

Estoński CIT 2023. Ryczałt od dochodów spółek

Przejdź do produktu na ksiegarnia.beck.pl

Część I. Warunki i zasady przejścia na estoński CIT

Mateusz Oleksy (pkt 1–5), Przemysław Szot (pkt 6)

Rozdział I. Przesłanki wejścia do systemu ryczału od dochodów spółek

Zgodnie z założeniami ryczału od dochodów spółek opodatkowaniu w jego ramach podlegać może podatnik mający siedzibę lub zarząd na terytorium RP, a więc podmiot podlegający obowiązkowi podatkowemu na terytorium RP od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Warto też zwrócić uwagę, że w przeciwieństwie do zasad ogólnych opodatkowania CIT **ryczałt może znaleźć zastosowanie również w przypadku podatników prowadzących jednocześnie działalność gospodarczą oraz osiągających przychody z działalności rolniczej lub z gospodarki leśnej w rozumieniu LasU**. Rozwiązanie takie ma zapobiec dyskryminacji podatkowej podmiotów prowadzących działalność we wskazanych wyżej sferach¹.

Należy też pamiętać, iż możliwość opodatkowania w ramach ryczału nie ma charakteru całkowicie dowolnego. Podatnik CIT chcący skorzystać z ryczału musi bowiem **łącznie** spełniać – stosownie do art. 28j PDOPrU – określone warunki wejścia do systemu.

Należy również podkreślić, że owe kryteria muszą być spełniane przez podatnika nie tylko w momencie wyboru ryczału, lecz także przez cały okres stosowania estońskiego CIT. Złamanie któregokolwiek z warunków wejścia do systemu w trakcie jego stosowania skutkować będzie bowiem utratą prawa do stosowania ryczału i koniecznością powrotu do ogólnych zasad opodatkowania (art. 28l PDOPrU).

Warto też zauważyć, iż spełnienie warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem może zostać zweryfikowane przez właściwy organ podatkowy w ramach przeprowadzonych wobec podatnika czynności sprawdzających (art. 272 pkt 7 OrdPU).

¹ Objasnienia podatkowe „Przewodnik do Ryczału od dochodów spółek” z 23.12.2021 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-do-ryczaltu-od-dochodow-spolek>, s. 18 (dostęp: 20.11.2022 r.).

1. Forma prawna prowadzonej działalności, kategorie wspólników, posiadane prawa i udziały

Podstawowym warunkiem umożliwiającym podatnikowi CIT skorzystanie z ryczałtu jest prowadzenie przez niego działalności w odpowiedniej formie prawnej. W 2021 r. nowy wówczas system opodatkowania dostępny był wyłącznie dla podatników prowadzących działalność w formie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółek akcyjnych. Od 1.1.2022 r. – na skutek wejścia w życie estońskiego CIT 2.0 wprowadzonego w ramach Polskiego Ładu – katalog ten uległ znacznemu rozszerzeniu.

Obecnie, zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 4 PDOPrU, przy spełnieniu pozostałych warunków ustawowych ryczałt od spółek stosować mogą podlegające opodatkowaniu w Polsce w zakresie całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia:

- 1) spółki z o.o.,
- 2) spółki akcyjne,
- 3) proste spółki akcyjne,
- 4) spółki komandytowe,
- 5) spółki komandytowo-akcyjne.

Niezmienna pozostaje natomiast zasada, zgodnie z którą udziałowcami, akcjonariuszami bądź wspólnikami spółki stosującej ryczałt mogą być **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. Warto zauważyć, iż wspólnikiem, akcjonariuszem bądź udziałowcem spółki stosującej estoński CIT może być osoba fizyczna będąca założycielem fundacji, o ile z tego tytułu nie będzie otrzymywać żadnych świadczeń jako jej fundator bądź beneficjent (co potwierdził Dyrektor KIS w interpretacji z 21.10.2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.519.2022.1.AK, Legalis).

W sytuacji, gdy spółka z przedstawionego wyżej katalogu posiadać będzie w gronie wspólników podmiot inny niż osoba fizyczna (np. spółkę kapitałową, inną osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej)³, nie będzie ona mogła zastosować ryczałtu. Podkreślić należy, iż omawiany warunek wejścia w estoński CIT wyjaśnia, dlaczego z omawianego systemu nie mogą korzystać spółki jawne, których wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne (art. 1 ust. 3 pkt 1a PDOPrU).

Jak stanowi art. 28j ust. 1 pkt 5 PDOPrU, sam podatnik stosujący ryczałt nie może natomiast posiadać:

- 1) udziałów lub akcji w kapitale innej spółki,
- 2) tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania,

² Wspólnicy spółek podlegających opodatkowaniu ryczałtem mogą natomiast posiadać udziały lub akcje w innych spółkach kapitałowych bądź ogół praw i obowiązków w spółkach niemających osobowości prawnej, por. Przewodnik, s. 21.

³ Pewne wątpliwości w zakresie spełnienia omawianej przesłanki może budzić natomiast teoretyczny przypadek, w ramach którego wspólnikiem spółki pozostawać będzie tzw. spółka cywilna osób fizycznych.

- 3) 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.

Powyższe wyklucza zatem możliwość stosowania tego systemu opodatkowania przez podmioty należące do grup kapitałowych (a więc powiązanych kapitałowo z innymi podmiotami gospodarczymi). Co należy jednak zauważyć, istnienie tzw. powiązań osobowych między podmiotami gospodarczymi nie wyklucza możliwości stosowania ryczałtu.

Trzeba też podkreślić, iż **posiadanie udziału w kapitałach podmiotów innych niż bezpośrednio wymienione w przepisie ustawy nie wyłącza prawa do stosowania ryczałtu**. W drodze przykładu warto wskazać w tym miejscu na interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 22.8.2022 r. (0111-KDIB1-2.4010.138.2022.1.DP, Legalis), gdzie podkreślono, iż spółka posiadająca udziały w kapitale rezerwowym towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych nie jest pozbawiona możliwości stosowania estońskiego CIT – jak zaznaczył organ, powołując się na zasadę pierwszeństwa wykładni językowej w procesie interpretacji prawa podatkowego, towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych nie zostały wymienione w art. 28j ust. 1 pkt 5 PDOPrU jako podmioty, w których posiadanie udziałów (akcji) uniemożliwia skorzystanie z opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Warto też zwrócić uwagę na interpretację z 26.10.2022 r. (0114-KDIP2-1.4010.48.2022.2.MW, Legalis), gdzie Dyrektor KIS potwierdził, iż spółka z o.o. będąca współnikiem spółki cywilnej nie traci prawa do stosowania ryczałtu (organ podkreślił także, iż dochody uzyskiwane przez podatnika z „udziału w spółce cywilnej” w okresie stosowania estońskiego CIT podlegać będą opodatkowaniu ryczałtem).

Warto wspomnieć również, iż wynikający z art. 28j ust. 1 pkt 5 PDOPrU warunek braku posiadania przez spółkę udziałów w innych spółkach odnosi się do praw i udziałów posiadanych przez podatnika zarówno w podmiotach krajowych, jak i zagranicznych. Potwierdził to Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 16.9.2022 r. (0111-KDIB2-1.4010.380.2022.2.AR, Legalis), uznając, iż nie będzie miała prawa do ryczałtu spółka posiadająca udziały w zagranicznych spółkach kapitałowych – jak podkreślono bowiem w uzasadnieniu interpretacji, art. 4a pkt 21 PDOPrU jako spółkę, o której mowa w PDOPrU, wyraźnie wymienia spółkę posiadającą osobowość prawną, nie wskazując przy tym, że mowa jest wyłącznie o spółce powstałej na podstawie przepisów prawa polskiego.

Co warto też podkreślić, rzeczony warunek jest pojmowany przez organy podatkowe dość ściśle – posiadanie nawet niewielkiego bądź nieznaczącego pakietu udziałów w innym podmiocie, niezależnie od przyczyn jego posiadania, pozbawi spółkę prawa do stosowania ryczałtu. Powyższe potwierdza treść interpretacji indywidualnej z 9.3.2021 r. (0114-KDIP2-2.4010.20.2021.1.AG, Legalis). Sprawa dotyczyła spółki z o.o. prowadzącej działalność w zakresie hodowli buraków cukrowych. Pomimo że spółka była właścicielem akcji spółki akcyjnej, z którą związana była umową kontraktacji, wnioskodawca stał na stanowisku, zgodnie z którym przysługiwało mu prawo do przystąpienia do ryczałtu. Zgodnie z jego poglądem zamiarem ustawodawcy nie było pozbawienie prawa do skorzystania z ryczałtu wszystkich spółek kapitałowych posiadających udziały lub akcje w innych spółkach, lecz tylko spółek posiadających udziały lub akcje, których obrót nie podlega ogra-

niczeniom. Podatnik podkreślił przy tym, że akcje spółki akcyjnej mogą być posiadane tylko przez ograniczony krąg podmiotów (akcje te posiadać mogą wyłącznie plantatorzy buraków cukrowych oraz pracownicy spółki akcyjnej), a także, że obrót akcjami spółki akcyjnej jest ograniczony na podstawie przepisów UstROU. Ze stanowiskiem spółki z o.o. nie zgodził się natomiast Dyrektor KIS, który w interpretacji indywidualnej z 9.3.2021 r. uznał to stanowisko za nieprawidłowe. Organ podkreślił, że z przepisów PDOPrU wynika wprost, że jeżeli spółka z o.o. posiada akcje w kapitale innej spółki, to w takim przypadku nie może skorzystać z opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (obecnie: ryczałtem od dochodów spółek), o którym mowa w art. 28c i nast. PDOPrU.

Warto też zauważyć, iż zgodnie ze stanowiskiem Dyrektora KIS omawiany warunek nie zostanie naruszony w pewnych przypadkach przymusowego wykupu akcji przez akcjonariuszy większościowych od akcjonariuszy mniejszościowych w trybie art. 418 KSH (tzw. *squeeze out*). W interpretacji z 30.9.2022 r. (0111-KDIB2-1.4010.413.2022.2.AR, Legalis) podkreślono, że dokonanie *squeeze out* nie będzie wiązać się z nabyciem przez podatnika akcji w kapitale innej spółki w rozumieniu art. 28j ust. 1 pkt 5 PDOPrU, wskazując także, że spółka nie utraci prawa do stosowania ryczałtu na skutek przeprowadzenia *squeeze out*, gdyż „(...) wyłącznymi akcjonariuszami Spółki nadal będą 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. Udział przychodów ze źródeł „pasywnych” w całości osiągniętych przychodów

Zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 2 PDOPrU podmiot chcący korzystać z ryczałtu musi także cechować się odpowiednią strukturą osiągniętych przychodów – mniej niż 50% osiągniętych w poprzednim roku podatkowym przychodów z działalności podatnika korzystającego z ryczałtu, liczonych z uwzględnieniem kwoty należnego VAT, pochodzić może:

- 1) z wierzytelności,
- 2) z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek,
- 3) z części odsetkowej raty leasingowej,
- 4) z poręczeń i gwarancji,
- 5) z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,
- 6) ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,
- 7) z transakcji z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 PDOPrU – w przypadku gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma.

Warto przy tym zauważyć, iż w przypadku wybierających ryczałt podmiotów rozpoczynających działalność gospodarczą warunek rodzaju przychodów uznaje się za spełniony w pierwszym roku opodatkowania ryczałtem (art. 28j ust. 2 pkt 1 PDOPrU). Oznacza to, że w pierwszym roku stosowania estońskiego CIT podmioty takie uprawnione są do

uzyskiwania przychodów ze wskazanych źródeł w zakresie wyższym niż 50%. Co należy też zaznaczyć, za podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności uznany będzie również podmiot powstały w wyniku przekształcenia innego podmiotu gospodarczego⁴.

W uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej ryczałt od dochodów spółek podkreślano, iż wprowadzenie opisanego powyżej warunku maksymalnego poziomu udziału przychodów pasywnych w ogóle przychodów podatnika miało na celu „ograniczenie możliwości korzystania z opodatkowania ryczałtem przez podmioty nieprowadzące aktywnej działalności gospodarczej, ale nakierowane na czerpanie przychodów głównie z pasywnych źródeł przychodów”⁵. Jak jednak niestety okazuje się w praktyce, powyższe może nie oznaczać, że zastosowanie omawianej przesłanki wejścia do ryczału od dochodów spółek będzie ograniczało się wyłącznie do podmiotów uzyskujących przychody z opisanych źródeł przy braku istotnego zaangażowania, niejako poza podstawowym przedmiotem prowadzonej działalności. Warto wskazać tu na stanowisko wyrażone przez Dyrektora KIS w interpretacji z 19.7.2022 r. (0111-KDIB1-1.4010.194.2022.2.SG, Legalis). Sprawa dotyczyła podmiotu planującego założenie spółki z o.o. mającej prowadzić działalność tworzenia i sprzedaży cyfrowych modeli 3D ludzi przez udzielanie licencji do korzystania z danego modelu. Wnioskodawca stał na stanowisku, iż nowo utworzona spółka będzie mogła skorzystać z ryczału od dochodów spółek – nie będzie ona bowiem osiągała przychodów z samego posiadania praw autorskich czy też ich zbywania bądź dzierżawy, lecz z aktywnie prowadzonej działalności gospodarczej, polegającej na wytwarzaniu modeli i odpłatnym ich udostępnianiu. Innego zdania był jednak Dyrektor KIS, który podkreślił, że opisana działalność sprowadzać będzie się do uzyskiwania dochodów z praw autorskich do cyfrowych modeli, co zasadniczo wykluczać będzie możliwość stosowania estońskiego CIT. Podobny pogląd organ wyraził w interpretacji z 14.9.2022 r. (0111-KDIB1-1.4010.381.2022.3.SS), uznając, iż spółka tworząca dedykowane systemy informatyczne na zamówienie klientów oraz przenosząca na nich prawa majątkowe związane z wdrażanym oprogramowaniem, jak również udzielająca licencji do korzystania z niego, nie może stosować ryczału od dochodów spółek ze względu na charakter prowadzonej działalności gospodarczej.

Nie sposób zatem nie zauważyć, iż sposób sformułowania przepisów ustanawiających przychodową przesłankę warunkującą przystąpienie do estońskiego CIT w praktyce nie ogranicza możliwości korzystania z systemu wyłącznie podmiotom osiągającym znaczną część przychodów z tzw. źródeł pasywnych, lecz również spółkom prowadzącym działalność gospodarczą w sferach powiązanych z tymi źródłami – podmioty takie często będą bowiem osiągać więcej niż 50% swoich przychodów ze źródeł, które nominalnie można przypisać do katalogu zawartego w art. 28j ust. 1 pkt 2 PDOPrU. Obecny stan pozostaje zatem w sprzeczności z postulowanymi celami wprowadzenia omawianego warunku wejścia. Trudno także znaleźć racjonalne wytłumaczenie dla faktu, iż w związku z brzmieniem omawianej przesłanki wejścia do estońskiego CIT z możliwości korzystania z ryczału wyłączeni pozostają w znacznej mierze przedstawiciele określonych branż,

⁴ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 24.8.2022 r. (0111-KDIB1-3.4010.138.2022.1.MBD, Legalis).

⁵ Por. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk Nr 643, s. 36–37, Oficjalna strona Sejmu RP, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=643> (dostęp: 20.11.2022 r.).

m.in. spółki prowadzące działalność w branży IT. Przywołane okoliczności niewątpliwie stanowić mogą argument uzasadniający konieczność nowelizacji art. 28j ust. 1 pkt 2 PDOPrU w kierunku rzeczywistego powiązania przychodowej przesłanki wejścia z faktem osiągnięcia przez podatnika przychodów ze źródeł pasywnych.

Niejako na marginesie warto też zwrócić uwagę na interpretację indywidualną z 11.8.2022 r. (0111-KDIB1-3.4010.37.2022.2.MBD, Legalis), w której Dyrektor KIS potwierdził stanowisko wnioskodawcy, zgodnie z którym osiągane przez niego przychody z działalności polegającej na sprzedaży wersji cyfrowych gier przy użyciu platformy zewnętrznej nie stanowią przychodów z praw autorskich, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. e PDOPrU. Warto podkreślić jednak, iż we wniosku o wydanie interpretacji podatek poinformował organ, iż w ramach stosowanego przez niego modelu biznesowego klient nie zawiera ze spółką umowy licencyjnej, a korzystanie z gry nie wymaga akceptacji jakiegokolwiek licencji wnioskodawcy.

Podatnik chcący przystąpić do ryczału musi również osiągać mniej niż 50% przychodów z transakcji z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 PDOPrU – w przypadku gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma. Warto podkreślić, iż podmiotami powiązanymi w rozumieniu ww. przepisu będą:

- 1) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot lub
- 2) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ ten sam inny podmiot lub małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
- 3) spółka niebędąca osobą prawną i jej wspólnik, lub
- 4) spółka komandytowa lub komandytowo-akcyjna i jej komplementariusz, lub
- 5) podatnik i jego zagraniczny zakład.

Przez wywieranie znaczącego wpływu w rozumieniu powyższego przepisu należałoby tu natomiast rozumieć (art. 11a ust. 2 PDOPrU):

- 1) posiadanie bezpośrednio lub pośrednio **co najmniej 25%** udziałów w kapitale lub praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub udziałów lub praw do udziału w zyskach, stratach, lub majątku, lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych lub
- 2) faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lub
- 3) pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

Zaznaczyć należy też, iż **na możliwość stosowania ryczału od dochodów spółek nie wpłynie wartość przychodów podatnika osiągniętych w ramach transakcji z podmiotami powiązanymi w przedstawionym wyżej rozumieniu, w związku z którymi wytworzona została nieznikoma wartość dodana pod względem ekonomicznym.** Przepisy nie precyzują jednak, jak rozumieć pojęcie „wartości dodanej” generowanej przez transakcje. Żadna wskazówka w tym zakresie nie została zawarta także w Przewodniku do Ryczału od dochodów spółek (dalej: Przewodnik).

W kontekście powyższego warto zwrócić uwagę na interpretację indywidualną z 29.4.2022 r. (0111-KDIB1-1.4010.84.2022.1.SG, Legalis), gdzie Dyrektor KIS zaproponował model wykładni pojęcia wartości dodanej pod względem ekonomicznym na podstawie definicji słownikowych tworzących go elementów: „(...) Zgodnie z Encyklopedią Zarządzania – ekonomiczna wartość dodana (EVA – *Economical Value Added*) obrazuje efekt gospodarowania przedsiębiorstwa. Stanowi jedną z najbardziej popularnych metod pomiaru wartości firmy. Bazuje na zasadzie osiągnięcia przez firmę stopy zwrotu z całego zainwestowanego kapitału o wartości przewyższającej jego koszt (...). Natomiast odnosząc się do pojęcia »znikomy« wskazać należy, że zgodnie z internetowym słownikiem języka polskiego, znikomy, to »bardzo mały pod względem nasilenia, liczby, rozmiarów lub znaczenia« (<https://sjp.pwn.pl>)”. Na marginesie warto również zaznaczyć, iż oceniając przedstawioną mu sprawę, organ uznał, iż warunek nieznikomej wartości dodanej będzie spełniony w przypadku, gdy stosowany przez podatnika narzut (tj. stosunek zysku ze sprzedaży do ceny produktu) wynosić będzie 30% – nawet jeżeli 100% przychodów podatnika pochodzić będzie z transakcji z podmiotem powiązany.

Dla porządku wskazać należy też, iż Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 20.9.2021 r., 0111-KDIB2-1.4010.245.2021.3.AR nie zakwestionował prawa do stosowania ryczałtu spółce z o.o., której zasadnicza część obrotu (ok. 90%) generowana była przez usługi świadczone powiązanej z nią spółce jawnej. Wątpliwości budzić może natomiast wartość merytoryczna rzeczzonej interpretacji. Jak bowiem wynika z jej treści, wnioskodawca w ramach uzupełnienia wniosku o wydanie interpretacji wskazał jednoznacznie, iż usługi świadczone przez spółkę z o.o. na rzecz powiązanej spółki jawnej generują znaczącą wartość dodaną pod względem ekonomicznym. Organ podatkowy nie polemizował z tym stanowiskiem, uznając je za element przedstawionego przez wnioskodawcę stanu faktycznego sprawy.

Niejako na marginesie warto też zauważyć, iż do 31.12.2021 r. dość istotną przesłankę warunkującą możliwość stosowania ryczałtu stanowiło tzw. kryterium przychodowe. Możliwość stosowania ryczałtu była bowiem na mocy obowiązującego wówczas art. 28j ust. 1 pkt 1 PDOPrU dostępna wyłącznie dla podatników, których łączne przychody z działalności, osiągnięte w poprzednim roku podatkowym, nie przekroczyły 100 000 000 zł (z uwzględnieniem kwoty należnego VAT). Podatnicy stosujący ryczałt mogli natomiast kontynuować opodatkowanie w tej formie wyłącznie wtedy, gdy wartość średnich przychodów z ich działalności, obliczona na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego z okresu opodatkowania ryczałtem, nie przekroczyła 100 000 000 zł (w tym przypadku przychody również były liczone z uwzględnieniem kwoty należnego VAT). Ryczałtowiec, który miałby przekroczyć wskazany pułap przychodowy, mógł utracić prawo do ryczałtu lub niejako wykupić możliwość kontynuowania opodatkowania w tej formie przez zapłatę tzw. domiaru podatkowego. Domiar stanowił równowartość 5% podstawy domiaru ustalonej według zasad przewidzianych przepisami PDOPrU (art. 28q PDOPrU obowiązujący do 31.12.2021 r.).

Na mocy ZmPDOfizPrU21, w ramach pakietu wprowadzającego estoński CIT 2.0, warunek przychodowy stosowania ryczałtu został jednak zniesiony. W stanie prawnym obowiązującym od 1.1.2022 r. możliwość korzystania z ryczałtu nie jest zatem uzależniona od wysokości osiąganych przez podatnika przychodów.

3. Przesłanka zatrudnienia

Poza warunkami wymienionymi powyżej, zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 3 PDOPrU, podatnik zobowiązany jest spełnić także **przynajmniej jeden** z poniższych warunków:

- 1) musi zatrudniać na podstawie umowy o pracę co najmniej trzy osoby (w przeliczeniu na pełne etaty) niebędące udziałowcami, akcjonariuszami ani współnikami tego podatnika, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, a w przypadku gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych 12 miesięcy kalendarzowych – przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym **albo**
- 2) (do 31.12.2022 r.) musi ponosić miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej **co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw** w tytułu wypłaty wynagrodzeń na rzecz zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej trzech osób fizycznych niebędących udziałowcami, akcjonariuszami ani współnikami tego podatnika, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczek na PIT i składek określonych w SysUbSpołU.

Aby spełnić przesłankę zatrudnienia, podatnik nie może stosować obu opisanych powyżej trybów w sposób mieszany – **podatnik nie spełni więc warunku zatrudnienia, np. zatrudniając dwie osoby na umowę o pracę i jedną na umowę zlecenie z wynagrodzeniem wyższym od przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw.**

Na marginesie warto zaznaczyć w tym miejscu, iż przedstawiony w art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. b PDOPrU warunek został doprecyzowany na gruncie ZmPDOPrU22. Artykuł 28j ust. 1 pkt 3 lit. b PDOPrU w nowym brzmieniu, **jakie ma obowiązywać od 1.1.2023 r.**, wskazywać będzie jednoznacznie, iż omawiany warunek będzie spełniony, jeżeli w związku z wypłatą wynagrodzeń na rzecz zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę podatnik będzie płatnikiem PIT i składek określonych w SysUbSpołU.

Trzeba zatem podkreślić, iż do uprawniającego do przyjęcia ryczałtu warunku zatrudnienia nie będą wliczane zawierane przez podatnika m.in. umowy o dzieło, które nie podlegają oskładkowaniu. W praktyce także każda sytuacja, w której spółka utraci status płatnika PIT **lub** płatnika składek określonych w SysUbSpołU w ramach umowy wiążącej ją z daną zatrudnioną osobą, może potencjalnie wpływać na spełnienie warunku zatrudnienia przez podatnika stosującego ryczałt.

Warto też zaznaczyć, iż do 31.12.2022 r. spółki podlegające opodatkowaniu ryczałtem zatrudniające na podstawie umów innych niż umowa o pracę, w celu weryfikacji wypełnienia przesłanki zatrudnienia zobowiązane były porównywać wartość ponoszonych co miesiąc wydatków na wynagrodzenia z przeciętnym wynagrodzeniem w sektorze przedsiębiorstw z danego miesiąca. Działy kadr tych spółek musiały zatem co miesiąc weryfikować aktualną wartość przeciętnego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw ogłaszanego obwieszczeniem Prezesa GUS. Nie mogły natomiast w tym zakresie stosować żadnych uproszczeń, np. przez odwoływanie się do danych o przeciętnym miesięcznym wynagrodzeniu z danego kwartału czy roku. Stanowisko takie potwierdził Dyrektor KIS

w interpretacji indywidualnej z 21.9.2022 r. (0111-KDIB2-1.4010.192.2022.2.AR, Legalis), podkreślając, iż **za przeciętne wynagrodzenie nie może być rozumiana przeciętna wartość wynagrodzenia podana w Obwieszczeniu Prezesa GUS za rok poprzedni – 2021 r., ale przeciętna wartość wynagrodzenia za poszczególne miesiące**. Na marginesie zauważyć wypada, iż w omawianej interpretacji organ sam przyznał, iż przepisy o ryczałcie nie wskazują wprost, za jaki okres należałoby przyjąć przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw. Swój pogląd oparł on jednak na treści zawartego w Przewodniku przykładu Nr 12 odnoszącego się do kryterium zatrudnienia, w którym dla ustalenia progu wartości wynagrodzeń odwoływano się do przeciętne wynagrodzenia dla każdego miesiąca osobno⁶.

Dla porządku podkreślić należy, iż **przedstawiony powyżej pogląd Dyrektora KIS straci aktualność 1.1.2023 r.** wraz z wejściem w życie ZmPDOPrU22. Regulacja ta wprowadza bowiem definicję przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, zgodnie z którą będzie to przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw, włącznie z wypłatami z zysku, w trzecim kwartale roku kalendarzowego poprzedzającego pierwszy dzień roku podatkowego, ogłaszane przez Prezesa GUS w Dz.U. RP M.P. (art. 28c pkt 2a PDOPrU dodany na mocy art. 1 pkt 29 ZmPDOPrU22).

Pewne wątpliwości w zakresie spełnienia warunku zatrudnienia może wzbudzać przypadek zawarcia przez podatnika umowy-zlecenia z osobą poniżej 26. roku życia, która objęta jest tzw. ulgą dla młodych. Zastosowanie tej preferencji, zgodnie z warunkami przewidzianymi przez PDOFizU, powoduje bowiem zasadniczy brak opodatkowania PIT przychodów osiągniętych m.in. z umów-zlecenia przez osoby, które nie ukończyły 26. roku życia, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85 528 zł – pod warunkiem że przychody te nie podlegają opodatkowaniu zryczałtowanym PIT, nie są zwolnione od podatku dochodowego oraz nie zaniechano poboru od nich podatku na podstawie OrdPU (art. 21 ust. 1 pkt 148 w zw. z art. 21 ust. 39 PDOFizU). W takim przypadku na podatniku zawierającym umowę-zlecenie nie ciąży obowiązek poboru zaliczki na podatek dochodowy w związku z wypłatą wynagrodzenia. Wskazać należy przy tym, iż w czasie prac nad ostateczną treścią Przewodnika w projekcie owych objaśnień z 8.12.2020 r. Ministerstwo Finansów przedstawiło pogląd, zgodnie z którym umowy-zlecenia zawierane z osobami objętymi ulgą dla młodych nie wpływają na spełnienie omawianego warunku zatrudnienia po stronie podatnika chcącego korzystać z ryczałtu⁷. Pogląd ten uległ jednak zmianie w ostatecznej wersji Przewodnika, gdzie podkreślono, iż warunek obciążenia podatnika obowiązkiem poboru zaliczek będzie spełniony, gdy podatnik w określonej relacji występować będzie jako płatnik tych należności: **„Jeżeli zatem wystąpi obowiązek płatnika, ale przepis szczególny pozwoli na zwolnienie z opodatkowania PIT lub oskładkowania, to warunek ten również zostanie spełniony (np. w przypadku osób korzystających z tzw. ulgi dla młodych do ukończenia 26. roku życia)”**⁸. Po wejściu w życie ZmPDOPrU22, tj. od 1.1.2023 r., rzeczony pogląd znajdować będzie bezpośrednie odzwierciedlenie w treści przepisu ustawy.

⁶ W przykładzie posłużono się zdaniem: „Zakładając, że kwota przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw wynosiła w każdym miesiącu [...]”, por. Przewodnik, s. 21.

⁷ Projekt objaśnień podatkowych „Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek” z 8.12.2020 r., <https://www.gov.pl/attachment/6e02397b-2ff5-457a-867a-784171374889>, s. 37 (dostęp: 20.11.2011 r.).

⁸ Przewodnik, s. 19–20.

Warto zaznaczyć, że zgodnie z art. 28j ust. 2 pkt 2 PDOPrU w przypadku podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności gospodarczej warunek zatrudnienia nie musi zostać spełniony w roku rozpoczęcia tej działalności i w ciągu 2 lat podatkowych bezpośrednio po nim następujących. Jednakże już od drugiego roku podatkowego podatnik musi corocznie zwiększać zatrudnienie o co najmniej jeden etat w pełnym wymiarze czasu pracy, aż do osiągnięcia wielkości zatrudnienia wymaganej przez warunek. Wydaje się jednak, iż omawiany przepis nie wymaga, aby co roku każdy nowo zatrudniony na umowę o pracę **w okresie przejściowym** pracownik przepracował 300 dni.

Przykład

ABC sp. z o.o. rozpoczęła działalność w 2021 r. W spółce na początku zatrudnieni na etacie byli Roman A., mniejszościowy udziałowiec, oraz Jan B., jedyny członek zarządu. ABC sp. z o.o. zdecydowała się skorzystać z ryczałtu. W grudniu 2022 r. zatrudni przedstawiciela handlowego na pełen etat, w listopadzie 2023 r. – kierowcę, również na pełen etat. Warunek sukcesywnego zwiększania zatrudnienia powinien zostać uznany w tym przypadku za spełniony.

Przykład

Stosująca ryczałt od dochodów spółka BCD sp. z o.o. rozpoczęła działalność w 2021 r. Spółka nie zatrudniała pracowników w pierwszym roku działalności. W grudniu 2022 r. zatrudni przedstawiciela handlowego na pełen etat, w listopadzie 2023 r. – kierowcę, również na pełen etat. Wydaje się, iż aby spełnić warunek zatrudnienia, BCD musi zatrudnić trzeciego pracownika na pełen etat najpóźniej na początku marca 2024 r. (spółka w tym roku będzie musiała zatrudniać 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty przez okres co najmniej 300 dni).

Trzeba też pamiętać, iż z omawianej preferencji w opisanym powyżej zakresie skorzystać mogą wyłącznie ci podatnicy, którzy zdecydują się spełniać przesłankę zatrudnienia przez zatrudnianie pracowników na umowę o pracę. Zgodnie z poglądem organów podatkowych podatnik rozpoczynający działalność gospodarczą, który zatrudniać będzie pracowników na umowę inną niż umowa o pracę, zobowiązany będzie do spełnienia w pełni warunków płacowych już w drugim roku stosowania ryczałtu, w każdym miesiącu roku podatkowego⁹.

Warto zaznaczyć również, iż **za podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności uznany będzie również podmiot powstały w wyniku przekształcenia innego podmiotu gospodarczego**, co potwierdził Dyrektor KIS w interpretacji z 24.8.2022 r. (0111-KDIB1-3.4010.138.2022.1.MBD, Legalis).

Ustawodawca przewidział w zakresie omawianej przesłanki dodatkowe ułatwienie dla małych podatników. Zgodnie z art. 28j ust. 3 PDOPrU, aby spełnić warunek zatrudnienia, mali podatnicy w pierwszym roku stosowania ryczałtu (niezależnie od tego, czy dopiero rozpoczęli działalność, czy prowadzili ją już wcześniej) mogą:

- 1) zatrudniać na umowę o pracę co najmniej jedną osobę (w przeliczeniu na pełne etaty) niebędącą udziałowcem, akcjonariuszem ani współnikiem tego podatnika przez okres 300 dni lub 82% dni w roku podatkowym;

⁹ Por. Przewodnik, s. 20.

- 2) ponosić 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 jednej osoby niebędącej udziałowcem, akcjonariuszem ani współnikiem tego podatnika, jeżeli w związku z wypłatą tego wynagrodzenia na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczki na PIT i składek określonych w SysUbSpołU (zgodnie z art. 28j ust. 3 pkt 2 PDOPrU, w brzmieniu obowiązującym od 1.1.2023 r. – jeżeli w związku z wypłatą tego wynagrodzenia podatnik jest płatnikiem PIT i składek określonych w SysUbSpołU).

Zgodnie z art. 4a pkt 10 PDOPrU, małym podatnikiem jest podatnik, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego VAT) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro, przy czym przeliczenia tej kwoty dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł. Warto zwrócić uwagę, iż na pierwszy dzień roboczy października 2022 r. (tj. na 3.10.2022 r.) wynosił 4,8272 zł¹⁰, więc w 2023 r. status małego podatnika posiadać będą podatnicy, u których wartość przychodów ze sprzedaży wraz z VAT nie przekroczy w 2022 r. kwoty 9 654 000 zł.

4. Przesłanka bilansowa

Spółka chcąc skorzystać z ryczałtu, zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 6 PDOPrU, nie może sporządzać za okres jego stosowania sprawozdań finansowych zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b Rachunku. Zgodnie z tymi przepisami sprawozdania finansowe emitentów papierów wartościowych dopuszczonych, emitentów zamierzających ubiegać się lub ubiegających się o ich dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów EOG mogą być sporządzane zgodnie z MSR (art. 45 ust. 1a Rachunku), podobnie jak sprawozdania finansowe jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, w której jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR (art. 45 ust. 1b Rachunku). Należy przy tym zwrócić uwagę na art. 45 ust. 1d Rachunku, w myśl którego organ zatwierdzający może podjąć decyzję w sprawie zaprzestania stosowania MSR przy sporządzaniu sprawozdań finansowych przez jednostki w przypadku ustania okoliczności, o których mowa w art. 45 ust. 1a i 1b Rachunku. Należy przyjąć, iż w takim przypadku jednostka może skorzystać z ryczałtowej metody opodatkowania, począwszy od początku roku podatkowego, za który sprawozdanie finansowe zostanie przez nią sporządzone na podstawie przepisów Rachunku¹¹.

¹⁰ Oficjalna strona NBP, <https://www.nbp.pl/home.aspx?navid=archa&c=/ascx/tabarch.ascx&n=a191z221003> (dostęp: 20.11.2022 r.).

¹¹ Por. Przewodnik, s. 22–23.

5. Pozostałe warunki formalne

Podatnik chcący skorzystać z ryczałtu musi, w myśl art. 28j ust. 1 pkt 7 PDOPrU, złożyć zawiadomienie o wyborze tej metody do właściwego naczelnika urzędu skarbowego co do zasady w terminie **do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany ryczałtem**.

Zwrócić należy jednak uwagę, iż od 1.1.2022 r. podatnik może wybrać opodatkowanie ryczałtem również **przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego**, jeżeli na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem zamknie on księgi rachunkowe oraz sporządzi sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami RachunkU – co wiąże się również z koniecznością złożenia zeznania CIT-8 oraz zapłaty CIT na zasadach ogólnych (art. 8 ust. 6 w zw. z art. 27 ust. 1 PDOPrU)¹². W tym przypadku księgi rachunkowe otwiera się na pierwszy dzień miesiąca opodatkowania ryczałtem (art. 28j ust. 5 PDOPrU).

W praktyce mogą pojawić się wątpliwość, kiedy w przypadku opisanym w art. 28j ust. 5 PDOPrU podatnik musiał złożyć zawiadomienie o wyborze ryczałtu – czy przed upływem ostatniego dnia miesiąca poprzedzającego opodatkowanie ryczałtem, czy też do końca pierwszego miesiąca roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany ryczałtem. Literalne brzmienie przepisów wskazuje jednak, że drugie z opisanych rozwiązań uznać należy za prawidłowe i zawiadomienie w takim wypadku musi zostać przekazane do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym podatnik będzie korzystał z ryczałtu. Potwierdza to nowelizacja doprecyzowująca treść art. 28j ust. 5 PDOPrU, która na mocy ZmPDOPrU22 obowiązywać będzie od 1.1.2023 r. W nowym brzmieniu przepisu wskazano jednoznacznie, że w omawianym przypadku art. 28j ust. 1 pkt 7 PDOPrU stosuje się odpowiednio. W uzasadnieniu do projektu ZmPDOPrU22 podkreślono jednocześnie, iż nowelizacja ta „nie modyfikuje treści normy prawnej, która została zawarta w tym przepisie, lecz ma na celu ułatwić jej prawidłowe odczytanie”¹³.

Zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem musi zostać złożone na specjalnym formularzu **ZAW-RD** [od 1.1.2022 r. ZAW-RD(2)]. Sam formularz nie jest zbyt skomplikowany. W jego ramach podatnik zobowiązany jest wyłącznie do wskazania:

- 1) NIP spółki (poz. 1),
- 2) właściwego urzędu skarbowego, do którego adresowane jest zawiadomienie (poz. 4) – chodzi tutaj o wskazanie urzędu skarbowego, przy pomocy którego właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego wykonuje swoje zadania,
- 3) pełnej nazwy spółki (poz. 5),
- 4) okresu opodatkowania ryczałtem (poz. 6 i 7),
- 5) daty, danych i podpisu osoby reprezentującej podatnika (poz. 8–10).

¹² Por. tamże, s. 74.

¹³ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy Nr 2544, IX kadencja Sejmu, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=2544> (dostęp: 20.11.2022 r.).

Należy podkreślić przy tym, iż w zawiadomieniu ZAW-RD podatnik **zobowiązany jest do wskazania czterech kolejno następujących po sobie lat podatkowych, w których będzie opodatkowany ryczałtem** (rokiem podatkowym podatnika opodatkowanego ryczałtem jest rok obrotowy w rozumieniu przepisów Rachunku, jeżeli podatnik dokonał wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek przed upływem przyjętego roku podatkowego, zgodnie z art. 28j ust. 5 PDOPrU, za pierwszy rok podatkowy opodatkowania ryczałtem uważa się natomiast okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do końca miesiąca przyjętego przez podatnika roku obrotowego).

Jedynie na marginesie warto zwrócić w tym miejscu uwagę, iż zgodnie z poglądem prezentowanym przez organy podatkowe¹⁴ zgłoszenie ZAW-RD może zostać złożone przez podatnika osobiście lub też przez pełnomocnika – który jednak powinien zostać umocowany do reprezentowania podatnika w sprawie przez udzielenie pełnomocnictwa ogólnego (PPO-1) bądź pełnomocnictwa szczególnego (PPS-1). **Zgłoszenia ZAW-RD nie powinien natomiast składać pełnomocnik umocowany do składania w imieniu podatnika deklaracji w formie elektronicznej (UPL-1)**. W przypadku złożenia zgłoszenia przez taką osobę właściwy organ wezwie ją bowiem do uzupełnienia braków pisma przez przedłożenie odpowiedniego pełnomocnictwa wraz z dowodem uregulowania opłaty skarbowej, jeżeli jest należna.

6. Skutki naruszenia warunków korzystania z estońskiego CIT

6.1. Zdarzenia powodujące utratę prawa do estońskiego CIT

Na podstawie art. 28l ust. 1 PDOPrU podatnik korzystający z estońskiego CIT traci prawo do tego opodatkowania:

- 1) z końcem roku podatkowego okresu, o którym mowa w art. 28f ust. 1 lub 2 PDOPrU (4-letni okres opodatkowania estońskim CIT lub kolejny 4-letni okres stosowania estońskiego CIT) – w przypadku gdy złoży informację o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem;
- 2) roku podatkowego, w którym nie spełnił któregokolwiek z warunków, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 2 (obowiązek zachowania odpowiedniej struktury przychodów pasywnych, tj. mniej niż 50%) i 3 PDOPrU (obowiązek zatrudniania odpowiedniej liczby osób w zależności od statusu podatnika);
- 3) roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym:
 - a) nie spełnił któregokolwiek z warunków, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 4–6 PDOPrU (m.in. obowiązek zachowania prostej struktury kapitałowej, nieposiadania udziałów/akcji w innych podmiotach, niesporządzanie sprawozdań finansowych za okres opodatkowania ryczałtem zgodnie z MSR),

¹⁴ Por. Informacja Ministerstwa Finansów z 9.8.2022 r., Nr 503997, System Informacji Celno-Skarbowej EUREKA, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/503997> (dostęp: 20.11.2022 r.).

[Przejdź do księgarni →](#)



ksiegarnia.beck.pl