁸.

Przez **ukryte zyski**, o których mowa w pkt 2, należy w uproszczeniu rozumieć **świadczenia związane z prawem do udziału zysku**, jednakże **inne niż podzielony zysk**. Katalog płatności, które mogą być zakwalifikowane jako dochody z ukrytych zysków jest otwarty. Ustawodawca wskazuje jednakże w ramach ułatwienia interpretacyjnego przykładowe świadczenia takie jak:

⁸ Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druk nr 643), str. 40, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/166A2DE95B2AE587C12585F30044B211/%24File/643-uzas.DOCX> [dostęp 05.03.2021 r.].

1. **kwota pożyczki (kredytu) udzielonej przez podatnika** udziałowcowi albo akcjonariuszowi lub podmiotowi powiązanemu z udziałowcem albo akcjonariuszem;
2. **odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kredytu) udzielonej podatnikowi** przez udziałowca albo akcjonariusza lub podmiot powiązany z udziałowcem albo akcjonariuszem;
3. **świadczenia wykonane na rzecz fundacji prywatnej lub rodzinnej, podmiotu równoważnego** takiej fundacji lub **przedsiębiorstwa prowadzonego przez taką fundację** albo taki podmiot, lub **na rzecz beneficjentów** takiej fundacji lub takiego podmiotu, a także **trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym**;
4. **nadwyżka wartości rynkowej transakcji** określoną zgodnie z przepisami dot. cen transferowych - **ponad ustaloną cenę tej transakcji**;
5. **nadwyżka zwróconej kwoty dopłaty**, wniesionej do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami - **ponad kwotę wniesionej dopłaty**;
6. **wypłacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia wartości udziału (akcji)**;
7. **równowartość zysku przeznaczanego na podwyższenie kapitału zakładowego**;
8. **darowizny**, w tym prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju oraz **wydatki na reprezentację**.

Ustawodawca dokonał także pewnych **wyłączeń z kategorii ukrytych zysków** (art. 28m ust. 4 ustawy o CIT). Nie należą do niej świadczenia takie jak:

1. **wynagrodzenia oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego – w części nie przekraczającej pięciokrotności średniego miesięcznego wynagrodzenia** wypłacanego przez podatnika, **nie więcej jednak niż pięciokrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw⁹**;
2. **wydatki i odpisy amortyzacyjne oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, związane z użytkowaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku**:
 - a. **w pełnej wysokości** - w przypadku składników majątku wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności gospodarczej (ciężar dowodu, że składnik majątku jest wykorzystywany wyłącznie na cele działalności gospodarczej, spoczywa na podatniku),
 - b. **w wysokości 50%** - w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej.
3. **kwota pożyczki (kredytu) zwrócona przez podatnika** udziałowcowi albo akcjonariuszowi lub podmiotowi powiązanemu.

⁹ Wymienione kwoty ustala się za miesiąc poprzedzający miesiąc dokonania wypłat osobie fizycznej.

Podstawa opodatkowania

Podstawa opodatkowania jest skonkretyzowaniem pod względem ilościowym przedmiotu opodatkowania. Zgodnie z art. 28n ust. 1 ustawy o CIT, **podstawę opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych stanowi:**

1. **suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat** ustalona w miesiącu, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto¹⁰;
2. **suma dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą** ustalona w miesiącu, w którym wykonano świadczenie lub dokonano wypłaty lub wydatku;
3. **dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku** osiągnięty w miesiącu, w którym nastąpiło łączenie, podział, przekształcenie podmiotów lub wniesienie wkładu niepieniężnego;
4. **dochód z tytułu zysku netto** osiągnięty w roku podatkowym, w którym podatnik zakończył opodatkowanie ryczałtem.

Skorzystanie z ryczałtu nie stoi na przeszkodzie kontynuacji rozliczeń operacji gospodarczych zaistniałych przed pierwszym rokiem opodatkowania estońskim CIT. Takie zdarzenia, zgodnie z art. 28n ust. 3 ustawy o CIT, należy uwzględnić przy obliczaniu podstawy opodatkowania.

Przedmiot opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych obejmuje swoim zakresem wiele dotychczas nieobciążonych podatkowo dochodów. Podatnicy, którzy zdecydują się na skorzystanie z estońskiego CIT będą musieli dokładnie zapoznać się z objaśnieniami dotyczącymi zasad klasyfikacji operacji gospodarczych do danego rodzaju dochodu składającego się na przedmiot opodatkowania. Szczególne trudności może sprawić interpretacja pojęcia tzw. „ukrytych zysków”. W ramach niego podatkiem objęte zostaną przykładowo odsetki wypłacone udziałowcowi (akcjonariuszowi albo podmiotowi powiązanemu) w związku z udzieleniem przez niego pożyczki podatnikowi. Klasyfikacja dochodów w ramach estońskiego CIT może sprawić podatnikom wiele trudności. Prawidłowe jej dokonanie jest bardzo istotne z punktu widzenia ustalenia podstawy opodatkowania, co z kolei stanowi znaczący etap przy określaniu ostatecznej do zapłaty kwoty podatku. Podatnicy będą musieli zatem bardzo dokładnie analizować swoje dochody pod kątem nowych regulacji, aby uniknąć potencjalnych postępowań wyjaśniających ze strony urzędów skarbowych. Może to również doprowadzić do sytuacji, w których podatnicy będą masowo występować o wydanie interpretacji indywidualnych w sprawach określenia przedmiotu „ukrytego zysku”, co dodatkowo może pogłębić wątpliwości interpretacyjne.

¹⁰ Uchwała o podziale zysku lub pokryciu straty powinna zostać podjęta do końca szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego, za który sporządzone jest sprawozdanie finansowe. Jeżeli uchwała podjęta zostanie w terminie późniejszym, przyjmuje się, że uchwała ta została podjęta ostatniego dnia tego szóstego miesiąca.

IV. PODATKI „NA WEJŚCIE”

W przypadku podjęcia decyzji o wejściu do systemu estońskiego CIT podatnik musi liczyć się z tym, iż w niektórych przypadkach będzie zobowiązany do zapłaty tzw. podatku na wejście.

Jeśli podatnik powstały w wyniku przekształcenia, w pierwszym roku po przekształceniu zdecyduje się na skorzystanie z ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych, wówczas zobowiązany będzie do ustalenia **dochodu z przekształcenia**. Zgodnie z art. 7aa ust. 4 ustawy o CIT dochód z przekształcenia stanowi nadwyżka wartości rynkowej składników majątku, ustalonej na dzień przekształcenia, ponad ich wartość podatkową ustaloną na ten dzień (wartość podatkową składnika majątku stanowi wartość początkowa składnika majątku pomniejszona o dokonane odpisy amortyzacyjne). Dochód z przekształcenia opodatkowany będzie 19% stawką.

W tym miejscu warto wspomnieć, iż w przypadku, gdy spółka komandytowa, w związku z nadaniem jej od 2021 r. statusu podatnika CIT, będzie przekształcana w spółkę z o.o. i jednocześnie skorzysta z ryczałtu, będzie zobowiązana ustalić dochód z przekształcenia. Natomiast przekształcone spółki, które wstrzymają się z wejściem do systemu estońskiego CIT do kolejnego roku podatkowego po przekształceniu, nie będą zobowiązane do ustalenia takiego dochodu.

Podatnik wchodzący do systemu estońskiego CIT powinien również liczyć się z koniecznością ustalenia **dochodów od różnic przejściowych między wynikiem podatkowym a wynikiem bilansowym**, jeśli takie miały miejsce.

V. ESTOŃSKI CIT VS. ODLICZENIA I ULGI

Wejście do systemu estońskiego CIT wiąże się z utratą możliwości dokonywania na podstawie art. 18, 18d-18f ustawy o CIT odliczeń m.in. darowizn, ulgi na działalność badawczo-rozwojową czy ulgi na zle długi, a także brakiem zastosowania art. 19, 24b oraz 24d ustawy o CIT (co oznacza m.in. pozbawienie prawa do skorzystania z ulgi IP Box). Czym jest ulga IP Box pisaliśmy m.in. w artykułach [Co kryje Innovation Box dla przedsiębiorcy?](#) czy [Ulga IP Box. Zasady do spełnienia](#).

PRZYKŁAD

Spółki A, B, C, będące jednoosobowymi spółkami z o.o., osiągają dochody z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, w związku z tym uprawnione są one do skorzystania z ulgi IP Box. Spółka A w latach 2021-2024 stosuje ulgę IP Box. W tym samym okresie spółka B decyduje się rozliczać ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (co wiąże się z utratą prawa do jednoczesnego korzystania z ulgi IP Box). Przykład spółki C będzie oparty o nieobowiązujący obecnie stan prawny, w którym w ramach estońskiego CIT istnieje możliwość stosowania ulgi IP Box – w takim stanie faktycznym w momencie dystrybucji zysku dochód z kwalifikowanych IP będzie mógł być opodatkowany 5% stawką.

W analizowanym okresie spółka A zobowiązana jest rokrocznie odprowadzać podatek. Ponadto spółki A, B i C w 2025 r. podejmują uchwałę o podziale całego zysku osiągniętego w latach 2021-2024. Przy założeniu, iż oszczędność podatkowa w ramach estońskiego CIT przyczyni się do przyspieszenia rocznego tempa wzrostu dochodów średnio o 2,46% w stosunku do podmiotów nierozliczających się ryczałtem, rozliczenia podatkowe spółek A, B, C prezentują się następująco:

	Spółka A (ulga IP Box)	Spółka B (estoński CIT)	Spółka C (estoński CIT + ulga IP Box)
Dochód z kwalifikowanych IP ¹¹ w latach 2021-2024	PLN 2.600.000,00	PLN 2.697.585,00	PLN 2.697.585,00
Suma zapłaconych podatków z tytułu osiągniętych dochodów z kwalifikowanych IP w latach 2021-2024	PLN 130.000,00	PLN 404.638,00	PLN 134.879,00
Dochód po opodatkowaniu	PLN 2.470.000,00	PLN 2.292.947,00	PLN 2.562.706,00
PIT			
Podstawa opodatkowania	PLN 2.470.000,00	PLN 2.292.947,00	PLN 2.562.706,00
Podatek PIT ¹²	PLN 469.300,00	PLN 269.759,00	PLN 431.614,00
Dochód po opodatkowaniu	PLN 2.000.700,00	PLN 2.023.189,00	PLN 2.131.092,00
Różnica dochodów w porównaniu do spółki C	PLN -130.392,00	PLN -107.903,00	PLN 0,00

Pomimo powyższych wyników należy stwierdzić, iż estoński CIT dla niektórych podmiotów prowadzących działalność innowacyjną nie będzie właściwym wyborem.

Mimo deklaracji ustawodawcy, iż ryczałt ma charakter proinwestycyjny, w estońskim CIT preferuje się ponoszenie obowiązkowych nakładów na środki trwałe, ewentualnie zwiększenie wydatków na wynagrodzenia. Tymczasem działalność części podatników, którzy do tej pory korzystali z ulgi IP Box opiera się na wytwarzaniu wartości niematerialnych. Dla wielu takich przedsiębiorców konieczność wypełniania dodatkowych obowiązków wynikających z przepisów dot. ryczałtu może w ostatecznym rozrachunku nie zrekompensować utraty prawa do korzystania z ulg innowacyjnych.

Rozwiązanie prawne uniemożliwiające korzystanie z ulg takich jak IP Box w czasie rozliczania się ryczałtem wydaje się być zatem nietrafione. Jeżeli ustawodawca w motywach uzasadnienia ustawy postawił sobie za cel wzrost innowacyjności oraz przyspieszenie procesu oparcia gospodarki o wiedzę, połączenie estońskiego CIT z możliwością korzystania z ulg innowacyjnych mogłoby mieć bardzo pozytywny wpływ na wzrost atrakcyjności prowadzenia w naszym kraju działalności badawczo-rozwojowej.

¹¹ Przy wartości wskaźnika nexus = 1.

¹² W estońskim CIT istnieje możliwość dokonywania odliczeń od obliczonego podatku PIT na zasadach ogólnych. Niniejsza kwestia zostanie objaśniona w dalszej części artykułu.

VI. STAWKI PODATKU

Stawki ryczału

Zgodnie z art. 28o ust. 1 ustawy o CIT, skorzystanie z ryczału od dochodów spółek kapitałowych będzie wiązało się z wyższymi stawkami podatkowymi, mianowicie:

1. **15%** podstawy opodatkowania - w przypadku małego podatnika oraz podatnika, u którego wartość średnich przychodów obliczona zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT nie przekracza wartości maksymalnych przychodów określonych dla małego podatnika¹³;
2. **25%** podstawy opodatkowania – dla pozostałych przypadków.

PRZYKŁAD

Podatnik rozpoczął korzystanie z ryczału od 2021 r. W latach 2021-2023 osiągnął następujące wartości przychodów:

2021 r.	2022 r.	2023 r.
EUR 900.000,00	EUR 2.100.000,00	EUR 4.500.000,00

Każdego roku w latach 2022-2024 podejmowano uchwałę o podziale zysku osiągniętego w poprzednim roku podatkowym.

Dywidenda wypłacona w 2022 r. opodatkowana będzie stawką 15%, gdyż za 2021 r. podatnik posiadał status małego podatnika (przychód za 2021 r. nie przekroczył limitu EUR 2.000.000,00).

Dywidenda wypłacona w 2023 r., pomimo utraty przez podatnika w 2022 r. statusu małego podatnika (przychód za 2022 r. przekroczył limit EUR 2.000.000,00), również będzie obciążona stawką 15%. Przyczyną tego jest spełnienie kryterium średnich przychodów, które w latach 2021 - 2022 wyniosły EUR 1.500.000,00 ((EUR 900.000,00 + EUR 2.100.000,00) / 2), czyli nie przekroczyły limitu EUR 2.000.000,00.

Dywidenda wypłacona w 2024 r. będzie opodatkowana stawką 25%, gdyż zarówno przychód w 2023 r., jak i średni przychód w latach 2021 – 2023 przekroczył dopuszczalny limit EUR 2.000.000,00.

Obniżenie stawek ryczału

Zgodnie z art. 28o ust. 2 ustawy o CIT, **w przypadku podstawy opodatkowania ustalonej od dochodu z tytułu zysku netto** (czyli po opuszczeniu przez podatnika systemu opodatkowania estońskim CIT) ustawodawca dopuszcza obniżenie podstawowych stawek podatku obowiązujących w ryczałcie, jeżeli poniesiono znaczące nakłady na cele inwestycyjne, o których mowa w art. 28g ust. 1 ustawy o CIT, w wysokości co najmniej:

1. 50% w każdym dwuletnim okresie;

¹³ Małym podatnikiem, zgodnie z art. 4a pkt 10 ustawy o CIT, jest podatnik, u którego limit przychodów ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego VAT) osiągniętych w poprzednim roku podatkowym nie przekroczył wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości EUR 2.000.000,00.

2. 110% w każdym czteroletnim okresie.

Stawki podatku będą podlegać wówczas obniżeniu o pięć punktów procentowych i będą wynosić odpowiednio **10%** oraz **20%** podstawy opodatkowania.

Podatnik, który na podstawie art. 28g ust. 6 ustawy o CIT zobowiązał się do ponoszenia wydatków na wynagrodzenia, zamiast nakładów na cele inwestycyjne, nie będzie miał możliwości obniżenia stawki ryczałtu.

PIT od dywidendy

W odróżnieniu od estońskiej regulacji dot. ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych, spółki zostaną objęte podwójnym opodatkowaniem, gdyż PIT trzeba będzie odprowadzić także od otrzymanego przez wspólników zysku. Ustawodawca przewidział jednakże w art. 30a ust. 19 ustawy o PIT możliwość pomniejszenia zryczałtowanego podatku od przychodów uzyskiwanych z dywidend w wysokości 19%, wypłacanych z zysków spółki osiągniętych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli pochodzą z podziału zysków z tego okresu wyodrębnionych w kapitale własnym spółki, o kwotę stanowiącą:

1. 41% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany - w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w wysokości 15%;
2. 37% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany - w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w wysokości 25%;
3. 71% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany - w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w wysokości 10%;
4. 51% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany - w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w wysokości 20%.

W tym przypadku płatnikiem pobierającym zryczałtowany podatek dochodowy będzie spółka wypłacająca dywidendę (art. 41 ust. 4ab ustawy o PIT).

PRZYKŁAD

Spółka A jest podatnikiem CIT, ale nie korzysta z estońskiego CIT. Spółka B korzysta z estońskiego CIT. Spółka C również korzystała z estońskiego CIT, ponadto w każdym roku okresu stosowania ryczałtu ponosiła znaczne nakłady inwestycyjne. W roku opuszczenia przez spółkę C systemu estońskiego CIT spółka A i B podjęły uchwałę o podziale zysku. Spółki A, B, C w momencie dystrybucji zysku nie posiadały statusu małego podatnika. Spółki A, B, C są jednoosobowymi spółkami z o.o.

Spółka A zapłaci CIT na zasadach ogólnych, zatem stawka podatku wyniesie 19%. Spółka B, jako uczestnik systemu estońskiego CIT, zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT, swój dochód obciąży stawką 25%, natomiast spółka C, zgodnie z art. 28o ust. 2 ustawy o CIT będzie mogła obniżyć podstawową stawkę o pięć punktów procentowych, wobec czego stawka podatku wyniesie 20%.

CIT	Spółka A	Spółka B	Spółka C
Podstawa opodatkowania	PLN 10.000.000,00	PLN 10.000.000,00	PLN 10.000.000,00
Podatek	PLN 1.900.000,00	PLN 2.500.000,00	PLN 2.000.000,00
Zysk	PLN 8.100.000,00	PLN 7.500.000,00	PLN 8.000.000,00

Na poziomie podatku PIT, dochód udziałowca z tytułu udziału w zysku spółki (w związku z tym, iż spółki są jednoosobowymi spółkami z o.o., udział w zysku wynosi 100%) opodatkowany jest 19% stawką. Natomiast w ramach systemu estońskiego CIT, od wyliczonego na zasadach ogólnych podatku, zgodnie z art. 30a ust. 19 ustawy o PIT, istnieje możliwość odliczenia od podatku iloczynu 1) określonego w przepisach procentu, 2) procentowego udziału udziałowca w zysku spółki, 3) ryczałtu zapłaconego przez spółkę. Zatem dochód udziałowca spółki A będzie opodatkowany na zasadach ogólnych stawką 19%, bez możliwości odliczeń, udziałowiec spółki B będzie mógł od obliczonego podatku odliczyć opisany powyżej iloczyn, gdzie, zgodnie z art. 30a ust. 19 pkt 2, pomniejszenie będzie stanowiło 37%. Udziałowiec spółki C, jeśli spółka podejmie uchwałę o podziale całego zysku osiągniętego w okresie korzystania z ryczałtu, również będzie mógł od ustalonego na zasadach ogólnych podatku odliczyć powyżej opisany iloczyn, gdzie, zgodnie z art. 30a ust. 19 pkt 4, pomniejszenie będzie stanowiło 51%.

CIT	Spółka A	Spółka B	Spółka C
Podstawa opodatkowania	PLN 10.000.000,00	PLN 10.000.000,00	PLN 10.000.000,00
Podatek	PLN 1.900.000,00	PLN 2.500.000,00	PLN 2.000.000,00
Zysk	PLN 8.100.000,00	PLN 7.500.000,00	PLN 8.000.000,00
PIT			
Podstawa opodatkowania	PLN 8.100.000,00	PLN 7.500.000,00	PLN 8.000.000,00
Podatek	PLN 1.539.000,00	PLN 500.000,00	PLN 500.000,00
Zysk	PLN 6.561.000,00	PLN 7.000.000,00	PLN 7.500.000,00
Całkowite obciążenie podatkowe	34,39%	30,00%	25,00%

Na podstawie powyżej przedstawionego przykładu łatwo można dostrzec, iż pomimo większych stawek podatku obowiązujących w estońskim CIT niż na zasadach ogólnych, możliwość dokonywania odliczeń sprawia, iż całkowite obciążenie podatkowe dochodów udziałowców (akcjonariuszy) jest mniejsze w ramach estońskiego CIT.

Analogicznie sytuacja wygląda w przypadku podatników posiadających status małego podatnika, jednakże z tą różnicą, iż w ustawie o PIT przewidziane są inne procentowe stawki odliczeń.

VII. DOMIAR ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

Podatnik, u którego przychody lub wartość średnich przychodów, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, były wyższe niż PLN 100.000.000,00, zgodnie z art. 28q ust. 1 ustawy o CIT, ma obowiązek ustalić dla dochodów osiągniętych w kolejnym roku podatkowym tzw. **domiar zobowiązania podatkowego**. Omawianą kwotę ustala się za pomocą poniższego wzoru:

$$5\% \times [(1 - W) \times Z], \text{ gdzie}$$

W – iloraz kwoty PLN 100.000.000,00 i wartości średnich przychodów podatnika osiągniętych w każdym poprzednim roku podatkowym okresu opodatkowania ryczałtem,

Z – wartość dochodów opodatkowanych ryczałtem osiągniętych w roku podatkowym.

PRZYKŁAD 1

Spółka od 2021 r. korzysta z estońskiego CIT. W tym samym roku osiągnęła przychody na poziomie PLN 120.000.000,00 (czyli wystąpiła nadwyżka ponad dopuszczalny limit przychodów, co skutkuje powstaniem obowiązku ustalenia domiaru zobowiązania podatkowego). W 2022 r. spółka podjęła uchwałę o podziale zysku z 2021 r. Wysokość dywidendy wyniosła PLN 15.000.000,00. Kwota domiaru ustalana w 2022 r. będzie wynosiła:

$$5\% \times [(1 - (\text{PLN } 100.000.000,00 / \text{PLN } 120.000.000,00)) \times \text{PLN } 15.000.000,00] = 5\% \times \text{PLN } 2.500.000,00 = \text{PLN } 125.000,00$$

W tym miejscu należy pochylić się nad kwestią charakteru analizowanej instytucji. Z jednej strony domiar zobowiązania podatkowego mógłby stanowić „ostatnią deskę ratunku” przed rzeczywistie grożącą utratą prawa do korzystania z ryczałtu. Z drugiej strony mógłby być po prostu dodatkowym zobowiązaniem na wypadek niespełnienia jednego z warunków przychodowych, nawet jeśli ogólne kryterium przychodowe uprawniające do stosowania estońskiego CIT byłoby spełnione.

Dokonując literalnej wykładni przepisów należałoby stwierdzić, iż obowiązującym jest drugi z przedstawionych poglądów. Tymczasem, zapoznając się z treścią uzasadnienia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw¹⁴ oraz projektu Przewodnika do Ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z dnia

¹⁴ Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druk nr 643), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/166A2DE95B2AE587C12585F30044B211/%24File/643-uzas.DOCX> [dostęp 05.03.2021 r.].

08.12.2020 r.¹⁵ można wywnioskować, iż intencja ustawodawcy przy wprowadzaniu instytucji domiaru była inna.

„Z uwagi na zmienność koniunktury, podatnik nie ma pełnego wpływu na kształtowanie się wartości przychodów. Co więcej, zakłada się zróżnicowanie opodatkowania tzw. małych podatników i pozostałych kategorii podatników, czyli tych podatników, którzy osiągają przychody wyższe niż 2 000 000 euro i jednocześnie nieprzekraczające 100 000 000 zł. Wskazany próg przychodowy nie powinien zniechęcać podatników do rozwoju działalności, ponieważ byłoby to sprzeczne z celem wprowadzanych regulacji, które zakładają wzrost i rozwój działalności podatnika. Z uwagi na powyższe wprowadzono regulacje art. 28j ust. 1 pkt 1 w związku z ust. 3, odnoszące się do średnich przychodów. Zgodnie ze wskazanymi przepisami, **podatnik, który w co najmniej jednym roku podatkowym okresu stosowania ryczałtu osiągnął przychody wyższe niż wartość maksymalnych przychodów określonych dla małego podatnika i niższe niż 100 000 000 zł, albo osiągnął przychody wyższe niż 100 000 000 zł, zobowiązany jest do ustalenia średnich przychodów osiągniętych w latach poprzednich czteroletniego okresu stosowania tego opodatkowania. Jeśli średni przychód mieści się w wyżej wskazanych przedziałach wartości przychodów, podatnika traktuje się tak, jakby utrzymał status małego podatnika lub, odpowiednio, podatnika, którego przychód nie przekroczył wartości 100 000 000 zł. W przeciwnym razie podatnik zobowiązany jest ustalić domiar zobowiązania podatkowego w sposób wskazany w art. 28q. Alternatywnie podatnik może w momencie naruszenia warunku przychodowego zaprzestać kontynuowania rozliczeń ryczałtem.**”¹⁶.

„Wyznaczenie 4-letniego okresu rozliczeń ryczałtem nie ma charakteru bezwzględnie, gdyż w przypadku naruszenia warunków jego stosowania podatnik utraci prawo do ryczałtu również w tym 4-letnim okresie (art. 28i). Ponieważ jednak intencją projektodawcy jest zapewnienie podatnikom możliwości pozostania w systemie do końca okresu czteroletniego, w sytuacji, gdy podatnik osiągnie wartość przychodów (średnich przychodów), która powodowałaby naruszenie warunku, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 1 projekt przewiduje domiar zobowiązania podatkowego (art. 28q) - propozycja w tym zakresie skierowana jest do podatników, którzy pomimo przekroczenia warunku przychodowego, zdecydują o kontynuacji rozliczeń ryczałtem do zakończenia 4-letniego okresu opodatkowania tą formą.”¹⁷.

Z zacytowanych fragmentów można wywnioskować, iż średnie przychody powinny być ustalane dopiero w przypadku przekroczenia limitu dla rocznych przychodów. Jeśli wysokość średnich przychodów nie przekraczałaby dopuszczalnych granic, wówczas podatnika powinno traktować się jako podmiot spełniający kryterium przychodowe. Dopiero gdy średnie przychody

¹⁵ <https://www.gov.pl/attachment/6e02397b-2ff5-457a-867a-784171374889> [dostęp: 05.03.2021 r.].

¹⁶ Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druk nr 643), str. 35-36, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/166A2DE95B2AE587C12585F30044B211/%24File/643-uzas.DOCX> [dostęp 05.03.2021 r.].

¹⁷ Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druk nr 643), str. 32, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/166A2DE95B2AE587C12585F30044B211/%24File/643-uzas.DOCX> [dostęp 05.03.2021 r.], Projekt Przewodnika do Ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z dnia 08.12.2020 r., str. 45, <https://www.gov.pl/attachment/6e02397b-2ff5-457a-867a-784171374889> [dostęp: 05.03.2021 r.].

przekraczają limit PLN 100.000.000,00, a zatem gdy ostatecznie oba kryteria przychodowe określone w art. 28j ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT nie są spełnione, wówczas powstaje obowiązek ustalenia domiaru zobowiązania podatkowego.

Przy omawianiu instytucji domiaru projektodawca posługuje się stwierdzeniem, iż jego intencją było „zapewnienie podatnikom możliwości pozostania w systemie”¹⁸. Ponadto jako alternatywę dla niespełnienia obowiązku ustalenia domiaru wskazuje zaprzestanie „kontynuowania rozliczeń ryczałtem”¹⁹.

Na podstawie przeanalizowanych fragmentów można wyprowadzić wniosek, iż intencją ustawodawcy było wprowadzenie instytucji domiaru jako instrumentu chroniącego przed rzeczywistą groźbą pozbawienia prawa do korzystania z ryczałtu od dochodu spółek kapitałowych. Utrata możliwości dalszego stosowania estońskiego CIT następuje m.in., zgodnie z art. 28l ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT²⁰ w zw. z art. 28j ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT²¹, w przypadku gdy przychody z działalności spółki osiągnięte w poprzednim roku podatkowym przekroczą PLN 100.000.000,00 **oraz** wartość średnich przychodów z działalności, obliczona na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego z okresu opodatkowania ryczałtem, przekroczy PLN 100.000.000,00 (przy czym przychody te są liczone z uwzględnieniem kwoty należnego podatku VAT). Taka treść przepisu oznacza, iż konieczne jest jednoczesne przekroczenie obu kryteriów przychodowych. Tymczasem zgodnie z treścią art. 28q ust. 1 ustawy o CIT²² kształtującego instytucję domiaru, nakazem jego ustalenia obciążani są podatnicy, u których **przychody lub wartość średnich przychodów były wyższe** niż określone w kryterium przychodowym. Takie brzmienie przepisu wskazuje, iż do powstania obowiązku wystarczające będzie przekroczenie co najmniej jednego z kryteriów przychodowych. Oznacza to, iż **pomimo spełniania warunków do korzystania z ryczałtu podatnik w niektórych przypadkach będzie zobowiązany do ustalenia domiaru zobowiązania podatkowego**. Takie rozwiązanie jest sprzeczne z zasugerowaną powyżej intencją ustawodawcy.

W sporze interpretacyjnym akt prawny, w przeciwieństwie do uzasadnień projektów czy objaśnień podatkowych, ma moc wiążącą. Wobec tego należy przyjąć, iż treść obowiązujących przepisów stanowi realizację intencji ustawodawcy. Takie założenie nie przeszkadza jednakże w

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druk nr 643), str. 36, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/166A2DE95B2AE587C12585F30044B211/%24File/643-uzas.DOCX> [dostęp 05.03.2021 r.].

²⁰ Art. 28l ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT – „Podatnik opodatkowany ryczałtem traci prawo do tego opodatkowania z końcem roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił któregokolwiek z warunków, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 1-3.”

²¹ art. 28j ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT - „Opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, jeżeli łączne przychody z działalności osiągnięte w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyły 100 000 000 zł lub wartość średnich przychodów z działalności, obliczona na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego z okresu opodatkowania ryczałtem, nie przekroczyła 100 000 000 zł, przy czym przychody te są liczone z uwzględnieniem kwoty należnego podatku od towarów i usług.”

²² Art. 28q ust. 1 ustawy o CIT – „Podatnik, u którego przychody lub wartość średnich przychodów były wyższe niż określone w art. 28j ust. 1 pkt 1, ustala dla dochodów osiągniętych w kolejnym roku podatkowym domiar zobowiązania podatkowego.”

stwierdzeniu, iż obecnie uregulowana instytucja domiaru zobowiązania podatkowego jest niespójna.

Po pierwsze, jeżeli do powstania obowiązku ustalenia domiaru wystarczy przekroczenie co najmniej jednego z limitów określonych w art. 28j ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, to w przypadku, gdy jedynym niespełnionym kryterium jest warunek rocznych przychodów, (czyli roczny przychód > PLN 100.000.000,00, a średnia przychodów ≤ PLN 100.000.000,00), wysokość domiaru będzie wówczas prawie zawsze ujemna.

PRZYKŁAD 2

Podatnik od 2021 r. korzysta z ryczałtu. W latach 2021-2023 osiągnął on następujące przychody:

2021 r.	2022 r.	2023 r.
PLN 50.000.000,00	PLN 70.000.000,00	PLN 120.000.000,00.

W 2024 r. podjęto uchwałę o podziale zysku za cały dotychczasowy okres korzystania z ryczałtu. Wysokość dywidendy wyniosła PLN 15.000.000,00.

Średni przychód podatnika w latach 2021 – 2023 wyniósł PLN 80.000.000,00 [(PLN 50.000.000,00 + PLN 70.000.000,00 + PLN 120.000.000,00) / 3]. Nie został przekroczony limit przychodowy dla średnich przychodów, zatem podatnik w 2024 r. spełnia warunki do korzystania z estońskiego CIT. Natomiast w związku z tym, iż przychód w 2023 r. przekroczył limit PLN 100.000.000,00, podatnik, zgodnie z art. 28g ust. 1 ustawy o CIT, będzie zobowiązany ustalić domiar zobowiązania podatkowego w 2024 r. Jego wysokość wyniesie wówczas:

$$5\% \times [(1 - (\text{PLN } 100.000.000,00 / \text{PLN } 80.000.000,00)) \times \text{PLN } 15.000.000,00] = 5\% \times \text{PLN } -3.750.000,00 = \text{PLN } -187.500,00$$

Wzór pozwalający ustalić wysokość domiaru będzie miał sens tylko wtedy, gdy jednym z niespełnionych kryteriów będzie ten dotyczący średnich przychodów (czyli roczny przychód ≤ PLN 100.000.000,00, a średnia przychodów > PLN 100.000.000,00). Oznacza to, iż powyższy wzór będzie miał co do zasady zastosowanie m.in. do podatników, którym w chwili ustalania domiaru spadły przychody (jeśli spółka osiągnęła roczny przychód < PLN 100.000.000,00, a średni przychód utrzymuje się powyżej PLN 100.000.000,00, oznacza to, iż w poprzednich latach podatnik osiągał większe roczne przychody, przekraczające limit PLN 100.000.000,00). Jeśli zatem intencją ustawodawcy jest „wzrost i rozwój działalności podatnika”²³, to podatnik w chwili pogorszenia się sytuacji finansowej nie powinien być obciążany dodatkowymi obowiązkami podatkowymi takimi jak ustalenie domiaru.

Po drugie, zgodnie z obowiązującymi przepisami, w przypadku przekroczenia obu kryteriów przychodowych, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, podatnik będzie mógł

²³ Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (druk nr 643), str. 35, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/166A2DE95B2AE587C12585F30044B211/%24File/643-uzas.DOCX> [dostęp 05.03.2021 r.].

„uniknąć” zapłaty domiaru. Wystarczy, że w roku ustalania domiaru podatnik nie osiągnie dochodów opodatkowanych ryczałtem.

PRZYKŁAD 3

Spółka z przykładu 1 zapłaciła ustalony domiar za 2022 r. W tym samym roku miała przychód w wysokości PLN 120.000.000,00. W 2023 r. nie osiągnęła żadnych dochodów podlegających opodatkowaniu ryczałtem. W związku z przekroczeniem w 2022 r. limitu przychodów, spółka będzie zobowiązana ustalić domiar zobowiązania podatkowego w 2023 r. Jego wysokość wyniesie:

$$5\% \times [1 - (\text{PLN } 100.000.000,00 / ((\text{PLN } 120.000.000,00 + \text{PLN } 120.000.000,00) / 2))] \times \text{PLN } 0,00] \\ = 5\% \times \text{PLN } 0,00 = \text{PLN } 0,00$$

Taka sytuacja nie powinna należeć do rzadkości – w końcu intencją ustawodawcy jest zatrzymywanie zysku w spółce w celu jego wydatkowania na inwestycje. Tymczasem uzależnienie kwoty domiaru od osiąganych dochodów opodatkowanych ryczałtem sprawia, iż każdorazowo podatnik nieosiągający takich dochodów ustali domiar w wysokości PLN 0,00. Ta zasada ma również zastosowanie w przypadku, gdy spółka będzie przekraczać oba limity przychodowe, a zatem, gdy będzie jej realnie groziła utrata prawa do stosowania ryczałtu (art. 28l ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT w zw. z art. 28j ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT). Podatnik wobec tego będzie miał możliwość uniknięcia niekorzystnych konsekwencji w przypadku niespełnienia podstawowego warunku dopuszczającego do skorzystania z estońskiego CIT określonego w art. 28j ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT. Domiar, który zgodnie z obowiązującymi przepisami miał stanowić karę za przekroczenie jakichkolwiek limitów, w tak znaczącym przypadku nie będzie miał zastosowania. Podsumowując, w niektórych sytuacjach kryterium przychodowe, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, pozbawione będzie skuteczności, skoro nie będzie potrzeby jego spełniania, aby kontynuować rozliczanie ryczałtem, skoro wystarczającym będzie nieosiąganie dochodów opodatkowanych ryczałtem, aby ustalić domiar w wysokości PLN 0,00.

Na koniec należy zwrócić uwagę na fakt, iż wbrew intencjom ustawodawcy, jakoby ustalenie domiaru zobowiązania podatkowego miałyby umożliwiać kontynuację rozliczeń ryczałtem, brak jest w tej kwestii odpowiednich regulacji. W art. 28l ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT, stanowiącym, w razie przekroczenia kryteriów przychodowych, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT podstawę do utraty prawa do stosowania estońskiego CIT, nie przewidziano żadnych wyjątków, zastrzeżeń, odniesień do instytucji domiaru. Wobec tego, na podstawie literalnej wykładni przepisów należy stwierdzić, iż w przypadku niespełnienia warunku, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, podatnik, na podstawie art. 28q ust. 1 ustawy o CIT, będzie zobowiązany ustalić domiar, a na podstawie art. 28l ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT utraci prawo do stosowania estońskiego CIT.

Podsumowując, jeśli intencją ustawodawcy było wprowadzenie instytucji domiaru zobowiązania podatkowego jako instrumentu chroniącego przed rzeczywistą groźbą pozbawienia prawa do korzystania z ryczałtu od dochodu spółek kapitałowych, to obowiązujące przepisy jej nie realizują. W niektórych przypadkach, pomimo spełniania warunków do korzystania z ryczałtu, podatnik będzie zobowiązany ustalić domiar. Przyjmując jednakże racjonalność oraz intencjonalność omawianych regulacji, należy stwierdzić, iż są one nieściste i niejasne. W przypadku powstania obowiązku ustalenia domiaru, w związku z osiągnięciem rocznych przychodów przekraczających limit PLN 100.000.000,00, jego wartość będzie prawie zawsze ujemna. Wobec tego rzeczywiście

obciążonymi obowiązkiem ustalenia domiaru będą podatnicy, którym, co do zasady, w roku ustalania domiaru spadły przychody oraz podatnicy, którym grozi utrata prawa do stosowania estońskiego CIT. Wyjątek od tej reguły, wbrew intencjom ustawodawcy, stanowią podmioty, które w roku ustalania domiaru nie osiągały dochodów opodatkowanych ryczałtem – dla nich domiar będzie miał wysokość PLN 0,00. Trudności interpretacyjne nasuwa również kwestia zapowiadanej ochrony przed utratą prawa do rozliczania ryczałtem. Wbrew twierdzeniom ustawodawcy brak jest właściwych w tej kwestii regulacji. Wobec tego należy przyjąć, iż podatnik, któremu, na podstawie art. 28l ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT, grozi pozbawienie możliwości stosowania estońskiego CIT, pomimo zapłaty domiaru, nie będzie mógł kontynuować rozliczania ryczałtem.

VIII. ESTOŃSKI CIT – ZASADY OPODATKOWANIA DOCHODÓW ZAGRANICZNYCH

Przepisy kształtujące instytucję estońskiego CIT regulują także przypadki osiągnięcia przez podatnika zagranicznych dochodów opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. Zasady ich opodatkowania uzależnione są od istnienia, a także od treści umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zgodnie z którymi unikanie nadmiernych obciążeń podatkowych może następować poprzez zastosowanie tzw. metody wyłączenia z progresją albo tzw. metody proporcjonalnego odliczenia.

Korekty podstawy opodatkowania wynikające z osiągniętych poza terytorium RP przychodów (dochodów) – metoda wyłączenia z progresją

Ustawa w art. 28n ust. 4 oraz ust. 6-7 ustawy o CIT reguluje przypadki ustalania podstawy opodatkowania w sytuacji, gdy **przychody osiągnięte za granicą były wyłączone lub wolne od podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska. Wówczas podstawa opodatkowania²⁴, która uwzględnia przychody osiągnięte na terytorium RP oraz za granicą podlega:**

1. **obniżeniu** o wartość zagranicznych przychodów, które są zwolnione z opodatkowania w Polsce, oraz
2. **podwyższeniu** o sumę kosztów związanych z tymi przychodami i kwoty równej podatkowi zapłaconemu od tych przychodów (dochodów) w obcym państwie

- jeżeli wartości te zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto w jakiegokolwiek formie.

PRZYKŁAD 1

Podatnik w okresie korzystania z ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych (w latach 2021-2024): osiągnął w Polsce przychód w wysokości PLN 200.000.000,00, natomiast za pomocą swojego zakładu położonego w Niemczech uzyskał przychód w wysokości PLN 50.000.000,00,

²⁴ będąca sumą dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat (art. 28n ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT) albo dochodem z tytułu zysku netto (art. 28n ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT).

oraz poniósł w Polsce koszty uzyskania przychodu w wysokości PLN 15.000.000,00, natomiast poprzez zakład położony w Niemczech – w wysokości PLN 5.000.000,00.

Ponadto, zgodnie z umową w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartą między Polską a RFN, dochód osiągnięty przez zakład położony w Niemczech podlega opodatkowaniu wyłącznie w Niemczech (zastosowanie ma zatem metoda wyłączenia z progresją). Wysokość opłaconego w Niemczech podatku wyniosła równowartość PLN 6.750.000,00²⁵.

Podatnik podjął decyzję o podziale całego zysku netto osiągniętego w okresie opodatkowania estońskim CIT.

Zysk netto stanowi różnica między osiągniętymi przychodami a poniesionymi kosztami uzyskania przychodu oraz naliczonym podatkiem dochodowym. W omawianym przykładzie wyniesie on PLN 223.250.000,00 (PLN 200.000.000,00 + PLN 50.000.000,00 – PLN 15.000.000,00 – PLN 5.000.000,00 - PLN 6.750.000,00).

Zgodnie z przepisami tak ustaloną podstawę opodatkowania należy pomniejszyć o wartość zagranicznych przychodów, które są zwolnione z opodatkowania w Polsce (PLN 50.000.000,00) oraz powiększyć o sumę kosztów związanych z tymi przychodami i kwoty równej podatkowi zapłaconemu od tych przychodów (dochodów) w obcym państwie (odpowiednio PLN 5.000.000,00 oraz PLN 6.750.000,00).

Ostatecznie podstawa opodatkowania w opisywanym przykładzie wyniesie **PLN 185.000.000,00** (PLN 223.250.000,00 - PLN 50.000.000,00 + PLN 5.000.000,00 + PLN 6.750.000,00).

W przypadku, gdy dochód stanowiący podstawę opodatkowania określoną jako suma dochodów z tytułu podzielonego zysku i zysku przeznaczonego na pokrycie strat nie pokrywa pełnej wysokości zysku netto osiągniętego za rok podatkowy, wówczas, zgodnie z art. 28n ust. 6 ustawy o CIT, powyżej opisanych korekt podstawy opodatkowania dokonuje się proporcjonalnie do udziału tej podstawy w zysku netto²⁶.

Korekta podstawy opodatkowania wynikająca z osiągniętych poza terytorium RP przychodów (dochodów) oraz odliczenia od ryczaftu - metoda proporcjonalnego odliczenia

Zasady opodatkowania ryczaftem dochodów zagranicznych rozliczanych metodą proporcjonalnego odliczenia różnią się od tych obowiązujących przy stosowaniu metody wyłączenia z progresją. Po pierwsze, zgodnie z art. 28n ust. 5 ustawy o CIT, podstawę opodatkowania²⁷ **jedynie podwyższa się** o kwotę równą podatkowi zapłaconemu od tych przychodów (dochodów) w obcym państwie, jeżeli podatek ten obniżył wynik finansowy netto w jakiegokolwiek formie.

Ponadto w art. 28p ust. 1 ustawy o CIT przewidziano **możliwość dokonania korekty kwoty ryczaftu** obliczonej na podstawie art. 28n ust. 5 ustawy o CIT. Można od niej odliczyć kwotę równą podatkowi zapłaconemu w obcym państwie od przychodów (dochodów). Jednakże kwota

²⁵ Stawka podatku dochodowego od osób prawnych w Niemczech wynosi 15% podstawy opodatkowania.

²⁶ Zasada ta dotyczy również podstawy opodatkowania ustalonej w ramach stosowania metody proporcjonalnego odliczenia.

²⁷ będąca sumą dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat (art. 28n ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT) albo dochodem z tytułu zysku netto (art. 28n ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT).

odliczenia nie może przekroczyć tej części ryczału obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na przychód (dochód) uzyskany w obcym państwie.

PRZYKŁAD 2

Struktura przychodów, kosztów oraz podatków podatnika w 2021 r. wyglądała następująco:

	Polska	Zakład położony w Austrii
	2021 r.	
Przychody	PLN 5.000.000,00	PLN 2.000.000,00 ²⁸
Koszty	PLN 500.000,00	PLN 200.000,00
Podatki	?	PLN 500.000,00 ²⁹

Podatnik w 2022 r. podjął decyzję o podziale całego zysku netto osiągniętego w poprzednim roku podatkowym (zatem w okresie korzystania z estońskiego CIT).

Aby wyliczyć zobowiązanie podatkowe z tytułu ryczału od dochodów spółek kapitałowych w 2022 r.:

- należy ustalić podstawę opodatkowania. Stanowi ją różnica między sumą dochodów osiągniętych zarówno w Polsce, jak i za granicą, sumą kosztów uzyskania przychodów osiągniętych zarówno w Polsce, jak i za granicą oraz podatkiem zapłaconym za granicą:

$$\text{Podstawa opodatkowania} = (\text{PLN } 5.000.000,00 + \text{PLN } 2.000.000,00) - (\text{PLN } 500.000,00 + \text{PLN } 200.000,00) - \text{PLN } 500.000,00 = \text{PLN } 5.800.000,00$$
- zgodnie z art. 28n ust. 5 ustawy o CIT należy powyższą podstawę opodatkowania zwiększyć o kwotę równą podatkowi zapłaconemu od przychodów (dochodów) w obcym państwie, jeżeli podatek ten obniżył wynik finansowy netto w jakiegokolwiek formie:

$$\text{Podwyższona podstawa opodatkowania} = \text{PLN } 5.800.000,00 + \text{PLN } 500.000,00 = \text{PLN } 6.300.000,00$$
- należy obliczyć ryczałt od tak ustalonej podstawy opodatkowania. Podatnik w 2021 r. posiada status małego podatnika, co oznacza, iż zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, stawka podatku wynosi 15% (podatnik nie ponosił znaczących nakładów na cele inwestycyjne):

$$\text{Wysokość ryczału} = \text{PLN } 6.300.000,00 \times 15\% = \text{PLN } 945.000,00$$
- od powyżej obliczonej kwoty ryczału, zgodnie z 28p ust. 1 ustawy o CIT, można odliczyć kwotę równą podatkowi zapłaconemu w obcym państwie od dochodów. Jednakże kwota odliczenia nie może przekroczyć tej części ryczału obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie. Należy zatem obliczyć limit odliczenia podatku zagranicznego według wzoru $[P \times (DZ / PPO)]$, gdzie:

²⁸ Równowartość w EUR

²⁹ Stawka podatku dochodowego od osób prawnych w Austrii wynosi 25% podstawy opodatkowania.

P – wysokość ryczałtu bez odliczeń,

DZ – dochód uzyskany za granicą (nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania),

PPO – podwyższona podstawa opodatkowania ustalona na potrzeby obliczenia ryczałtu.

*Limit odliczenia podatku zapłaconego za granicą = PLN 945.000,00 x [(PLN 2.000.000,00 - PLN 200.000,00) / PLN 6.300.000,00] = **PLN 270.000,00***

Obliczony limit jest mniejszy od zapłaconego podatku w Austrii, co oznacza, iż ryczałt będziemy mogli obniżyć jedynie o wartość obliczonego limitu. Zatem:

*Ostateczna wysokość ryczałtu = PLN 945.000,00 - PLN 270.000,00 = **PLN 675.000,00***

W przypadku, gdy dochód stanowiący podstawę opodatkowania³⁰, nie odpowiada pełnej wysokości zysku netto osiągniętego za rok podatkowy, odliczeń od ryczałtu dokonuje się, zgodnie z art. 28p ust. 2 ustawy o CIT, proporcjonalnie do udziału tego dochodu w zysku netto. W przypadku dokonania wypłaty zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy, od ryczałtu obliczonego po odliczeniach, o których mowa w art. 28p ust. 2 ustawy o CIT, art. 28p ust. 3 ustawy o CIT wprowadza powinność odliczenia kwoty ryczałtu należnego od wypłaconej zaliczki.

³⁰ określona jako suma dochodów z tytułu podzielonego zysku i zysku przeznaczanego na pokrycie strat (art. 28n ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT) albo dochód z tytułu zysku netto (art. 28n ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT).

IX. OBOWIĄZKI INFORMACYJNE, PŁATNOŚĆ PODATKU, CZAS TRWANIA RYCZAŁTU, UTRATA PRAWA DO KORZYSTANIA Z RYCZAŁTU

Obowiązki informacyjne

Skorzystanie z ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych nakłada zarówno na podatników, jak również ich udziałowców (akcjonariuszy)³¹ kolejne obowiązki informacyjne. Mają one przede wszystkim na celu zwiększenie transparentności informacji dot. osiąganych dochodów z tytułu ukrytych zysków.

W związku z tym, iż ustawa nie przewiduje rozliczeń rocznych, podatnik, zgodnie z art. 28r ustawy o CIT, do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego będzie zobowiązany złożyć do urzędu skarbowego za pomocą środków komunikacji elektronicznej deklarację o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy.

Z kolei udziałowcy (akcjonariusze) podatnika, zgodnie z art. 28s ustawy o CIT, w terminie do końca pierwszego miesiąca każdego roku podatkowego podatnika, w którym stosuje opodatkowanie ryczałtem będą zobowiązani złożyć temu podatnikowi oświadczenie o podmiotach, w których posiadają, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 5% udziałów w kapitale, ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub instytucji wspólnego inwestowania lub innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundator) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym. Jeśli w trakcie roku podatkowego doszło do zmian wymagających zgłoszenia, wówczas oświadczenie składa się w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian. Treść oświadczenia nie będzie obejmować podmiotów, z którymi podatnik nie dokonuje transakcji w jakiegokolwiek formie, w tym z udziałem podmiotów pośredniczących.

Na żądanie naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika lub udziałowca (akcjonariusza) podatnik zobowiązany będzie do przekazania kopii powyższego oświadczenia.

Jeśli udziałowiec (akcjonariusz) nie wykona ciężących na nim obowiązków informacyjnych, wówczas podatnik w terminie 30 dni od dnia upływu terminu na ich wykonanie będzie zobowiązany poinformować o ich niewykonaniu naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla udziałowca (akcjonariusza).

W przypadku, gdy udziałowiec (akcjonariusz) nie złoży podatnikowi oświadczenia albo złoży go po terminie lub poda w oświadczeniu dane niezgodne ze stanem rzeczywistym, wówczas, zgodnie z art. 56e Kodeksu karnego skarbowego będzie podlegać karze grzywny do 720 stawek dziennych. W wypadku mniejszej wagi udziałowiec (akcjonariusz) będzie podlegać karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Płatność podatku

Terminy płatności podatku uzależnione zostały od przedmiotu opodatkowania. Zgodnie z art. 28t ustawy o CIT podatnik zobowiązany jest od zapłaty ryczałtu od dochodu z tytułu:

³¹ będących osobami fizycznymi.

1. podzielonego zysku i zysku przeznaczonego na pokrycie strat oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tych dochodów - **do 20. dnia siódmego miesiąca roku podatkowego**³²;
2. zysku netto oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tego dochodu - **do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem**³³ (termin zapłaty można przedłużyć do 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek jego zapłaty, jeżeli podatnik przed upływem terminu zapłaty tego podatku poinformuje właściwego naczelnika urzędu skarbowego o sposobie przyjętego rozliczenia, podając w szczególności terminy i kwoty wpłat podatku³⁴);
3. nieujawnionych operacji gospodarczych oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tego dochodu - **do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym przychody lub koszty powinny zostać zarachowane**³⁵;
4. ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tych dochodów - **do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty lub wydatku**;
5. zmiany wartości składników majątku oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tego dochodu - **do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu przejścia, przekształcenia lub wniesienia wkładu niepieniężnego**.

Czas trwania opodatkowania ryczałtem

Zgodnie z art. 28f ust. 1 ustawy o CIT opodatkowanie ryczałtem obejmuje okres bezpośrednio po sobie następujących **4 lat podatkowych** wskazany przez podatnika. Opodatkowanie ryczałtem, zgodnie z art. 28f ust. 2 ustawy o CIT, przedłuża się na kolejne okresy bezpośrednio po sobie następujących 4 lat podatkowych, chyba że podatnik złoży informację o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem w deklaracji składanej za ostatni rok podatkowy, w którym podatnik był opodatkowany ryczałtem.

Utrata prawa do korzystania z ryczałtu

Deklaracja wejścia do systemu estońskiego CIT nie oznacza, iż podatnik jest zabezpieczony przed utratą prawa do stosowania ryczałtu. Ustawodawca w art. 28l ustawy o CIT przewidział przypadki oraz terminy, kiedy może nastąpić przedwczesne zakończenie korzystania z opodatkowania, preferencyjnego sposobu opodatkowania. Utrata nastąpi z końcem:

³² W roku podatkowym pokrywającym się z rokiem kalendarzowym – do 20 lipca.

³³ W roku podatkowym pokrywającym się z rokiem kalendarzowym – do 31 marca roku następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem.

³⁴ Jeżeli przed nowo ustalonym terminem zapłaty podatku podatnik zostanie postawiony w stan likwidacji albo upadłości, zostanie przejęty przez inny podmiot lub zaprzestanie prowadzenia działalności z jakiegokolwiek innej przyczyny, albo znacznie ograniczy zakres tej działalności, termin zapłaty tego podatku upływa z dniem poprzedzającym dzień zaistnienia jednego z tych zdarzeń.

³⁵ W roku podatkowym pokrywającym się z rokiem kalendarzowym – do 31 marca roku następującego po roku, w którym przychody lub koszty powinny zostać zarachowane.

1. ostatniego roku podatkowego okresu korzystania z ryczałtu - jeśli podatnik **złoży informację o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem**;
2. ostatniego roku podatkowego odpowiednio dwuletniego albo czteroletniego okresu, w którym **podatnik nie poniósł obowiązkowych nakładów na cele inwestycyjne albo³⁶ wydatków na wynagrodzenia**;
3. roku podatkowego, w którym **podatnik nie spełnił warunków przychodowych lub wymaganej liczby zatrudnionych**, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 1-3 ustawy o CIT;
4. roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym:
 - a. **podatnik nie spełnił któregokolwiek z warunków, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 4-6 ustawy o CIT**,
 - b. **podatnik nie prowadził ksiąg podatkowych lub dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie wyniku finansowego netto**,
 - c. podatnik dokona **przejęcia innego podmiotu** w drodze łączenia albo podziału podmiotów lub otrzymania wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, **chyba że**:
 - **podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny jest opodatkowany ryczałtem** albo
 - **podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny z dniem przejęcia lub wniesienia wkładu zamknie księgi rachunkowe, sporządzi sprawozdanie finansowe oraz dokona rozliczenia i ustaleń, o których mowa w art. 7aa ustawy o CIT, w zakresie transakcji pozostających w związku z przejmowanymi składnikami majątku**,
 - d. **podatnik zostanie przejęty przez inny podmiot** w drodze łączenia lub podziału podmiotów, w tym podziału przez wydzielenie, lub wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, **chyba że podmiot przejmujący jest opodatkowany ryczałtem**.

W przypadku utraty prawa do korzystania z ryczałtu podatnik, zgodnie z art. 28l ust. 2 ustawy o CIT, będzie mógł złożyć **ponownie zawiadomienie o wejściu do systemu estońskiego CIT dopiero po upływie 3 lat podatkowych**, jednak **nie wcześniej niż po upływie 36 miesięcy, następujących po roku kalendarzowym, w którym podatnik utracił prawo do opodatkowania ryczałtem**.

³⁶ Należy zwrócić uwagę na nieściśle sformułowanie tego warunku. Podatnik zamiast ponosić nakłady na cele inwestycyjne **ma możliwość** ponoszenia wydatków na wynagrodzenia. Tymczasem, dokonując wykładni językowej tego przepisu należałoby stwierdzić, iż podatnik nie utraci prawa do korzystania z ryczałtu wyłącznie wtedy, gdy poniósł nakłady na cele inwestycyjne w wysokości określonej w art. 28g ust. 1 ustawy o CIT **oraz** poniósł wydatki na wynagrodzenia w wysokości określonej w art. 28g ust. 6 ustawy o CIT. Oznaczałoby to konieczność ponoszenia w ramach estońskiego CIT zarówno nakładów na cele inwestycyjne, jak i wydatków na wynagrodzenia, co jest sprzeczne z intencjami ustawodawcy.

X. PODSUMOWANIE

Polska wersja estońskiego CIT różni się od jego pierwowzoru m.in. mniejszą dostępnością dla podmiotów gospodarczych czy opodatkowaniem PIT dywidend. Na ten moment problematyczny wydaje się być także poziom skomplikowania regulacji kształtujących omawianą instytucję.

Wiele wątpliwości może pojawiać się przy interpretacji pojęć takich jak przychody pasywne, ukryte zyski, wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą, nieujawnione operacje gospodarcze. Możliwość odroczenia powstania obowiązku podatkowego na moment dystrybucji zysku nie wiąże się z całkowitą dowolnością wydatkowania tak zatrzymanych zysków. Instytucja estońskiego CIT wprowadza bowiem obowiązek ponoszenia nakładów inwestycyjnych na środki trwałe, co może zniechęcić do wyboru rozliczania się ryczałtem wielu podatników, których działalność nie wymaga tego rodzaju inwestycji. Niewłaściwym rozwiązaniem jest brak możliwości korzystania z ulg inwestycyjnych w trakcie opodatkowania ryczałtem, co *de facto* stanowi wykluczenie z estońskiego CIT przedsiębiorstw innowacyjnych przez rzekomo proinwestycyjnego ustawodawcę. Ponadto spółki korzystając z estońskiego CIT mogą natrafić na pułapki regulacyjne takie jak np. konieczność odprowadzenia podatku od dochodu z przekształcenia czy podatku od dochodów od różnic przejściowych między wynikiem podatkowym a wynikiem bilansowym.

Pomimo powyższych wad, naszym zdaniem wprowadzenie do porządku prawnego instytucji ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych, nawet jeśli oferuje mniej udogodnień dla przedsiębiorców niż jej estoński odpowiednik, stanowi ruch we właściwą stronę. Jednakże przez najbliższy czas warto z uwagą przyglądać się praktyce stosowania przepisów dot. estońskiego CIT oraz wnikliwie zapoznawać się z wydawanymi przez Dyrektora KIS interpretacjami podatkowymi. Jednocześnie podkreślamy, iż podręcznik został przygotowany w oparciu o stan prawny, w tym orzecznictwo i pisma urzędowe, aktualny na dzień publikacji podręcznika. W razie potrzeby oraz zmieniającego się stanu prawnego, podręcznik będzie aktualizowany oraz uzupełniany.

KANCELARIA BSO PRAWO & PODATKI

DORADZTWO PRAWNE

Świadczymy pomoc prawną na każdym etapie działalności przedsiębiorstwa w ramach stałej kompleksowej obsługi, wspierania wyodrębnionych obszarów działalności bądź konsultacji lub opiniowania pojedynczych projektów. Doradzamy m.in. w zakresach prawa handlowego, prawa spółek, prawa pracy, przygotowywania umów krajowych i transgranicznych, ochrony własności intelektualnej i przemysłowej, zamówień publicznych. Zapewniamy wsparcie prawne struktur organizacyjnych i procesów biznesowych firmy.

KSIĘGOWOŚĆ

Outsourcing usług księgowych i kadrowych dedykujemy firmom, które chcą skoncentrować się na tym, co najważniejsze dla sukcesu i szybkiego rozwoju. Prowadzimy księgi rachunkowe zgodnie z polskimi przepisami, w sposób umożliwiający raportowanie według wymagań grup kapitałowych zarówno polskich, jak i zagranicznych. W ramach usług proponujemy prowadzenie księgowości finansowej i płacowej, tworzenie dokumentacji księgowej, nadzór księgowy, rozliczenia VAT. Nasi księgowi prowadzą także zewnętrzne audyty księgowe.

ŁĄCZĄC OBSZARY NAJWAŻNIEJSZE DLA BIZNESU – DORADZTWO PRAWNE, PODATKOWE ORAZ OUTSOURCING USŁUG KSIĘGOWYCH – Z PEŁNYM ZAANGAŻOWANIEM BUDUJEMY BEZPIECZEŃSTWO I ZWIĘKSZAMY EFEKTYWNOŚĆ DZIAŁAŃ NASZYCH MANDANTÓW.

DORADZTWO PODATKOWE

Nasz zespół podatkowy składa się z doradców podatkowych, jak również wyspecjalizowanych w zakresie prawa podatkowego prawników. Takie połączenie kompetencji pozwala ocenić skutki podatkowe podejmowanych inwestycji w szerszej perspektywie, np. instytucji prawa spółek, prawa pracy czy innych aspektów realizowanego projektu, a tym samym skuteczniej optymalizować obciążenia podatkowe oraz identyfikować i eliminować ryzyka i zagrożenia.

Świadczone doradztwo podatkowe obejmuje podatki dochodowe (od osób prawnych i osób fizycznych), podatki pośrednie i transakcyjne (VAT, PCC), podatkowe regulacje transgraniczne i międzynarodowe.

SZKOLENIA

Prowadzimy szkolenia z zakresu prawa, podatków, księgowości finansowej i płacowej. Tematykę szkoleń przygotowujemy w oparciu o indywidualne, jednorazowe potrzeby w firmie, zaplanowany cykl szkoleń bądź tworzymy jako odpowiedź na pojawiające się zmiany w prawie i rachunkowości. Kadra zarządzająca, pracownicy strategicznych działów firm pozyskują aktualną wiedzę prawną, podatkową i księgową niezbędną w obszarach ich kompetencji.

KANCELARIA BSO PRAWO & PODATKI

ul. Rzeźnicza 32-33, II p. | 50-130 Wrocław

tel. 71 346 70 70 | e-mail: wroclaw@bso-group.com

www.bso-group.com