

# Przegląd zmian podatkowych 2023

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

# **Część I. Zmiany w CIT**



# Rozdział I. Ryczałt od dochodów spółek (CIT estoński)

## 1. Wstęp

System opodatkowania dochodu w formie ryczałtu od dochodów spółek (tzw. CIT estońskiego) funkcjonuje w polskim porządku prawnym od 1.1.2021 r., w rezultacie wejścia w życie przepisów ZmPDOPrU20. Wprowadziły one nową formę opodatkowania dochodów osiąganych przez podatników CIT, która w zakresie takich kategorii, jak przedmiot czy podstawa opodatkowania odstępuje od dotychczasowych przepisów i zasad bazując przede wszystkim na bilansowym ujęciu realizowanych przez podatnika operacji gospodarczych. Ponadto przewiduje odrębne stawki podatkowe oraz odmienne reguły rozliczania podatku. Głównym założeniem systemu CIT estońskiego jest brak konieczności zapłaty podatku aż do momentu wypłaty zysku wspólnikom. Powoduje to, że spółka objęta tą formą opodatkowania co do zasady nie płaci podatku na bieżąco, a dopiero w momencie podziału zysku i przeznaczenia go do wypłaty dla wspólników.

Stosowanie ryczałtu od dochodów spółek jest dobrowolne, należy jednak pamiętać, że nie łączy się go z rozwiązaniami obowiązującymi na gruncie ogólnych zasad opodatkowania CIT. Decydując się na stosowanie ryczałtu, podatnik nie będzie:

- 1) zobowiązany przykładowo do rozliczania tzw. podatku minimalnego (art. 24ca PDOPrU),
- 2) obciążony tzw. podatkiem od przychodów z budynków (art. 24b PDOPrU),
- 3) podlegał opodatkowaniu według standardowych stawek podatkowych wynoszących 19% i 9%.

Z drugiej strony, decydując się na stosowanie ryczałtu, podatnik traci możliwość korzystania z licznych ulg i preferencji, np.:

- 1) z prawa do dokonywania odliczeń od dochodu (art. 18 PDOPrU),
- 2) z prawa do stosowania tzw. ulgi badawczo-rozwojowej (art. 18d PDOPrU) czy też
- 3) z obowiązującej od 2020 r. tzw. ulgi na złe długi w CIT (art. 18f PDOPrU).

Ponadto traci prawo do stosowania preferencyjnych stawek podatkowych, np. stawki 5% dla dochodów osiągniętych z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, tzw. IP Box

(art. 24d PDOPrU). Podatnik przystępujący do ryczałtu wraz z pierwszym rokiem jego stosowania traci również prawo do podatkowego rozliczenia strat poniesionych w latach ubiegłych.

Przepisy wprowadzające system opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek, jakkolwiek dość nowe, były już przedmiotem nowelizacji, przy czym obowiązująca od 1.1.2022 r. nowelizacja, wprowadzona przepisami ZmPDOfizPrU21, zmieniła ten system w sposób istotny. Kolejne, drobniejsze już zmiany wprowadzone zostały mocą ZmPDOPrU22. Część z nich weszła w życie 26.10.2022 r., część natomiast obowiązuje od 1.1.2023 r. Te zmiany zostaną omówione w niniejszym opracowaniu.

## **2. Podmioty uprawnione do korzystania z ryczałtu od dochodów spółek**

Krąg podmiotów uprawnionych do stosowania ryczałtu od dochodów spółek określa art. 28j PDOPrU. Podstawowym warunkiem jest to, aby podatnik spełniał kryteria, o których mowa w art. 3 ust. 1 PDOPrU, tj. aby posiadał siedzibę lub zarząd na terytorium Polski oraz aby podlegał w Polsce obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów. W przeciwieństwie do zasad ogólnych opodatkowania CIT, z ryczałtu korzystać mogą również podatnicy, którzy jednocześnie prowadzą działalność gospodarczą i osiągną przychody z działalności rolniczej lub z gospodarki leśnej w rozumieniu LasU. Stosowanie ryczałtu od dochodów spółek jest dostępne bez względu na wysokość osiągniętych przez podatnika przychodów.

Aby skorzystać z opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek podatnik musi jednak spełniać szereg dodatkowych warunków. Dotyczą one przede wszystkim formy prowadzenia działalności, struktury udziałów, rodzaju praw posiadanych przez spółkę i wspólników, struktury przychodów, struktury zatrudnienia oraz sposobu sporządzania sprawozdań finansowych. Warunki te muszą być spełnione łącznie w całym okresie korzystania przez niego z opodatkowania dochodu ryczałtem. Naruszenie któregośkolwiek z warunków wymaganych do rozpoczęcia stosowania ryczałtu skutkuje bowiem utratą prawa do ryczałtu od dochodów spółek i koniecznością powrotu do ogólnych zasad opodatkowania (art. 28l PDOPrU).

### **2.1. Warunek formy działalności, struktury udziałów oraz praw posiadanych przez spółkę i wspólników**

Pierwszym warunkiem umożliwiającym korzystanie z ryczałtu od dochodów spółek jest prowadzenie działalności w odpowiedniej formie prawnej. W 2021 r. system ten dostępny był wyłącznie dla spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółek akcyjnych. Od 1.1.2022 r., w wyniku wejścia w życie ZmPDOfizPrU21, katalog ten uległ jednak rozszerzeniu i obecnie, przy spełnieniu pozostałych warunków ustawowych, ryczałt od dochodów spółek stosować mogą:

- 1) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością,

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

Nowelizacja ZmPDOPrU22 nie wprowadziła zmian w tym zakresie. Niezmieniona pozostała również zasada, zgodnie z którą:

- 1) odpowiednio udziałowcami, akcjonariuszami lub współnikami spółki muszą 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 (art. 28j ust. 1 pkt 4 PDOPrU),
- 2) spółka nie może posiadać udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym (art. 28j ust. 1 pkt 5 PDOPrU).

## 2.2. Warunek struktury przychodów

Drugi warunek dotyczy struktury przychodów. Określa go art. 28j ust. 1 pkt 2 PDOPrU, zgodnie z którym opodatkowaniu ryczałtem od dochodów podlegać może wyłącznie **podatnik, u którego mniej niż 50% przychodów z działalności osiągniętych w poprzednim roku podatkowym, liczonych z uwzględnieniem kwoty należnego VAT, pochodzi:**

- 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.

W przypadku podatnika rozpoczynającego działalność powyższy warunek uznaje się za spełniony w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem (art. 28j ust. 2 pkt 1 PDOPrU).

Nowelizacja ZmPDOPrU22 nie wprowadziła zmian w tym zakresie.

## 2.3. Warunek struktury zatrudnienia

Kolejny warunek dotyczy zatrudnienia, przy czym ten warunek podatnik może spełnić na jeden z dwóch sposobów:

- 1) przez wykazanie zatrudnienia wymaganej minimalnej liczby osób albo
- 2) przez wykazanie ponoszenia wymaganej minimalnej kwoty wydatków na wynagrodzenia.

**Warunek zatrudnienia minimalnej liczby osób** opisuje art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. a PDOPrU. Stanowi on, że z opodatkowania ryczałtem od spółek skorzystać może podatnik, który zatrudnia:

- 1) na podstawie umowy o pracę,
- 2) co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty,
- 3) niebędące udziałowcami, akcjonariuszami ani współnikami tego podatnika,
- 4) 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.

**Warunek ponoszenia określonych minimalnych kosztów wynagrodzenia** określa z kolei art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. b PDOPrU. W stanie prawnym obowiązującym do 31.12.2022 r. stanowił on, że z opodatkowania ryczałtem od spółek skorzystać może podatnik, który 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, akcjonariuszami ani współnikami tego podatnika, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczek na podatek PIT i składek określonych w SysUbSpołU.

W praktyce stosowania tego przepisu pojawiły się wątpliwości, czy warunek ten można uznać za spełniony w przypadku podatników, którzy ponoszą wymagane miesięczne koszty zatrudnienia, ale w odniesieniu do których mają zastosowanie zwolnienia z obowiązku poboru zaliczek na PIT (np. w przypadku zatrudnienia osób poniżej 26. roku życia) lub składek na ubezpieczenia społeczne (np. w przypadku zatrudnienia studentów). Nowelizacją ZmPDOPrU22, która weszła w życie 1.1.2023 r., doprecyzowano, że **warunek ten będzie spełniony, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń podatnik będzie płatnikiem PIT i składek określonych w SysUbSpołU lub w ŚOZŚrPubU, bez względu na to, czy faktycznie dokona poboru zaliczki na PIT lub składki na ZUS, czy też nie.** Od 1.1.2023 r. zatem warunek ponoszenia określonych minimalnych kosztów wynagrodzenia będzie spełniony w przypadku, gdy podatnik:

- 1) ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzeń,
- 2) na rzecz zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 3 osób fizycznych niebędących udziałowcami, akcjonariuszami ani współnikami tego podatnika,
- 3) jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń podatnik jest płatnikiem PIT lub płatnikiem składek określonych w SysUbSpołU lub w ŚOZŚrPubU.

W przypadku podatnika rozpoczynającego działalność warunek dotyczący zatrudnienia 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 wymaganej wielkości zatrudnienia (art. 28j ust. 2 pkt 2 PDOPrU).

Z kolei w przypadku podatnika będącego małym podatnikiem<sup>1</sup>:

- 1) warunek dotyczący zatrudnienia minimalnej liczby osób uznaje się za spełniony, jeżeli mały podatnik zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 1 osobę w przeliczeniu na pełne etaty, niebędącą udziałowcem, akcjonariuszem ani współnikiem tego podatnika, przez okres wskazany w tym przepisie (art. 28j ust. 3 pkt 1 PDOPrU),
- 2) warunek dotyczący ponoszenia minimalnych wymaganych kosztów zatrudnienia 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 fizycznej, niebędącej udziałowcem, akcjonariuszem ani współnikiem tego podatnika oraz w związku z wypłatą tych wynagrodzeń podatnik jest płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych lub płatnikiem składek określonych w SysUbSpołU lub w ŚOZŚrPubU (art. 28j ust. 3 pkt 2 PDOPrU).

## 2.4. Pozostałe warunki

Pozostałe dwa warunki dotyczą formy sporządzania sprawozdań finansowych oraz złożenia odpowiedniego zawiadomienia do urzędu skarbowego. Wynika z nich, że aby skorzystać z opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek podatnik:

- 1) **nie może sporządzać sprawozdań finansowych zgodnie z MSR** na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b RachunkU (art. 28j ust. 1 pkt 6 PDOPrU), a także
- 2) **musi złożyć do właściwego naczelnika urzędu skarbowego zawiadomienie ZAW-RD** o wyborze opodatkowania ryczałtem w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany ryczałtem (art. 28j ust. 1 pkt 7 PDOPrU).

W stanie prawnym obowiązującym do 31.12.2022 r. nie było jasne, w jakim terminie zawiadomienie ZAW-RD złożyć ma podatnik rozpoczynający korzystanie z tej formy opodatkowania w trakcie roku podatkowego. Mocą ZmPDOPrU22, która weszła w życie 1.1.2022 r., doprecyzowano, że w takiej sytuacji zastosowanie ma wyrażona w art. 28j ust. 1 pkt 7 PDOPrU zasada ogólna, zgodnie z którą taki podatnik powinien złożyć zawiadomienie ZAW-RD w terminie do końca pierwszego miesiąca roku opodatkowania

<sup>1</sup> Zgodnie z art. 3 pkt 10 PDOPrU przez małego podatnika uważa się podatnika, 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. Przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł. W 2023 r. kwota ta wynosi 9 654 400 zł.



ryczałtem od dochodów spółek. Rozwiązanie to wpisuje się w regulację art. 28j ust. 5 PDOPrU, zgodnie z którym podatnik może wybrać opodatkowanie ryczałtem również przed upływem przyjętego przez niego roku podatkowego, jeżeli na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem zamknie księgi rachunkowe oraz sporządzi sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości. W takim przypadku księgi rachunkowe otwiera się na pierwszy dzień miesiąca opodatkowania ryczałtem, a zawiadomienie ZAW-RD należy złożyć w terminie do końca tego miesiąca.

### 3. Podmioty wyłączone z zakresu stosowania ryczałtu

Niektóre podmioty zostały wyłączone z opodatkowania dochodu ryczałtem od dochodów spółek. Katalog takich podmiotów określa art. 28k PDOPrU, który stanowi, że ryczałtu od dochodów spółek nie stosuje się do:

- 1) przedsiębiorstw finansowych, o których mowa w art. 15c ust. 16 PDOPrU;
- 2) instytucji pożyczkowych w rozumieniu art. 5 pkt 2a KredytKonsU;
- 3) podatników osiągających dochody, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a PDOPrU (tj. dochody uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie SSE lub z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w WspierNowInwU);
- 4) podatników postawionych w stan upadłości lub likwidacji;
- 5) podatników, którzy zostali utworzeni:
  - a) w wyniku połączenia lub podziału albo
  - b) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników, albo
  - c) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony, lub w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym zostało do niego wniesione na poczet kapitału uprzednio prowadzone przedsiębiorstwo, ZCP albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP w pierwszym dniu roboczym miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym wniesiono te składniki majątku  
– w roku podatkowym, w którym rozpoczęły działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy od dnia utworzenia;
- 6) podatników, którzy:
  - a) zostali podzieleni przez wydzielenie albo
  - b) wniesli tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału:  
– uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, ZCP albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równo-

wartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP w pierwszym dniu roboczym miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym wniesiono te składniki majątku, lub

- składniki majątku uzyskane przez tego podatnika w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli ten podatnik posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników
- w roku podatkowym, w którym dokonano podziału albo wniesiono wkład, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy od dnia dokonania podziału albo wniesienia wkładu.

## 4. Czynności poprzedzające przystąpienie do stosowania ryczałtu

Przystąpienie przez podatnika do stosowania ryczałtu od dochodów spółek poprzedza szereg czynności przygotowawczych, które muszą zostać dokonane na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem. Obejmują one:

- 1) **sporządzenie informacji** o przychodach, kosztach, dochodzie z przekształcenia oraz podatku należnym w związku z wyborem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek (art. 7aa ust. 1 pkt 1 PDOPrU) oraz
- 2) **wyodrębnienie w kapitale własnym spółki** na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek:
  - a) kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych odniesionych na kapitały, wypracowanych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek oraz
  - b) kwoty niepokrytych strat poniesionych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek (art. 7aa ust. 1 pkt 2 PDOPrU).

Szczegółowe zasady dokonywania powyższych czynności określają regulacje art. 7aa ust. 2–8 PDOPrU.

## 5. Przedmiot opodatkowania ryczałtem

Przedmiot opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek określa art. 28m ust. 1 PDOPrU. Zgodnie z tym przepisem opodatkowaniu ryczałtem podlega dochód odpowiadający:

- 1) wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony:
  - a) do wypłaty udziałowcom, akcjonariuszom albo wspólnikom (dochód z tytułu podzielonego zysku; zgodnie z art. 28m ust. 2 PDOPrU powyższą zasadę stosuje się odpowiednio do wypłaty zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy/podzielonego zysku) lub

- b) na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (dochód z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat);
- 2) wysokości tzw. ukrytych zysków (dochód z tytułu ukrytych zysków; pojęcie ukrytych zysków określa art. 28m ust. 3 i 4 PDOPrU);
- 3) wysokości wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą);
- 4) nadwyżce wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników (dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku) – w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub ZCP;
- 5) sumie zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty (dochód z tytułu zysku netto) – w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem;
- 6) wartości przychodów i kosztów podlegających zgodnie z przepisami o rachunkowości zarachowaniu w roku podatkowym i uwzględnieniu w zysku (stracie) netto, które nie zostały uwzględnione w tym zysku (stracie) netto (dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych).

**W powyższym zakresie nowelizacja ZmPDOPrU22 wprowadziła zmianę odnośnie do kategorii wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą.** Od 1.1.2023 r. obowiązuje nowo dodany art. 28m ust. 4a PDOPrU, zgodnie z którym do wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą nie zalicza się wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z używaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku:

- 1) w pełnej wysokości – w przypadku składników majątku wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności gospodarczej,
- 2) w wysokości 50% – w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej.

Jak wskazano w uzasadnieniu do nowelizacji<sup>2</sup>, zmiana ma na celu rozwianie pojawiających się wątpliwości i wprowadzenie zasad analogicznych do już istniejących w zakresie tzw. ukrytych zysków, tj. sytuacji, w których ww. składniki majątkowe są wykorzystywane przez udziałowców, akcjonariuszy oraz wspólników lub podmioty bezpośrednio lub pośrednio z nimi powiązane (art. 28m ust. 4 pkt 2 PDOPrU). Od 1.1.2023 r. ma być jasne, że dotyczy to odpowiednio składników majątkowych wykorzystywanych przez inne podmioty.

Na podstawie art. 28m ust. 5 PDOPrU ciężar dowodu, że składnik majątku jest wykorzystywany wyłącznie na cele działalności gospodarczej, spoczywa na podatniku.

---

<sup>2</sup> Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy Nr 2544, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=2544>, s. 29 (dostęp: 10.1.2023 r.).

## 6. Podstawa opodatkowania i stawki ryczałtu

Podstawę opodatkowania ryczałtem stanowi (art. 28n ust. 1 PDOPrU):

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

Odnosnie do kategorii wskazanej w pkt 1 powyżej, w stanie prawnym obowiązującym do 25.10.2022 r. zgodnie z art. 28n ust. 1 pkt 1 PDOPrU podstawę opodatkowania stanowiła suma dochodu ustalona w miesiącu, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto. Jednocześnie, na podstawie obowiązującego wówczas art. 28n ust. 2 PDOPrU, podział lub pokrycie wyniku finansowego netto podatnika powinny być dokonywane do końca 6. miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego, za który sporządzone jest sprawozdanie finansowe. Jeżeli bowiem uchwała o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto została podjęta w terminie późniejszym, należało przyjąć, że uchwała ta została podjęta ostatniego dnia tego 6. miesiąca. W praktyce oznaczało to, że podatnicy zmuszeni byli unikać rozdysponowania zysku po upływie 6. miesiąca kolejnego roku podatkowego. Takie działanie skutkowało bowiem po ich stronie obowiązkiem zapłaty ryczałtu wraz z odsetkami. **Mocą nowelizacji ZmPDOPrU22 z dniem 26.10.2022 r. zmieniono sposób ustalania podstawy opodatkowania dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat, a art. 28n ust. 2 PDOPrU został uchylony.** Jednocześnie na mocy art. 20 ust. 10 i 11 ZmPDOPrU22 nowe zasady ustalania podstawy opodatkowania w takich sytuacjach stosuje się również do dochodów uzyskanych po 30.6.2022 r. przez podatników opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek, których rok podatkowy rozpoczął się po 31.12.2021 r.

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.

Jeżeli podatnik osiągnął w roku podatkowym przychody (dochody) poza terytorium RP wyłączone lub wolne od podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej umowy międzynarodowej, której stroną jest RP, podstawa opodatkowania ryczałtem podlega obniżeniu o wartość tych przychodów oraz podwyższeniu o sumę kosztów związanych z tymi przychodami i kwoty równej podatkowi zapłaconemu

od tych przychodów (dochodów) w obcym państwie, jeżeli wartości te zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto w jakiegokolwiek formie (art. 28n ust. 4 PDOPrU). Z kolei, jeżeli podatnik osiągnął w roku podatkowym przychody (dochody) poza terytorium RP inne niż wskazane powyżej, podstawę opodatkowania ryczałtem podwyższa się o kwotę równą podatкови zapłaconemu od tych przychodów (dochodów) w obcym państwie, jeżeli podatek ten obniżył wynik finansowy netto w jakiegokolwiek formie (art. 28n ust. 5 PDOPrU).

Obowiązujące od 1.1.2022 r. regulacje art. 28o PDOPrU przewidują dwie stawki opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Wynoszą one:

- 1) **10% podstawy opodatkowania** w przypadku małego podatnika oraz podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności,
- 2) **20% podstawy opodatkowania** w pozostałych przypadkach.

## 7. Zapłata ryczałtu

Terminy zapłaty ryczałtu od dochodów spółek różnią się w zależności od osiągniętego dochodu. Określa je art. 28t PDOPrU, zgodnie z którym podatnik jest zobowiązany do zapłaty:

- 1) **ryczałtu od dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat** – do końca 3. miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto,
- 2) **ryczałtu od rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto** – do końca 3. miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano w całości lub w części wypłaty tego dochodu lub rozdysponowano nim w jakiegokolwiek innej formie,
- 3) **ryczałtu od dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych** – do końca 3. miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym przychody lub koszty powinny zostać zarachowane,
- 4) **ryczałtu od dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą** – do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty, wydatku lub wykonania świadczenia,
- 5) **ryczałtu od dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku** – do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu przejęcia, przekształcenia lub wniesienia wkładu niepieniężnego.

W stanie prawnym obowiązującym do 25.10.2022 r. ryczałt od dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat (pkt 1 powyżej) oraz ryczałt od rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto (pkt 2 powyżej) należało zapłacić w terminie do 20. dnia siódmego miesiąca roku podatkowego. Mocą ZmPDOPrU22, która weszła w życie 1.1.2023 r., termin ten zmieniono w taki sposób, że w powyższych przypadkach upływa on 3. miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto lub w którym dokonano w całości lub w części wypłaty tego dochodu lub rozdysponowano

nim w jakiegokolwiek innej formie. Zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy<sup>3</sup> zmiana ta ma na celu wyeliminowanie obowiązku zapłaty odsetek w przypadku podziału lub pokrycia wyniku finansowego netto, wypłaty zaliczek na poczet przewidywanej dywidendy lub rozdysponowania dochodem z tytułu zysku netto po zakończeniu opodatkowania ryczałtem, po upływie 6. miesiąca roku podatkowego. Nowe zasady obowiązują od 26.10.2022 r., przy czym zgodnie z art. 20 ust. 10 ZmPDOPrU22 mają one zastosowanie do dochodów uzyskanych po 30.6.2022 r. przez podatników opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek, których rok podatkowy rozpoczął się po 31.12.2021 r.

**Podstawa prawna:**

- art. 7aa, art. 12 ust. 1 pkt 4e, 5a i 12, ust. 3aa pkt 3, ust. 4 pkt 28, art. 15 ust. 1ab pkt 3, ust. 1ze, art. 16g ust. 22, art. 16h ust. 3e, art. 28c–28t PDOPrU.

---

<sup>3</sup> Tamże, s. 32–33.



# Rozdział II. Podatek od przerzuconych dochodów

## 1. Wstęp

Podatek od przerzuconych dochodów funkcjonuje w polskim porządku prawnym od 1.1.2022 r. Został wprowadzony regulacjami tzw. Polskiego Ładu, tj. przepisami ZmPDOFizPrU21, jako kolejne narzędzie służące przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania przez transferowanie dochodów do jurysdykcji o niższej lub znikomej stawce podatku dochodowego. W założeniach ma on częściowo zastąpić regulacje uchylonego z początkiem 2022 r. przepisu art. 15e PDOPrU, na którego podstawie podatnicy ponoszący koszty określonego rodzaju opłat oraz usług niematerialnych świadczonych na ich rzecz przez podmioty powiązane, po przekroczeniu ustalonych w ustawie limitów, zobowiązani byli wyłączać takie koszty z kosztów podatkowych. Podatek od przerzuconych dochodów dotyczy podobnej kategorii kosztów, z tą jednak różnicą, że w miejsce obowiązku wyłączenia ich z KUP **wprowadzono obowiązek uznawania takich kosztów za tzw. przerzucone dochody i opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym**, który podlega wpłacie do urzędu skarbowego bez względu na to, jaki wynik podatnik osiągnął z innych źródeł, tj. również wtedy, gdy podatnik w danym roku osiągnął stratę. Przerzuconych dochodów nie łączy się bowiem z innymi dochodami (przychodami) podatnika.

Mechanizm rozpoznawania i opodatkowania przerzuconych dochodów reguluje art. 24aa PDOPrU. Mocą ZmPDOPrU22 przepis ten został zmodyfikowany. Jak wskazano w uzasadnieniu do ww. nowelizacji, zmiany zostały wprowadzone w celu doprecyzowania niektórych kwestii i ograniczenia wątpliwości interpretacyjnych<sup>1</sup>. Znowelizowane przepisy dotyczą dochodów (przychodów) osiągniętych od 1.1.2023 r., a w przypadku podatników, u których rok podatkowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym – do

---

<sup>1</sup> Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy Nr 2544, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=2544>, s. 17 (dostęp: 12.12.2022 r.).



[Przejdź do księgarni →](#)



[ksiegarnia.beck.pl](https://ksiegarnia.beck.pl)