

Ryczałt od dochodów spółek, tzw. estoński CIT – czy jest to korzystna forma opodatkowania?

Lump sum taxation on the companies' income, so-called "Estonian CIT" – is it a preferable form of taxation?

dr Andrzej Dmowski

ORCID: 0000-0003-2405-4583

Streszczenie

Podatnicy podatku dochodowego od osób pranych mogą wybrać od 2021 r. nowy model opodatkowania w postaci ryczałtu od dochodów spółek, tzw. estoński CIT. Istotna zmiana regulacji w tym zakresie nastąpiła z dniem 1 stycznia 2022 r. Wybór przez podatników tego modelu opodatkowania daje im możliwość odejścia od „standardowo” określonych przychodów podatkowych i kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych, a przejście na ustalenie wyniku finansowego w świetle prawa bilansowego. Nowy model opodatkowania jest oparty na założeniu, że bieżący wynik finansowy osiągnięty przez spółkę – podatnika rozliczającego się ryczałtem od dochodów spółek – nie podlega opodatkowaniu, a dopiero wypłata zysku netto wspólnikom podmiotu jest opodatkowana. To założenie oznacza, że jeśli środki finansowe wygenerowane w spółce w ramach działalności operacyjnej nie zostaną rozdyskrebowane do udziałowców (w formie dywidendy lub transakcji równoważnej dla celów podatkowych, np. dystrybucji ukrytych zysków), a zostaną wykorzystane do finansowania bieżącej działalności gospodarczej lub działalności inwestycyjnej podmiotu, to nie będą podlegały bieżącemu opodatkowaniu.

W teorii nowa regulacja ma pozytywnie stymulować wzrost gospodarczy poprzez odroczenie opodatkowania przedsiębiorców do momentu „wypłaty środków finansowych do konsumpcji”. Jednakże trzeba zauważyć, że ten model opodatkowania może powodować pod względem ekonomicznym brak opodatkowania prowadzonej działalności gospodarczej przez podatników. Wątpliwości dotyczące regulacji w zakresie ryczałtu od dochodów spółek oraz luki w przepisach ustawowych mogą prowadzić do istotnych nadużyć w zakresie braku opodatkowania dochodu (zysku netto) po stronie podatników podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych. Konsekwencją wadliwych regulacji może być istotny spadek wpływów budżetowych z tych podatków, bez zakładanego elementu pozytywnego stymulowania gospodarki.

Słowa kluczowe: ryczałt od dochodów spółek, estoński CIT, ryczałt, opodatkowanie zysku netto, wynik bilansowy, dystrybucja zysku netto, ukryta dywidenda.

Abstract

Taxpayers of the income tax from laundering persons can choose from 2021 a new model of taxation in the form of a lump sum on the income of companies, the so-called Estonian CIT. A significant change in the regulations in this respect took place on January 1, 2022. The choice of this taxation model by taxpayers gives the possibility of departing from the „standard” tax revenues and tax deductible costs in the corporate income tax, and the taxpayer's transition to determining the financial result in in the light of accounting law. The new model of taxation is based on the assumption that the current financial result achieved by the company – a taxpayer settling on the basis of a lump sum on company income, is not subject to taxation, and only the payment of net profit to the shareholders of the entity is subject to taxation. The assumption in question indicates that if the funds generated in the company as part of its operating activities are not distributed to shareholders (in the form of a dividend or an equivalent transaction for tax purposes, e.g. distribution of hidden profits) – they will be used to finance the entity's current business or investment activities, then will not be subject to current taxation.

In theory, the new regulation is supposed to positively stimulate economic growth by deferring taxation of entrepreneurs until the moment of „payment of funds for consumption”. However, on the other hand, the taxation model in question may result in economic non-taxation of business activities by taxpayers. Doubts regarding the regulation of lump sum on corporate income and gaps in statutory provisions may lead to significant abuses in the field of non-taxation of income (net profit) on the part of CIT and PIT taxpayers. The consequence of defective

regulations may be a significant decrease in budget revenues from corporate income tax and personal income tax, without the assumed element of positive stimulation of the economy.

Keywords: lump sum on company income, Estonian CIT, lump sum, taxation of net profit, balance sheet result, distribution of net profit, hidden dividend.

1. WPROWADZENIE

Kraje skandynawskie, takie jak Norwegia czy Szwecja, mogą być wzorem dla polskich obywateli zarówno pod względem społecznym, jak i pod względem ekonomicznym i prawnym. Dotyczy to również podatków. Systemy podatkowe Norwegii czy Szwecji są znacznie bardziej progresywne od polskiego, więcej jest również danin socjalnych i rośnie w nich tendencja do uspołeczniania każdego ryzyka. Ponadto obywatele tych państw mają olbrzymie zaufanie do miejscowych urzędów podatkowych oraz systemu podatkowego. Wysoki poziom zaufania do aparatu skarbowego w tych krajach jest znacznie wyższy niż w Polsce, mimo że podatki są tam zdecydowanie wyższe.

Bez wątplenia model skandynawski, szczególnie pod względem ekonomicznym, jest wart powielenia. Różnice w podejściu do podatków w Polsce i Skandynawii powodują jednak, że czasami warto sięgać po udane rozwiązania, które sprawdziły się w innych krajach. Taki właśnie cel – prawdopodobnie – przyświecał ustawodawcy, gdy wprowadzał od dnia 1 stycznia 2021 r. ryczałt od dochodów spółek kapitałowych, zwany również potocznie „estońskim CIT”. Nazwa ta odwołuje się do Estonii, gdzie przyjęto, w podstawowej koncepcji, rozwiązania oparte na tym preferencyjnym sposobie opodatkowania dochodu spółek.

W 2000 r. Estonia wprowadziła, jak na tamte czasy, rewolucyjny system podatkowy dla spółek kapitałowych. Polegał on na tym, że opodatkowanie następowało dopiero w momencie dystrybucji zysku do właścicieli. Oznacza to, że estońskie spółki kapitałowe mogły nie zapłacić podatku dochodowego nawet przez kilka lat. Idea ta nie narodziła się jednak u naszych bałtyckich sąsiadów, ale została im zarekomendowana przez ekspertów z USA „jako najnowocześniejszy i najbardziej proinwestycyjny sposób opodatkowania biznesu”¹. Rozwiązania te zostały oparte na tzw. raporcie Meade’a z 1978 r. „Jego wdrożenie w 2000 r. przyniosło Estonii zdumiewające efekty gospodarcze, w tym prawie dwukrotne przyspieszenie tempa wzrostu gospodarczego i prywatnych inwestycji”².

Założeniem ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw³ było przeniesienie części z tych rozwiązań na grunt polskich przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, głównym ich odbiorcą miały być zaś małe i średnie przedsiębiorstwa (sektor MŚP).

„Gdy w Estonii wprowadzano nowy reżim opodatkowania w 2000 r. podkreślano, iż celem reformy jest wspieranie napływu inwestycji, tworzenie nowych miejsc pracy, a także promowanie Estonii jako atrakcyjnego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. System ten został wprowadzony w czasie, gdy rynek finansowy nie był jeszcze dostatecznie rozwinięty i przedsiębiorstwa odnotowywały znaczące trudności z dostępem do finansowania. Reforma wpłynęła pozytywnie na płynność przedsiębiorstw i zwiększyła wolumen zatrzymanych zysków.

[...] Ma ono [wprowadzenie takiego systemu w Polsce – przyp. A.D.] stanowić wsparcie w reinwestycji zysku i ułatwienie dostępu do finansowania dla tych firm, które najbardziej potrzebują kapitału. Prowadzenie działalności w warunkach niewystarczających środków własnych obrotowych i wysokich kosztów kredytowania ograniczających możliwości realizowania inwestycji stanowi jedną z największych barier rozwoju sektora MŚP”⁴.

Rozwiązanie to miało według założeń pozytywnie wpłynąć na przedsiębiorstwa z sektora MŚP, ograniczając bariery rozwoju, takie jak m.in. dostęp do finansowania, czy umożliwiając uelastycznienie opodatkowania. Pozwalało również na dokonanie wyboru systemu opodatkowania, w podobny sposób jak osoby fizyczne opodatkowane podatkiem dochodowym wybierają spośród skali podatkowej, podatku liniowego czy ryczału. Jednakże pierwsze lata obowiązywania tych preferencyjnych rozwiązań nie cieszyły się popularnością wśród podatników. Zainteresowanie okazało się wręcz znikome. Zamiast prognozowanych 200-300 tys. spółek skorzystało z niego wyłącznie 337 podatników. Dlatego już w trakcie roku zapowiedziany został pakiet zmian, który miał dodatkowo skorygować te preferencje. Ostatecznie zmiany zostały wprowadzone wraz z projektem Polskiego Ładu w ustawie 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 ustaw⁵.

2. ESTOŃSKI CIT – MODELOWY KSZTAŁT W POCZĄTKOWEJ WERSJI

Aby móc dokładniej omówić przyczyny tak niskiego zainteresowania podatników, należy najpierw przybliżyć wymagania, jakie były stawiane w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁶, jak również opisać szczegóły zaproponowanej przez ustawodawcę preferencji. Wprowadzone zostały one w rozdziale 6b „Ryczałt od dochodów kapitałowych”⁷. W niniejszym artykule „ryczałt od dochodów spółek kapitałowych”, zgodnie z rozwiązaniem zastosowanym w przywołanej ustawie, zwany będzie dalej „ryczałtem”.

2.1. Konstrukcja podatku

Przed opisaniem warunków formalnych pozwalających na zastosowanie tej formy opodatkowania oraz wykluczających ją warto przybliżyć samą konstrukcję tego podatku, gdyż ma ona wiele nietypowych rozwiązań, bez których trudno byłoby czytelnikowi dostrzec pewne kwestie formalne wymagane od podatnika przed przystąpieniem do opodatkowania ryczałtem i w jego trakcie⁸.

Stosowanie ryczału pozwala na zaniechanie równoległego prowadzenia ksiąg rachunkowych i podatkowych oraz przenosi akcenty sprawozdawcze całkowicie na rzecz rozwiązań zawartych w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o

rachunkowości⁹. Zgodnie z art. 28d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. szczególny nacisk kładzie się na prawidłowe określenie wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku. W kapitale własnym istotne jest natomiast poprawne określenie kwoty zysków niepodzielonych i podzielonych, które zostały odniesione na kapitały, a wypracowane w latach opodatkowania, w tym również kwoty niepokrytych strat. Także przy ustalaniu roku podatkowego znajdują zastosowanie przepisy ustawy z dnia 29 września 1994 r.¹⁰ Pamiętać przy tym należy, że przystąpienie do opodatkowania ryczałtem wiąże się z wyrównaniem wyników podatkowego i bilansowego poprzez inne rozpoznanie niektórych przychodów i kosztów zgodnie z trybem wskazanym w art. 7aa ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

Przyjęcie opodatkowania ryczałtem następuje na okres bezpośrednio następujących po sobie 4 lat podatkowych, o ile nie dojdzie w trakcie trwania tego okresu do naruszenia warunków stosowania tej formy opodatkowania. Jeżeli w ostatnim roku obowiązywania opodatkowania ryczałtem nie zostanie złożona stosowna informacja i jednocześnie podatnik będzie spełniał ustawowe warunki, to ta forma opodatkowania zostanie automatycznie przedłużona na kolejny czteroletni okres¹¹. Zastosowanie ryczałtu oznacza również zrezygnowanie ze stosowania pozostałych przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., w szczególności przepisów dotyczących podstawowych stawek podatku, podatku od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, czyli tzw. IP BOX, oraz minimalnego podatku od budynków¹². Oznacza to jednak również rezygnację z możliwości zastosowania ulg i odliczeń wskazanych w art. 18-18f powyższej ustawy¹³, czyli m.in. darowizn na cele działalności organizacji pożytku publicznego, wydatków na działalność badawczo-rozwojową czy ulgi na złe długi.

Dodatkowo, na zasadach odstępstwa, przepisy dotyczące ryczałtu zezwalają na objęcie tą formą opodatkowania również działalności rolniczej i leśnej¹⁴. „Oznacza to w praktyce, że podatnik prowadzący jedną (lub obie) z tych form działalności, wybierając ryczałt, decyduje równocześnie o objęciu dochodów z tych działalności opodatkowaniem wynikającym z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”¹⁵.

Zasady opodatkowania dochodu spółek w formie ryczałtu powodują, że „podatnicy decydujący się na zmianę formy opodatkowania odczuwają «skutki podatkowe» jeszcze przed rozpoczęciem stosowania tej formy opodatkowania [...]”. Podstawa opodatkowania w ryczałcie od zysków kapitałowych jest oparta na wyniku z prawa bilansowego, a nie podatkowego. Podatnik stosujący tę formę opodatkowania jest zobligowany do uwzględnienia w podstawie opodatkowania świadczeń, które w przeciwnym wypadku pozostałyby nieopodatkowane lub mogłyby zostać opodatkowane podwójnie”¹⁶.

2.2. Kryteria opodatkowania ryczałtem

Wybór opodatkowania w formie ryczałtu jest dostępny wyłącznie dla rezydentów podatkowych podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, z siedzibą lub zarządem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, opodatkowanych w Polsce od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, zgodnie z art. 3 ust. 1

ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Dodatkowo rozwiązania te zostały przeznaczone dla podmiotów o możliwie prostej strukturze udziałowej, czyli jedynie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółek akcyjnych, w których udziałowcami bądź akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym. Osoby takie mogą jednak prywatnie posiadać udziały w innych spółkach, niezależnie od przyjętych sposobów ich opodatkowania¹⁷. Ograniczony został również udział powiązań kapitałowych między spółką opodatkowaną ryczałtem a innymi podmiotami¹⁸. Oznacza to, że taki podmiot nie może ani być udziałowcem, ani posiadać w swojej strukturze udziałowców innych niż osoby fizyczne. Jednocześnie ustawodawca wymienił w art. 28k przywołanej ustawy podmioty wyłączone z możliwości zastosowania preferencyjnego opodatkowania ryczałtem.

Do podstawowych kryteriów ograniczających zastosowanie opodatkowania ryczałtem należał maksymalny limit przychodów, które mogli osiągnąć podatnicy¹⁹. Został on wyznaczony w wysokości 100 mln zł²⁰ przychodów z działalności osiągniętych w poprzednim roku podatkowym lub wartości średnich przychodów z działalności, obliczonych na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego z okresu opodatkowania ryczałtem²¹. Co najważniejsze, kwoty te były liczone w wartościach brutto, czyli z uwzględnieniem podatku od towarów i usług. Pamiętać przy tym należy, że przy obliczaniu limitu przychodów należało wziąć pod uwagę wszelkie przychody podatnika z działalności gospodarczej, w tym także te zwolnione z podatku dochodowego, bez względu na klasyfikację źródeł przychodów. W limicie nie uwzględniano się przychodów z działalności rolniczej i leśnej.

Jak wspomniano powyżej, przekroczenie opisanego limitu nie stanowiło bezpośredniej podstawy do utraty preferencyjnego opodatkowania ryczałtem, gdyż w okresie czteroletnim średnia wysokość przychodów nadal mogła spełniać limit określony w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. Jednakże za rok, w którym przychody osiągnęły wartość przekraczającą tę kwotę lub średnią przychodów za cały okres opodatkowania, powstawał obowiązek zapłaty należnego domiaru od dochodu osiągniętego w kolejnym roku podatkowym. Wzór obliczenia podstawy opodatkowania 5-proc. stawką domiaru zawierał art. 28q ww. ustawy.

Poza limitem kwotowym ustawodawca postawił również podatnikom wymagania w zakresie struktury osiąganych przychodów. Ograniczenia nałożono tutaj na przychody pasywne, których wartość w strukturze spółki nie powinna przekroczyć 50%. W założeniu ryczałt miał przysługiwać przede wszystkim podmiotom inwestującym w zwiększanie bazy posiadanych środków trwałych.

Ograniczenie to dotyczyło²² zatem przychodów z tytułu²³:

- 1) wierzytelności,
- 2) odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek,
- 3) części odsetkowej raty leasingowej,
- 4) poręczeń i gwarancji,
- 5) praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,

- 6) zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,
- 7) transakcji z podmiotami powiązany²⁴ – w przypadku gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma.

Kolejny warunek wskazany w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. dotyczył (oraz dotyczy obecnie) zatrudnienia. Ma on w zamierzeniu ograniczyć korzystanie z preferencyjnego opodatkowania przez podmioty nieprowadzące rzeczywistej działalności gospodarczej. Wymaga on od podatnika zatrudniania określonej liczby osób w jeden z dwóch alternatywnych sposobów²⁵:

- 1) trzech pracowników na podstawie umowy o pracę w prze-liczeniu na pełne etaty przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, a w przypadku gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych 12 miesięcy kalendarzowych – przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podat-kowym, lub
- 2) trzech osób fizycznych zatrudnianych na podstawie umo- wy innej niż umowa o pracę, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych²⁶, a miesięcz- ne wydatki z tego tytułu stanowią kwotę co najmniej trzykrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw.

Udziałowcy lub akcjonariusze danego podatnika nie mogli i nadal nie mogą być osobami, które spełniają powyższe warunki zatrudnienia. Ich zatrudnienie nie wyklucza jednak spółki z opodatkowania ryczałtem.

Dodatkowym wymogiem był zakaz stosowania w okresie opodatkowania ryczałtem zasad Międzynarodowych Standar- dów Rachunkowości (MSR) przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. Oprócz tego podatnik miał obowiązek złożenia zawiadomienia o wyborze takiego sposobu rozliczania podat- ków do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowe- go, w którym podatnik ma być opodatkowany ryczałtem. Zgłoszenie jest dokonywane przy użyciu formularza zawia- domienia ZAW-RD²⁷.

Inaczej prezentują się wskazane wymagania dla podatni- ków rozpoczynających działalność, jak również małych po- datników²⁸. W tym pierwszym przypadku warunki odnoszące się do limitu osiągniętych przychodów oraz ich struktury uzna- je się za spełnione w pierwszym roku opodatkowania ryczał- tem, a warunek dotyczący zatrudnienia nie dotyczy roku rozpoczęcia działalności i 2 lat bezpośrednio po nim nastę- pujących, o ile od drugiego roku podatkowego dojdzie do corocznego zwiększania zatrudnienia o co najmniej jeden etat w pełnym wymiarze czasu pracy aż do osiągnięcia warunków ustawowych. Wobec małych podatników ograniczono wyłącz- nie warunek dotyczący zatrudnienia do odpowiednio jednej osoby zatrudnionej na umowę o pracę na cały etat albo z innego tytułu, z miesięcznymi wydatkami w wysokości co najmniej przeciętnego wynagrodzenia w sektorze przedsię- biorstw²⁹. Zasady odnośnie do zatrudniania udziałowców lub akcjonariuszy pozostały bez zmian.

Zdecydowanie najbardziej obciążającymi wymaganiami postawionymi podatnikom opodatkowanym ryczałtem były te, które wymagały spełnienia przez cały czteroletni okres obo- wiązywania tej formy opodatkowania. Poza limitem przycho- dów takim wymogiem było utrzymywanie odpowiedniego poziomu nakładów inwestycyjnych w toku bieżącej działalno- ści gospodarczej³⁰.

Wartość bezpośrednich nakładów na cele inwestycyjne powinna uprzednio wynieść minimalnie 15%, ale nie mniej niż 20 tys. zł, w okresie 2 kolejno następujących po sobie lat podatkowych opodatkowania ryczałtem, albo 33%, nie mniej jednak niż 50 tys. zł, w czteroletnim okresie opodatkowania ryczałtem, jeżeli podatnik realizuje znaczącą dla prowadzenia działalności inwestycję³¹. Zgodnie z art. 28g ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. wartość tę określało się „w stosunku do ustalonej na ostatni dzień roku podatkowego poprzedza- jącego odpowiednio dwuletni albo czteroletni okres opodat- kowania ryczałtem wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji³², z wyłączeniem samo- chodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców albo akcjonariuszy lub członków ich rodzin³³”.

Zgodnie bowiem z podstawowym celem wprowadzonej formy opodatkowania miała ona wspierać podatników w sys- tematycznym zwiększaniu wartości inwestycji, mierzonych wskazanym w przywołanej ustawie wzrostem bezpośrednich nakładów inwestycyjnych³⁴. Pojawiły się przy tym wątpliwości, czy wyłączeniu z powyższych nakładów podlegają wszystkie wymienione środki trwałe, nawet jeżeli zostanie potwierdzone, że są wykorzystywane w pełnym wymiarze w prowadzonej działalności. Negatywna interpretacja w tym zakresie zdecy- dowanie ograniczyłaby sensowność opodatkowania ryczałtem dla przedsiębiorstw zajmujących się samochodowym trans- portem osób, osobowym i towarowym transportem lotniczym, morskim i śródlądowym, a także wynajmem środków trans- portu.

Przepisy zakładały również alternatywę w zakresie pono- szonych wydatków na cele inwestycyjne. Wymóg ten nie był bowiem stosowany, jeżeli podatnik poniósł wydatki na zatrud- nienie osób innych niż udziałowcy bądź akcjonariusze podat- nika w wysokości większej o 20%, nie mniejszej jednak niż 30 tys. zł, w stosunku do kwoty takich wydatków poniesionych w roku podatkowym poprzedzającym dwuletni okres opodat- kowania ryczałtem³⁵.

Wobec małych podatników i podatników rozpoczynających działalność warunek dotyczący obowiązków w zakresie na- kładów inwestycyjnych uznawało się za spełniony w odnie- sieniu do połowy wartości wskazanych w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r.³⁶

Podatnik tracił prawo do opodatkowania ryczałtem w czterech, wyszczególnionych w przywołanej ustawie wypad- kach³⁷:

- 1) z końcem ostatniego roku podatkowego okresu stosowa- nia ryczałtu po złożeniu przez podatnika informacji o re- zygacji z tej formy opodatkowania;
- 2) z końcem ostatniego roku podatkowego odpowiednio dwu- lub czteroletniego okresu, w którym podatnik nie

poniósł odpowiednich nakładów inwestycyjnych albo wydatków na wynagrodzenie;

- 3) z końcem roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił któregokolwiek z warunków dotyczących wysokości przychodów ogółem, struktury przychodów czy warunków zatrudnienia;
- 4) z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym:
 - a) podatnik nie spełnił warunków dotyczących struktury właścicielskiej, powiązań kapitałowych czy zakazu stosowania MSR przy sporządzaniu sprawozdań finansowych,
 - b) podatnik nie prowadził ksiąg podatkowych lub dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie wyniku finansowego netto,
 - c) podatnik dokona przejęcia innego podmiotu w drodze łączenia albo podziału podmiotów lub otrzymania wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, chyba że:
 - podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny jest opodatkowany ryczałtem albo
 - podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny z dniem przejęcia lub wniesienia wkładu zamknie księgi rachunkowe, sporządzi sprawozdanie finansowe oraz dokona rozliczenia i ustaleń w zakresie transakcji pozostających w związku z przejmowanymi składnikami majątku,
 - d) podatnik zostanie przejęty przez inny podmiot w drodze łączenia lub podziału podmiotów, w tym podziału przez wydzielenie, lub wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, chyba że podmiot przejmujący jest opodatkowany ryczałtem.

Po utracie prawa do opodatkowania ryczałtem ponownie można było złożyć zawiadomienie po upływie 3 lat podatkowych, nie wcześniej jednak niż po upływie 36 miesięcy, następujących po roku kalendarzowym, w którym podatnik utracił prawo do opodatkowania ryczałtem.

2.3. Modelowe zasady opodatkowania ryczałtem od 2021 r.

Zamysłem ustawodawcy było przeniesienie momentu opodatkowania spółki na moment dystrybucji uzyskanego zysku na rzecz jej wspólników. Istotne przy tym było określenie, z którego okresu został wypłacony zysk, gdyż opodatkowaniu ryczałtem podlegają tylko zyski wypracowane w okresie jego stosowania. Sam ustawodawca wymienia sześć kategorii dochodu, z czego połowę z nich można określić jako „szczególne kategorie dochodu”, z tytułu³⁸:

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

Tak skonstruowany katalog w założeniu obejmuje niemal każdą formę efektywnego, bezpośrednio lub pośredniego, przekazania właścicielom rzeczywistego, a nie tylko księgowego, zysku spółki. Ma to zapewne ograniczyć powstanie

kolejnej luki podatkowej, która służyłaby do agresywnej optymalizacji podatkowej.

Pierwsza kategoria zdaje się najprostsza do zobrazowania. Obejmuje ona zysk spółki, który na podstawie uchwały o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto jest przeznaczony do wypłaty udziałowcom (akcjonariuszom) lub na pokrycie strat powstałych przed przejściem na opodatkowanie ryczałtem. Dotyczy to również zaliczek wypłacanych na poczet przewidywanej dywidendy. Podstawę w tym wypadku stanowi suma dochodów z danego tytułu w miesiącu, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto.

Przez ukryte zyski rozumie się 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. Szczegółowo przykłady zostały wyliczone w art. 28m ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., wraz z wyłączeniem z opodatkowania wskazanym w ust. 4.

Szczególną kategorią jest dochód do opodatkowania z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Brak jest bowiem jednolitego stanowiska, czy obowiązuje on względem wszystkich kosztów, które przy zastosowaniu ogólnych zasad opodatkowania nie stanowiłyby kosztów uzyskania przychodu, czy wyłącznie takich wydatków, które faktycznie nie są związane z działalnością gospodarczą. W przypadku obu powyższych kategorii opodatkowaniu podlega suma dochodów z tych tytułów ustalona w miesiącu dokonania świadczenia lub wypłaty czy wydatku.

Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku powstaje, gdy w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego (aportu) przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części jego wartość rynkowa przewyższa wartość podatkową przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego. Przez wartość podatkową składnika majątku rozumie się wartość niezaliczoną uprzednio w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów na gruncie ustaw o podatkach dochodowych, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby ten składnik został przez niego odpłatnie zbyty³⁹. Podstawę stanowi tutaj dochód osiągnięty w miesiącu łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia wkładu niepieniężnego.

Wartość składników majątku jest określana w przypadku papierów wartościowych oraz składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk. Wartość rynkową składnika majątku określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami, prawami lub usługami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca zbycia albo świadczenia. W pozostałych przypadkach określa się ją zgodnie z zasadami właściwymi dla cen transferowych.

Dochód z tytułu zysku netto podlega opodatkowaniu wyłącznie w części, w jakiej zyski te nie były zyskami podzielonymi lub przeznaczonymi na pokrycie straty w przypadku, gdy podatnik zakończył opodatkowanie ryczałtem.

Ostatnia kategoria, dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych, obejmuje wartość przychodów i kosztów podlegających zgodnie z przepisami o rachunkowości zaliczeniu w roku podatkowym i uwzględnieniu w zysku (stracie) netto, które nie zostały uwzględnione w tym zysku (stracie) netto.

Wysokość ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych wynosiła 15%⁴⁰ podstawy opodatkowania w przypadku małego podatnika oraz tych podatników, u których wartość średnich przychodów⁴¹ nie przekraczała wartości maksymalnych przychodów określonych dla małego podatnika, oraz 25% w pozostałych przypadkach. Dodatkowo przy obliczaniu dochodu z tytułu zysku netto stawka podatku podlegała obniżeniu o 5 pkt proc., jeśli były spełnione odpowiednie warunki w zakresie poczynionych nakładów na cele inwestycyjne⁴².

Modelowe opodatkowanie ryczałtem nie posiada systemu zaliczkowego. Jednorazowych płatności należy dokonać zgodnie z terminami wskazanymi w art. 28t ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Przepisy określają pięć różnych terminów płatności podatku w zależności od kategorii dochodu. Dodatkowo podatnik jest obowiązany składać deklaracje według ustalonego wzoru do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy. Udziałowcy (akcjonariusze) spółki są zaś zobowiązani do składania spółce oświadczenia OSW-RD⁴³ o posiadanych przez nich, w sposób bezpośredni i pośredni (co najmniej 5% udziałów w kapitale), udziałach (akcjach), ogóle praw i obowiązków, tytułach uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub instytucji wspólnego inwestowania lub innych prawach majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, w terminie do końca pierwszego miesiąca każdego roku podatkowego podatnika, w którym stosuje opodatkowanie ryczałtem, a w przypadku zmiany stanu faktycznego – w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian⁴⁴.

2.4. Skutki w podatku dochodowym od osób fizycznych

Z punktu widzenia udziałowców (akcjonariuszy) wprowadzenie opodatkowania ryczałtem nie zmienia zasad opodatkowania zysków ze spółki. Nadal wypłaty te będą podlegały podwójnemu opodatkowaniu – najpierw na poziomie zysku spółki, a następnie na poziomie wypłaty otrzymanej od spółki. Pozytywnym efektem zmian jest jednak wprowadzenie możliwości odliczenia części podatku płaconego na poziomie spółki od podatku płaconego przez jej udziałowca (akcjonariusza). Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. dodała bowiem ust. 19 do art. 30a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴⁵.

Zgodnie z jego brzmieniem zryczałtowany podatek od przychodu z dywidendy z zysku spółek opodatkowanych ryczałtem był pomniejszany o kwotę stanowiącą:

- 1) 41% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dy-

widend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu właściwą dla małego podatnika w wysokości 15%;

- 2) 37% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu właściwą dla podatnika innego niż mały podatnik w wysokości 25%;
- 3) 71% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych – właściwego dla małego podatnika ponoszącego odpowiednią wysokość nakładów inwestycyjnych – w wysokości 10%;
- 4) 51% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych – właściwego dla podatnika (innego niż mały podatnik) ponoszącego odpowiednią wysokość nakładów inwestycyjnych – w wysokości 20%.

Zastosowanie tych odliczeń pozwoliło na zmniejszenie efektywnego opodatkowania wspólników spółki kapitałowej, które według zasad ogólnych wynosiło 26,29% oraz 34,39% i to mimo że zastosowane stawki nominalne były wyższe. Potrącenie to jednak dotyczyło jedynie wypłat z zysku w postaci dywidendy. Podatek od zysków z innych tytułów nie był objęty również preferencyjnymi rozwiązaniami, co przynosiło się na wzrost efektywnego opodatkowania tych zysków.

W zakresie obowiązków jako płatnika podatku od dywidend dla udziałowców (akcjonariuszy) podmiot opodatkowany ryczałtem miał takie same obowiązki jak podmioty opodatkowane na zasadach ogólnych.

3. ESTOŃSKI CIT W KSZTAŁCIE OBOWIĄZUJĄCYM OD DNIA 1 STYCZNIA 2022 R.

Pomimo zapewnień ustawodawcy o mnogości korzyści, jak zostało to już wspomniane, opodatkowanie w formie ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych nie cieszyło się powodzeniem wśród podatników. Wynikało to m.in. z rozmięcia się zapowiedzi z rzeczywistością⁴⁶.

„Główną zaletą estońskiego systemu opodatkowania osób prawnych jest to, że ze względu na minimalną liczbę wyjątków jest to system prosty w administrowaniu, a oprócz tego również przejrzysty i łatwy do zrozumienia przez podatnika”⁴⁷. Krótka lektura poprzedniego punktu artykułu wystarczy, żeby

zauważyć, że oczekiwania samego ustawodawcy dość znacząco odbiegały od ostatecznego efektu wprowadzonych przepisów, głównie z powodu szerokiego spektrum nałożonych na podatników wymagań. Może i opodatkowanie w tej formie byłoby proste do kontrolowania i zarządzania, ale skala trudności przy tak skonstruowanych przepisach oraz wymagania stawiane podatnikom w trakcie korzystania z opodatkowania ryczałtem najwyraźniej skutecznie odstraszyły zainteresowanych.

Dokonywanie czasochłonnych i skomplikowanych rozliczeń przed samym przystąpieniem do tej formy opodatkowania wiązało się nawet z powstaniem dodatkowego zobowiązania podatkowego, utratą możliwości skorzystania z ulg podatkowych, brakiem elastyczności rozwiązania, ograniczeniem zysków dla udziałowców i akcjonariuszy spółek. Wady tego systemu były aż nazbyt widoczne, również dla ustawodawcy. Postanowiono dokonać w nim zdecydowanych zmian i wprowadzić je do pakietu nowelizującego określanego „Polskim Ładem”.

Ustawa z dnia 29 października 2021 r., obowiązująca od dnia 1 stycznia 2022 r., przyniosła na początku roku wiele kontrowersji, ale niewątpliwie poprawiła niektóre kwestie trapiące opodatkowanie ryczałtem. Założeniem tych zmian było „uproszczenie i doprecyzowanie istniejących regulacji w zakresie ryczałtu od dochodów [...]”. Powyższe zmiany umożliwią skorzystanie z regulacji w zakresie ryczałtu od dochodów przez szeroką grupę podatników (cechujących się znacznym potencjałem rozwoju), których wzrost docelowo może stać się impulsem dla rozwoju gospodarczego całego kraju⁴⁸.

Zdecydowana większość zmian została poczyniona na korzyść podatnika. Przede wszystkim zrezygnowano z wymagań co do ponoszenia nakładów na cele inwestycyjne⁴⁹ oraz poszerzono krąg podatników mogących skorzystać z tej formy opodatkowania. Zlikwidowano limit przychodowy, a co za tym idzie również obowiązek domiaru⁵⁰. Dodatkowo zezwolono na skorzystanie z opodatkowania ryczałtem spółkom komandytowym, komandytowo-akcyjnym oraz prostym spółkom akcyjnym, przy jednoczesnym zachowaniu wymogu co do ich struktury udziałowej.

Rezygnacja z ponoszenia nakładów inwestycyjnych była impulsem do całkowitego zrezygnowania z ryczałtowych stawek 15% i 25% oraz zostawienia jedynie niższych stawek 10% i 20%. Mniejsza stawka ma zastosowanie w przypadku małych podatników oraz podatników rozpoczynających prowadzenie działalności. Miało to również wpływ na zmiany w zakresie możliwych odliczeń od podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu otrzymanych dywidend przez wspólników, udziałowców i akcjonariuszy spółek. Pomniejszenie to w obecnym stanie prawnym wynosi:

- 1) 90% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do wypłaty podzielonego zysku i należnego ryczałtu od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w wysokości 20%, albo
- 2) 70% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki liczonego na dzień na-

bycia przez niego prawa do wypłaty podzielonego zysku i należnego ryczałtu od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w wysokości 20%.

Zmieniono sposób opodatkowania podatników, którzy zakończyli okres opodatkowania ryczałtem. Od dnia 1 stycznia 2022 r. opłacenie sumy zysków netto, w tej części, w jakiej nie zostały podzielone na wspólników spółki ani przeznaczone na pokrycie straty, osiągniętych w trakcie tego opodatkowania, można opłacić według dotychczasowych zasad do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem. Dodano jednak możliwość opłaty zryczałtowanej stawki podatku dopiero od rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto⁵¹. Pozwala to podatnikom dalej stosować zasady opodatkowania ryczałtem, nawet po zakończeniu podlegania tej formie opodatkowania, ale wyłącznie do zysku netto wygenerowanego w okresie korzystania z ryczałtu⁵².

Nowelizacja przepisów pozwoliła również na rozpoczęcie korzystania z opodatkowania ryczałtem w trakcie roku podatkowego⁵³. W takim przypadku za pierwszy rok podatkowy opodatkowania ryczałtem uważa się okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do końca miesiąca przyjętego przez podatnika roku obrotowego⁵⁴.

Szczególnie interesującą kwestią dla podatników była definicja ukrytych zysków stosowana na potrzeby opodatkowania ryczałtem. Katalog ten był niezwykle szeroki, obejmował niemalże wszystkie rodzaje płatności przekazywanych na rzecz wspólnika spółki. Dlatego przy podejmowaniu decyzji o wyborze opodatkowania ryczałtem podatnik musiał uwzględnić m.in. to, czy spółka będzie np. finansowana pożyczkami otrzymanymi od udziałowców lub osób z nimi powiązanych. Ustawa z dnia 29 października 2021 r. dodatkowo rozszerzyła i znowelizowała ten katalog⁵⁵.

Wśród innych istotnych zmian wprowadzonych tą ustawą, dotyczących opodatkowania ryczałtem, należy również wymienić:

- 1) zmiany w art. 7aa ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. w zakresie obowiązków podatnika rozpoczynającego korzystanie z opodatkowania w formie ryczałtu;
- 2) wyłączenie stosowania wobec podmiotów opodatkowanych ryczałtem przepisów o minimalnym podatku dochodowym (art. 28h ust. 1 ww. ustawy);
- 3) doprecyzowanie wartości początkowej składnika majątku (art. 28m ust. 1 pkt 4 ww. ustawy);
- 4) doprecyzowanie podstawy opodatkowania ryczałtem poprzez uwzględnienie w niej dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych osiągniętego w roku podatkowym (art. 28n ust. 1 pkt 5, wcześniej uwzględnione wyłącznie w art. 28m ww. ustawy);
- 5) wskazanie sposobu dokonywania odliczenia od ryczałtu kwoty ryczałtu należnego od wypłaconej zaliczki. Odliczenia takiego dokonuje się od ryczałtu należnego od zysku, na którego poczet zaliczka została wypłacona, proporcjonalnie do kwoty zysku przeznaczonej do wypłaty (art. 28p ust. 3 ww. ustawy).

4. CZY OPODATKOWANIE RYCZAŁTEM OD DOCHODÓW SPÓŁEK JEST KORZYSTNYM ROZWIĄZANIEM?

Bez wątpienia ustawa z dnia 29 października 2021 r. znacznie uatrakcyjniła opodatkowanie ryczałem od dochodów spółek dla wielu podmiotów. Zrezygnowano z kłopotliwych rozwiązań, a inne dostosowano do wymagań podatników oraz deklaracji Ministra Finansów. Wyjaśniono część wątpliwości, jakie narosły od wprowadzenia tych przepisów. Uczyniono kroki, aby przybliżyć estoński CIT do jego pierwowzoru, ale te regulacje nadal są dalekie od obowiązujących u naszych bałtyckich sąsiadów. Nie można już jednak powiedzieć, że oba rozwiązania łączy jedynie nazwa oraz główny koncept.

Nadal trudno powiedzieć, że ta forma opodatkowania jest „prosta w administrowaniu” oraz „przejrzysta i łatwa do zrozumienia przez podatnika”. Do zdecydowanych jej zalet należy odsunięcie momentu rozliczenia podatku dochodowego na dzień konsumpcji zysku, dzięki czemu dopóty, dopóki wypracowane zyski „pracują” dla spółki, nie są opodatkowane. Podatnik może przy tym wstecznie rozliczać stratę poniesioną przed przyjęciem tej formy opodatkowania, ma wtedy jednak obowiązek stosowania go przez co najmniej 4 lata.

Za stosowaniem ryczału przemawiają również inne, mniej korzystne dla podatników, zmiany wprowadzone w Polskim Ładzie. Zrezygnowanie z możliwości odliczenia składki zdrowotnej powoduje, że tą formą opodatkowania mogą się zainteresować również osoby prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą, dla których może to być najatrakcyjniejsze ekonomicznie rozwiązanie.

Dla samych właścicieli spółek korzyści z przejścia na opodatkowanie ryczałem pojawiają się także w przypadku otrzymywania pożyczek, co zaprezentowano w poniższym przykładzie.

Spółka X jest małym podatnikiem. Osiąga w okresie opodatkowania ryczałem dochód w wysokości 1 000 000 zł. W przykładzie pominięto inne możliwe do zastosowania ulgi i skupiono się wyłącznie na wyliczeniach odnoszących się do opodatkowania w przypadku wypłaty dywidendy (zob. tabela 1).

Przyjęte w przykładzie kalkulacje zostały oparte na założeniu, że podstawą opodatkowania w przypadku spółki opodatkowanej ryczałem jest wypłata dywidendy w kwocie brutto. Pojawiają się jednak argumenty, że podatek powinien być kalkulowany od zysku pomniejszonego o należny ryczałt. Powoduje to, że efektywna stawka opodatkowania spadnie

aż do 18,1% we wskazanym przykładzie. W przypadku podatnika niebędącego małym podatnikiem (stawka ryczału 20,0%) efektywna wartość opodatkowania wynosi 21,2%. Potwierdzenie takiego stanu rzeczy obecnie wymaga szczegółowej analizy.

Pojawiły się również kontrowersje w zakresie różnic między teorią a praktyką stosowania opodatkowania przez organy administracji skarbowej. Doprowadziło to do dyskryminacji podmiotów wypłacających zaliczki na poczet dywidendy, których opodatkowanie, w porównaniu do wspólników wypłacających dywidendy, jest kilkukrotnie wyższe. W opinii Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej brak jest bowiem możliwości zastosowania mechanizmu odliczenia w przypadku zaliczek wypłacanych na poczet dywidendy⁵⁶. Wydaje się to sprzeczne z systemowym założeniem opodatkowania ryczałem, czyli opodatkowaniem w momencie dystrybucji zysku, jest jednak zgodne z literalnym brzmieniem przepisów, które nie odnoszą się w tym wymiarze do kwestii zaliczek na wypłatę dywidendy. Chociaż interpretacja została wydana odnośnie do stanu prawnego sprzed wejścia w życie ustawy z dnia 29 października 2021 r., to ze względu na brak nowelizacji w tym zakresie⁵⁷ podobne stanowisko organów administracji skarbowej może być powielane w kolejnych interpretacjach.

Brak jest również pomocy dla podatników, jeżeli chodzi o objaśnienia, które tylko zwiększają liczbę wątpliwości związanych z estońskim CIT. W niektórych przypadkach w objaśnieniach wręcz powtarza się przepisy bez dodawania żadnego komentarza. Podatnicy wskazują w szczególności na wątpliwości związane z prawidłowym ustalaniem „wartości podatkowej” podczas przejścia na opodatkowanie ryczałem czy elementów wliczanych do limitu przychodów biernych. Objasnienia Ministra Finansów w tym zakresie nie stanowią efektywnego wsparcia.

Nie wiadomo, czy w tym momencie estoński CIT w aktualnym brzmieniu jest wersją definitywną, czy nadal będzie podlegał istotnym zmianom w przyszłości. Z pewnością nie jest to rozwiązanie idealne, ale dla niektórych rodzajów podmiotów faktycznie może być zdecydowanie korzystniejsze od opodatkowania według zasad ogólnych. Zmiany wprowadzone od dnia 1 stycznia 2022 r. należy raczej rozpatrywać w kontekście ich ewolucji, a nie rewolucji. Dopiero jednak wykrystalizowanie się przejrzystej linii interpretacyjnej organów administracji skarbowej i czas pokażą, jak wpłynęły one na popularność tego niewątpliwie interesującego rozwiązania podatkowego.

Tabela 1. Porównanie opodatkowania na zasadach ogólnych oraz ryczałem dla Spółki X

	Zasady ogólne	Ryczałt
Dochód	1 000 000 zł	1 000 000 zł
Podatek dochodowy od osób prawnych	$1\,000\,000\text{ zł} \times 9\% = 90\,000\text{ zł}$	$1\,000\,000\text{ zł} \times 10\% = 100\,000\text{ zł}$
Dywidenda do wypłaty	910 000 zł	900 000 zł
Podatek od dywidend	$910\,000\text{ zł} \times 19\% = 172\,900\text{ zł}$	$1\,000\,000\text{ zł} \times 19\% = 190\,000\text{ zł}$
Odliczenie od podatku od dywidend	brak	$90\% \times 100\,000\text{ zł} = 90\,000\text{ zł}$
Łączne opodatkowanie	262 900 zł	200 000 zł
Łączne opodatkowanie	26,29%	20,00%

Źródło: opracowanie własne.

5. WĄTPLIWOŚCI I KONTROWERSJE ZWIĄZANE Z RYCZAŁTEM OD DOCHODÓW SPÓŁEK – MOŻLIWE NADUŻYCIA

Jedną z kluczowych kontrowersji w zakresie rozliczenia ryczału od dochodów spółek jest sposób kalkulacji ewentualnego podatku w momencie przejścia podatnika tę formę opodatkowania. Podatnik w rocznym zeznaniu podatkowym, za rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok opodatkowania ryczałem od dochodów spółek, jest zobowiązany do wykazania przychodów i kosztów w wartości stanowiącej różnicę z tzw. przejścia z wyniku podatkowego na bilansowy. Wartość ta odpowiada:

- 1) przychodom uwzględnionym, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do przychodów podatkowych, oraz
 - 2) kosztem zaliczonym do kosztów uzyskania przychodów w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości,
- oraz odpowiednio
- 3) przychodom zaliczonym do przychodów podatkowych w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości, oraz
 - 4) kosztem uwzględnionym, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

W uproszczeniu – regulacja ta sprowadza się do założenia, że jeśli uprzednio dany wydatek został zaliczony do kosztów podatkowych (zmniejszał podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych), a zostanie zaliczony w koszty bilansowe w okresie późniejszym (tj. w okresie opodatkowania ryczałem, czyli w okresie kalkulacji wyniku bilansowego – zysku netto), to dochodziłoby do sytuacji niepożądanego z punktu widzenia ustawodawcy, tj. dwukrotnego rozliczenia jednego wydatku zmniejszającego podstawę opodatkowania:

- 1) najpierw jako koszt podatkowy w okresie opodatkowania na zasadach ogólnych oraz
- 2) później jako zaliczenie tego wydatku jako kosztu bilansowego zmniejszającego zysk netto w okresie opodatkowania ryczałem.

Analogiczna regulacja⁵⁸ dotyczy różnic w wykazywaniu przychodów podatkowych i bilansowych dotyczących tego samego zdarzenia gospodarczego w różnych okresach. Owa wartość różnicy podlegałaby opodatkowaniu w momencie wejścia podatnika w reżim estońskiego CIT, chyba że podatnik rozliczałby się na zasadach ryczału przez 4 lata podatkowe.

W konsekwencji przepisy nakazują podatnikom zaliczenie tzw. różnicy przejściowej do przychodów podatkowych w przypadku, gdy w pierwszej kolejności powstałby przychód bilansowy, a w późniejszym okresie powstałby przychód podatkowy (w okresie opodatkowania ryczałem). Kwota powyższych przychodów powinna być wykazana na plus w informacji CIT/KW. Przykładem takiej sytuacji jest naliczenie odsetek od udzielonej pożyczki przez podatnika na dzień bilansowy (zaliczenia do przychodów bilansowych naliczonych odsetek), podczas gdy kasowy wpływ odsetek od udzielonej pożyczki konstytuuje przychód podatkowy w kolejnym okresie rozliczeniowym dla celów podatkowych.

Równocześnie do przychodów podlegających opodatkowaniu w momencie wejścia w reżim estońskiego CIT należy zaliczyć wartość wydatków będących w pierwszej kolejności kosztem podatkowym, a dopiero w kolejnym okresie kosztem bilansowym (kwota kosztów na plus do przychodów w informacji CIT/KW, dotycząca rozliczenia międzyokresowych kosztów czynnych, np. podatek od nieruchomości).

Prezentacja różnic przejściowych zaliczanych do kosztów podatkowych w informacji CIT/KW następuje również w dwóch przypadkach.

Pierwszy z nich dotyczy przychodów podatkowych wykazywanych we wcześniejszym okresie rozliczeniowym, podczas gdy w dalszej kolejności podatnik wykazywałby przychód bilansowy (w okresie opodatkowania ryczałem) – kwota przychodu na plus do kosztów w informacji w zakresie wydania towaru w poprzednim roku podatkowym i bilansowym, a faktura zostanie wystawiona w kolejnym roku podatkowym i bilansowym.

Drugi przypadek zdarza się wtedy, gdy najpierw występuje koszt bilansowy, a w dalszej kolejności występowałby koszt podatkowy – wydatek jako koszt na plus do kosztów w informacji, np. podatnik spona kredyt i zostają naliczone odsetki na koniec roku podatkowego i bilansowego, podczas gdy płatność odsetek została dokonana przez podatnika w kolejnym roku bilansowym i podatkowym – bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów.

Podsumowując, szczegółowa analiza różnic w zakresie momentu wykazywania przychodów bilansowych i podatkowych powinna dotyczyć międzyokresowych rozliczeń przychodów i kosztów w świetle prawa bilansowego, prezentacji przychodów i kosztów finansowych, w szczególności odsetek i różnic kursowych, oraz różnic w zakresie prezentacji amortyzacji bilansowej i podatkowej (dotyczy to w szczególności tzw. jednorazowej amortyzacji na podstawie art. 16k ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.).

Niezależnie od powyższych rozważań – ewentualna wartość zobowiązania podatkowego wygasłaby w całości w przypadku stosowania przez podatnika opodatkowania ryczałem od dochodów spółek nieprzerwanie przez okres dłuższy niż 4 lata podatkowe.

Podsumowując, istotne korzyści podatkowe uzyskują podmioty mające nadwyżkę bilansową wartości składników majątku nad ich wartością podatkową. Wartość nadwyżki jest prezentowana na plus do przychodów w informacji, jednakże zobowiązanie wygasa po 4 latach, podczas gdy wyższa wartość odpisu amortyzacyjnego zmniejsza zysk bilansowy. Przykładem obrazującym to zjawisko jest możliwość prezen-

tacji umów leasingu dla celów podatkowych jako tzw. leasingu operacyjnego, podczas gdy dla celów bilansowych te umowy są prezentowane jako tzw. leasing finansowy.

Kolejną kontrowersją wiążącą się z aktualnymi regulacjami⁵⁹ w zakresie ryczałtu od dochodów spółek jest aspekt dotyczący podmiotów powstałych z przekształcenia, dla których pierwszym rokiem po przekształceniu jest rok opodatkowania ryczałtem. Podstawą opodatkowania byłaby różnica między wartością bilansową a wartością podatkową składników majątku podatnika. Dochód z przekształcenia powinien zostać wykazany przez podatnika w zeznaniu podatkowym rocznym (CIT-8) do końca trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Wskazany dochód podlegałby opodatkowaniu stawką 19%. Zapłata zobowiązania powinna nastąpić do końca trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek lub w częściach w okresie nie dłuższym niż 2 lata od końca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem (po zawiadomieniu właściwego naczelnika urzędu skarbowego).

Należy jednak podkreślić, że niewielu podatników zapłaci powyższe zobowiązania. Istniejąca luka w przepisach powoduje, że w przypadku przekształcenia podmiotu w spółkę będącą podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych (np. przekształcenie przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą na podstawie wpisu do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością) wystarczy, aby podmiot po przekształceniu nie wybierał od razu rozliczenia ryczałtem, tylko odczekał jakiś czas (np. jeden miesiąc) przed wyborem tej formy opodatkowania. Okres między dniem przekształcenia a momentem przejścia podatnika na estoński CIT będzie stanowił odrębny rok podatkowy (np. jeden miesiąc), jednakże pozwoli to uniknąć obowiązku zapłaty podatku od przekształcenia.

Kolejna kontrowersja wiąże się z zakresem definicyjnym dochodów z ukrytych zysków w świetle art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Regulacja ta dotyczy wyłącznie świadczeń między podmiotami powiązanymi w rozumieniu przepisów o cenach transferowych (art. 11a i nast. ww. ustawy), przy założeniu różnicy definicyjnej, że na potrzeby cen transferowych aspekt wywierania znaczącego wpływu między podmiotami jako powiązania kapitałowego odnosi się do udziału w wysokości 25%, podczas gdy na potrzeby regulacji w zakresie ryczałtu powiązanie kapitałowe jest definiowane na poziomie 5%.

Należy podkreślić, że ustawodawca określił otwarty katalog dochodów z ukrytych zysków, w szczególności są to: kwota pożyczki udzielona wspólnikowi (udziałowcowi), świadczenie wykonane na rzecz fundacji, nadwyżka wartości rynkowej transakcji ponad ustaloną wartość rynkową. Jednakże wartością ukrytych zysków byłaby wyłącznie ustalona kwota nadwyżki ponad wartość rynkową w rozumieniu art. 28m ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Równocześnie wyłączone z kategorii opodatkowanych ukrytych zysków są m.in.:

1) wynagrodzenia do pięciokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego w danym przedsiębiorstwie lub do pięciokrotności przeciętnego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw (jeśli średnia wartość prze-

ciętnego miesięcznego wynagrodzenia w firmie jest wyższa niż wartość średnia krajowa przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia);

- 2) wydatki i odpisy amortyzacyjne od samochodów osobowych używanych na cele tzw. mieszane w wysokości 50% (w konsekwencji tylko wartość 50% będzie stanowiła dochód z ukrytych zysków do opodatkowania);
- 3) kwota pożyczki zwrócona przez podatnika wspólnikowi lub podmiotowi powiązanemu.

Podsumowując, zastanawiające jest wprowadzenie przez ustawodawcę regulacji, która uznaje za dochód z ukrytych zysków wartość raty leasingowej (leasing operacyjny samochodu osobowego) w wysokości 50% lub wartość odpisu amortyzacyjnego w wysokości 50% (leasing finansowy samochodu osobowego). Jeśli porówna się tę regulację z obowiązującymi ogólnymi przepisami dotyczącymi opodatkowania umów leasingu samochodów osobowych dla celów podatku dochodowego osób prawnych (w przypadku samochodów spalinowych o wartości powyżej 150 tys. zł oraz samochodów elektrycznych o wartości powyżej 225 tys. zł), należy zauważyć, że jest ona dużo bardziej korzystna dla podatników zawierających umowy leasingu, których przedmiotem są samochody o wysokiej wartości. W konsekwencji im wartość przedmiotu leasingu jest wyższa, tym podatnik rozliczający się na zasadach ryczałtu ma większą preferencję podatkową w porównaniu do rozliczenia według zasad ogólnych.

Dalszą kontrowersją dotyczącą przepisów w zakresie ryczałtu od dochodów spółek jest aspekt dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika. Należy podkreślić, że celem ustawodawcy było, aby wskazana regulacja odnosiła się do wydatków ponoszonych przez podatnika nie tylko na rzecz podmiotów powiązanych, ale również na rzecz podmiotów trzecich. Kontrowersja sprowadza się do ustalenia zakresu wydatków „niezwiązanych” z prowadzoną działalnością gospodarczą przez podatnika. Należy podkreślić – zdaniem autora – że zakres wydatków „związanych” z działalnością gospodarczą podatnika nie może być utożsamiany z zakresem definicyjnym wydatków uznawanych za koszty uzyskania przychodów w świetle art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym przez Ministra Finansów w objaśnieniach z dnia 23 grudnia 2021 r. podatnicy powinni się „posiłkować” definicją kosztów uzyskania przychodów z art. 15 ust. 1 (*a contrario*) dla celów ustalenia wydatków „niezwiązanych z działalnością gospodarczą”, choć „nie jest to katalog zamknięty”⁶⁰.

Kolejnym zagadnieniem budzącym wątpliwości w zakresie ryczałtu jest aspekt związany ze świadczeniem usług między podmiotami powiązanymi w świetle art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

Opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik, który spełnia w szczególności warunek, że mniej niż 50% jego przychodów z działalności osiągniętych w poprzednim roku podatkowym (liczonych z uwzględnieniem kwoty należnego podatku od towarów i usług) pochodzi z transakcji z podmiotami powiązanymi (w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.) – w przypadku gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma. Analiza tej regulacji prowadzi do kilku zastanawiających wniosków.

Po pierwsze, interpretacja niedookreślonego terminu „wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym” może prowadzić do istotnych sporów podatników z organami administracji skarbowej, co w konsekwencji prowadzi do niepewności prawa podatkowego.

Po drugie, w przypadku gdy wartość przychodu generowanego z tytułu świadczonych usług przez podatnika w reżimie estońskiego CIT na rzecz podmiotów powiązanych jest niższa niż 50% przychodów ogółem tego podatnika, wtedy omawiana regulacja w ogóle nie ma zastosowania. W konsekwencji dany podatnik rozliczający się na zasadach ryczałtu od dochodów spółek nie będzie w ogóle zobowiązany do badania zagadnienia „wartości dodanej pod względem ekonomicznym”, jeżeli łączna wartość osiągniętego przychodu przez tego podatnika z transakcji usługowych z podmiotami powiązаныmi będzie stanowił wartość mniejszą niż 50% łącznych generowanych przez niego przychodów. Dodatkowo analiza art. 28m ust. 3 pkt 3 (zagadnienie dotyczące „wytwarzanej wartości dodanej”) w związku z brzmieniem art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. (zagadnienie dotyczące dochodów z ukrytych zysków) prowadzi do wniosku, że regulacja dotycząca przedmiotu opodatkowania w zakresie dochodów z ukrytych zysków odwołuje się do rozdziału 1a przywołanej ustawy („Ceny transferowe”) oraz że opodatkowaniu podlega wyłącznie nadwyżka ponad wartość rynkową.

Regulacje w zakresie dochodów z ukrytych zysków nie odnoszą się do zagadnienia „ekonomicznej wartości dodanej”. Równocześnie jednak od podatnika (opodatkowanego na zasadach ogólnych), który świadczy usługi na rzecz podmiotu powiązanego (rozliczającego się na zasadach ryczałtu), jest wymagane wykonanie obowiązków w zakresie cen transferowych, w szczególności w odpowiednich przypadkach niezbędne jest przygotowanie dokumentacji podatkowej cen transferowych.

Kolejnym zagadnieniem budzącym wątpliwości jest aspekt utraty przez podatnika prawa do opodatkowania ryczałtem. Utrata tego uprawnienia następuje z końcem roku podatkowego w przypadku⁶¹, gdy podatnik zrezygnował z opodatkowania w tej formie, lub w przypadku, gdy podatnik nie spełnił któregoś z warunków, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

Oprócz tego utrata uprawnienia do opodatkowania ryczałtem następuje z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy w przypadku wystąpienia zdefiniowanego zdarzenia restrukturyzacyjnego⁶² w trakcie roku podatkowego u danego podatnika, niewłaściwego prowadzenia ksiąg rachunkowych przez tego podatnika, jak również w przypadku niespełnienia przez tego podatnika warunków z art. 28j ust. 1 pkt 4-6 przywołanej ustawy (tj. zakres podmiotowy oraz prosta struktura właścicielska).

Dalszym aspektem budzącym wątpliwości jest ewentualna możliwość wystąpienia zdarzeń restrukturyzacyjnych (połączeń i podziałów) między podmiotami rozliczającymi się na zasadach ryczałtu od dochodów spółek w kontekście ewentualnego pojawienia się dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku.

Ustawodawca wskazuje, że podatnik nie traci uprawnienia do opodatkowania ryczałtem⁶³ (na zasadzie wyjątku od wy-

jątku), jeżeli dokona przejęcia innego podmiotu w drodze łączenia albo podziału podmiotów lub otrzymania wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, pod warunkiem że:

- 1) podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny jest opodatkowany ryczałtem albo
- 2) podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny z dniem przejęcia lub wniesienia wkładu zamknie księgi rachunkowe, sporządzi sprawozdanie finansowe oraz dokona rozliczenia i ustaleń, o których mowa w art. 7aa ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., w zakresie transakcji pozostających w związku z przejmowanymi składnikami majątku.

Należy jednak zaznaczyć, że mimo braku utraty uprawnienia podatnika do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek opodatkowaniu w tej formie będzie podlegać dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku w wysokości nadwyżki wartości rynkowej składników majątku przejmowanego lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników – w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

Elementem wysoce zastanawiającym w aspekcie racjonalności ustawodawcy są zapisy ustawowe dotyczące opodatkowania tzw. dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku w świetle art. 28m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Jeśli dwa podmioty podlegają opodatkowaniu na zasadach ryczałtu od dochodów spółek (tj. dwa podmioty prawidłowo rozliczyły podatek w momencie wejścia w reżim ryczałtu zgodnie z art. 7aa ust. 4 ww. ustawy) oraz ustalają w prawidłowy sposób wynik finansowy netto w okresie korzystania z tej formy opodatkowania (tj. w okresie 4 lat podatkowych), to wydaje się wysoce nieracjonalne opodatkowanie wartości w wysokości nadwyżki wartości rynkowej składników majątku przejmowanego lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników.

Aby doszukać się racjonalności ustawodawcy, można by przyjąć, że obawia się on, iż w wyniku np. połączenia podmiotów, rozliczanego dla celów prawa bilansowego metodą nabycia (a nie metodą łączenia udziałów), tj. dopuszczającą możliwość przeszacowania wartości składników aktywów i zobowiązań podmiotów przejmowanych lub podmiotów łączących się do wartości godziwej, zwiększona zostanie wartość np. środków trwałych podlegających amortyzacji, a w konsekwencji wartość odpisów amortyzacyjnych zmniejszy zysk netto podmiotu w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.

Należy jednak zauważyć, że art. 28m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. odnosi się do zupełnie różnej wartości. Dodatkowo w wyniku połączenia lub podziału podmiotów nie musi dojść do przeszacowania składników aktywów i zobowiązań do wartości godziwej (domniemanie w zakresie zwiększenia wartości aktywów trwałych), w szczególności w przypadku rozliczenia połączenia lub podziału metodą łączenia udziałów w świetle ustawy z dnia 29 września 1994 r. Jednakże nawet w tych przypadkach, tj. gdy następuje kontynuacja wyceny składników aktywów dla celów bilansowych

przy połączeniu lub podziale podmiotów, ustawodawca podatkowy nakazuje opodatkowanie wartości w wysokości „nadwyżki wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników”.

W opinii autora taka regulacja nie znajduje racjonalnego uzasadnienia w obecnym kształcie. Postulowaną zmianą wskazanego przepisu byłoby określenie opodatkowania wartości w wysokości „wzrostu wartości składników majątku przejmowanego lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego, prezentowanego dla celów prawa bilansowego w wyniku połączenia, podziału lub wniesienia wkładu, ponad wartość tych składników prezentowaną dla celów prawa bilansowego w podmiocie podlegającym połączeniu, podziałowi lub podmiocie wnoszącym wkład”.

6. PODSUMOWANIE – POSTULATY DE LEGE LATA ORAZ DE LEGE FERENDA

Odnosnie do modelu przyjętego przez polskiego ustawodawcę w zakresie ryczałtu od dochodów spółek (tzw. estoński CIT) należy zauważyć, że został on oparty na dwóch generalnych zasadach. Według pierwszej z nich zasady ogólne rozpoznawania przychodów i kosztów podatkowych na podstawie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nie mają zastosowania do rozliczenia ryczałtem od dochodów spółek, a podstawą kalkulacji należnego podatku jest wartość zdefiniowana w prawie bilansowym, tj. zysk netto. Drugą zasadą jest przyjęcie założenia, że opodatkowanie następuje w momencie wypłaty (dystrybucji) zysku do wspólników spółki opodatkowanej na zasadach ryczałtu od dochodów spółek. W konsekwencji w przypadku braku wypłaty zysku na rzecz wspólników spółki (lub braku transakcji uznawanych za równoważne z wypłatą zysku do wspólników spółki dla celów podatkowych) efektywna stopa podatkowa dotycząca spółki i wspólników w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej spółki rozliczanej w formie ryczałtu od dochodów spółek wynosi zero. Dodatkowo w razie efektywnej wypłaty zysku netto ze spółki na rzecz wspólników efektywna stopa podatkowa dla spółki i wspólników wyniesie łącznie 20% w przypadku małych podatników (podatników ryczałtu, których przychody wynoszą poniżej 2 mln euro) oraz 25% w przypadku pozostałych podatników.

Omawiana regulacja ma na celu – zgodnie z oficjalnym stanowiskiem Ministra Finansów – pozytywne stymulowanie gospodarki. Należy podkreślić, że uchylenie szczególnych wymogów dotyczących warunków wejścia w reżim estońskiego CIT, w szczególności warunków dotyczących wydatków inwestycyjnych, powoduje, iż podatnicy w dość prosty sposób mogą skorzystać z tej formy opodatkowania. Pozostawienie minimalnych wymogów warunkujących możliwość rozliczania się ryczałtem w zakresie tzw. prostej struktury udziałowców (wspólników) podatnika oraz minimalnego wymogu co do zatrudnienia sugeruje, że wiele podmiotów może być zainteresowanych tą formą rozliczenia, gdyż powoduje ona istotne zmniejszenie obciążeń publicznoprawnych.

Jednakże zdaniem autora jest wysoce prawdopodobne, że niniejsze regulacje faktycznie zmniejszą obciążenia fiskalne osób prowadzących działalność gospodarczą z wykorzystaniem spółek prawa handlowego (wszystkich – z wyjątkiem

spółki jawnej), ale nie będą pozytywnie stymulowały gospodarki.

Należy podkreślić, że analizowane regulacje dają podatnikom faktyczną możliwość niepłacenia podatku dochodowego w sytuacji uzyskiwania przez nich „ekonomicznych” dochodów – zysku netto w świetle prawa bilansowego. W żadnym zakresie ci podatnicy nie są zobowiązani do wydatkowania owych zysków np. na działalność inwestycyjną, innowacyjną, prorozwojową. W konsekwencji, w przypadku gdy wspólnicy spółki opodatkowanej na zasadzie ryczałtu postanowią, że zyski spółki będą przetrzymywane pasywnie np. w banku, fiskus nie uzyska żadnych wpływów budżetowych – bez jakiegokolwiek stymulacji prorozwojowej dla gospodarki (jeśli wypracowany zysk pozostaje tylko w spółce, bezterminowo pozostaje on nieopodatkowany).

Ponadto przyjęcie założenia, że faktycznemu opodatkowaniu podlega tylko „dystrybucja” zysków od podatnika ryczałtu na rzecz osób fizycznych będących wspólnikami spółki, podaje w wątpliwość samą ideę opodatkowania spółek podatkiem korporacyjnym w nowożytnym znaczeniu, tj. podatkiem dochodowym odnoszącym się do osób prawnych (lub wskazanych przez ustawodawcę podmiotów). Jeżeli przyjmując, że taki kierunek ewolucji podatku dochodowego od osób prawnych jest słuszny, to sprowadza on konstrukcję obowiązków spoczywających na podatniku do roli płatnika. W konsekwencji w uproszczeniu można by było wskazać, że podatnik tego podatku nie płaciłby nigdy podatku dochodowego, a jedynie pobierałby podatek jako płatnik w przypadku wypłaty „zysku” na rzecz wspólnika (udziałowca).

Chociaż autor nie jest zwolennikiem powyższego kierunku ewolucji podatku dochodowego od osób prawnych, przyjęte przez ustawodawcę dwie główne zasady rządzące ryczałtem od dochodów spółek dają podatnikom faktyczną możliwość niepłacenia jakiegokolwiek podatku dochodowego. W konsekwencji, jeśli uznamy, że wskazana teza jest słuszną⁶⁴, to metodologicznie nie znajduje również uzasadnienia modelowe przejście ustawodawcy w zakresie ryczałtu na zysk netto w świetle prawa bilansowego. Przeciwnie analogiczny skutek – rzekomo „prorozwojowy dla przedsiębiorców” – powstałby w przypadku hipotetycznej kalkulacji dochodu podatkowego na zasadach ogólnych (podstawy opodatkowania na zasadach ogólnych), przedmiotowego, całościowego zwolnienia tego dochodu na poziomie samej spółki oraz opodatkowania tego dochodu na poziomie wspólników w razie jego dystrybucji. Sama spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych wykonywałaby funkcję płatnika podatku w zakresie wypłacanego wynagrodzenia (zysku) na rzecz osób fizycznych. Takowe wnioskowanie modelowo kierowałoby do konkluzji, że podatek dochodowy od osób prawnych – jako podatek korporacyjny od dochodów spółek – traci modelowo rację bytu, a ustawodawca powinien się skupić tylko na opodatkowaniu dystrybucji zysku do osób fizycznych, podczas gdy spółki wykonywałyby tylko lub aż funkcję płatnika. Jednakże takowe rozumowanie prowadzi dalej do wniosku, który jest zaprzeczeniem celu opodatkowania podmiotów korporacyjnych. Jeśli przyjmiemy, że stosunkowo wąska grupa osób na świecie posiada znaczącą część globalnego wypracowanego ekonomicznego dochodu (zysku), który to dochód nie jest ekonomicznie konsumowany, to taki

dochód przetrzymywany w podmiotach korporacyjnych modelowo nigdy nie będzie opodatkowany.

W konsekwencji zasada sprawiedliwości społecznej dotycząca modelu opodatkowania w jeszcze mniejszym stopniu będzie realizowana. W omawianym modelu faktycznemu opodatkowaniu podlegałyby tylko wypłacone dochody na rzecz osób fizycznych, które to dochody co do zasady są (byłyby) przeznaczane na bieżącą konsumpcję. Znacząca większość globalnych dochodów – akumulowanych w podmiotach korporacyjnych – nigdy nie podlegałaby opodatkowaniu. I tak dzieje się już obecnie w Polsce, tj. osoby fizyczne mające różne źródła dochodów, uzyskujące dochody w istotnie wyższej wysokości niż potrzeby konsumpcyjne, będące jednocześnie współnikami np. w spółkach kapitałowych, mają możliwość, aby bieżące generowane dochody nigdy nie były opodatkowane (niezależnie od jakiegokolwiek działalności „prorozwojowej” czy też inwestycyjnej). Podsumowując, rozpatrywany model sprowadza się do stwierdzenia: im wyższe masz ekonomiczne dochody, tym mniejszą masz efektywną stopę podatkową, a im mniejszy masz dochód, tym wyższe płacisz podatki.

Przypisy

- ¹ 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, s. 2, dostęp: 20.07.2022.
- ² Tamże.
- ³ Dz.U. poz. 2122, dalej: ustawa z dnia 28 listopada 2020 r.
- ⁴ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 643, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/166A2DE-95B2AE587C12585F30044B211/%24File/643-uzas.DOCX>, s. 11, dostęp: 20.07.2022.
- ⁵ Dz.U. poz. 2105 ze zm., dalej: ustawa z dnia 29 października 2021 r.
- ⁶ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁷ Art. 28c-28t ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁸ Dotyczy to np. obliczania limitu przychodów warunkującego możliwość zastosowania ryczałtu.
- ⁹ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm., dalej: ustawa z dnia 29 września 1994 r.
- ¹⁰ Art. 28e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ¹¹ Art. 28f ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ¹² Art. 28h ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ¹³ Zgodnie z art. 18aa ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ¹⁴ Oba te rodzaje działalności, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, nie podlegają przepisom ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. na podstawie jej art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2. Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. znowelizowała te regulacje – zezwoliła na opodatkowanie ryczałtem powyższej działalności.
- ¹⁵ Ł. Postrzech, *Działalność rolnicza i leśna*, w: tegoż, *Estoński CIT. Praktyczny poradnik*, Warszawa 2021.
- ¹⁶ Tamże.
- ¹⁷ Art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ¹⁸ Art. 28j ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ¹⁹ Art. 28j ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ²⁰ Ten warunek został uchylony z dniem 1 stycznia 2022 r.
- ²¹ Zgodnie z art. 28j ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.: „Wartość średnich przychodów, o której mowa w ust. 1 pkt 1, ustala się jako iloraz sumy przychodów wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług, osiągniętych w każdym poprzednim roku podatkowym okresie, o którym mowa w art. 28f ust. 1 albo 2, i liczby tych lat poprzedzających rok podatkowy. Jeżeli rok podatkowy trwa dłużej albo krócej niż 12 następujących po sobie miesięcy, przychód za ten rok ustala się jako iloraz przychodu osiągniętego w tym roku wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług oraz ilorazu liczby dni w okresie opodatkowania ryczałtem i liczby 365”.

- ²² To ograniczenie zostało uchylone z dniem 1 stycznia 2022 r.
- ²³ Art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ²⁴ W rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. W tym konkretnym przepisie stosuje się ogólnie przyjętą definicję podmiotów powiązanych, wskazującą na udział bezpośredni na poziomie 25%. Zgodnie bowiem z art. 28c pkt 1 ww. ustawy na potrzeby systemu opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych za podmioty powiązane uważa się podmioty z bezpośrednim udziałem na poziomie przynajmniej 5%.
- ²⁵ Art. 28j ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ²⁶ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1009.
- ²⁷ Wzór został określony w rozporządzeniu 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 udziałowca lub akcjonariusz podatnika opodatkowanego ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (Dz.U. poz. 29, dalej: rozporządzenie z dnia 4 stycznia 2021 r.).
- ²⁸ Zgodnie z art. 4a pkt 10 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. małym podatnikiem jest podatnik „u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro; przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł”.
- ²⁹ Odpowiednio art. 28j ust. 2 i 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ³⁰ Art. 28g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ³¹ Wymagane przy tym jest jednak poinformowanie właściwego naczelnika urzędu skarbowego o przedmiocie inwestycji, roku poniesienia nakładów i terminie planowanego zakończenia inwestycji przed upływem dwuletniego okresu (zob. art. 28g ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.).
Art. 28g ust. 5 ww. ustawy: „Przy ocenie, czy inwestycja jest znacząca dla prowadzonej działalności, uwzględnia się w szczególności istotność ponoszonych nakładów na cele inwestycyjne, ich wpływ na zmianę przedmiotu prowadzonej działalności lub poszerzenie jej zakresu, a także wpływ tych nakładów na przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część”.
- ³² Klasyfikacja wprowadzona na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. poz. 1864).
- ³³ Art. 28g ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.: „Przez członków rodzin, o których mowa w ust. 1, rozumie się małżonka, zstępnych, wstępnych, rodzeństwo, małżonków zstępnych, osobę pozostającą w stosunku przysposobienia oraz osobę pozostającą w faktycznym pożyciu”.
- ³⁴ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. rozumie takie nakłady jako „wydatki na nabycie fabrycznie nowych środków trwałych lub wytworzenie środków trwałych” oraz „opłaty ustalone w umowie zgodnie z art. 3 ust. 4 lub 6 ustawy o rachunkowości, z wyłączeniem umowy leasingu operacyjnego, w części stanowiącej spłatę wartości początkowej środków trwałych” wskazanych w przepisach.
- ³⁵ Art. 28g ust. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Przy czym do wydatków na wynagrodzenia nie zalicza się wydatków, które na podstawie odrębnych przepisów obciążają bezpośrednio podatnika.
- ³⁶ Art. 28g ust. 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ³⁷ Art. 28l ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ³⁸ Art. 28m ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ³⁹ Art. 28m ust. 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁴⁰ Ta stawka podatku uległa zmianie z dniem 1 stycznia 2022 r.
- ⁴¹ Obliczona jak w przypadku limitu przychodu uprawniającego do zastosowania opodatkowania ryczałtem, określonego w art. 28j ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁴² Art. 28o ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁴³ Wzór został opublikowany w rozporządzeniu z dnia 4 stycznia 2021 r.
- ⁴⁴ Art. 28s ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁴⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- ⁴⁶ Nie należy przy tym pomijać także takich elementów, jak stan pandemiczny, chęć ograniczenia ryzyka podejmowania istotnych zmian w specyfice działalności czy niepewność co do interpretacji nowo wprowadzonych preferencji, jak działa się to choćby w przypadku IP Box czy ulgi na działalność badawczo-rozwojową.

- ⁴⁷ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, dok. cyt., s. 10.
- ⁴⁸ 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. 112, dostęp: 21.07.2022.
- ⁴⁹ Uchylenie art. 28g i związanego z nim art. 28l ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁵⁰ Uchylenie art. 28j ust. 1 i 4 oraz art. 28q ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁵¹ Definicja ta została wprowadzona w art. 28c pkt 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. w brzmieniu: „Ilekcroc w niniejszym rozdziale jest mowa o:
[...]
5) rozdysponowanym dochodzie z tytułu zysku netto – oznacza to część dochodu z tytułu zysku netto, która została przeznaczona do dystrybucji w jakiegokolwiek formie, w tym do wypłaty wspólnikom, na pokrycie strat powstałych w okresie innym niż okres opodatkowania ryczałtem, na wypłatę wynagrodzeń związanych z udziałami, na podwyższenie kapitału zakładowego”.
- ⁵² Art. 28h ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁵³ Dodany art. 28j ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁵⁴ Art. 28e ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁵⁵ Por. zmiany w art. 28m ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁵⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 stycznia 2022 r., 0112-KDIL2-1.4011.981.2021.4.DJ, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/478607>, dostęp: 22.07.2022.
- ⁵⁷ Chociaż wprowadzono zmiany zrównujące wypłatę zaliczki z wypłatą dywidendy (art. 28m ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.), to dokonano tego wyłącznie na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych, a nie osób fizycznych.
- ⁵⁸ Art. 7aa ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁵⁹ Art. 7aa ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁶⁰ Ministerstwo Finansów, *Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek*, 23 grudnia 2021 r., <https://www.gov.pl/attachment/a6b41291-ef42-4404-9f66-4d7a4c8e7948>, s. 41, dostęp: 22.07.2022.
- ⁶¹ Art. 28l ust. 1 pkt 1 i pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁶² Art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. c ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁶³ Tamże.
- ⁶⁴ Autor jest przeciwny wskazanej tezie.

Bibliografia

Literatura

- Deklaracje podatkowe z wyjaśnieniami*, H. Dzwonkowski (red.), wyd. 2, Warszawa 2022.
- Dmoch W., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, wyd. 10, Warszawa 2022.
- Henzel J., Jabłoński M., Wołyński M., *Uszczelnienie w systemie podatkowym w CIT – najważniejsze regulacje*, wyd. 1, Warszawa 2021.
- Instrukcje księgowe i podatkowe*, A. Holda (red.), wyd. 3, Warszawa 2021.
- Jendraszczyk M., *Polski Ład w podatku dochodowym od osób prawnych – wybrane zagadnienia (cz. 1)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 2.
- Jendraszczyk M., *Polski Ład w podatku dochodowym od osób prawnych – wybrane zagadnienia (cz. 2)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 3.
- Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, W. Modzelewski (red.), wyd. 17, Warszawa 2022.
- Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, W. Modzelewski (red.), wyd. 19, Warszawa 2022.
- Kowalski R., *Estoński CIT w praktyce*, LEX/el. 2020.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, wyd. 12, Warszawa 2021.
- Mariański A., *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, wyd. 1, Warszawa 2022.

- Obuchowski S., Sarnowski J., *Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 2)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 12.
- Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2021*, A. Holda (red.), wyd. 1, Warszawa 2021.
- Postrzech Ł., *Działalność rolnicza i leśna*, w: tegoż, *Estoński CIT. Praktyczny poradnik*, Warszawa 2021.
- 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.
- Sarnowski J., Łożykowski A., *Estoński CIT w Polsce – fakty i mity*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 8.
- Szczęsny A., *Estoński CIT – nowelizacja podatku dochodowego od osób prawnych*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 11.
- Wywiad z Janem Sarnowskim, Podsekretarzem Stanu w Ministerstwie Finansów*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 12.
- Zmiany w podatkach i księgowości 2022. Polski Ład*, A. Holda (red.), wyd. 1, Warszawa 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 Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), Dz.U. poz. 1864.
- Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1009.
- 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 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 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.

Interpretacje indywidualne

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 stycznia 2022 r., 0112-KDIL2-1.4011.981.2021.4.DJ, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/478607>, dostęp: 22.07.2022.

Inne źródła

- 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, dostęp: 20.07.2022.
- Ministerstwo Finansów, *Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek*, 23 grudnia 2021 r., <https://www.gov.pl/attachment/a6b41291-ef42-4404-9f66-4d7a4c8e7948>, dostęp: 22.07.2022.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 643, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/166A2DE-95B2AE587C12585F30044B211/%24File/643-uzas.DOCX>, dostęp: 20.07.2022.
- 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: 21.07.2022.