

# Nowe oblicze tzw. estońskiego CIT w 2022 r.

## The new face of the so-called Estonian CIT in 2022

Marcin Świdorski

Uniwersytet Warszawski

### Streszczenie

Celem artykułu jest przedstawienie regulacji dotyczących ryczałtu od dochodów spółek, czyli tzw. estońskiego CIT<sup>1</sup>, jako rodzaju podatku dochodowego w Polsce z uwzględnieniem zmian, które weszły w życie z dniem 1 stycznia bieżącego roku. Autor opisuje tę formę opodatkowania w kontekście regulacji z 2021 r., decyzji organów podatkowych (interpretacje indywidualne) oraz korzyści podatkowych, które można uzyskać dzięki zmianom w zakresie prawa podatkowego.

**Słowa kluczowe:** Polska, CIT, podatek, ryczałt, przychód.

### Abstract

The objective of the paper is to present the regulation of Estonian CIT, type of income tax in Poland in the context of changes that took place January 1 this year. It describe the subject of the regulation in opposition to 2021's regulation, decisions of tax authorities (individual interpretations) and tax benefits that can be obtained thanks to changes in the law.

**Keywords:** Poland, corporate tax, tax, lump sum, revenue.

Ryczałt od dochodów spółek, czyli tzw. estoński CIT, został uregulowany w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>2</sup> w rozdziale 6b „Ryczałt od dochodów spółek” (art. 28c-28t). Przepisy te weszły w życie od dnia 1 stycznia 2021 r.<sup>3</sup> i nie cieszyły się dużą popularnością. Remedium na bolączki tych regulacji miał być tzw. Estoński CIT 2.0, czyli zmiany w przywołanej ustawie wprowadzone w ramach Polskiego Ładu od dnia 1 stycznia 2022 r.<sup>4</sup>

Pierwowzorem tych rozwiązań jest system poboru podatku dochodowego od osób prawnych w Republice Estonii, który obowiązuje od 2000 r. i którego głównym założeniem jest pobieranie podatku w momencie wypłaty zysku ze spółki, a nie na podstawie rocznego zysku i miesięcznych zaliczek, jak następuje to według ogólnych przepisów dotyczących tego podatku w Polsce.

Według uzasadnienia ustawy z dnia 29 października 2021 r. główne cele tej nowelizacji to „rozszerzenie katalogu podmiotów, które będą uprawnione do wyboru tego systemu [estońskiego CIT], a także złagodzenie niezbędnych do spełnienia warunków, pozwalających na wybór tej formy i dalszej jej stosowanie” oraz „wspieranie przedsiębiorców o słabszej pozycji konkurencyjnej i wyrównywanie ich szans na rynku”<sup>5</sup>.

Na podstawie cytowanego uzasadnienia i analizy wprowadzonych przepisów można wyróżnić następujące zmiany:

- 1) rozszerzenie grupy podmiotów mogących korzystać z estońskiego CIT o spółki komandytowe i komandytowo-akcyjne;
- 2) rezygnację z ograniczeń w przystąpieniu do estońskiego CIT przez usunięcie górnego limitu przychodów podatnika;

- 3) rezygnację z konieczności ponoszenia określonych nakładów inwestycyjnych;
- 4) elastyczniejsze terminy spłaty zobowiązań podatkowych w zakresie tzw. korekty wstępnej, zniesienie podatku w określonych przypadkach.

Przedmiotem analizy będzie wyłącznie tekst ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. i praktyczne zastosowanie nowych przepisów. Pominięte natomiast zostaną zmiany w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>6</sup> związane z omawianą formą opodatkowania, dotyczące odliczenia podatku ryczałtowego od podatku dochodowego wspólników (przychody kapitałowe).

Opodatkowanie według zasad estońskiego CIT ma charakter fakultatywny. Procedurę przejścia na tę formę opodatkowania rozpoczyna złożenie zawiadomienia do naczelnika urzędu skarbowego, właściwego dla danej spółki, według określonego wzoru. W obecnym stanie prawnym nie obowiązuje art. 28i ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. zawierający delegację ustawową dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia wzoru takiego zawiadomienia. Za podstawę prawną obowiązku złożenia zawiadomienia na określonym formularzu przyjmuje się art. 28j ust. 1 pkt 7 przywołanej ustawy, przy czym ten punkt nie został zmieniony od jego uchwalenia w 2020 r. Jednakże w dalszym ciągu obowiązują rozporządzenia wydane przez Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej:

- 1) z dnia 4 stycznia 2021 r. w sprawie wzorów zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych oraz oświadczenia o podmiotach, w których posiada prawa udziałowiec lub akcjonariusz podatnika opodatkowanego ryczałtem od dochodów spółek

kapitałowych<sup>7</sup> (wydane na podstawie art. 28i pkt 1 i 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.);

- 2) z dnia 10 maja 2021 r. w sprawie wzoru deklaracji o wysokości osiągniętego dochodu i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych<sup>8</sup> (wydane na podstawie art. 28i pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.).

Taka sytuacja i jej dalsze trwanie są jednym z wielu przykładów bałaganu legislacyjnego związanego z Polskim Ładem. Jak wynika z Internetowego Systemu Aktów Prawnych<sup>9</sup> nadal obowiązują rozporządzenia z I połowy 2021 r. Nie zostały one uchylone bądź znowelizowane, a wzory dostępne na stronach rządowych zostały zmienione w dniu 29 grudnia 2021 r.<sup>10</sup> Osobą wytwarzającą/odpowiadającą był Jan Sarnowski, który nie pełni już funkcji Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów (został odwołany w dniu 11 lutego 2022 r.)<sup>11</sup>. Ponadto analiza Dzienników Ustaw nie pozwala na znalezienie podstawy prawnej do ustalenia wzoru omawianego zawiadomienia. Wobec tego można stwierdzić, że wspomniane wyżej rozporządzenia zostały uchylone przez uchylene podstawy ich obowiązywania, a wymóg określenia wzoru jest obecnie realizowany przez wpis na stronie rządowej bez odpowiedniego przepisu zawierającego delegację ustawową.

Przed dniem 1 stycznia 2022 r. z estońskiego CIT mogły korzystać tylko spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjne, tak więc to rozwiązanie – mimo tych ograniczeń – obejmowało zdecydowaną większość spółek prawa handlowego w Polsce (mimo to nie było popularne w 2021 r.). Od 2022 r. tej formie opodatkowania podlegają także proste spółki akcyjne, spółki komandytowe i spółki komandytowo-akcyjne. Rozszerzono więc „kapitałowy charakter” (np. art. 7 pkt 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – zmiana redakcyjna polegająca na zmianie sformułowania „ryczałt od dochodów spółek kapitałowych” na „ryczałt od dochodów spółek”) estońskiego CIT o dwie nowe formy organizacyjno-prawne o charakterze osobowym – spółki komandytowe i spółki komandytowo-akcyjne. Poza omawianym systemem pozostały natomiast spółki transparentne podatkowo – spółka jawna i spółka partnerska (a także nietransparentne podatkowo spółki jawne). Można więc stwierdzić, że w obecnym stanie prawnym ryczałtem od dochodów spółek mogą zostać opodatkowane tylko spółki będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

W kwestii ograniczenia co do grona wspólników spółki (wyłącznie osoby fizyczne) oraz posiadania udziałów w innych spółkach można zwrócić uwagę na interpretację indywidualną z dnia 15 marca 2022 r. wydaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (DKIS), w której podatnik – jako podmiot posiadający udziały w spółkach zagranicznych – pytał o możliwość zastosowania estońskiego CIT<sup>12</sup>. Zdaniem organu słowacka i czeska spółka posiadają osobowość prawną i są podobne do polskiej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (mieszczą się w art. 4a pkt 21 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.), a co za tym idzie – w świetle art. 28j ust. 1 pkt 5 tej ustawy podatnik nie może skorzystać z ryczałtu od dochodów spółek.

W kontekście ograniczeń w stosowaniu estońskiego CIT zmiany zaszyły przede wszystkim dla największych podmiotów o obrocie przekraczającym 100 mln zł rocznie. Kryterium to zostało usunięte z ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Nie wydaje się jednak, żeby ta zmiana miała istotne znaczenie z uwagi na kapitałowy charakter i oczekiwania inwestorów spółek,

których obrót przekracza wspomnianą kwotę. Aktualnie nadal jednak pozostało ograniczenie źródła przychodów przez wykluczenie przychodów ze źródeł pasywnych, jeśli przekraczają one ponad połowę przychodów przedsiębiorstwa. Naturalną konsekwencją usunięcia limitu przychodowego stała się także rezygnacja z domiaru podatkowego w razie przekroczenia progu, o którym mowa powyżej. Oprócz tego usunięto również kryterium utraty prawa do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek polegające na przekroczeniu limitu 100 mln zł obrotu w roku podatkowym.

Zmieniło się ponadto ograniczenie co do wyboru tej formy opodatkowania. Według dotychczasowych zasad podatnik był uprawniony do wyboru estońskiego CIT wraz z początkiem roku podatkowego w terminach przewidzianych ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. Obecnie może przystąpić do tego systemu w dowolnym momencie roku (warunkiem jest zamknięcie ksiąg rachunkowych i w konsekwencji rozpoczęcie nowego roku podatkowego). Jest to rozwiązanie promujące spółki działające do tej pory we właściwej dla zmienionych wymogów formie organizacyjno-prawnej oraz nowo powstałe spółki. Problematyczne może być wprowadzenie do spółki przedsiębiorstwa aportem. Sprzedaż przedsiębiorstwa w celu skorzystania przez kupującego z przepisów o ryczałcie od dochodów spółek także niesie za sobą obciążenia podatkowe na zasadach ogólnych dla tej czynności prawnej. Z tego rozwiązania mogą jednak skorzystać osoby, które chcą zmienić jednoosobową działalność gospodarczą w jednoosobową spółkę.

W trakcie korzystania ze „starego” estońskiego CIT konieczne było ponoszenie nakładów inwestycyjnych w wysokości:

- 1) 15% (nie mniej niż 20 tys. zł) w okresie 2 kolejno następujących po sobie lat podatkowych opodatkowania ryczałtem albo
- 2) 33% (nie mniej niż 50 tys. zł) w okresie 4 lat podatkowych – w stosunku do ustalonej na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio dwuletni albo czteroletni okres opodatkowania ryczałtem wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji Środków Trwałych<sup>13</sup>, z wyłączeniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie do celów osobistych udziałowców albo akcjonariuszy lub członków ich rodzin.

Obecnie ten przepis już nie obowiązuje i decyzja o sposobie wydatkowania środków należy w całości do podatnika. Oznacza to większą swobodę w korzystaniu z rozwiązania estońskiego CIT oraz uproszczenie tego podatku.

Kolejnym ułatwieniem jest rezygnacja z różnicowania stawki podatku ze względu na wysokość nakładów inwestycyjnych. Wykluczenie wyższych stawek i odejście od kryterium ustalającego wysokość stawki na dwóch różnych poziomach stanowi ułatwienie dla podatnika wybierającego opodatkowanie w formie estońskiego CIT. Rezygnacja z kryterium ponoszenia nakładów inwestycyjnych spowodowała również, że podatnik nie traci prawa do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w przypadku ich nieponoszenia.

Od dnia 1 stycznia 2022 r. zmniejszono wysokość opodatkowania estońskim CIT. Względem ubiegłego roku podatek został obniżony o 5 pkt proc. i obecnie wynosi on 10% dla małych podatników i 20% dla pozostałych. Mimo że te stawki są nadal wyższe od podstawowego podatku dochodowego

od osób prawnych, utrzymano korzystną zasadę, zgodnie z którą spółka może odliczyć zapłacony przez siebie podatek od podatku od zysków kapitałowych. W konsekwencji efektywna stawka podatkowa wynosi dla estońskiego CIT 20% albo 25%, a w przypadku spółek opodatkowanych tradycyjnym CIT – 26,29% albo 34,39%. Wysokość efektywnej stawki podatkowej stanowi wypadkową wysokości estońskiego CIT i możliwości pomniejszenia podatku na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Jak więc obecnie wygląda rzeczywistość ryczału od dochodów spółek? W dalszej części artykułu skupię się na następującej problematyce:

- 1) podmioty uprawnione do ryczału,
- 2) ograniczenia (czasowa niemożność wybrania estońskiego CIT),
- 3) obowiązki podatnika w estońskim CIT,
- 4) wybór estońskiego CIT.

Podatnik może się zdecydować na opodatkowanie w tej formie w aktualnie prowadzonej spółce lub w tym celu założyć nową spółkę. W pierwszym przypadku może się pojawić problem związany ze stratą powstałą w latach poprzedzających wybór estońskiego CIT. Na podstawie *lex specialis* zawartego w art. 7 ust. 7-8 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. spółka jest uprawniona do odliczenia straty od dochodu wyłącznie wtedy, gdy wcześniej nabyła prawo do odliczenia na podstawie ust. 5. To *lex specialis* ogranicza także i to prawo wyłącznie do 2 kolejnych lat podatkowych poprzedzających opodatkowanie ryczałem i pozwala tylko na takie wsteczne odliczenie do wysokości nieodliczonej straty. W konsekwencji podatnik w tej sytuacji jest zmuszony do uwzględnienia takiego odliczenia w zeznaniu i dokonania korekty za poprzedni rok względem tego, za który składa zeznanie. Ponadto w tym przypadku podatnik jest zobowiązany do pozostania w systemie estońskiego CIT przez kolejne 4 lata pod groźbą utraty powyżej opisanego uprawnienia oraz konieczności zapłacenia odsetek. Traci więc prawo do rozliczenia tych strat w przyszłości, nawet jeśli nie zostały one w całości skosmumowane.

Kwestią nieuregulowaną i budzącą wątpliwości jest utrata prawa do tego odliczenia na podstawie art. 7 ust. 7 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Jeżeli bowiem podatnik zrezygnuje z opodatkowania ryczałem od dochodów spółek przed upływem 4 lat podatkowych, zostanie niejako ukarany na podstawie ust. 8 (utrata prawa do odliczenia, odsetki za zwłokę), a także na podstawie ust. 7 pkt 2 utraci prawo do tego odliczenia w kolejnych latach. Podobne sankcje nie obejmują strat niemieszczących się w dyspozycji ust. 5. Przez analogię, w razie braku możliwości wykorzystania całej straty lub zrezygnowania z estońskiego CIT przed upływem 4 lat, wydaje się, że rozsądne byłoby przyznanie podatnikowi, zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*, prawa do odliczenia tej straty w latach następujących po roku, w którym zrezygnował z ryczału od dochodów spółek.

Jedną z istotniejszych różnic między omawianą formą opodatkowania a zasadami ogólnymi jest odejście od podatkowych zasad ustalania przychodów, kosztów i zysku. Przepisy odsyłają wprost do ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>14</sup>, na podstawie której będą następować rozliczenia w ramach estońskiego CIT. Konsekwencją takiego uregulowania jest konieczność odpowiedniego ujęcia tych zmian na etapie przechodzenia na tę formę opodatkowania.

Nowelizacja art. 7aa ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. obejmuje:

- 1) termin dokonania rozliczenia za rok podatkowy poprzedzający opodatkowanie ryczałem od dochodów spółek – przesunięto go na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzający opodatkowanie ryczałem od dochodów spółek;
- 2) redakcyjne zmiany dotyczące przychodów i kosztów uzyskania przychodu, ze szczególnym uwzględnieniem tych niezaliczonych jeszcze do wyniku finansowego netto w rozumieniu ustawy z dnia 29 września 1994 r.;
- 3) ustalanie dochodu z przekształcenia (dochód ten odpowiada nadwyżce wartości składników majątku nad ich wartością podatkową, z wyłączeniami takimi samymi dla obu uregulowań) oraz sposób ustalania wynikającego stąd zobowiązania podatkowego, dwie możliwości zapłaty podatku (jednorazowo, rozbitcie na 2 lata) i inne zmiany w zależności od przekształcenia;
- 4) usunięcie preferencji stosowanej w razie znacznej różnicy w wysokości zobowiązania podatkowego, polegającej na tym, że podatnik, który w związku ze zmianą sposobu obliczania podatku dochodowego od osób prawnych musiałby zapłacić co najmniej 50% więcej niż przy standardowym obliczaniu tego podatku, może rozłożyć ten podatek na 3 lata, licząc od końca roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałem od dochodów spółek;
- 5) dodanie możliwości umorzenia podatku wynikającego z przejścia na estoński CIT (podatek przejściowy, wynikający z różnic przejściowych) pod warunkiem pozostania w tym systemie przez kolejne 4 lata i przepisów dotyczących wykazywania tych informacji w sprawozdaniach finansowych.

Wynika więc stąd, że zmiany ponownie faworyzują podatników, którzy skorzystają z estońskiego CIT i ponadto pozostaną w tym reżimie przez odpowiednio długi okres. Znowelizowane przepisy umożliwiają wyrównanie różnic między podatkowym a rachunkowym sposobem ustalenia bilansu spółki. Ponadto podatnik nie będzie mógł stosować wszelkich innych ulg i zwolnień, przewidzianych w art. 18aa ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., w trakcie opodatkowania w omawianej formie.

Jak wyżej wspomniano, z początkiem 2022 r. ustawodawca rozszerzył grupę podmiotów uprawnionych do korzystania z estońskiego CIT, obejmującą do tej pory spółki kapitałowe. Warto w tym miejscu jednak zaznaczyć, że nadal musi być spełniony warunek, że podatnik ma siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (RP), a w konsekwencji podlega obowiązkowi podatkowemu na tym terytorium. Poza tym przepisy dotyczące kręgu podmiotów i wyłączeń podmiotowych nie zostały znowelizowane – poza zmianami redakcyjnymi czy uaktualniającymi o wspomniane wcześniej kwestie. Warto zauważyć, że utrzymano również wyjątek umożliwiający korzystanie z opodatkowania ryczałem od dochodów spółek przedsiębiorcom prowadzącym – jednocześnie z działalnością gospodarczą – działalność rolniczą lub działalność w zakresie gospodarki leśnej.

Obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, a także sporządzania sprawozdań finansowych przez spółkę pozostał co do zasady niezmienny od początku 2021 r. i mają do niego zastosowanie odpowiednie przepisy ustawy z dnia

29 września 1994 r. oraz ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych<sup>15</sup>. Podobnie jak w przypadku rocznych rozliczeń na zasadach ogólnych – odpowiednie organy spółki podejmują decyzje i uchwały w sposób określony przez prawo handlowe.

Zmiana polega na zaliczeniu do podstawy opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek także dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych osiągniętego w roku podatkowym. Jest to uzupełnienie luki, którą w tym zakresie pozostawił uprzednio ustawodawca. Nieujawnione operacje gospodarcze zarówno w obecnym, jak i poprzednim brzmieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. zostały ujęte w art. 28h (podmioty hybrydowe, z rozszerzeniem o art. 16u ust. 2 tej ustawy), co również ma znaczenie głównie w kontekście uzupełniania luk ustawodawczych. Niezmienione zostały natomiast coroczne deklaracje podatkowe.

Jeśli chodzi o dochód podlegający opodatkowaniu, można także mówić o niewielkich zmianach mających na celu uszczelnienie systemu podatkowego. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 28m ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. opodatkowaniu podlegają również:

- 1) dopłaty wypłacone w przypadku połączenia lub podziału podmiotów,
- 2) odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę,
- 3) zysk przeznaczony na uzupełnienie udziału kapitałowego wspólnika spółki oraz
- 4) świadczenia pieniężne i niepieniężne wypłacone w przypadku zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika spółki.

Pozostałe zmiany w tym artykule wynikają z dodania nowych podmiotów lub mają charakter redakcyjny.

Istotne unormowanie z perspektywy zagrożeń dla systemu podatkowego dotyczy ukrytych zysków. Jest ono zawarte w art. 28m ust. 1 pkt 2 oraz ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. W brzmieniu zarówno z 2021 r., jak i z 2022 r. katalog tego rodzaju świadczeń jest otwarty, gdyż ustawodawca użył sformułowania „w szczególności”. Wymienił on 12 kategorii ukrytych zysków, przy czym pkt 9-12 zostały dodane z dniem 1 stycznia 2022 r.:

- „9) dopłaty wypłacone w przypadku połączenia lub podziału podmiotów;
- 10) odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę;
- 11) zysk przeznaczony na uzupełnienie udziału kapitałowego wspólnika spółki;
- 12) świadczenia pieniężne i niepieniężne wypłacone w przypadku zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce”.

Zgodnie z definicją legalną zawartą w art. 28m ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. ukryte zyski to świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec albo akcjonariusz lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem lub akcjonariuszem.

Wynika z tego, że: „Przedmiotem opodatkowania w systemie ryczałtu jest zatem co do zasady efektywna dystrybucja

zysku ze spółki [...] do jej udziałowca/akcjonariusza”<sup>16</sup>. Omawiany przepis uwzględni wszelkie formy dystrybucji, nie tylko dywidendy (czy zaliczki na nią). Można również wnioskować, że wszelkie transakcje przewyższające wartość rynkową będą stanowiły zysk ukryty, który będzie podlegał opodatkowaniu (takie stwierdzenie nie dotyczy jednak pożyczki – wynika to z utartej praktyki „optymalizacyjnej” polegającej na udzielaniu przez spółkę pożyczki udziałowcowi, akcjonariuszowi lub podmiotowi powiązanemu z bardzo odległym terminem spłaty, nie występuje tutaj bowiem kryterium warunków rynkowych transakcji pożyczki).

Zgodnie z interpretacją podatkową z dnia 26 stycznia 2022 r. wydaną przez DKIS umowa najmu prywatnej nieruchomości udziałowca, akcjonariusza lub podmiotu powiązanego nie stanowi ukrytego zysku, o ile zasady takiego najmu (w szczególności czynsz) są ustalone zgodnie z warunkami rynkowymi<sup>17</sup>. Organ ten nie wykluczył jednak zastosowania innych przesłanek z art. 28m ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. (z wyjątkiem pkt 3). W szczególności odwołał się do części przepisu poprzedzającej katalog tych przesłanek i słusznie wskazał na potrzebę analizy wszystkich okoliczności faktycznych takiej umowy, nie tylko samej kwoty czynszu za najem (np. sytuacja majątkowa spółki, faktyczne potrzeby biznesowe).

W przypadku samochodów, dla których nie jest prowadzona ewidencja, o której mowa w art. 86a ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>18</sup>, zachodzi domniemanie prawne, że taki samochód jest wykorzystywany zarówno do celów prywatnych, jak i do celów związanych z działalnością gospodarczą podatnika. Na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych połowa wydatków na takie samochody stanowi ukryte zyski w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

Nadal nie występuje obowiązek raportowania schematów innych niż transgraniczne w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Zmiany redakcyjne wprowadzono w art. 86 § 5a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>19</sup>.

Na potrzeby amortyzacji stosuje się zasady ogólne z obowiązkiem kontynuowania metody przyjętej wcześniej, jeśli taka sytuacja zaszła. Kontrowersje w tej kwestii wywołuje poruszony wcześniej problem ukrytych zysków. Jak wskazuje Agnieszka Pokojka na łamach „Dziennika Gazeta Prawna”<sup>20</sup>, w rzeczywistości dochodzi do opodatkowania nie dochodów spółki, ale odpisów amortyzacyjnych oraz wydatków na środek trwały – w omawianym przykładzie samochodu osobowego do dyspozycji wspólnika, akcjonariusza lub podmiotu powiązanego. Zastrzeżenia budzi domniemanie prawne o użytku prywatnym tego samochodu. Jak jednak wskazuje środowisko doradcze w Polsce, z ukrytym zyskiem możemy mieć do czynienia tylko w przypadku używania takiego pojazdu przez wspólnika, akcjonariusza lub podmiot powiązany.

Podsumowując, zmiany w systemie podatkowym w zakresie estońskiego CIT wydają się korzystne dla podatnika. Brak utrwalonej linii orzeczniczej i interpretacyjnej oraz brak precyzji w przepisach może jednak budzić obawy. W mojej opinii przepisy powinny zostać poddane dokładnej analizie i poprawie tak, żeby budziły jak najmniej wątpliwości, bądź powinny

zostać wydane objaśnienia dotyczące tych przepisów, których obecne brzmienie nie zapewnia bezpieczeństwa prawnego podatnikom.

#### Przypisy

- <sup>1</sup> CIT – ang. *corporate income tax* (podatek dochodowy od osób prawnych).
- <sup>2</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- <sup>3</sup> Na mocy ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2122).
- <sup>4</sup> Na mocy ustawy z dnia 29 października 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., dalej: ustawa z dnia 29 października 2021 r.).
- <sup>5</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECE-C125874A006F1417%24File/1532-uzas.docx>, s. 111, dostęp: 19.09.2022.
- <sup>6</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.
- <sup>7</sup> Dz.U. poz. 29.
- <sup>8</sup> Dz.U. poz. 912.
- <sup>9</sup> <https://isap.sejm.gov.pl>, dostęp: 19.09.2022.
- <sup>10</sup> ZAW-RD – Zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, <https://www.gov.pl/web/finanse/zaw-rd>, dostęp: 15.04.2022.
- <sup>11</sup> Tamże.
- <sup>12</sup> 0111-KDIB1-2.4010.648.2021.2.ANK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/483323>, dostęp: 16.04.2022.
- <sup>13</sup> Klasyfikacja wprowadzona na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KST) (Dz.U. poz. 1864).
- <sup>14</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm., dalej: ustawa z dnia 29 września 1994 r.
- <sup>15</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1467.
- <sup>16</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 6 lipca 2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.205.2022.2.AK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/497964>, dostęp: 19.09.2022.
- <sup>17</sup> 0111-KDIB1-2.4010.554.2021.2.AK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/478935>, dostęp: 19.09.2022.
- <sup>18</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.
- <sup>19</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.
- <sup>20</sup> A. Pokojka, *Estoński CIT. Podatek od aut, nawet gdy współnik z nich nie korzysta*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8359073,estonski-cit-daniny-od-aut-podatek.html>, dostęp: 16.04.2022.

#### Bibliografia

##### Literatura

- Bartosiewicz A., *Polski Ład. Podatki i składki*, Warszawa 2022.
- Bilewska K., Chłopecki A., *Prawo handlowe*, wyd. 4, Warszawa 2020.
- Biliński S. i in., *Jak przygotować się do zmian. 2022. Podatki. Rachunkowość*, Warszawa 2022.
- Bitner M. i in., *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017.
- Ministerstwo Finansów, *Estoński CIT 2.0. Nowoczesne rozwiązanie podatkowe dla Twojej firmy. Praktyczny przewodnik dla biznesu*, [https://www.podatki.gov.pl/media/7376/estonski\\_cit\\_2-0\\_praktyczny\\_przewodnik\\_dla\\_biznesu.pdf](https://www.podatki.gov.pl/media/7376/estonski_cit_2-0_praktyczny_przewodnik_dla_biznesu.pdf), dostęp: 15.04.2022.
- Wolański R., *System podatkowy. Zarys wykładu*, Warszawa 2020.
- Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, *Raport. Warunki prowadzenia firm w Polsce*, Warszawa, marzec 2016, [https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2017/08/omt95m\\_22.03.2016WarunkiprowadzeniafirmwPolsce2016.pdf](https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2017/08/omt95m_22.03.2016WarunkiprowadzeniafirmwPolsce2016.pdf), dostęp: 15.04.2022.

##### Źródła internetowe

- Biznes.gov.pl, *Estoński CIT – podstawowe informacje*, <https://www.biznes.gov.pl/pl/portal/001171>, dostęp: 15.04.2022.
- Główny Urząd Statystyczny, *Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON, 2019 r.*, [https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/zmiany-strukturalne-grup-podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/zmiany-strukturalne-grup-pod-](https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/podmioty-gospodarcze-wyniki-finansowe/zmiany-strukturalne-grup-podmiotow/zmiany-strukturalne-grup-pod-)

- miotow-gospodarki-narodowej-w-rejestrze-regon-2019-r-1,24.html, dostęp: 15.04.2022.
- Internetowy System Aktów Prawnych, <https://isap.sejm.gov.pl>, dostęp: 19.09.2022.
- mBank, *Prosto o podatkach – CIT estoński*, <https://s.ewnewsletter.pl/n/332/8B668/vl.966a7cb613cec>, dostęp: 21.04.2022.
- Ministerstwo Finansów, *Konsultacje podatkowe – Estoński CIT 2.0.*, <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe---estonski-cit-2-0>, dostęp: 15.04.2022.
- Money.pl, *Najwięksi money.pl 2021*, <https://www.money.pl/ranking-firm/2021/firmy/?page=4>, dostęp: 15.04.2022.
- Pokojska A., *Estoński CIT. Podatek od aut, nawet gdy współnik z nich nie korzysta*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8359073,estonski-cit-daniny-od-aut-podatek.html>, dostęp: 16.04.2022.
- Suchcicka A., *Miejsce Polski w świecie. Sprawdziliśmy stan naszego kraju wg najważniejszych rankingów i klasyfikacji*, <https://300gospodarka.pl/wykres-dnia/miejsce-polski-w-swiecie-sprawdzilismy-stan-naszego-kraju-wg-najwazniejszych-rankingow-i-klasyfikacji>, dostęp: 15.04.2022.
- ZAW-RD – Zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, <https://www.gov.pl/web/finanse/zaw-rd>, dostęp: 15.04.2022.

#### Akty prawne

- Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 4 stycznia 2021 r. w sprawie wzorów zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych oraz oświadczenia o podmiotach, w których posiada prawa udziałowic lub akcjonariusz podatnika opodatkowanego ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, Dz.U. poz. 29.
- Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 10 maja 2021 r. w sprawie wzoru deklaracji o wysokości osiągniętego dochodu i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych, Dz.U. poz. 912.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KST), Dz.U. poz. 1864.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1467.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.
- Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2122.
- Ustawa z dnia 29 października 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 z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.

#### Interpretacje indywidualne

- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 6 lipca 2022 r., 0111-KDIB-1-2.4010.205.2022.2.AK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/497964>, dostęp: 19.09.2022.
- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 15 marca 2022 r., 0111-KDIB-1-2.4010.648.2021.2.ANK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/483323>, dostęp: 16.04.2022.
- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 26 stycznia 2022 r., 0111-KDIB-1-2.4010.554.2021.2.AK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/478935>, dostęp: 19.09.2022.

#### Inne źródła

- Uzasadnienie projektu z dnia 26 lipca 2021 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12349409/12805426/12805427/dokument514952.pdf>, dostęp: 15.04.2022.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECE-C125874A006F1417%24File/1532-uzas.docx>, dostęp: 19.09.2022.