

ESTOŃSKI CIT W PRAKTYCE

Maciej Guzek, Jakub Nowacki
Mariusz Stefaniak, Marcin Wądołek, Piotr Wysocki

ESTOŃSKI CIT W PRAKTYCE

Maciej Guzek, Jakub Nowacki
Mariusz Stefaniak, Marcin Wądołek, Piotr Wysocki

Stan prawny na 1 maja 2022 r.

Wydawca
Dagna Kordyasz

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Autorami poszczególnych części są:

Maciej Guzek – wstęp; cz. II rozdz. 13–15, 17

Jakub Nowacki – cz. II rozdz. 1, 2, 11, 12

Mariusz Stefaniak – cz. I rozdz. 2; cz. II rozdz. 6, 10, 16

Marcin Wądołek – cz. I rozdz. 1; cz. II rozdz. 7, 9; cz. III rozdz. 2

Marcin Wądołek, Mariusz Stefaniak – cz. II rozdz. 3

Piotr Wysocki – cz. II rozdz. 4, 8; cz. III rozdz. 1, 3

Piotr Wysocki, Jakub Nowacki – cz. II rozdz. 5



Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8246-894-6

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 728 313 462
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	13
Wstęp	15

Część I. Zagadnienia wprowadzające

Rozdział 1

Wzorce zagraniczne: Estonia, Gruzja – krótkie omówienie	19
1.1. Wstęp	19
1.2. System opodatkowania osób prawnych w Estonii	20
1.2.1. Uwagi wprowadzające	20
1.2.2. Zakres podmiotowy	20
1.2.3. Przedmiot opodatkowania	21
1.2.4. Stawka podatkowa	22
1.2.5. Obowiązki sprawozdawcze	23
1.3. System opodatkowania osób prawnych w Gruzji	23
1.3.1. Wstęp	23
1.3.2. Zakres podmiotowy	23
1.3.3. Przedmiot opodatkowania	24
1.3.4. Stawka podatkowa	24
1.3.5. Obowiązki sprawozdawcze	25

Rozdział 2

Wstępny opis mechaniki działania systemu	26
---	-----------

Część II. Szczegółowy opis rozwiązań

Rozdział 1

Podmioty, które mogą skorzystać z ryczału: omówienie zakresu podmiotowego wprowadzanej preferencji – art. 28j u.p.d.o.p.	31
Stan prawny obowiązujący od 1.01.2021 r. do 31.12.2021 r.	
1.1. Uwagi wprowadzające	33

1.2. Kryterium przychodowe – art. 28j ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.	35
1.3. Warunek dotyczący limitu przychodów pasywnych – art. 28j ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.	41
1.4. Warunek zatrudnienia – art. 28j ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p.	44
1.5. Warunek dotyczący formy prawnej podatnika i struktury jego udziałowców – art. 28j ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.	52
1.6. Warunek dotyczący braku udziałów w kapitale innych spółek – art. 28j ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.p.	56
1.7. Warunek sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z ustawą o rachunkowości – art. 28j ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p.	56
1.8. Warunek dotyczący zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego – art. 28j ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p.	58
1.9. Podsumowanie warunków z art. 28j u.p.d.o.p. – tabela	58
Stan prawny obowiązujący od 1.01.2022 r.	
1.10. Wprowadzenie	63
1.11. Warunek dotyczący limitu przychodów pasywnych – art. 28j ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.	64
1.12. Warunek zatrudnienia – art. 28j ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p.	67
1.13. Warunek dotyczący formy prawnej podatnika i struktury jego udziałowców – art. 28j ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.	76
1.14. Warunek dotyczący braku udziałów w kapitale innych spółek – art. 28j ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.p.	78
1.15. Warunek sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z ustawą o rachunkowości – art. 28j ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p.	79
1.16. Warunek dotyczący zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego – art. 28j ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p.	80
1.17. Podsumowanie warunków z art. 28j u.p.d.o.p. – tabela	81

Rozdział 2

Podmioty wyłączone z możliwości zastosowania ryczału –

art. 28k u.p.d.o.p.	84
2.1. Uwagi wprowadzające	85
2.2. Przedsiębiorstwa finansowe i instytucje ubezpieczeniowe – art. 28k ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.	87
2.3. Podatnicy uzyskujący dochody na terenie SSE / na podstawie decyzji o wsparciu – art. 28k ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p.	88
2.4. Podatnicy postawieni w stan upadłości lub likwidacji	89
2.5. Podatnicy utworzeni w wyniku połączenia, podziału, do których został wniesiony aport	89
2.6. Podatnicy, którzy dokonali podziału, aportu przedsiębiorstwa / zorganizowanej części przedsiębiorstwa	92

Rozdział 3

Sposób opodatkowania – przedmiot i podstawa opodatkowania ryczałtem

(dystrybucja zysków, inne kategorie dochodów)	94
3.1. Przedmiot opodatkowania – dochód	99
3.1.1. Uwagi ogólne	99
3.1.2. Zysk podzielony i przeznaczony na pokrycie straty	101
3.1.2.1. Zasady podziału zysku spółek kapitałowych	101
3.1.2.2. Zasady podziału zysku spółek osobowych objętych ryczałtem	104
3.1.2.3. Ustalenie wysokości zysku do podziału	105
3.1.2.4. Problematiczność ustalenia kwoty zysku netto w przypadku spółki opodatkowanej ryczałtem	107
3.1.2.5. Zryczałtowany podatek od dochodów spółek jako podatek bieżący za okres sprawozdawczy, w którym wygenerowano następnie podzielony wynik finansowy netto	109
3.1.2.6. Zryczałtowany podatek od dochodów spółek jako podatek odroczony za okres sprawozdawczy, w którym wygenerowano następnie podzielony wynik finansowy netto	113
3.1.2.7. Zryczałtowany podatek od dochodów spółek jako podatek bieżący w okresie sprawozdawczym podziału wyniku finansowego netto	117
3.1.3. Odpowiednie stosowanie przepisów w zakresie zaliczki na poczet dywidendy	126
3.1.3.1. Pierwotny stan prawny	126
3.1.3.2. Zmiany wprowadzone ustawą nowelizującą	130
3.1.4. Dochód z tytułu ukrytych zysków	131
3.1.4.1. Pierwotny stan prawny	131
3.1.4.2. Kwota udzielonej przez podatnika pożyczki	133
3.1.4.2.1. Pierwotny stan prawny	133
3.1.4.2.2. Zmiany wprowadzone ustawą zmieniającą	136
3.1.4.3. Świadczenia na rzecz fundacji/trustu	136
3.1.4.4. Nadwyżka wartości rynkowej transakcji ponad ustaloną cenę tej transakcji	138
3.1.4.5. Nadwyżka zwróconej kwoty dopłaty ponad kwotę wniesionej dopłaty	138
3.1.4.6. Wyplacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia wartości udziału (akcji)	139
3.1.4.7. Wyplacone z zysku wynagrodzenie z wystąpienia wspólnika ze spółki lub ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce	141

3.1.4.8. Równowartość zysku przeznaczonego na podwyższenie kapitału zakładowego	142
3.1.4.9. Darowizny, w tym prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju	143
3.1.4.10. Wydatki na reprezentację	143
3.1.4.11. Przykładowe kategorie ukrytych zysków wprowadzone ustawą nowelizującą	145
3.1.4.11.1. Uwagi wprowadzające	145
3.1.4.11.2. Dopłaty wypłacone w przypadku połączenia lub podziału podmiotów	145
3.1.4.11.3. Odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę	147
3.1.4.11.4. Zysk przeznaczony na uzupełnienie udziału kapitałowego wspólnika spółki	147
3.1.4.11.5. Świadczenia wypłacone w przypadku zmniejszenia udziału kapitałowego	148
3.1.5. Wydatki niestanowiące ukrytych zysków	149
3.1.5.1. Wynagrodzenia z określonych tytułów i do określonego limitu	149
3.1.5.2. Wydatki eksploatacyjne dotyczące składników majątku spółki	151
3.1.5.3. Pożyczka (kredyt) zwrócona udziałowcowi/akcjonariuszowi/wspólnikowi	152
3.1.6. Dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą	152
3.1.7. Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku	154
3.1.8. Zmiany wprowadzone ustawą nowelizującą	157
3.1.9. Dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych	158
3.1.10. Dochód u podatnika, który zakończył stosowanie opodatkowania ryczałtem – pierwotny stan prawny	159
3.2. Podstawa opodatkowania	162
3.2.1. Uwagi ogólne	162
3.2.2. Suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat	163
3.2.3. Dochód z tytułu ukrytych zysków i wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą	164
3.2.4. Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku	165
3.2.5. Dochód z tytułu zysku netto	166
3.2.6. Kontynuacja rozliczeń podatkowych	168
3.2.7. Opodatkowanie podatnika osiągającego przychody (dochody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej	169
3.2.8. Odpowiednie stosowanie metod dotyczących zagranicznego przychodu (dochodu) do różnicy między zyskiem netto a sumą dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat	171

Rozdział 4

Stawki podatku ryczałtowanego oraz możliwość ich zmniejszenia	173
--	------------

Rozdział 5

Okres stosowania ryczałtu i utrata prawa do ryczałtu – warunki, sytuacje	183
5.1. Uwagi wprowadzające	183
5.2. Utrata prawa do opodatkowania ryczałtem	187
5.3. Naruszenie warunków stosowania ryczałtu	190
5.4. Rozliczenia podatkowe w związku z utratą prawa do opodatkowania ryczałtem / zakończenia opodatkowania ryczałtem	196
5.5. Przychody podatkowe związane z utratą prawa do opodatkowania ryczałtem / zakończenia opodatkowania ryczałtem	196
5.6. Koszty uzyskania przychodów związane z utratą prawa do opodatkowania ryczałtem / zakończenia opodatkowania ryczałtem	198
5.7. Odpisy amortyzacyjne po utracie prawa do opodatkowania ryczałtem / zakończeniu opodatkowania ryczałtem	200

Rozdział 6

Opodatkowanie ryczałtem a inne preferencje podatkowe (ulgi podatkowe)	201
---	------------

Rozdział 7

Obowiązki informacyjne i sprawozdawcze w ramach ryczałtu	203
7.1. Uwagi wprowadzające	203
7.2. Obowiązki informacyjno-sprawozdawcze przy rozpoczęciu opodatkowania ryczałtem	203
Złożenie zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem	203
7.3. Obowiązki informacyjno-sprawozdawcze przy rozpoczęciu opodatkowania ryczałtem i kontynuowane w okresie opodatkowania ryczałtem	207
7.3.1. Obowiązek sprawozdawczy – wyodrębnienie zysków i strat	207
7.3.2. Obowiązek informacyjny udziałowców/akcjonariuszy/ wspólników	209
7.3.2.1. Wstęp	210
7.3.2.2. Obowiązek złożenia oświadczenia	212
7.3.2.3. Wyłączenia podmiotów	213
7.3.2.4. Przekazanie oświadczenia	214
7.3.2.5. Skutki niezłożenia oświadczenia	214
7.4. Obowiązki informacyjno-sprawozdawcze w okresie opodatkowania ryczałtem	216
7.4.1. Obowiązki sprawozdawcze w okresie opodatkowania ryczałtem	216
7.4.2. Dodatkowe obowiązki sprawozdawcze	218
7.4.3. Składanie deklaracji	218

7.5. Obowiązki informacyjno-sprawozdawcze przy zakończeniu opodatkowania ryczałtem	222
7.5.1. Zakończenie opodatkowania ryczałtem	222
7.5.2. Zakończenie opodatkowania ryczałtem w pierwszym okresie obowiązywania systemu estońskiego CIT	223
7.6. Wzory informacyjno-sprawozdawcze (regulacja historyczna mająca skutki prawne do 30.09.2022 r.)	224

Rozdział 8

Moment opodatkowania – powstanie zobowiązania podatkowego	227
---	-----

Rozdział 9

Opodatkowanie wspólników spółek opodatkowanych ryczałtem – omówienie zmian w PIT	231
9.1. Wstęp	231
9.2. Zasady opodatkowania dywidend w PIT	232
9.3. Odliczenie zryczałtowanego CIT przez wspólników spółki opodatkowanej ryczałtem	234
9.3.1. Wstęp	236
9.3.2. Zasady stosowania odliczenia	237
9.4. Obowiązek płatnika uwzględnienia odliczenia przy poborze zryczałtowanego PIT z tytułu wypłaty dywidendy	241

Rozdział 10

Rozpoczęcie stosowania opodatkowania ryczałtem – konieczność rozliczenia wyniku podatkowego przed wejściem w ryczałt, okresy przejściowe	242
10.1. Rozpoczęcie opodatkowania ryczałtem – obowiązki i konsekwencje podatkowe	247
10.1.1. Uzgodnienie wyniku podatkowego do wyniku rachunkowego (tzw. korekta wstępna)	247
10.1.1.1. Pierwotny stan prawny	247
10.1.1.2. Zmiany wprowadzone ustawą nowelizującą	249
10.1.2. Dochód z przekształcenia	250
10.1.2.1. Zakres obowiązku – pierwotny stan prawny	250
10.1.2.2. Wysokość dochodu z przekształcenia – pierwotny stan prawny	253
10.1.2.3. Zmiany wprowadzone ustawą nowelizującą	255
10.1.3. Obowiązki sprawozdawcze	256
10.1.4. Możliwość zapłaty zobowiązania podatkowego w częściach – pierwotny stan prawny	258
10.1.5. Przekształcenie jednoosobowej działalności i spółki niebędącej osobą prawną	260
10.1.5.1. Spółki niebędące osobą prawną – pierwotny stan prawny	260

10.1.5.2. Jednoosobowa działalność gospodarcza – pierwotny stan prawny	262
Rozdział 11	
Strata podatkowa sprzed opodatkowania ryczałtem – konsekwencje podatkowe (zawieszenie straty – art. 7 ust. 7 u.p.d.o.p.)	265
Rozdział 12	
Przedawnienie zobowiązań podatkowych z tytułu opodatkowania ryczałtem – okresy przedawnienia – art. 70 § 1a o.p.	268
Rozdział 13	
Opodatkowanie ryczałtem a obowiązek dokonywania zgłoszeń w zakresie informowania o schematach podatkowych	272
13.1. Ryczałt od dochodów spółek a obowiązek informowania o schematach podatkowych	272
13.1.1. Wybór opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek a obowiązek informowania o schematach podatkowych	272
13.1.2. Czynności dodatkowe, pozwalające na wybór opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek, a obowiązek informowania o schematach podatkowych	274
Rozdział 14	
Opodatkowanie ryczałtem a klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – przekształcenie pozwalające na uzyskanie statusu podatnika estońskiego CIT	276
14.1. Ryczałt od dochodów spółek a klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania	276
14.1.1. Uwagi wprowadzające	276
14.1.2. Wybór opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek	277
14.1.3. Inne sytuacje związane z wyborem ryczałtu od spółek a klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania	279
Rozdział 15	
Opodatkowanie ryczałtem a Kodeks karny skarbowy	282
Rozdział 16	
Alternatywna preferencja – specjalny fundusz inwestycyjny: omówienie zasad działania	284
16.1. Specjalny fundusz inwestycyjny – informacje ogólne	289
16.2. Specjalny fundusz inwestycyjny – zakres podmiotowy	289
16.3. Wyodrębnienie funduszu na cele inwestycyjne – pierwotny stan prawny ...	291
16.4. Utrata prawa do korzystania z funduszu	294

16.5. Naruszenie zasad korzystania z funduszu a dodatkowy przychód – pierwotny stan prawny	296
16.6. Odpis na fundusz a pomoc <i>de minimis</i> – pierwotny stan prawny	297
16.7. Specjalny fundusz inwestycyjny a wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów – pierwotny stan prawny	299
16.8. Zmiany wprowadzone ustawą nowelizującą	300

Rozdział 17

Estoński CIT – próba oceny regulacji	302
--	-----

Część III. Regulacje historyczne

Rozdział 1

Warunki stosowania ryczałtowego opodatkowania – inwestycje w środki

trwałe (regulacja historyczna)	307
1.1. Wstęp	308
1.2. Nakłady na wybrane środki trwałe	309
1.3. Koszty wynagrodzeń	315

Rozdział 2

Omówienie instytucji domiaru (regulacja historyczna)

2.1. Wstęp	320
2.2. Stosowanie domiaru zobowiązania podatkowego	321
2.3. Wątpliwości dotyczące stosowania domiaru podatkowego do końca okresu opodatkowania ryczałtem	322
2.4. Stawka domiaru zobowiązania podatkowego	327
2.5. Obliczenie domiaru zobowiązania podatkowego	328
2.6. Przykładowe kalkulacje domiaru zobowiązania podatkowego	328
2.7. Płatność zobowiązania podatkowego z tytułu domiaru	333

Rozdział 3

Stawka podatku dla instytucji domiaru (regulacja historyczna)	334
---	-----

Autorzy	335
---------------	-----

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2022 r. poz. 859)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.	– ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1320 ze zm.)
k.s.h.	– ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.)
KŚT	– rozporządzenie Rady Ministrów z 3.10.2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. poz. 1864)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.)
pr. przeds.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47, ze sprost.)
u.o.f.f.e.	– ustawa z 28.08.1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 105 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.)
u.r.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.)
ustawa nowelizująca	– ustawa z 29.10.2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105 ze zm.)
ustawa wprowadzająca	– ustawa z 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2122)

u.s.u.s.	– ustawa z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 423 ze zm.)
Objaśnienia podatkowe	– Objasnienia podatkowe Ministra Finansów z 23.12.2021 r. „Przewodnik do Ryczału od dochodów spółek”
projekt Objasnień podatkowych	– projekt Objasnień podatkowych Ministra Finansów z 8.12.2020 r. „Przewodnik do Ryczału od dochodów spółek kapitałowych”

WSTĘP

Wprowadzenie 1.01.2021 r. do polskiego porządku prawnego ryczału od dochodów spółek kapitałowych stanowiło jedną z najistotniejszych systemowych modyfikacji polskich uregulowań w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Oznaczało bowiem pojawienie się w polskim systemie prawnym całkowicie nowego sposobu opodatkowania, istotnie różniącego się od opodatkowania na zasadach ogólnych, wyznaczanych przez ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych. Podstawowe cechy tego nowego modelu to: odejście od osobnego ustalania wyniku podatkowego na rzecz oparcia opodatkowania na wyniku rachunkowym (zysku), odejście od bieżącego opodatkowania wypracowywanego dochodu (a także od zaliczek na poczet podatku dochodowego od osób prawnych) na rzecz opodatkowania dystrybucji zysków na rzecz wspólników (co w praktyce oznacza odroczenie momentu opodatkowania) oraz zastosowanie odrębnych od standardowych stawek, stawek podatkowych. Co istotne, stosowanie ryczału od dochodów spółek kapitałowych to decyzja podatnika – nowy system opodatkowania to system dobrowolny, wymagający dokonania wyboru tej formy opodatkowania; w przypadku braku jakichkolwiek działań ze strony podatnika nadal zastosowanie znajdą regulacje ogólne.

Wprowadzenie nowej formy opodatkowania zgodnie z intencjami ustawodawcy miało być odpowiedzią na wiele problemów związanych z opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych. W doktrynie często krytykowano fakt, iż wynik podatkowy (dochód) istotnie różni się od wyniku rachunkowego, wskazywano na stopień komplikacji standardowych zasad opodatkowania, a także na ilość czasu, jaki jest konieczny do realizacji obowiązków sprawozdawczych związanych z opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych – wszystkie te powody leżały u podstaw wprowadzenia w Polsce ryczału od dochodów spółek kapitałowych. Dodatkowym motywem, którym kierował się ustawodawca, była chęć poprawy zdolności do finansowania rozwoju przedsiębiorstw, zwłaszcza przez firmy z kategorii małych i średnich.

Polskie regulacje oparto na wzorcach zagranicznych, z których najbardziej znany i powszechnie uznawany za sukces jest przykład estoński (stąd potoczna nazwa nowej

formy opodatkowania: estoński CIT). Należy wszakże podkreślić, że żaden z zagranicznych wzorców nie został przeniesiony do polskiego porządku prawnego jeden do jednego, wiele z rozwiązań zawartych w rozdziale 6b u.p.d.o.p. to autorskie koncepcje polskiego ustawodawcy.

Estoński CIT w swej pierwotnej formie nie ustrzegł się wielu „chorób wieku dziecięcego” – niedoskonałości przepisów, których doniosłość ujawniła się dopiero po wprowadzeniu omawianych regulacji do polskiego porządku prawnego. W rezultacie ustawodawca już rok później, w ramach Polskiego Ładu, wprowadził wiele zmian, sprawiających, że „ryczałt od dochodów spółek” (to obecna ustawowa nazwa; już nie „ryczałt od dochodów spółek kapitałowych”, do stosowania tej formy prawnej uprawnione zostały bowiem również niektóre spółki osobowe – np. spółka komandytowa) stał się znacznie bardziej atrakcyjną i dostępną formą opodatkowania.

Niniejsza publikacja ma na celu przedstawienie komentarza do regulacji dotyczących ryczałtu od dochodów spółek. Ma ona stanowić praktyczną pomoc w stosowaniu tej nowej, w pewien sposób rewolucyjnej formy opodatkowania, zwłaszcza że – nawet pomimo nowelizacji – wiele regulacji zawartych w rozdziale 6b u.p.d.o.p. wciąż stanowi wyzwanie dla interpretatora. Ze względu na wprowadzoną począwszy od 1.01.2022 r. nowelizację, niniejszy komentarz odnosi się do nowych regulacji. Niemniej, mając na uwadze, że pewna grupa podatników zdecydowała się stosować estoński CIT już w 2021 r., w niniejszym komentarzu znajduje się również omówienie regulacji historycznych, nieobowiązujących już w 2022 r. – ponieważ sytuacja prawna tych podatników, którzy stosowali ryczałt od dochodów spółek kapitałowych za 2021 r., powinna być oceniana na mocy wówczas obowiązujących przepisów. Co do zasady w niniejszym opracowaniu przyjęto zasadę, że komentarz odnosi się zarówno do nowej, jak i do starej wersji przepisów, niemniej kilka jednostek redakcyjnych zostało całkowicie wykreślonych z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – te regulacje zostały omówione w części III komentarza, odnoszącej się do regulacji historycznych.

Część I

ZAGADNIENIA WPROWADZAJĄCE

Rozdział 1

WZORCE ZAGRANICZNE: ESTONIA, GRUZJA – KRÓTKIE OMÓWIENIE

1.1. Wstęp

Inspiracją dla wprowadzonego do polskiego systemu podatkowego estońskiego CIT były zagraniczne wzorce, przede wszystkim model opodatkowania osób prawnych obowiązujący w Estonii, przy czym projektodawca nowych przepisów inspirował się także innymi regulacjami, zakładającymi opodatkowanie dystrybuowanych zysków, obowiązującymi w innych porządkach prawnych. Jak wynika z uzasadnienia projektu ustawy wprowadzającej¹, w toku tworzenia przepisów czerpano również doświadczenia i wzorce z modeli opodatkowania osób prawnych funkcjonujących na Łotwie i w Gruzji, a także w mniejszym stopniu w Chile oraz na Węgrzech.

Warto również nadmienić, że wprowadzona wraz z estońskim CIT regulacja dotycząca rachunku (funduszu) inwestycyjnego – druga z zachęt podatkowych do zatrzymania zysków i przeznaczenia ich na finansowanie inwestycji – jest podobna do rozwiązania przewidzianego w niemieckim oraz w węgierskim systemie podatkowym.

Z uwagi na fakt, że polskie rozwiązanie czerpie inspiracje głównie z systemów estońskiego oraz gruzińskiego (system łotewski jest bowiem w dużej mierze recypowanym modelem estońskim), poniżej zostały przedstawione oba zagraniczne modele ze wskazaniem podobieństw i różnic w stosunku do polskiego systemu.

¹ Uzasadnienie projektu z 25.09.2020 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, IX kadencja, druk sejm. nr 643, s. 13.

1.2. System opodatkowania osób prawnych w Estonii

1.2.1. Uwagi wprowadzające

Zamiast klasycznego podatku dochodowego 1.01.2000 r. Estonia wprowadziła podatek od przepływów pieniężnych w modelu S², tj. w modelu wiążącym opodatkowanie z dystrybucją zysków³. Celem wprowadzenia powyższego modelu opodatkowania osób prawnych było wsparcie inwestycji, zachęcenie do tworzenia nowych miejsc pracy oraz rozpoczęcia prowadzenia działalności gospodarczej.

Istotną cechą modelu obowiązującego w Estonii jest jego powszechność, tj. każdy estoński podatnik podatku dochodowego od osób prawnych stosuje powyższy model. Jest to kluczowa różnica pomiędzy rozwiązaniem wprowadzonym w Polsce, które funkcjonuje odrębnie od tradycyjnego modelu podatku dochodowego od osób prawnych oraz którego stosowanie ograniczono do określonej kategorii podmiotów spełniających przewidziane przepisami przesłanki dotyczące prowadzonej działalności (m.in. minimalne progi zatrudnienia, odpowiednia struktura właścicielska, przed nowelizacją przepisów zaś także próg przychodów i nakaz inwestowania), a jego wzorcem w Estonii, cechującym się powszechnością obowiązywania bez względu na kategorię podatnika czy też formę spółki służącej prowadzeniu działalności gospodarczej.

Cechą estońskiego wzorca jest jego prostota. Powyższy model podatku dochodowego ograniczył do minimum ewidencję podatkową. Podatnik w Estonii nie musi prowadzić dokumentacji dokonanych odpisów amortyzacyjnych oraz określać, czy wydatek stanowi, czy też nie koszt uzyskania przychodów.

Poniżej zostały przedstawione podstawowe zasady opodatkowania osób prawnych obowiązujące w Estonii wraz z porównaniem ich do rozwiązania wprowadzonego w Polsce.

1.2.2. Zakres podmiotowy

Zgodnie z regulacjami obowiązującymi w Estonii zarówno spółki kapitałowe, jak i osobowe są opodatkowane w momencie dystrybuowania zysków do wspólników w postaci dywidendy lub wypłat ekonomicznie równoważnych. Z kolei osoby fizyczne podlegają klasycznemu systemowi opodatkowania dochodu. Jednak mogą one utwo-

² Pozostałe modele podatku od przepływów pieniężnych to model R, opodatkowujący wpływy pieniężne, oraz model R+ F, który poszerza model R o przepływy finansowe.

³ Tak J. Sarnowski, A. Łożykowski, *Estoński CIT w Polsce, czyli ryczałt od dochodów spółek kapitałowych jako propozycja podatku od zysków dystrybuowanych w polskim systemie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2020/10, s. 20, a także Komisja Europejska, *Experiences with cash-flow taxation and prospects*, 2015, s. 55 i 57, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/taxation_paper_55.pdf (dostęp: 14.05.2022 r.).

rzyć specjalną rezerwę inwestycyjną, która w zależności od przepływów pieniężnych pomniejsza lub zwiększa dochód do opodatkowania⁴. Tym samym obowiązujące w Estonii rozwiązanie, zakładające opodatkowanie w momencie dystrybucji zysków, obejmuje powszechnie wszystkie spółki (kapitałowe i osobowe). Z kolei specjalna rezerwa inwestycyjna jest adresowana do osób fizycznych.

W przeciwieństwie do wzorca estońskiego rozwiązanie wprowadzone do polskiego systemu podatku dochodowego od osób prawnych zakłada:

- 1) fakultatywność – tj. podatnicy CIT będą mogli wybrać jedną z dwóch form opodatkowania – estoński CIT z odroczonym momentem opodatkowania do czasu dystrybucji zysku lub klasyczny system opodatkowania CIT, w którym jednak podatnicy będą mogli stosować rezerwę inwestycyjną podobną do estońskiego odpowiednika, zarezerwowanego dla osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą;
- 2) brak powszechności – polski system estońskiego CIT nie jest adresowany nie tylko do wszystkich spółek prawa handlowego, lecz także nie do wszystkich podatników CIT; z wprowadzonego rozwiązania będą mogły skorzystać wyłącznie spółki kapitałowe (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, prosta spółka akcyjna, spółka akcyjna) oraz część spółek osobowych (spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna), które spełnią wiele przewidzianych przepisami warunków dotyczących: kategorii i wysokości osiąganych przychodów, posiadanego stanu zatrudnienia, struktury właścicielskiej oraz stosowanych zasad rachunkowości; w systemie pominięto pozostałych podatników CIT, takich jak np. spółki jawne – będące podatnikami CIT – spółdzielnie czy też spółki niespełniające powyższych wymogów; pierwotnie pominięte zostały również spółki komandytowe, spółki komandytowo-akcyjne oraz, ze względu na ich wprowadzenie do polskiego systemu prawnego w trakcie 2021 r., także proste spółki akcyjne;
- 3) możliwość skorzystania ze specjalnej rezerwy inwestycyjnej, przyznającej benefity podatkowe, przez podatników CIT, a nie przez osoby fizyczne, jak to ma miejsce w Estonii.

1.2.3. Przedmiot opodatkowania

W Estonii osoby prawne są opodatkowane dopiero w momencie dystrybuowania zysku bez względu na sposób i formę tej dystrybucji. Stąd wydarzeniem inicjującym opodatkowanie jest wypłata dywidendy lub ekonomicznie równoważne zdarzenie, jak np.:

- 1) darowizna – z wyłączeniem darowizn na rzecz organizacji non-profit, fundacji i związków wyznaniowych;

⁴ Tak J. Sarnowski, A. Łożykowski, *Estoński CIT w Polsce...*, s. 20.

- 2) nieodpłatne świadczenia;
- 3) wydatki i płatności nieposiadające celu biznesowego, tj. koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów, w tym określone kary i opłaty oraz składki członkowskie w organizacjach, które nie są bezpośrednio związane z działalnością podatnika;
- 4) prezenty – z wyjątkiem podarunków reklamowych o wartości nieprzekraczającej 10 euro;
- 5) wydatki reprezentacyjne;
- 6) korekty cen transferowych;
- 7) transfer aktywów do zagranicznego zakładu;
- 8) wypłaty z tytułu likwidacji lub redukcji kapitału;
- 9) zakup nieruchomości niezwiązanej z działalnością podatnika⁵.

W Estonii podatnik jest również opodatkowany w przypadku udzielenia pożyczki wspólnikowi, jeżeli okoliczności jej udzielenia przemawiają za tym, że mamy do czynienia z ukrytym transferem zysków. Co istotne, w przypadku udzielenia pożyczki na okres dłuższy niż cztery lata podatnik jest zobowiązany do udowodnienia faktycznego charakteru wypłaty środków ze spółki jako pożyczki, tj. możliwości i woli spłaty przez wspólnika zadłużenia wobec spółki⁶.

1.2.4. Stawka podatkowa

Podstawowa stawka podatku dla osób prawnych w Estonii wynosi obecnie 20%⁷, przy czym podstawa opodatkowania jest dzielona przez liczbę 0,8. W efekcie podstawowa stawka podatku wynosi faktycznie 25%. Podatek nie jest z kolei pobierany od dywidendy wypłacanej wspólnikom⁸.

Od 1.01.2019 r. wprowadzono w Estonii dodatkową, obniżoną stawkę podatkową, wynoszącą 14% dla podmiotów regularnie wypłacających dywidendę, tj. stawka ta ma zastosowanie do średniej wielkości wypłat zysków z ostatnich 3 lat. W tym przypadku podstawa opodatkowania jest dzielona przez współczynnik 0,86⁹.

⁵ Tak J. Sarnowski, A. Łożykowski, *Estoński CIT w Polsce...*, s. 22, oraz Komisja Europejska, *Experiences with cash-flow...*, s. 57.

⁶ Tak D. Jegorov, A. Leszczyłowska, A. Łożykowski, *Estoński CIT – lekcje dla Polski*, „Zeszyty mBank – CASE” 2020/163, s. 12.

⁷ Do końca 2014 r. stawka podatku wyniosła 21% (tak Komisja Europejska, *Experiences with cash-flow...*, s. 60).

⁸ Tak J. Sarnowski, A. Łożykowski, *Estoński CIT w Polsce...*, s. 23; D. Jegorov, A. Leszczyłowska, A. Łożykowski, *Estoński CIT...*, s. 7, a także Komisja Europejska, *Experiences with cash-flow...*, s. 57 i 63.

⁹ Tak D. Jegorov, A. Leszczyłowska, A. Łożykowski, *Estoński CIT...*, s. 7, 8 i 11.

1.2.5. Obowiązki sprawozdawcze

Okresem rozliczenia podatku w Estonii jest co do zasady miesiąc kalendarzowy, a podatnik składa deklarację podatkową do 10. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym miała miejsce dystrybucja zysku¹⁰.

1.3. System opodatkowania osób prawnych w Gruzji

1.3.1. Wstęp

Aktualny model opodatkowania osób prawnych w Gruzji został wprowadzony w 2017 r. i wzoruje się na systemie obowiązującym w Estonii¹¹.

Zgodnie z jego założeniami niepodzielone zyski podatnika (reinwestowane lub zatrzymane) podlegają zwolnieniu z podatku dochodowego w dniu ich powstania. Opodatkowanie następuje z kolei w momencie wypłaty zysku podatnika i dokonania wypłat o domniemanym takim charakterze.

Powyższy model ułatwił administrowanie systemem podatkowym (kontrolę podatników), dzięki koncentracji na kontroli przepływów pieniężnych, bez konieczności analizy wszystkich dochodów podatnika. Z kolei podatnikom powyższy system miał ułatwić prowadzenie działalności¹². Wprowadzając ten model, szacowano, że pozytywnie wpłynie on na gospodarkę poprzez:

- wzrost potencjalnego PKB o 1,44% oraz łącznej konsumpcji prywatnej o 0,85% w przeciągu półtora roku od wprowadzenia reformy;
- wzrost zasobów kapitałowych przedsiębiorstw o 3,23% w tym samym okresie;
- spadek deficytu na rachunku bieżącym wyrażonego w kategoriach PKB o około 1 punkt procentowy¹³.

1.3.2. Zakres podmiotowy

Zgodnie z regulacjami obowiązującymi w Gruzji spółki kapitałowe są opodatkowane w momencie dystrybuowania zysków. Przy czym w okresie przejściowym, tj. do stycznia 2019 r., nowe zasady opodatkowania osób prawnych nie dotyczyły m.in. ban-

¹⁰ Tak J. Sarnowski, A. Łożykowski, *Estoński CIT w Polsce...*, s. 23, a także tak D. Jegorov, A. Leszczyłowska, A. Łożykowski, *Estoński CIT...*, s. 8.

¹¹ Tak Deloitte, *Guide to Taxation and Investment in Georgia*, s. 16, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ge/Documents/tax/Guide%20to%20Taxation%20and%20Investment%20in%20Georgia%202018%20A5.pdf> (dostęp: 15.12.2021 r.).

¹² *Georgia – Reforms to Development*, Ministry of Finance of Georgia, s. 18.

¹³ *Georgia – Reforms...*, s. 18.

ków komercyjnych, spółdzielczych kas pożyczkowych, związków zawodowych i towarzystw ubezpieczeniowych¹⁴.

Podobnie jak w przypadku rozwiązania obowiązującego w Estonii, cechą systemu gruzińskiego jest jego powszechność i obligatoryjność. Tym samym model ten różni się od wprowadzonego w Polsce estońskiego CIT, zakładającego fakultatywność oraz ograniczenie stosowania do wybranej kategorii podatników CIT.

1.3.3. Przedmiot opodatkowania

Podstawa opodatkowania w Gruzji obejmuje:

- 1) dystrybucję zysków (dywidenda pieniężna lub rzeczowa do wspólników);
- 2) wydatki lub inne płatności niezwiązane z prowadzoną działalnością gospodarczą, np. wydatki nieudokumentowane, których celem nie jest uzyskanie zysku, dochodu lub rekompensaty, nadmierne płatności odsetkowe;
- 3) koszty reprezentacji przekraczające maksymalną kwotę odpowiadającą 1% dochodu za poprzedni rok kalendarzowy;
- 4) nieodpłatne dostawy towarów/usług, transfery środków z wyjątkami (np. darowizna na rzecz organizacji charytatywnej nieprzekraczająca limitu 10% zysku netto za ostatni rok kalendarzowy);
- 5) nierynkowe i niepodlegające opodatkowaniu transakcje zawarte między podmiotami powiązanymi;
- 6) nierynkowe, transgraniczne transakcje zawarte między podmiotami powiązanymi;
- 7) nierynkowe transakcje zawarte ze stroną zwolnioną z opodatkowania¹⁵;
- 8) pożyczki udzielone osobie fizycznej lub nierezydentowi¹⁶.

1.3.4. Stawka podatkowa

W Gruzji standardowa stawka podatku dochodowego od osób prawnych wynosi 15%, przy czym podstawa opodatkowania jest dzielona przez liczbę 0,85. W efekcie podstawowa stawka podatku wynosi faktycznie ok. 17,65%. W przeciwieństwie do systemu obowiązującego w Estonii, podatek jest również pobierany od dywidendy wypłacanej wspólnikom (stawka 20%)¹⁷.

¹⁴ Tak Deloitte, *Guide to Taxation...*, s. 16.

¹⁵ Tak Deloitte, *Guide to Taxation...*, s. 16 i 17–19.

¹⁶ Uzasadnienie projektu z 25.09.2020 r. ustawy..., s. 15.

¹⁷ Tak Deloitte, *Guide to Taxation...*, s. 15 i 17.

1.3.5. Obowiązki sprawozdawcze

Okresem rozliczenia podatku w Gruzji jest miesiąc kalendarzowy, a podatnik składa deklarację podatkową do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym miała miejsce dystrybucja zysku¹⁸.

¹⁸ Tak Deloitte, *Guide to Taxation...*, s. 17.

Rozdział 2

WSTĘPNY OPIS MECHANIKI DZIAŁANIA SYSTEMU

System estońskiego CIT został wprowadzony do polskiego porządku prawnego w formie dwóch alternatywnych wariantów, tj. jako:

- 1) ryczałt od dochodów spółek kapitałowych, który można uznać za estoński CIT w sensie właściwym – tj. rozwiązanie wzorowane na regulacjach obowiązujących m.in. w Estonii (a także podobnych – na Łotwie, Węgrzech i w Gruzji)¹ oraz
- 2) specjalny fundusz inwestycyjny (rozwiązanie na wzór obowiązującego m.in. w Niemczech²).

Przepisy regulujące omawiane rozwiązania zostały wprowadzone do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Odpowiednie zmiany zaimplementowano również w ustawie o rachunkowości, w Ordynacji podatkowej oraz w Kodeksie karnym skarbowym.

W przypadku ryczałtu od dochodów spółek kluczowe dla funkcjonowania systemu przepisy zostały przewidziane w ramach wprowadzonego do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych rozdziału 6b – Ryczałt od dochodów spółek. Pod względem konstrukcyjnym ryczałt stanowi odrębny, alternatywny wobec standardowego reżimu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Przepisy dotyczące specjalnego funduszu inwestycyjnego zostały natomiast wplecione w standardowy system opodatkowania podatkiem dochodowym – należy je uznać za dodatkowe rozwiązanie preferencyjne, które będzie funkcjonować w ramach standardowego reżimu podatku dochodowego.

Tym samym skorzystanie z ryczałtu będzie wymagać wdrożenia właściwego dla tego reżimu opodatkowania systemu w danym podmiocie od początku jego funkcjonowania

¹ Por. uzasadnienie projektu z 25.09.2020 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, IX kadencja, druk sejm. nr 643, s. 21.

² Por. uzasadnienie projektu z 25.09.2020 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, IX kadencja, druk sejm. nr 643, s. 17.

lub przejścia na zasady tego systemu, z uwzględnieniem pełnej jego specyfiki oraz obowiązków i formalności związanych z zamknięciem rozliczeń w standardowym systemie i rozpoczęciem rozliczeń w systemie ryczałtowym. Z kolei skorzystanie ze specjalnego funduszu inwestycyjnego, przy spełnieniu warunków przewidzianych dla tego rozwiązania, będzie dostępne dla podmiotów rozliczających podatek dochodowy w ramach standardowego reżimu. Tym samym nie jest możliwe korzystanie ze specjalnego funduszu inwestycyjnego przez podatników, którzy będą rozliczać podatek w systemie ryczałtowym.

W zakresie ryczałtu od dochodów spółek zasadnicze założenia systemowe sprowadzają się do:

- 1) **odroczenia opodatkowania dochodów spółki kapitałowej** do momentu, w którym nastąpi wypłata zysku ze spółki kapitałowej na rzecz wspólnika lub zdarzenie z wypłatą zysku zrównane (poprzez zmianę momentu powstania obowiązku podatkowego);
- 2) **opodatkowania na moment wyżej wymienionej wypłaty niższą stawką** niż efektywna stawka podatkowa wynikająca z dwukrotnego opodatkowania podatkiem dochodowym w ramach standardowego reżimu tego podatku (tj. na poziomie spółki – od jej dochodów oraz na poziomie wspólnika – na moment wypłaty dywidendy);
- 3) **ograniczenia obowiązków administracyjnych oraz rachunkowości podatkowej** poprzez uspoźnienie z zasadami ustawy o rachunkowości.

Jednocześnie przewidziano wiele warunków, które podmiot powinien **łącznie** spełnić, aby być uprawnionym do skorzystania z ryczałtu. W pierwotnej wersji przepisów do omawianych warunków należało zaliczyć:

- 1) polską rezydencję podatkową;
- 2) formę prawną podmiotu – uprawnionymi do stosowania ryczałtu są wyłącznie spółki kapitałowe (tj. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki akcyjne);
- 3) limit przychodów – do 100 mln zł;
- 4) ograniczenie grona udziałowców do osób fizycznych;
- 5) brak udziału w innych podmiotach;
- 6) zatrudnianie co najmniej trzech osób z wyłączeniem udziałowców;
- 7) relację tzw. przychodów pasywnych do przychodów z działalności operacyjnej (przychody pasywne nie powinny przekraczać przychodów z działalności operacyjnej);
- 8) ponoszenie nakładów inwestycyjnych w określonej wysokości i w wyznaczonym przepisami zakresie.

Wraz z nowelizacją przepisów dotyczących opodatkowania ryczałtem liberalizacji uległy także warunki wejścia w ten reżim podatkowy:

- 1) rozszerzono zakres podmiotów, które mogą korzystać z ryczału – objęto nim również spółki komandytowe, proste spółki akcyjne oraz spółki komandytowo-akcyjne;
- 2) zniesiono limit przychodów, który ograniczał korzystanie z ryczału;
- 3) zniesiono obowiązek ponoszenia nakładów inwestycyjnych.

Przedstawione powyżej wymogi zostały bardziej szczegółowo scharakteryzowane w dalszej części niniejszego komentarza.

Funkcja specjalnego funduszu inwestycyjnego sprowadza się do **szybszego rozliczenia wydatków na środki trwałe w kosztach podatkowych w porównaniu z rozliczeniem poprzez standardowe odpisy amortyzacyjne**. Fundusz powinien zostać wyodrębniony w kapitale rezerwowym podatnika, a zaliczeniu do kosztów podatkowych podlegają odpisy dokonane na ten fundusz, o ile spełnione zostaną **łącznie** następujące warunki:

- 1) fundusz powinien zostać utworzony w całości lub w części z zysku osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy;
- 2) równowartość środków pieniężnych odpowiadająca wartości odpisu na ten fundusz powinna zostać wpłacona na wyodrębniony w tym celu rachunek w określonym przepisami banku;
- 3) wyżej wymienione środki pieniężne powinny pochodzić ze środków własnych podatnika;
- 4) zgromadzone w ramach funduszu środki powinny być wydatkowane na cele inwestycyjne, w określonym przedziale czasowym i w wyznaczonym przepisami zakresie.

Ponadto możliwość skorzystania z funduszu jest, co do zasady, ograniczona podmiotowo do podobnego grona podatników, jak w przypadku uprawnionych do wdrożenia ryczału od dochodów spółek kapitałowych. Dodatkowo żaden z omawianych, preferencyjnych reżimów nie jest dostępny dla podatników prowadzących działalność w sektorze finansowym, a także dla podmiotów powstałych wskutek określonych przepisami działań korporacyjnych.

Oba rozwiązania przeznaczone są dla podmiotów funkcjonujących w nieskomplikowanej, „wypląszczonej” strukturze prawnej, które co do zasady nie wypłacają osiągniętych zysków, ale przeznaczają je na reinwestycje w wyznaczone przepisami kategorie środków trwałych. Ograniczenia w zakresie formy prawnej oraz struktury właścicielskiej przesądzają również o tym, że omawiane regulacje nie będą mogły być wykorzystywane w ramach konsolidacji wyników kilku podatników (np. w ramach podatkowej grupy kapitałowej lub w konstelacji powiązanych ze sobą spółek transparentnych podatkowo).

Część II

SZCZEGÓŁOWY OPIS ROZWIĄZAŃ

Rozdział 1

PODMIOTY, KTÓRE MOGĄ SKORZYSTAĆ Z RYCZAŁTU: OMÓWIENIE ZAKRESU PODMIOTOWEGO WPROWADZANEJ PREFERENCJI – ART. 28J U.P.D.O.P.

Stan prawny obowiązujący od 1.01.2021 r. do 31.12.2021 r.

Art. 28j u.p.d.o.p.

1. Opodatkowaniu ryczałem może podlegać podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, jeżeli spełnia łącznie następujące warunki:

- 1) 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 ryczałem, nie przekroczyła 100 000 000 zł, przy czym przychody te są liczone z uwzględnieniem kwoty należnego podatku od towarów i usług;
- 2) mniej niż 50% przychodów, o których mowa w pkt 1, pochodzi:
 - 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 powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 – w przypadku gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma;
- 3) podatnik:
 - a) zatrudnia 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

- b) ponosi 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 z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych;
 - 4) prowadzi działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółki akcyjnej, 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;
 - 5) nie posiada udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
 - 6) nie sporządza za okres opodatkowania ryczałtem sprawozdań finansowych zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości;
 - 7) złoży zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem, według ustalonego wzoru, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany ryczałtem.
2. W przypadku podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności:
- 1) warunki, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, uznaje się za spełnione w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem;
 - 2) warunek, o którym mowa w ust. 1 pkt 3, 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 wielkości zatrudnienia określonej w tym przepisie.
3. W przypadku podatnika będącego małym podatnikiem, w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem, warunek, o którym mowa w ust. 1 pkt 3:
- 1) lit. a, uznaje się za spełniony, jeżeli mały podatnik zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 1 osobę w przeliczeniu na pełne etaty, niebę-

dącą udziałowcem ani akcjonariuszem tego podatnika, przez okres wskazany w tym przepisie;

- 2) lit. b, uznaje się za spełniony, jeżeli 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 z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych.

4. Wartość średnich przychodów, o której mowa w ust. 1 pkt 1, ustala się jako iloraz sumy przychodów wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług, osiągniętych w każdym poprzednim roku podatkowym okresu, o którym mowa w art. 28f ust. 1 albo 2, i liczby tych lat poprzedzających rok podatkowy. 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 podatku od towarów i usług oraz ilorazu liczby dni w okresie opodatkowania ryczałtem i liczby 365.

1.1. Uwagi wprowadzające

Ustalenie zakresu podmiotów uprawnionych do skorzystania z ryczałtu od przychodów spółek kapitałowych nie jest zadaniem prostym. Zagadnieniu temu ustawodawca poświęcił cały oddział 2 rozdziału 6b u.p.d.o.p., w ramach którego wprowadził wiele przesłanek o charakterze zarówno podmiotowym, jak i przedmiotowym. Co do zasady podstawowe kryteria pozytywne uprawniające do skorzystania z opodatkowania ryczałtowanym podatkiem od dochodów spółek zostały określone w art. 28j u.p.d.o.p. Zgodnie z jego treścią z tej formy opodatkowania mogą skorzystać podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych wskazani w art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p., tj. posiadający siedzibę lub zarząd na terytorium RP, podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. W konsekwencji uprawnionymi do skorzystania z ryczałtu nie będą, pozostające poza zakresem art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p., podmioty zagraniczne prowadzące działalność gospodarczą na terytorium RP, w tym w szczególności podmioty zagraniczne prowadzące działalność poprzez zakład podatkowy.

Należy jednak zwrócić uwagę, że ustawa wprowadzająca alternatywny reżim opodatkowania w ramach podatku dochodowego do osób prawnych dokonała również zmiany zakresu przedmiotowego przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zgodnie bowiem ze znowelizowanym na mocy ustawy wprowadzającej art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.d.o.p. przepisów ustawy nie stosuje się do:

- 1) przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej oraz dochodów opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych;
- 2) przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach, z wyjątkiem dochodów opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

Jak wynika z treści uzasadnienia do ustawy wprowadzającej oraz projektu Objaśnień podatkowych, intencją ustawodawcy było umożliwienie skorzystania z ryczałtu od przychodów spółek kapitałowych również podmiotom, które prowadzą działalność mieszaną – tj. uzyskują przychody zarówno z działalności gospodarczej, jak i z działalności rolniczej lub leśnej. Dlatego też dotychczasowe brzmienie ustawy, które zakładało, że jej przepisów nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej/leśnej, zostało zmodyfikowane poprzez dodanie wyjątku od wyłączenia z opodatkowania tej kategorii przychodów, w zakresie, w jakim dochody z tej działalności są opodatkowane ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. W tym kontekście należy jednak wskazać, iż ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie przewiduje żadnego dodatkowego warunku odnoszącego się do konieczności prowadzenia przez te podmioty działalności mieszanej. Dlatego też wydaje się, że spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcyjne, uzyskujące przychody tylko i wyłącznie z działalności rolnej/leśnej, potencjalnie mogłyby podlegać opodatkowaniu ryczałtem od przychodów spółek kapitałowych (pod warunkiem spełnienia pozostałych warunków do skorzystania z tej formy opodatkowania). Niemniej jednak zagadnienie to wydaje się mieć ograniczone znaczenie praktycznie, jako że wybór takiej formy opodatkowania co do zasady wiązałyby się z większymi obciążeniami fiskalnymi po stronie podmiotu wykonującego tego typu działalność niż w przypadku opodatkowania podatkiem rolnym/leśnym.

Jednocześnie podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych posiadający siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w celu skorzystania z możliwości opodatkowania ryczałtem od przychodów spółek kapitałowych muszą spełnić wiele dodatkowych warunków. W tym kontekście należy jednak wskazać, że ustawodawca w sposób arbitralny zdecydował się na to, aby z tej preferencyjnej formy opodatkowania mogły skorzystać wyłącznie podmioty działające w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i akcyjnej, co znacząco ograniczyło zakres podmiotowy tych regulacji. Jeden z warunków odnosi się bowiem do formy prawnej, w której podatnik CIT chcący skorzystać z ryczałtu prowadzi działalność gospodarczą. W konsekwencji poza zakresem opisywanej formy opodatkowania pozostanie wiele podmiotów, w tym w szczególności spółki prawa handlowego, takie jak spółki komandytowe, komandytowo-akcyjne, spółki jawne będące podatnikami CIT, ale również takie podmioty, jak spółdzielnie, wspólnoty mieszkaniowe czy stowarzyszenia.