

DOI: 10.5604/01.3001.0015.6374

Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 2)

Calendar for Polish Deal Tax Changes (part 2)

dr Szymon Obuchowski

Doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego Uniwersytetu Gdańskiego, ekspert w Departamencie Analiz Podatkowych w Ministerstwie Finansów, ORCID: 0000-0002-5033-9980

Jan Sarnowski, LL.M.

LL.M., doradca podatkowy, Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów, Pełnomocnik Ministra Finansów ds. współpracy międzynarodowej w zakresie VAT, ORCID: 0000-0001-5538-0109

Streszczenie

Opracowanie stanowi kontynuację zapoczątkowanego na łamach czasopisma w listopadzie 2021 r. projektu omawiania w ujęciu dynamicznym zmian, które wprowadza w polskim systemie podatkowym 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 ustaw¹, nazywana „Polskim Ładem”. W artykule poświęcono uwagę wybranym instytucjom o charakterze preferencji podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w podatku dochodowym od osób prawnych, którymi są reżim holdingowy, zmiany w tzw. estońskim CIT, ulga PIT-0 dla seniorów i rodzin 4+ oraz ryczałt od przychodów zagranicznych. Cechą wspólną omawianych instytucji jest data wejścia w życie, tożsama z datą wejścia w życie większości przepisów ustawy z dnia 29 października 2021 r., czyli 1 stycznia 2022 r., oraz fakt, że spełnienie przesłanek zastosowania większości z nich zależy lub może zależeć od decyzji podejmowanych przez podatnika przed dniem wejścia w życie nowych przepisów. Na te regulacje i związane z nimi uwarunkowania autorzy artykułu chcą zwrócić uwagę podatników zainteresowanych skorzystaniem z preferencji. Słowa kluczowe: zmiany w polskim systemie podatkowym, Polski Ład, reżim holdingowy, estoński CIT, PIT-0 dla seniorów, PIT-0 dla rodzin 4+, ryczałt od przychodów zagranicznych, ulgi podatkowe, zryczałtowana forma opodatkowania, podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych.

Abstract

The paper is a continuation of a project initiated on the pages of the journal in November 2021 to discuss in dynamic perspective the changes introduced to the Polish tax system by the Act of 29 October 2021 amending the Personal Income Tax Act, the Corporate Income Tax Act and certain other acts, referred to as the “Polish Deal”. The article pays attention to selected institutions having the nature of tax preferences in personal and corporate income taxes, which are the holding regime, changes in the „Estonian CIT”, „PIT-0” reliefs for seniors and 4+ families, and a lump sum tax on foreign income. The common feature of the discussed institutions is the effective date of their introduction being identical to the one concerning most provisions of the Law of 29 October 2021 – January 1, 2022, and the fact that meeting the conditions for application of most of them depends or may depend on decisions made by the taxpayer in the last months of 2021 or in January 2022. On these and other related conditions the authors of the article hope to draw the attention of potential taxpayers interested in taking advantage of the preferences.

Keywords: changes in Polish tax system, Polish Order, holding regime, Estonian CIT, PIT-0 for seniors, PIT-0 for families of 4+, lump sum tax on foreign income, tax reliefs, lump sum form of taxation, personal income tax, corporate income tax.

1. WPROWADZENIE

W listopadzie² rozpoczęliśmy projekt omawiania zmian wprowadzanych ustawą z dnia 29 października 2021 r. w polskim systemie podatkowym w ujęciu dynamicznym, według

klucza wyznaczonego harmonogramem wchodzących w życie nowych instytucji i nowelizacji instytucji istniejących. W tym opracowaniu podjęliśmy natomiast próbę zwrócenia uwagi podatników na te z nich, dla których kluczowym punktem w

czasie będzie dzień, w którym zacznie obowiązywać ww. ustawa, czyli 1 stycznia 2022 r. Niniejsza publikacja stanowi kontynuację części pierwszej opracowania o tożsamym tytule, dotyczącego zmian istotnych z perspektywy podatników jeszcze przed wejściem w życie ustawy z dnia 29 października 2021 r.

Ze względu na liczbę zmian, stopień ich szczegółowości, zakres i potencjalny wpływ na polski system podatkowy, a także ze względu na ograniczenia objętościowe opracowania uwagę poświęcono jedynie wybranym instytucjom z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych, tj.:

- 1) wprowadzeniu reżimu holdingowego,
- 2) zmianom w ryczałcie od dochodów spółek (tzw. estoński CIT),
- 3) ryczałtowi od przychodów zagranicznych oraz
- 4) dwóm nowym ulgom dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych – dla rodziców wychowujących czworo lub więcej dzieci oraz dla pracowników, którzy osiągnęli wiek uprawniający do pobierania emerytury.

2. WPROWADZENIE REŻIMU HOLDINGOWEGO DLA PODATNIKÓW PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH

2.1. Istota instytucji, definicja polskiej spółki holdingowej, spółki zależnej i zagranicznej spółki zależnej

Ustawa z dnia 29 października 2021 r. wprowadza do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³ nową instytucję w postaci reżimu holdingowego⁴, która ma stanowić alternatywę⁵ dla instytucji podatkowej grupy kapitałowej⁶, dostępną dla będących rezydentami podatkowymi Polski spółek holdingowych posiadających spółki zależne krajowe lub zagraniczne. To rozwiązanie jest częścią zmian zmierzających do wzmocnienia konkurencyjności polskiego systemu podatkowego, mających na celu uczynienie Polski miejscem lokowania centrów produkcyjnych, centrów badawczo-rozwojowych oraz centrów usług wspólnych, a tym samym mających na celu przyciągnięcie kapitału zagranicznych inwestorów⁷. Oprócz zmian takich jak liberalizacja zasad tworzenia i funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych⁸ (a także tzw. grup VAT), tzw. ulga na prototyp, ulga na robotyzację, ulga na ekspansję, zmiany w zakresie estońskiego CIT oraz porozumienie inwestycyjne, w tym obszarze ważną rolę mają odgrywać także przepisy o holdinguach, z których będą mogli skorzystać nie tylko inwestorzy pochodzący z Unii Europejskiej (UE) i które są znacznie korzystniejsze od standardu przewidzianego dla nich w dyrektywie 2011/96/UE⁹.

Polska spółka holdingowa to polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcyjna, której współnikami mogą być inwestorzy z dowolnego miejsca na świecie (poza krajami wymienionymi na ministerialnej liście rajów podatkowych) – nie tylko z Polski, Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) czy Szwajcarii, ale również z krajów trzecich. Spółka musi spełniać szereg kryteriów organizacyjnych, kapitałowych oraz związanych z jej strategią podatkową¹⁰:

- 1) musi być to spółka nienależąca do podatkowej grupy kapitałowej;
- 2) musi posiadać nieprzerwanie przez okres co najmniej roku bezpośrednio na podstawie tytułu własności co najmniej 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki zależnej¹¹;
- 3) nie może korzystać ze zwolnień podatkowych przewidzianych dla dochodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej¹² lub wspartej na podstawie ustawy z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji¹³, a także ze zwolnienia z podatku od dywidend otrzymywanych na terytorium UE¹⁴ oraz zwolnienia z podatku dochodowego przychodów z udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę w UE lub państwie należącym do EOG¹⁵.

Należy jednak zaznaczyć, że korzystanie z powyższych zwolnień przez przyszłą spółkę holdingową przed dniem wejścia omawianych przepisów w życie (1 stycznia 2022 r.) nie pozbawia jej możliwości skorzystania ze zwolnień przewidzianych w przepisach o reżimie holdingowym¹⁶.

Udziałowcami spółki holdingowej mogą być dowolne podmioty, z wyjątkiem podmiotów mających siedzibę lub zarząd lub zarejestrowanych lub położonych w krajach lub na terytoriach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową¹⁷, wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych¹⁸ lub w jurysdykcjach, z którymi nie ma podstawy prawnej do wymiany informacji w sprawach podatkowych. Wreszcie spółka holdingowa musi prowadzić rzeczywistą działalność gospodarczą w rozumieniu art. 24a ust. 18 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – posiadać rzeczywisty substrat majątkowo-osobowy¹⁹. Wszystkie wymienione warunki muszą być spełnione łącznie.

W definicji spółki zależnej mieści się także spółka akcyjna i spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, niebędąca częścią podatkowej grupy kapitałowej, w której kapitale 10% udziałów lub akcji posiada – bezpośrednio na podstawie tytułu własności nieprzerwanie przez okres co najmniej roku – spółka holdingowa. Spółka zależna nie może:

- 1) posiadać 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 lub praw o podobnym charakterze;
- 2) korzystać ze wspomnianych wyżej zwolnień z podatku dywidend otrzymywanych na terytorium UE oraz zwolnienia z podatku dochodowego przychodów z udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę w UE lub państwie należącym do EOG.

Ponadto model przyjęty w nowych przepisach zakłada możliwość tworzenia tylko holdingów „jednopoziomowych” – spółki zależne wchodzące w ich skład nie mogą posiadać więcej niż 5% udziałów (akcji) w kapitałach innych spółek²⁰. Wszystkie wymienione warunki spółka zależna, tak jak spółka holdingowa, musi spełniać łącznie.

Spółką zależną wchodzącą w skład polskiego holdingu może być także podmiot zagraniczny. Zagraniczna spółka

zależna to natomiast według definicji spółka zależna posiadająca osobowość prawną, opodatkowana od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich uzyskania, niekorzystająca ze zwolnienia, które by takie opodatkowanie wykluczało, i spełniająca te same przesłanki antyabuzywne, które musi spełniać spółka holdingowa²¹.

Dwie podstawowe korzyści przewidziane dla krajowych holdingów złożonych ze spółek spełniających wyżej przedstawione definicje to możliwość korzystania:

- 1) ze zwolnienia z podatku dochodowego dywidend (spełniających definicję z art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.²²) uzyskiwanych przez spółkę holdingową od krajowych spółek zależnych lub zagranicznych spółek zależnych, obejmującego 95% kwoty tych dywidend²³, oraz
- 2) ze zwolnienia z podatku dochodowego dochodów osiągniętych przez spółkę holdingową z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) krajowej lub zagranicznej spółki zależnej na rzecz podmiotu niepowiązanego²⁴.

2.2. Zwolnienie z podatku dywidend otrzymywanych przez spółkę holdingową od spółek zależnych

Dywidenda otrzymywana przez spółkę holdingową od spółki zależnej będzie zwolniona z podatku w 95%. Beneficjentami tego zwolnienia będą przede wszystkim inwestorzy spoza UE. W dotychczasowym stanie prawnym podmioty pochodzące z EOG i Szwajcarii korzystają z całkowitego zwolnienia z opodatkowania na mocy przepisów dyrektywy 2011/96/UE; inwestor z kraju trzeciego od wypłacanej dywidendy musi płacić podatek według stawki ogólnej 19%. Od dnia 1 stycznia 2022 r. podatek według tej stawki będzie pobierany jedynie od 5% wartości wypłacanej dywidendy niezależnie od rezydencji podatkowej inwestora. Będzie to istotna zachęta dla inwestorów spoza UE do zainwestowania w Polsce. Podmioty pochodzące z UE będą mogły wybrać całkowite zwolnienie z podatku po 2 latach posiadania akcji (udziałów) w spółkach zależnych na mocy dyrektywy 2011/96/UE lub 95-proc. zwolnienie już po roku.

Do dywidend objętych zwolnieniem stosuje się odliczenie kwoty podatku zapłaconego w państwie obcym²⁵. Nieobjęta zwolnieniem kwota w wysokości 5% ich sumy podlega opodatkowaniu według stawki 19%. Nie znajdują do niej zastosowania zwolnienia z podatku dywidend otrzymywanych na terytorium UE oraz zwolnienia z podatku dochodowego przychodów z udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę w UE lub państwie należącym do EOG, przewidziane w art. 20 ust. 3 i art. 22 ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Do całej dywidendy objętej zwolnieniem spółka holdingowa nie może też zastosować odliczenia od podatku kwoty zapłaconej z tytułu podatku od dochodów, z których zysk został wypłacony spółce holdingowej przez zagraniczną spółkę zależną w państwie jej siedziby, w części odpowiadającej udziałowi spółki holdingowej w wypłaconym zysku zagranicznej spółki zależnej²⁶.

Katalog sytuacji, w których możliwe jest zastosowanie zwolnienia, ograniczają przesłanki o charakterze antyabuzywnym²⁷. Nowy art. 24n ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. ustanawia przesłankę negatywną zwolnienia polegającą na spełnieniu przez zagraniczną spółkę zależną warun-

ków wskazanych w art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b i c. Są one spełnione:

- 1) gdy spółka osiąga 33% i więcej przychodów w roku podatkowym z enumeratywnie wymienionych źródeł²⁸ uznawanych za pasywne źródła przychodów, które charakteryzuje niematerialny charakter i przez to brak powiązania z określonym terytorium, a co za tym idzie – przydatność w działaniach optymalizacyjnych²⁹ (lit. b) oraz
- 2) gdy faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez tę jednostkę jest niższy o co najmniej 25% od podatku dochodowego od osób prawnych, który byłby od niej należny z zastosowaniem stawki 19% obowiązującej podatników podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce, przy czym przez podatek faktycznie zapłacony rozumie się podatek niepodlegający zwrotowi lub odliczeniu w jakiegokolwiek formie, w tym na rzecz innego podmiotu (lit. c)³⁰.

Zwolnienie nie przysługuje, jeśli zagraniczna spółka zależna spełnia powyżej opisane warunki jednocześnie, przy czym wystarczy, że dojdzie do tego w roku podatkowym wypłaty dywidendy lub którymkolwiek z 5 poprzedzających go lat podatkowych (w związku z brakiem w tym zakresie przepisów przejściowych – także tych poprzedzających wejście w życie ustawy z dnia 29 października 2021 r.). Pierwszy warunek w pewnych przypadkach nie ma jednak zastosowania do zagranicznych spółek zależnych podlegających opodatkowaniu od całości dochodów (bez względu na miejsce ich osiągnięcia) w państwie członkowskim UE lub EOG³¹. By tak było, muszą one prowadzić w państwie rezydencji istotną, rzeczywistą działalność gospodarczą w rozumieniu art. 24a ust. 18 i 18a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Spółka taka, podobnie jak spółka holdingowa, musi więc posiadać rzeczywisty substrat majątkowo-osobowy, a dodatkowo przy ocenie istotnego charakteru rzeczywistości prowadzonej przez nią działalności gospodarczej bierze się pod uwagę w szczególności stosunek przychodów uzyskiwanych przez nią z prowadzonej rzeczywistej działalności gospodarczej do jej przychodów ogółem.

Zwolnienie określone w art. 24n ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nie przysługuje również w części, w jakiej potencjalnie objęta nim wypłacana dywidenda w jakiegokolwiek formie podlega zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku przez zagraniczną spółkę zależną³². Wprowadzenie tej regulacji, wzorowanej na rozwiązaniu przewidzianym w art. 20 ust. 16 przywołanej ustawy, oznacza objęcie omawianego zwolnienia zasięgiem tzw. klauzuli antyhybrydowej³³.

2.3. Zwolnienie z podatku dochodowego dochodów uzyskiwanych przez spółkę holdingową z tytułu odpłatnego zbycia udziałów (akcji) krajowej lub zagranicznej spółki zależnej na rzecz podmiotu niepowiązanego (tzw. podatku Belki)

Drugą preferencją, na której ma się opierać reżim holdingowy, jest przewidziane w nowym art. 24o ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. zwolnienie z podatku dochodowego dochodów uzyskiwanych przez spółkę holdingową z tytułu odpłatnego zbycia udziałów (akcji) krajowej lub zagranicznej spółki

zależnej na rzecz podmiotu niepowiązanego w rozumieniu przepisów o cenach transferowych³⁴.

W obecnym stanie prawnym zbycie udziałów (akcji) oznacza opodatkowanie w wysokości 19% od całości zysku ze zbycia. Utrudnia to reinwestycję zysków i ogranicza swobodę w kształtowaniu portfela inwestycji. Opodatkowanie takie nie występuje np. w Portugalii, Holandii, Irlandii, we Włoszech, w Danii, Belgii, Francji. Od dnia 1 stycznia 2022 r. polska spółka holdingowa będzie mogła skorzystać ze zwolnienia z podatku od całości transakcji.

Warunkiem formalnym jest złożenie przez spółkę holdingową właściwemu dla niej naczelnikowi urzędu skarbowego, na co najmniej 5 dni przed dniem zbycia, oświadczenia o zamiarze skorzystania ze zwolnienia³⁵. Zwolnienie nie obejmuje jednak dochodów ze zbycia udziałów (akcji) krajowej lub zagranicznej spółki zależnej, jeżeli co najmniej 50% wartości jej aktywów stanowią nieruchomości lub prawa do nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (RP)³⁶.

2.4. Zasady wspólne i przepisy przejściowe

Stosowanie obu zwolnień przewidzianych w rozdziale 5a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. poddane zostanie oddziaływaniu tzw. małej klauzuli antyabuzywnej³⁷. Podatnicy, którzy skorzystają ze zwolnień, będą musieli wykazać to w zeznaniu rocznym przez podanie wysokości dochodów (przychodów) nimi objętych³⁸. Należy jednak podkreślić, że zasady stosowania nowych przepisów rozdziału 5b przywołanej ustawy poddano regulacji przepisów przejściowych, tj. art. 62 i 64 ustawy z dnia 29 października 2021 r. Na mocy pierwszego z nich zwolnienie dotyczące dywidend, o którym mowa w art. 24n ust. 1, ma zastosowanie dopiero do dywidend wypłaconych po dniu 31 grudnia 2021 r. Drugi ustanawia zaś generalną zasadę, zgodnie z którą podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2022 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2021 r., stosują przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. w brzmieniu dotychczasowym, z wyjątkiem wymienionych w nim przepisów, które stosuje się w brzmieniu nowym³⁹. Nie ma wśród nich jednak regulacji rozdziału 5a. Oznacza to, że dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych, będących spółkami holdingowymi, dla których rok podatkowy jest rokiem kalendarzowym, oznacza to możliwość zastosowania zwolnienia dopiero w terminie złożenia zeznania podatkowego za rok 2022 (31 marca 2023 r.). Pozostali podatnicy będą mogli skorzystać ze zwolnienia wcześniej, ale tylko za tę część roku podatkowego, która przypada dla nich za tę część roku 2022, która w ich przypadku przypadnie na rok podatkowy rozpoczęty po dniu 1 stycznia 2022 r.

Uwagę podatników powinna zwrócić przede wszystkim treść przesłanek pozytywnych i negatywnych uznania grupy podmiotów za holding. Mimo że nowe zwolnienia mogą znaleźć zastosowanie dopiero w stosownym rozliczeniu podatku, następującym w części 2022 r. przypadającej po zakończeniu roku podatkowego rozpoczętego przed dniem 1 stycznia 2022 r. lub w 2023 r. w przypadku podatników, których rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy, warunki, które musi spełniać spółka holdingowa oraz jej spółki zależne, stanowiąc będą

wynik decyzji podejmowanych wcześniej. Kwalifikacja spółki jako holdingowej wymaga posiadania przez nią nieprzerwanie przez co najmniej rok, bezpośrednio na podstawie tytułu własności, co najmniej 10% udziałów (akcji) w spółce zależnej (spółkach zależnych). Spółki zależne z kolei nie mogą posiadać więcej niż 5% udziałów (akcji) w innych osobach prawnych. By spółka holdingowa mogła stosować zwolnienie dla dywidend, jej zagraniczne spółki zależne nie mogą spełniać warunków, o których mowa w art. 24n ust. 3 pkt 1, w roku podatkowym i 5 latach poprzedzających. Wszystkie te uwarunkowania wymagają więc, by podatnicy wzięli je pod uwagę na długo przed terminem rozliczenia podatku. Przepisy rozdziału 5a nie wykluczają zarazem zastosowania zwolnienia jedynie do wybranych dywidend, wypłaconych w danym roku podatkowym, ani jedynie do wybranych przypadków zbycia aktywów przez spółki holdingowe, pod warunkiem spełnienia przez podmioty zrzeszone w holdingu przesłanek pozwalających je w ten sposób zakwalifikować.

Stosowanie przepisów rozdziału 5a wyklucza utworzenie lub trwanie w podatkowej grupie kapitałowej, co tym samym powiększa pole wyboru możliwych ścieżek postępowania dla podatników. Reżim holdingowy ma bowiem z założenia stanowić alternatywę dla instytucji podatkowej grupy kapitałowej. Można zauważyć, że przepisy te są znacznie mniej rozbudowane i wprowadzają preferencje znacznie mniej sformalizowane. Holdingu, w przeciwieństwie do podatkowej grupy kapitałowej, nie trzeba rejestrować; skorzystanie z nowo wprowadzonego reżimu odbywa się poprzez zastosowanie zwolnień w rocznym rozliczeniu podatkowym, przy założeniu, że spółka holdingowa oraz spółki zależne spełniają przesłanki pozytywne i nie spełniają przesłanek negatywnych umożliwiających zastosowanie zwolnień przewidzianych w art. 24n i 24o. Nie powstaje w związku z tym także nowy podmiot podatku.

Przepisy nie różnicują grupy potencjalnych zainteresowanych ich stosowaniem inwestorów na pochodzących z EOG i spoza tego obszaru. W założeniu mogą zatem stanowić potencjalną zachętę do inwestowania w Polsce zarówno dla podmiotów pochodzenia rodzimego, które dotąd decydowały się przenosić kapitał za granicę, jak i dla inwestorów z obszaru EOG oraz spoza niego, co umożliwiła ekspansję zarówno z Polski, jak i do Polski jako centrum inwestycyjnego w regionie.

3. ZMIANY W ZAKRESIE RYCZAŁTU OD DOCHODÓW SPÓŁEK (TZW. ESTOŃSKIEGO CIT)

Z dniem 1 stycznia 2022 r. wejdzie w życie szereg zmian w przepisach rozdziału 6b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. regulujących instytucję nazywaną „estońskim CIT”, stanowiącą – możliwą do wyboru przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych – zryczałtowaną formę opodatkowania. Instytucja ta pozwala przedsiębiorcom zastąpić dotychczasowe zasady ogólne rozliczania podatku dochodowego podatkiem znajdującym zastosowanie w momencie dystrybucji zysków. Zamiast płacić podatek co miesiąc, co kwartał lub co rok od osiągniętego w tym okresie dochodu, podatnik korzystający z estońskiego CIT płaci go jedynie od kwoty, którą sam zdecyduje się przenieść poza działalność gospodarczą (np. w formie dywidendy). W ten sposób przedsiębior-

ca ma pełnię kontroli nad wysokością i terminem opodatkowania. To także maksymalnie uproszczony sposób rozliczenia podatku, który zdejmuje ze spółki obowiązki związane z prowadzeniem rachunkowości podatkowej. Jest to zarazem jedyna w swoim rodzaju „superulga” podatkowa, która nie wymaga od przedsiębiorcy, jak jest w przypadku innych preferencji, dokumentowania poniesienia wydatków uprawniających do jej zastosowania⁴⁰.

Ogólny cel i sens zmian polega na rozszerzeniu grupy podatników podatku dochodowego od osób prawnych uprawnionych do wyboru tej formy opodatkowania, liberalizacji warunków pozwalających ją wdrożyć i stosować oraz na uczynieniu jej stosowania korzystniejszym począwszy od dnia 1 stycznia 2022 r.⁴¹ Poniżej omówiono zarys kluczowych zmian oraz wskazano terminy, na które podatnicy winni zwrócić szczególną uwagę.

Omawiana instytucja otrzyma nową nazwę (zamiast „ryczałt od dochodów spółek kapitałowych” – „ryczałt od dochodów spółek”), co tym samym wskazuje na poszerzenie kręgu podmiotów uprawnionych do korzystania z niej o proste spółki akcyjne, spółki komandytowo-akcyjne i spółki komandytowe – oprócz uprawnionych dotąd spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i akcyjnych⁴². Zniesiony zostanie limit przychodów w kwocie 100 mln zł osiągniętych przez podatnika z działalności gospodarczej w latach poprzedzających wybór ryczałtu (zarówno limit wyznaczony dla roku poprzedzającego wybór, jak i średnia dla wielu lat poprzedzających wybór)⁴³. W związku z likwidacją limitu uchylono także przepis umożliwiający organom podatkowym ustalenie dla dochodów go przekraczających domiaru zobowiązania podatkowego podatnika⁴⁴.

Podatnicy, którzy zdecydują się na wybór tej formy opodatkowania, nie będą już zobowiązani do ponoszenia nakładów inwestycyjnych w określonej wysokości i na cele określone w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. w związku z uchynieniem art. 28g⁴⁵. Obniżeniu ulegają stawki podatku – zamiast 15% mali podatnicy i podatnicy rozpoczynający prowadzenie działalności zapłacą 10%, a pozostali – 20% zamiast 25% podstawy opodatkowania⁴⁶.

Te i pozostałe zmiany w instytucji ryczałtu od dochodów spółek wejdą w życie wraz z większością przepisów ustawy z dnia 29 października 2021 r. Nie ulega zaś zmianie termin, w którym podatnicy chcący skorzystać z tej formy opodatkowania muszą złożyć właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego oświadczenie o wyborze – pozostaje nim koniec pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym wybrali ryczałt. Dla podatników, dla których rokiem podatkowym pozostaje rok kalendarzowy, jest to dzień 31 stycznia 2022 r.⁴⁷ Podatnicy zyskali także możliwość złożenia zawiadomienia przed upływem ostatniego roku podatkowego przed pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem, jeżeli na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem podatnik zamknie księgi rachunkowe oraz sporządzi sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości. W tym przypadku księgi rachunkowe otwiera się na pierwszy dzień miesiąca opodatkowania ryczałtem⁴⁸.

Biorąc pod uwagę zmiany zachodzące w systemie podatkowym wskutek wejścia w życie ustawy z dnia 29 października 2021 r., w szczególności modyfikację zasad opłacania

składki zdrowotnej przez przedsiębiorców⁴⁹, krąg podatników potencjalnie zainteresowanych wyborem ryczałtu może znacznie się rozszerzyć także o podatników, którzy w celu opodatkowania w tej formie musieliby dokonać przekształceń w formie prowadzonej działalności gospodarczej. W związku z powyższym powinni oni poddać pod rozagę termin 31 stycznia 2022 r.

4. ZWOLNIENIE Z PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB FIZYCZNYCH PRZYCHODÓW RODZICÓW CO NAJMNIEJ CZWORGĄ DZIECI ORAZ PODATNIKÓW, KTÓRZY UKOŃCZYLI 60. LUB 65. ROK ŻYCIA

Jednym z celów uchwalenia ustawy z dnia 29 października 2021 r. jest wywarcie pozytywnego wpływu na rynek pracy poprzez stworzenie systemu narzędzi podatkowych, które stymulowałyby podaż pracy w Polsce, a tym samym ułatwiły rozwinięcie działalności polskim przedsiębiorcom⁵⁰. Obok tzw. PIT-0 dla osób młodych, poniżej 26. roku życia, wprowadzonego w 2019 r. i wspomnianej już ulgi na powrót założenia te mają być realizowane za pomocą wprowadzonego do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵¹ nowego zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego, rozszerzającego katalog zawarty w art. 21 ust. 1 o pkt 154 dotyczący podatników, którzy ukończyli 60. rok życia w przypadku kobiet i 65. rok życia w przypadku mężczyzn (tzw. PIT-0 dla seniorów). Ulga ma na celu stworzenie dodatkowej zachęty do pozostania na rynku pracy dla grupy aktywnych zawodowo seniorów, którzy nie decydują się na pobieranie emerytury, lecz chcą kontynuować pracę, co w efekcie może również wpłynąć na dalsze powiększenie puli środków emerytalnych.

Poprzez dodanie art. 21 ust. 1 pkt 153 wprowadzono z kolei do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. tzw. PIT-0 dla rodzin 4+, dotyczący rodziców co najmniej czworga dzieci. Szczegółowym celem tej zmiany, podobnie jak w przypadku modyfikacji ogólnych zasad opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, takich jak podniesienie kwoty wolnej od podatku i progu podatkowego dla stawki 32%, jest zwiększenie stopnia, w jakim polski system podatkowy realizuje ideę sprawiedliwości podatkowej (w uzasadnieniu – sprawiedliwości społecznej i wspierania polityki prorodzinnej państwa)⁵².

Z uwagi na podobieństwo konstrukcji i zasad stosowania oraz współzależność tych ulg, a także ulg znanych jako PIT-0 dla młodych oraz ulga na powrót, uzasadnione jest omówienie ich łącznie.

Zwolnienie przewidziane w pkt 153 od strony podmiotowej dotyczy podatników, którzy w roku podatkowym w stosunku do co najmniej czworga dzieci⁵³ wykonywali władzę rodzicielską, pełnili funkcję opiekuna prawnego, z którym dzieci zamieszkiwały, lub sprawowali funkcję rodziny zastępczej na podstawie orzeczenia sądu lub umowy zawartej ze starostą, a w przypadku pełnoletnich uczących się dzieci – wykonywali ciężący na nich obowiązek alimentacyjny albo sprawowali funkcję rodziny zastępczej.

W aspekcie przedmiotowym zwolnienie obejmuje przychody podatnika nieprzekraczające w roku podatkowym kwoty 85 528 zł⁵⁴, osiągnięte:

- 1) ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej i spółdzielczego stosunku pracy,

- 2) z umów zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.,
- 3) z pozarolniczej działalności gospodarczej, rozliczane na zasadach ogólnych, zryczałtowanym podatkiem według stawek 5 i 19% oraz w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych⁵⁵.

Na uprawnionych do zwolnienia podatnikach spoczywają dodatkowe obowiązki informacyjne wynikające z mocy prawa i ewentualnie powstające na żądanie organów podatkowych w zakresie danych pozwalających zidentyfikować dzieci podatnika⁵⁶.

Drugie z omawianych zwolnień przewidziano dla podatników, którzy ukończyli 60. (kobiety) lub 65. rok życia (mężczyźni). Dotyczy ono przychodów ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy, z umów zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8, oraz z pozarolniczej działalności gospodarczej rozliczanych na zasadach ogólnych, zryczałtowanym podatkiem według stawek 5 i 19% oraz w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (ich zakres pokrywa się z podlegającymi zwolnieniu określonymu w pkt 153 przychodami rodziców wychowujących czworo lub więcej dzieci), do tej samej co w zwolnieniu na podstawie pkt 153 wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85 528 zł.

Uprawnieni podatnicy muszą podlegać zarazem z tytułu otrzymania ww. przychodów ubezpieczeniom społecznym w rozumieniu ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych⁵⁷. Ponadto nie mogą otrzymywać:

- 1) emerytury lub renty rodzinnej, wynikających z którejkolwiek z wyliczonych w przepisie podstaw prawnych⁵⁸,
- 2) świadczenia, o którym mowa w art. 30 ust. 1 pkt 4a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.⁵⁹, ani
- 3) uposażenia przysługującego w stanie spoczynku lub uposażenia rodzinnego, o których mowa w ustawie z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych⁶⁰.

Przy obliczaniu kwot przychodów podlegających zwolnieniu wynikającym z dodanych pkt 153 i 154 w art. 21 ust. 1 (a także na potrzeby ulgi na powrót – pkt 152 oraz zwolnienia dla podatników poniżej 26. roku życia – pkt 148) nie uwzględnia się przychodów podlegających opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym na podstawie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., zwolnionych od podatku dochodowego oraz przychodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku⁶¹. Podatnicy spełniający przesłanki obu zwolnień, a także przesłanki ulgi na powrót i ulgi dla osób poniżej 26. roku życia mogą stosować te ulgi jednocześnie, jednakże całkowita suma przychodów zwolnionych na podstawie wszystkich trzech nowych preferencji nie może w roku podatkowym przekroczyć maksymalnej kwoty zwolnienia na podstawie dowolnej z nich, tj. 85 528 zł⁶².

Podatnicy, którzy zdecydują się skorzystać z którejkolwiek z ulg, mogą złożyć płatnikowi pobierającemu od ich dochodów zaliczki na podatek stosowne oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego zeznania. Tym samym wynikające z tych ulg obniżenie podatku może objąć przychody podatnika już począwszy od stycznia 2022 r. (w terminie poboru zaliczki na podatek za styczeń) – płatnik stosuje zwolnienie najpóźniej od miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymał oświadczenie, uwzględniając

termin ewentualnego wygaśnięcia uprawnień do zwolnienia wskazany przez podatnika⁶³. Objęci ulgami podatnicy, którzy zdecydują się je zastosować w sposób pozwalający obniżyć zaliczki na podatek, powinni rozważyć jak najwcześniejsze złożenie oświadczeń – należy przyjąć, że będzie to możliwe od dnia 1 stycznia 2022 r. Co zasługuje na podkreślenie, z punktu widzenia zainteresowanych stosowaniem ulgi podatników, oprócz wspomnianego oświadczenia, do zastosowania preferencji nie będą wymagane żadne dodatkowe dokumenty, w szczególności żadne dokumenty pochodzące od Zakładu Ubezpieczeń Społecznych.

5. RYCZAŁT OD PRZYCHODÓW ZAGRANICZNYCH DLA OSÓB FIZYCZNYCH, KTÓRE ZDECYDUJĄ SIĘ PRZENIEŚĆ REZYDENCJĘ PODATKOWĄ DO POLSKI

Jednym z rozwiązań wprowadzonych przez ustawę z dnia 29 października 2021 r. do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. są przepisy nowego rozdziału 6b⁶⁴ regulujące tzw. ryczałt od przychodów zagranicznych osób przenoszących miejsce zamieszkania na terytorium Polski. Ideą przyświecającą tej instytucji jest stworzenie zachęty zarówno dla obywateli Polski, jak i dla obcokrajowców dysponujących znacznym kapitałem i dochodami (tzw. HNWI – *high-net-worth individuals*) do wyboru Polski jako miejsca swojej rezydencji podatkowej na korzystnych zasadach. Rozwiązanie jest częścią większej całości, której elementem jest też ulga na powrót omówiona w pierwszej części niniejszego cyklu publikacji⁶⁵, i jest przeznaczona dla pracowników z doświadczeniem zagranicznym. Ma ono na celu stworzenie dla nich zachęty do powrotu lub przybycia na polski rynek pracy ze zdobytym za granicą doświadczeniem i kapitałem. Adresatami tej instytucji są osoby prowadzące dotąd działalność gospodarczą lub wykonywaną osobiście za granicą, która wiąże się z osiąganiem wysokich dochodów pochodzących ze źródeł ulokowanych poza granicami Polski. Rozwiązanie ma zachęcić te osoby do przeniesienia do Polski rezydencji podatkowej, tak by polskie społeczeństwo korzystało z obecności w kraju np. wielkich tenisistów, piłkarzy, reżyserów czy tenorów, którzy również z przyczyn podatkowych mogli modyfikować swoje plany życiowe i świadomie optować za korzystnym podatkowo miejscem stałego zamieszkania.

Ratio legis instytucji jest także stworzenie impulsu zachęcającego osoby, które rozwinęły swoją działalność za granicą, do przeniesienia centrum zarządzania nią do Polski.

Ulgą, wprowadzona pod postacią ryczałtu, jest wzorowana na rozwiązaniach włoskich. Jej założeniem jest zapłata nie więcej niż 200 tys. zł rocznie podatku od dochodów osiąganych ze źródeł położonych poza Polską, z jednoczesnym inwestowaniem w Polsce 100 tys. zł rocznie w przedsięwzięcia o szczególnym znaczeniu społecznym, np. w innowacje, naukę, kulturę czy sport. Ryczałtem mogą być objęte wszystkie przychody zagraniczne (przychody osiągnięte za granicą) nowych rezydentów, z wyjątkiem dochodów z zagranicznej spółki kontrolowanej. Dochody osiągnięte w Polsce będą opodatkowane na zasadach ogólnych⁶⁶.

Jednym z założeń nowej instytucji jest dobrowolność. Podatnicy chcący z niej skorzystać nie mogą posiadać miejsca zamieszkania na terytorium RP przez co najmniej 5 z 6 lat podatkowych (nie ma znaczenia, który rok z 6 będzie ewen-

tualnym wyjątkiem) bezpośrednio poprzedzających rok podatkowy przenosin miejsca zamieszkania oraz zmiany rezydencji podatkowej na polską⁶⁷. W roku następującym po roku podatkowym przenosin, nie później niż do końca stycznia, podatnicy są zobowiązani złożyć oświadczenie o wyborze opodatkowania w omawianej formie, właściwemu ze względu na wybrane miejsce zamieszkania naczelnikowi urzędu skarbowego. Do oświadczenia podatnik musi dołączyć certyfikat rezydencji lub innego rodzaju dowód dokumentujący miejsce jego rezydencji w omawianym okresie. Oświadczenie jest składane tylko raz w całym okresie opodatkowania ryczałtem, który może wynosić maksymalnie 10 lat, począwszy od roku podatkowego przenosin⁶⁸. W każdym czasie w tym okresie możliwe jest zrezygnowanie z ryczałtu.

Od strony przedmiotowej ryczałt obejmuje przychody uzyskane poza terytorium RP w roku podatkowym, prócz przychodów zagranicznej jednostki kontrolowanej przez podatnika⁶⁹. Przychodów, do których znajduje zastosowanie, nie łączy się z innymi dochodami (przychodami) podlegającymi opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Podatnik nie musi wykazywać ich w księgach podatkowych, ale jest zobowiązany posiadać dowody pozwalające ustalić ich pochodzenie, wysokość i okres uzyskania. Opodatkowane ryczałtem przychody nie mogą też stanowić podstawy do zaliczenia do kosztów uzyskania ani podlegać w jakiegokolwiek formie odliczeniu od pozostałych przychodów podatnika, jego dochodów, podstawy obliczenia podatku i podatku. Zasada ta dotyczy również składek na ubezpieczenia społeczne opłaconych od opodatkowanych ryczałtem przychodów. Na zasadzie wyjątku podatnikom nie przysługują, w zakresie obowiązku opłacenia ryczałtu, ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych przewidziane w Ordynacji podatkowej⁷⁰.

Drugim istotnym założeniem ryczałtu jest stałość rocznych obciążeń podatkowych. Wysokość podatku wynosi 200 tys. zł niezależnie od wysokości uzyskanych w roku podatkowym przychodów ze źródeł zagranicznych. Kwota ta może zostać obniżona dla danego roku podatkowego proporcjonalnie do liczby miesięcy podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce, w roku przenosin rezydencji podatkowej przez podatnika na terytorium RP. Termin zapłaty podatku jest zbieżny z terminem przewidzianym dla podatników opodatkowanych na zasadach ogólnych i przypada na dzień 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym⁷¹.

Dodatковым warunkiem, który podatnik musi spełnić, by móc skorzystać z ryczałtu, jest poniesienie wydatków na wzrost gospodarczy, rozwój nauki i szkolnictwa, ochronę dziedzictwa kulturowego lub krzewienie kultury fizycznej w rodzajach określanych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w rozporządzeniu, do którego wydania upoważnia go art. 30m ust. 5. Wydatki te muszą wynosić co najmniej 100 tys. zł w roku podatkowym, począwszy od roku podatkowego następującego bezpośrednio po roku przeniesienia rezydencji na terytorium RP. Ewentualna nadwyżka wydatków poniesionych w danym roku podatkowym pomniejsza kwotę wydatków, do których poniesienia podatnik jest zobowiązany w kolejnych latach podatkowych. Poniesienie wydatków podatnik ma obowiązek udokumentować w oświadczeniu składanym właściwemu miejscowo naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie do końca stycznia roku nastę-

pującego po roku podatkowym, w którym podatnik ich dokonał⁷².

Z prawa do opodatkowania przychodów zagranicznych omawianym ryczałtem podatnik może zrezygnować przed upływem okresu 10 lat, w którym może z niego korzystać. Rezygnacja następuje przez złożenie oświadczenia o rezygnacji, według ustalonego wzoru, właściwemu miejscowo naczelnikowi urzędu skarbowego, w terminie do końca stycznia roku podatkowego, z którego początkiem podatnik chce zrezygnować z preferencji. Podatnik może również utracić prawo do ryczałtu wskutek:

- 1) przeniesienia miejsca zamieszkania (i wynikającej z tego zmiany rezydencji podatkowej) poza terytorium RP,
- 2) niewpłacenia w terminie w całości lub w części ryczałtu za rok podatkowy lub
- 3) nieponiesienia wydatków na wzrost gospodarczy, rozwój nauki i szkolnictwa, ochronę dziedzictwa kulturowego lub krzewienie kultury fizycznej.

Skutek w postaci utraty prawa do opodatkowania ryczałtem następuje z końcem roku poprzedzającego wystąpienie któregośkolwiek z tych wydarzeń⁷³.

Przywilej skorzystania z możliwości opodatkowania ryczałtem przysługuje także wybranym członkom rodziny uprawnionego do tego podatnika – małżonkom oraz dzieciom w rozumieniu art. 27f ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Ryczałt dla tych osób wynosi 100 tys. zł rocznie i nie są one zobowiązane do ponoszenia dodatkowych wydatków, o których mowa w nowym art. 30m. W razie utraty przez podatnika prawa do korzystania z ryczałtu skutek ten rozciąga się także na członków jego rodziny (z tym samym dniem). Jeśli podatnik umrze lub dojdzie do zerwania stosunków rodzinnych między nim a korzystającymi z ryczałtu członkami jego rodziny, osoby te, począwszy od roku podatkowego następującego bezpośrednio po roku podatkowym wystąpienia tych okoliczności, są zobowiązane opłacać ryczałt w zwykłej wysokości (200 tys. zł rocznie) oraz ponosić wydatki, o których mowa w art. 30m⁷⁴.

Nowe przepisy wejdą w życie w terminie ogólnym, przewidzianym w ustawie z dnia 29 października 2021 r., a zatem w dniu 1 stycznia 2022 r. Na potrzeby ich stosowania, w szczególności w zakresie przesłanki nieposiadania miejsca zamieszkania na terytorium RP w 5 z 6 lat podatkowych poprzedzających bezpośrednio rok podatkowy zmiany miejsca zamieszkania, badany będzie jednak stan faktyczny sprzed wejścia w życie ustawy. Podatnicy rozważający wybór Polski jako kraju rezydencji podatkowej powinni zatem poddać pod rozagę wybór takiego terminu, który umożliwi im skorzystanie z preferencji – analogicznie jak podatnicy rozważający skorzystanie z ulgi na powrót. Dodatkowo przepisy nie wykluczają skorzystania z obu ulg jednocześnie, ryczałt ma bowiem zastosowanie do przychodów ze źródeł zagranicznych, a ulga na powrót – do przychodów osiągniętych przez podatnika ze źródeł krajowych. Należy podkreślić, że niezależnie od tego, w którym momencie roku podatkowego podatnik zdecyduje się na przeniesienie miejsca zamieszkania na terytorium RP, na mocy art. 30n ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. okres, w którym jest on uprawniony do korzystania z ryczałtu, nie ulega zmianie. Korzystne może być podjęcie takiej decyzji w niedługim czasie po wejściu w życie nowych

Tabela 1. Zestawienie zmian ze wskazaniem ich charakteru, charakteru wybranych przesłanek ich funkcjonowania i ewentualnych zasad przejściowych

Zmiana	Podatek/danina, rodzaj zmiany	Uzależnienie od przesłanek dotyczących okresu przed dniem 1 stycznia 2022 r.	Ewentualne zasady przejściowe
Wprowadzenie reżimu holdingowego	Podatek dochodowy od osób prawnych, ulgi podatkowe	W zakresie kryteriów uznania za spółkę holdingową, zależną, zagraniczną spółkę zależną	Dla podmiotów, których rokiem podatkowym nie jest rok kalendarzowy
Zmiany w ryczałcie od dochodów spółek (tzw. estońskim CIT)	Podatek dochodowy od osób prawnych, zryczałtowana forma opodatkowania	W zakresie ewentualnych przekształceń formy prowadzenia działalności gospodarczej	Brak
Zwolnienie z podatku dochodowego od osób fizycznych przychodów rodziców co najmniej czworga dzieci (PIT-0 dla rodzin 4+) oraz podatników, którzy ukończyli 60. lub 65. rok życia (PIT-0 dla seniorów)	Podatek dochodowy od osób fizycznych, ulgi podatkowe	Brak	Brak
Ryczałt od przychodów zagranicznych	Podatek dochodowy od osób fizycznych, zryczałtowana forma opodatkowania wybranych przychodów	W zakresie konieczności nieposiadania rezydencji podatkowej na terytorium RP w ciągu 5 z 6 lat poprzedzających pierwszy rok korzystania	Brak

Źródło: opracowanie własne.

przepisów, gdyż korzyść podatkowa wynika wprost z wielkości różnicy w obciążeniu podatkowym w porównaniu z krajem opuszczanym. Determinuje to jednak indywidualna sytuacja podatnika i regulujące ją normy jego krajowego, polskiego i stosownego międzynarodowego prawa podatkowego.

6. ZAKOŃCZENIE – ZESTAWIENIE CHARAKTERU ZMIAN

Zmiany omówione w niniejszym artykule łączy dzień wejścia w życie, stanowiący zarazem moment początkowy wywierania przez nie wpływu na polski system podatkowy. Ich drugą znaczącą cechą wspólną jest charakter preferencji podatkowych – w postaci ulg lub szczególnych, fakultatywnych form opodatkowania. W niektórych przypadkach przesłanki ich funkcjonowania pozostają uzależnione od decyzji lub sposobu postępowania podatnika w okresie przed dniem 1 stycznia 2022 r. Części z nich dotyczą także zasady przejściowej. W tab. 1 zamieszczono zestawienie omówionych nowelizacji z uwzględnieniem wskazanych kryteriów. Projekt omawiania zmian wprowadzonych w polskim systemie podatkowym na mocy ustawy z dnia 29 października 2021 r. będzie kontynuowany; kolejne z planowanych opracowań ma dotyczyć instytucji wchodzących w życie także z dniem 1 stycznia 2022 r., ale obejmujących podatek od towarów i usług oraz ogólne prawo podatkowe.

Przypisy

- ¹ Dz.U. poz. 2105, dalej: ustawa z dnia 29 października 2021 r.
- ² S. Obuchowski, J. Sarnowski, *Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 1)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 11.
- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.

- ⁴ Art. 24m-24p ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. dodane przez art. 2 pkt 54 ustawy z dnia 29 października 2021 r., tworzące rozdział 5b „Opodatkowanie spółek holdingowych”.
- ⁵ Nowe art. 24m pkt 2 lit. b oraz art. 24m pkt 3 lit. d, stanowiące elementy definicji odpowiednio spółki holdingowej oraz zależnej na potrzeby nowo dodanego do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. rozdziału 5b o opodatkowaniu spółek holdingowych, wyłączają z zakresu definicji spółki będącej częścią podatkowej grupy kapitałowej.
- ⁶ 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. 79-80, dostęp: 9.12.2021, dalej: uzasadnienie.
- ⁷ Tamże.
- ⁸ Zob. S. Obuchowski, J. Sarnowski, dz. cyt., s. 7.
- ⁹ Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011, s. 8, dalej: dyrektywa 2011/96/UE.
- ¹⁰ Zgodnie z definicją zawartą w nowym art. 24m pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ¹¹ O rok krócej, niż wymaga tego dyrektywa 2011/96/UE w art. 3.
- ¹² Art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ¹³ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1752; art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ¹⁴ Art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ¹⁵ Tamże, art. 22 ust. 4.
- ¹⁶ Uzasadnienie, s. 85.
- ¹⁷ Wymienione w wykazie sporządzonym na podstawie art. 11j ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, Dz.U. poz. 600.
- ¹⁸ O którym mowa w art. 86a § 10 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa). Zob. obwieszczenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 13 października 2021 r. w sprawie ogłoszenia listy krajów i terytoriów wskazanych w unijnym

- wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, oraz dnia przyjęcia tego wykazu przez Radę Unii Europejskiej, M.P. poz. 940.
- ¹⁹ Nowy art. 24m pkt 3 lit. d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ²⁰ Nowy art. 24m pkt 3 lit. b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Przepisy rozdziału 5a z założenia stanowią „wersję wstępną” instytucji, która może być w przyszłości rozszerzana tak, by uwzględnić także holdingi wielopoziomowe (uzasadnienie, s. 81).
- ²¹ Jej udziałowcami nie mogą być podmioty mające siedzibę lub zarząd lub zarejestrowane lub położone w krajach lub na terytoriach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową (wymienionych w wykazie sporządzonym na podstawie art. 11j ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.), wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych (o którym mowa w art. 86a § 10 pkt 1 Ordynacji podatkowej) lub w jurysdykcjach, z którymi nie ma podstawy prawnej do wymiany informacji w sprawach podatkowych – nowy art. 24m pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ²² Przychody z udziału w zyskach osób prawnych, z wyłączeniem otrzymanych pieniędzy, wartości pieniężnych (w tym różnic kursowych), stanowiące przychody faktycznie uzyskane z tego udziału, w tym dywidendy, nadwyżki bilansowe w spółdzielniach oraz otrzymane przez uczestników funduszy inwestycyjnych lub instytucji wspólnego inwestowania dochody tego funduszu lub tej instytucji, w przypadku gdy statut przewiduje wypłacanie tych dochodów bez odkupywania jednostek uczestnictwa albo wykupywania certyfikatów inwestycyjnych – nowy art. 24n ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ²³ Nowy art. 24n ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ²⁴ Nowy art. 24o ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ²⁵ Przewidziane w art. 20 ust. 1 i 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ²⁶ Art. 20 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ²⁷ Uzasadnienie, s. 86.
- ²⁸ Należą do nich przychody:
- 1) z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych,
 - 2) ze zbycia udziałów (akcji),
 - 3) z wierzytelności,
 - 4) z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek,
 - 5) z poręczeń i gwarancji,
 - 6) z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,
 - 7) ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,
 - 8) z działalności ubezpieczeniowej, bankowej lub innej działalności finansowej, oraz
 - 9) z transakcji z podmiotami powiązаныmi, w przypadku gdy jednostka nie wytwarza w związku z tymi transakcjami wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma (nowe brzmienie art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nadane przez art. 2 pkt 46 lit. b ustawy z dnia 29 października 2021 r.).
- ²⁹ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Warszawa 2021, art. 24 (a).
- ³⁰ Nowe brzmienie art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. c ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nadane przez art. 2 pkt 46 lit. b ustawy z dnia 29 października 2021 r.
- ³¹ Nowy art. 24n ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ³² Tamże, art. 24n ust. 3 pkt 2.
- ³³ F. Majdowski, *Implementacja klauzuli antyhybrydowej oraz tzw. małej klauzuli antyabuzywnej do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych na skutek „uszczelnienia” dyrektywy o spółkach matkach i spółkach córkach*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 2, s. 35-38.
- ³⁴ Art. 11a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ³⁵ Niezbędną treść oświadczenia precyzuje art. 24o ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Musi ono zawierać:
- 1) imiona i nazwiska lub nazwy, adresy oraz numery identyfikacji podatkowej stron umowy;
 - 2) nazwę, adres oraz numer identyfikacji podatkowej spółki zależnej, której udziały (akcje) będą zbywane;
 - 3) wskazanie udziału w kapitale spółki zależnej, który będzie przedmiotem odpłatnego zbycia;
 - 4) planowaną datę zawarcia umowy.
- ³⁶ Wyceny tych aktywów dokonuje się z zastosowaniem regulacji zawartej w art. 3 ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. *Ratio legis* omawianej przesłanki negatywnej zwolnienia jest dążenie do opodatkowania w Polsce zbycia nieruchomości położonych w Polsce oraz będących ich właścicielami lub posiadaczami spółek, niezależnie od państwa ich rezydencji (uzasadnienie, s. 87).
- ³⁷ Nowe brzmienie art. 22c ust. 1 i 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. (art. 2 pkt 45 lit. a ustawy z dnia 29 października 2021 r.). Zob. F. Majdowski, dz. cyt., s. 39-42.
- ³⁸ Nowy art. 24p ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ³⁹ Są to art. 17 ust. 1 pkt 23a, 58a i 62, art. 18db, art. 18ea-18ef i art. 24d ust. 9a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁴⁰ W zakresie omówienia genezy i istoty instytucji oraz szerszej analizy zmian wprowadzonych ustawą z dnia 29 października 2021 r. można w tym miejscu odesłać do opracowań jej poświęconych: J. Sarnowski, A. Łożykowski, *Estoński CIT 2.0, czyli drugi krok w kierunku pełnego systemu estońskiego w Polsce*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 9; P. Szymczyk, J. Kalus, *Preferencje podatkowe dla strategicznych inwestorów przewidziane w Polskim Ładzie. Analiza prawno-porównawcza wybranych rozwiązań*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 11.
- ⁴¹ Uzasadnienie, s. 111-112.
- ⁴² Nowe brzmienie art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nadane przez art. 2 pkt 65 lit. a ustawy z dnia 29 października 2021 r.
- ⁴³ Uchylenie art. 28j ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. (art. 2 pkt 65 lit. a tiret pierwsze ustawy z dnia 29 października 2021 r.).
- ⁴⁴ Uchylenie art. 28q ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. (art. 2 pkt 71 ustawy z dnia 29 października 2021 r.).
- ⁴⁵ Art. 2 pkt 62 ustawy z dnia 29 października 2021 r.
- ⁴⁶ Zmiany w art. 28o ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. (art. 2 pkt 69 lit. a tiret pierwsze i drugie ustawy z dnia 29 października 2021 r.).
- ⁴⁷ Art. 28j ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁴⁸ Tamże, art. 28j ust. 1 pkt 7.
- ⁴⁹ J. Sarnowski, A. Łożykowski, dz. cyt., s. 91-93.
- ⁵⁰ Uzasadnienie, s. 3-11.
- ⁵¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. Omawiane instytucje uregulowane są przede wszystkim w art. 21 pkt 153 i 154 dodanych przez art. 1 pkt 13 lit. a tiret trzynaste ustawy z dnia 29 października 2021 r.
- ⁵² Uzasadnienie, s. 1-2.
- ⁵³ W rozumieniu nowego art. 27ea ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. (dodany przez art. 1 pkt 49 ustawy z dnia 29 października 2021 r.) muszą to być dzieci:
- 1) małoletnie;
 - 2) dzieci pełnoletnie, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymywały zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną;
 - 3) pełnoletnie do ukończenia 25. roku życia, uczące się w szkołach, o których mowa w krajowych lub zagranicznych przepisach regulujących system oświatowy lub szkolnictwo wyższe, jeżeli w roku podatkowym dzieci te:
 - a) nie stosowały przepisów art. 30c lub ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1993, dalej: ustawa z dnia 20 listopada 1998 r.), z wyjątkiem art. 6 ust. 1a tej ustawy, w zakresie osiągniętych w roku podatkowym przychodów, poniesionych kosztów uzyskania przychodów, zobowiązania lub uprawnienia do zwiększenia lub pomniejszenia podstawy opodatkowania albo przychodów, zobowiązania lub uprawnienia do dokonywania innych doliczeń lub odliczeń,
 - b) nie podlegały opodatkowaniu na zasadach wynikających z ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonazowym (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 895) lub ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1704) ani
 - c) nie uzyskały dochodów podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 lub art. 30b lub przychodów, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 148 i 152 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., w łącznej wysokości przekraczającej 3089 zł, z wyjątkiem renty rodzinnej.
- Nowy art. 21 ust. 45 powyższej ustawy nakazuje nie uwzględniać jednak w tej liczbie dzieci, które w roku podatkowym, na podstawie

- orzeczenia sądu, zostały umieszczone w instytucji zapewniającej całodobowe utrzymanie w rozumieniu przepisów o świadczeniach rodzinnych.
- ⁵⁴ Na mocy art. 21 ust. 39, w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 29 października 2021 r., przy obliczaniu kwoty przychodów podlegających zwolnieniu od podatku na podstawie ust. 1 pkt 153 (a także pkt 154) nie uwzględnia się przychodów podlegających opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym na podstawie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., zwolnionych od podatku dochodowego oraz od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.
- ⁵⁵ Przychody, do których mają zastosowanie zasady opodatkowania określone w art. 27, 30c albo 30ca ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. albo ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. w zakresie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.
- ⁵⁶ Skorzystanie przez podatnika ze zwolnienia pociąga za sobą obowiązek złożenia informacji o liczbie dzieci, ich numerach PESEL, a w przypadku ich braku – o ich imionach, nazwiskach i datach urodzenia, według ustalonego wzoru, w terminie właściwym na złożenie zeznania podatkowego. Informacji nie muszą składać podatnicy, którzy w zeznaniu podatkowym dokonują odliczeń od podatku kwot na małoletnie dzieci zgodnie z art. 27f ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Oprócz tego organy podatkowe mogą zażądać od podatnika przedstawienia zaświadczeń, oświadczeń i innych niezbędnych dowodów pozwalających ustalić istnienie prawa do zwolnienia, w szczególności odpisu aktów urodzenia dzieci, zaświadczeń sądu rodzinnego o ustaleniu opiekuna prawnego dla dziecka, odpisów orzeczeń sądów o ustaleniu rodziny zastępczej lub umów zawartych między rodzinami zastępczymi a starostami oraz zaświadczeń o uczęszczaniu pełnoletniego dziecka do szkoły (nowy art. 21 ust. 46-48 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.).
- ⁵⁷ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 423 ze zm.
- ⁵⁸ Art. 21 ust. 1 pkt 154 wymienia:
- 1) ustawę z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 266 ze zm.),
 - 2) ustawę z dnia 10 grudnia 1993 r. o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy zawodowych oraz ich rodzin (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 586 ze zm.),
 - 3) ustawę z dnia 18 lutego 1994 r. o zaopatrzeniu emerytalnym funkcjonariuszy Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Straży Marszałkowskiej, Służby Ochrony Państwa, Państwowej Straży Pożarnej, Służby Celno-Skarbowej i Służby Więziennej oraz ich rodzin (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 723 ze zm.) oraz
 - 4) ustawę z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 291 ze zm., dalej: ustawa z dnia 17 grudnia 1998 r.).
- ⁵⁹ Świadczenia pieniężne otrzymywane po zwolnieniu ze służby przez funkcjonariuszy służb mundurowych oraz żołnierzy, w związku ze zwolnieniem tych osób ze służby stałej na podstawie odrębnych ustaw, przez okres roku co miesiąc lub za okres roku jednorazowo albo co miesiąc przez okres 3 miesięcy – w wysokości 20% należności.
- ⁶⁰ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2072 ze zm.
- ⁶¹ Dodany art. 21 ust. 39 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ⁶² Dodany art. 21 ust. 44 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ⁶³ Art. 32 ust. 1g-1h ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. dodany przez art. 1 pkt 62 lit. e ustawy z dnia 29 października 2021 r.
- ⁶⁴ Dodane na mocy art. 1 pkt 61 ustawy z dnia 29 października 2021 r.
- ⁶⁵ Zob. szerzej S. Obuchowski, J. Sarnowski, dz. cyt., s. 8.
- ⁶⁶ Uzasadnienie, s. 50 i nast.
- ⁶⁷ W świetle art. 3 ust. 1a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. posiadanie na terytorium RP centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodka interesów życiowych) lub przebywanie na jej terytorium dłużej niż w ciągu 183 dni podatkowych oznacza posiadanie miejsca zamieszkania na terytorium RP i na mocy art. 3 ust. 1 pociąga za sobą skutek w postaci podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Trudno znaleźć powód, aby pojęcie „miejsca zamieszkania” użyte w art. 30j ust. 1 pkt 2 interpretować inaczej. W tym świetle wymóg „podlegania nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu” określony w przepisie – oprócz konieczności przeniesienia miejsca zamieszkania – sprowadza się do tego samego.
- ⁶⁸ Nowe art. 30j i 30n ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ⁶⁹ O których mowa w art. 30f ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

- ⁷⁰ Nowy art. 30k ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ⁷¹ 2 maja w 2022 r. z uwagi na układ kalendarza – dzień 30 kwietnia 2022 r. przypada bowiem w sobotę.
- ⁷² Nowy art. 30m ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ⁷³ Nowy art. 30o ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ⁷⁴ Nowy art. 30p ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Przepisy rozdziału 6b nie wskazują wprost okresu, w którym członkowie rodziny podatnika mogą korzystać z preferencji. Jeśli zastosuje się je odpowiednio, należy przyjąć, że jest to okres, w którym prawo do opodatkowania ryczałtem może przysługiwać podatnikowi, a w razie jego śmierci – okres pozostały z okresu, w którym mógłby z niego korzystać, gdyby do niej nie doszło, ponieważ moment czasowy spełnienia pierwotnej przesłanki w postaci przeniesienia miejsca rezydencji na terytorium RP, warunkującej możliwość skorzystania z preferencji, wyznacza moment przeniesienia miejsca zamieszkania przez zmarłego podatnika. W razie gdyby członkowie rodziny podatnika chcieli uzyskać samodzielne uprawnienie do ryczałtu, powinni zastosować przepisy rozdziału 6b na własny rachunek jako podatnicy, nie korzystając z możliwości przewidzianych w art. 30p. Na mocy jego ust. 1 członkowie rodziny podatnika, którzy „przejęli” prawo do ryczałtu, będą także zobowiązani złożyć stosowne oświadczenie (art. 30j ust. 1-3), posiadać dowody niezbędne do ustalenia pochodzenia, wysokości oraz okresu uzyskania przychodów zagranicznych (art. 30k ust. 2), dotyczą ich wszystkie zasady ponoszenia wydatków na wzrost gospodarczy, rozwój nauki i szkolnictwa, ochronę dziedzictwa kulturowego lub krzewienie kultury fizycznej (art. 30m), a także mogą zrezygnować z prawa do korzystania z ryczałtu lub utracić takie prawo (art. 30o).

Bibliografia

Literatura

- Majdowski F., *Implementacja klauzuli antyhybrydowej oraz tzw. małej klauzuli antyabuzywnej do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych na skutek „uszczelnienia” dyrektywy o spółkach matkach i spółkach córkach*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 2.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Warszawa 2021.
- Obuchowski S., Sarnowski J., *Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 1)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 11.
- Sarnowski J., Łożykowski A., *Estoński CIT 2.0, czyli drugi krok w kierunku pełnego systemu estońskiego w Polsce*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 9.
- Szymczyk P., Kalus J., *Preferencje podatkowe dla strategicznych inwestorów przewidziane w Polskim Ładzie. Analiza prawno-porównawcza wybranych rozwiązań*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 11.

Akty prawne

- Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011, s. 8.
- Obwieszczenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 13 października 2021 r. w sprawie ogłoszenia listy krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, oraz dnia przyjęcia tego wykazu przez Radę Unii Europejskiej, M.P. poz. 940.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, Dz.U. poz. 600.
- Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1704.
- Ustawa z dnia 10 grudnia 1993 r. o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy zawodowych oraz ich rodzin, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 586 ze zm.
- Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1752.
- Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 423 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 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 291 ze zm.
- Ustawa z dnia 18 lutego 1994 r. o zaopatrzeniu emerytalnym funkcjonariuszy Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Straży Marszałkowskiej, Służby Ochrony Państwa, Państwowej Straży Pożarnej, Służby Celno-Skarbowej i Służby Więziennej oraz ich rodzin, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 723 ze zm.
- Ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 266 ze zm.
- Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1993.
- Ustawa z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 895.
- 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 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2072 ze zm.
- 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.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

Inne źródła

- 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: 9.12.2021.