

Estoński CIT 2023. Ryczałt od dochodów spółek

Przejdź do produktu na [**ksiegarnia.beck.pl**](https://ksiegarnia.beck.pl)

Wstęp

Regulacje dotyczące ryczałtu od dochodów spółek formułują odrębne od zasad ogólnych reguły ustalania przedmiotu oraz podstawy opodatkowania, przewidują też odrębne stawki podatkowe oraz zasady rozliczania podatku. Zwrócić należy też uwagę, iż estońskiego CIT nie można stosować kumulatywnie z innymi rozwiązaniami właściwymi dla ogólnych zasad opodatkowania, co w praktyce ma swoje zalety, ale też i wady. Z jednej strony podatnik objęty ryczałtem nie podlega opodatkowaniu według standardowych stawek podatkowych w wysokości 19% i 9%, nie obciąża go tzw. podatek od przychodów z budynków, czy wprowadzony na mocy ZmPDOFizPrU21, a znowelizowany i odroczony w ramach ZmPDOPrU22, tzw. podatek minimalny. Z drugiej jednak strony podmiot stosujący estoński CIT nie będzie uprawniony do skorzystania z preferencyjnej stawki 5% w ramach ulgi IP BOX.

Jedną z istotnych różnic praktycznych między systemem ryczałtowego opodatkowania dochodu spółek a ogólnymi zasadami CIT jest fakt, iż podmioty objęte ryczałtem co do zasady nie są obowiązane do prowadzenia odrębnych rozliczeń dla celów podatkowych i bilansowych. Rejestrowanie przez nie operacji gospodarczych wyłącznie na podstawie przepisów RachunkU pozostaje wówczas bowiem wystarczające również dla celów podatkowych¹. Nie sposób nie zauważyć przy tym, iż szereg istotnych dla estońskiego CIT pojęć, takich jak wynik finansowy netto, podział, pokrycie wyniku finansowego netto czy też zysk (strata) netto, rozumiane jest na potrzeby przepisów o ryczałcie w sposób właściwy dla regulacji RachunkU.

Warto również wspomnieć, iż istotne znaczenie z perspektywy opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek ma tzw. zasada kontynuacji – zgodnie z art. 28n ust. 3 PDOPrU przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatnik opodatkowany ryczałtem uwzględnia zdarzenia zaistniałe przed pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem, jeżeli rozliczenie tych zdarzeń jest kontynuowane zgodnie z przyjętymi przez tego podatnika zasadami rachunkowości. Oznacza to, że kontynuacja realizowanych przez podatnika operacji gospodarczych następuje zgodnie z zasadami przyjętymi przez podatnika w księgach rachunkowych, które nie muszą być modyfikowane w związku z przystąpieniem do estońskiego CIT². Na marginesie warto też zwrócić uwagę, iż zgodnie z art. 5 ust. 1 RachunkU przyjęte zasady (politykę) rachunkowości jednostka powinna stosować w sposób ciągły, dokonując w kolejnych latach obrotowych jednakowego grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych, tak aby za kolejne lata informacje z nich wynikające były porównywalne. Wykazane w księgach rachunkowych

¹ Por. Projekt objaśnień podatkowych „Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek” z 8.12.2020 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe—estonski-cit-2.0>, s. 11 (dostęp: 20.11.2022 r.).

² Por. tamże, s. 28.

na dzień ich zamknięcia stany aktywów i pasywów jednostka powinna natomiast ująć w tej samej wysokości w otwartych na następny rok obrotowy księgach rachunkowych.

Niniejsza książka składa się z dwóch części. W ramach części I opisane zostały warunki i zasady przystąpienia do systemu opodatkowania, jakim jest ryczałt od dochodów spółek.

Zwrócić należy uwagę, iż podatnik chcący stosować estoński CIT, oprócz dopełnienia wymogów dotyczących formalnego zgłoszenia swojego zamiaru właściwemu organowi podatkowemu, musi spełnić szereg warunków dotyczących m.in. formy prowadzonej działalności gospodarczej, struktury udziałowej, kategorii osiąganych przychodów czy struktury zatrudnienia. Warunki te szczegółowo omówione zostały w części I opracowania.

Należy też pamiętać, iż stosowanie ryczałtu od dochodów spółek uzależnione jest również od spełnienia warunków podmiotowych. Przepisy dotyczące estońskiego CIT wyłączają bowiem możliwość stosowania ryczałtu dla określonych kategorii podmiotów. Można wskazać tutaj m.in. na przedsiębiorstwa finansowe i instytucje pożyczkowe, podatników korzystających z niektórych zwolnień podatkowych czy postawionych w stan upadłości lub likwidacji. Istotną kategorię podmiotów mogących mieć problem z przystąpieniem do estońskiego CIT stanowią podatnicy podejmujący określone czynności restrukturyzacyjne. Warto bowiem wspomnieć, iż niektóre formy restrukturyzacji mogą czasowo wyłączyć prawo podatnika do stosowania estońskiego CIT. Ta problematyczna kwestia również szczegółowo omówiona została w części I książki.

Zaznaczyć należy także, że podatnik przystępujący do ryczałtu zobowiązany jest do przeprowadzenia określonych czynności przygotowawczych, związanych z przeprowadzeniem tzw. korekty wstępnej, wykazaniem do opodatkowania tzw. dochodu z przekształcenia czy rozwiązaniem kwestii rozliczenia strat poniesionych w latach ubiegłych, które nie będą już mogły być ujmowane w ramach estońskiego CIT.

W części II książki opisano, co jest przedmiotem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, kiedy podatnik zobowiązany jest do zapłaty ryczałtu oraz jakie ciążą na nim obowiązki ewidencyjne i sprawozdawcze związane ze stosowaniem estońskiego CIT. Oprócz głównego źródła dochodu podlegającego opodatkowaniu ryczałtem, jakim jest dochód z osiągniętego przez spółkę zysku podlegającego dystrybucji na gruncie podejmowanej uchwały o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto (tzw. **dochód z podzielonego zysku bądź zysku przeznaczzonego na pokrycie straty powstałej przed przystąpieniem do ryczałtu**), polskie przepisy o estońskim CIT przewidują również szereg innych kategorii dochodów podlegających opodatkowaniu ryczałtem. W zdecydowanej większości dochody te mają na celu swoiste „domknięcie systemu”, tj. znaczne utrudnienie wykorzystywania systemu ryczałtowego do sprzecznego z celem regulacji unikania opodatkowania lub też zmniejszenia konkurencyjności estońskiego CIT względem zasad ogólnych w sferach nieobjętych zamiarem ustawodawcy (np. przez objęcie ryczałtem określonych kategorii wydatków, które dla podatników opodatkowanych na zasadach ogólnych stanowiłyby koszty bilansowe, lecz nie zaliczałyby się do obniżających podstawę opodatkowania KUP). Owe dodatkowe kategorie dochodu to:

- 1) dochód z tytułu tzw. ukrytych zysków,
- 2) dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą,
- 3) dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku,
- 4) dochód z tytułu zysku netto,
- 5) dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych.

Warto zauważyć, iż owe dodatkowe rodzaje dochodu podlegającego opodatkowaniu w ramach estońskiego CIT nie zawsze będą bazować wyłącznie na kategoriach właściwych dla prawa bilansowego, co niejako obliguje podatników przystępujących do ryczałtu do wdrożenia w ramach swoich przedsiębiorstw dodatkowych procedur mających na celu właściwą kwalifikację tego rodzaju dochodów oraz ich opodatkowanie zgodnie z przepisami prawa. Podkreślić należy też, iż istnienie

owych dodatkowych form dochodu objętego ryczałtem dla części funkcjonujących na rynku przedsiębiorstw, ze względu na specyfikę przyjętego przez nie modelu biznesowego, przesądzać może o braku istotnej preferencyjności estońskiego CIT względem zasad ogólnych.

Podkreślenia wymaga również, iż niejednoznaczność przepisów dotyczących poszczególnych rodzajów dochodów objętych opodatkowaniem ryczałtem często wzbudzać może dość istotne wątpliwości praktyczne. Część z owych problematycznych kwestii poddana została analizie w części II opracowania. Wypada jednak zauważyć, iż resort finansów w wydanych objaśnieniach podatkowych – „Przewodniku do Ryczałtu od dochodów spółek” – zawarł swego rodzaju wskazówkę dotyczącą właściwego kierunku interpretacji przepisów o ryczałcie w przypadkach niejednoznacznych. Zgodnie z ową dyrektywą interpretacyjną w stosowaniu właściwej wykładni przepisów o ryczałcie istotne jest, w przypadku wątpliwości natury językowej, że **reinvestycje pozostają nieopodatkowane** (podkr. aut.). **Przekazanie do konsumpcji, wypłata czy inna dystrybucja majątku – niezależnie od tego, w jakiej formie jest dokonana – podlega opodatkowaniu** (podkr. aut.)³. Dodatkowo resort finansów zasugerował również, iż w procesie wykładni przepisów o dochodach z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, dochodach z tytułu zmiany wartości składników majątku, dochodach z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych czy dochodach z tytułu ukrytych zysków pomocne może okazać się orzecznictwo sądów administracyjnych, wypracowane na gruncie innych regulacji PDOPrU (zapewne chodzi tu o regulacje odnoszące się do zasad ogólnych opodatkowania CIT, które wyrażają pewne podobieństwo do przepisów ryczałtowych), a w przypadku dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą – w szczególności dorobek orzecznicy dotyczący wydatków niestanowiących KUP w rozumieniu art. 15 ust. 1 oraz art. 16 PDOPrU⁴.

Mateusz Oleksy

³ Tamże, s. 6.

⁴ Tamże.

[Przejdź do księgarni →](#)



ksiegarnia.beck.pl