

Wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą w ryczałcie od dochodów spółek

Expenses not related to economic activity in the lump-sum taxation on incomes of companies

dr Bartosz Kubista

Doktor nauk prawnych, adwokat i doradca podatkowy, asystent na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach, Wiceprzewodniczący Zarządu Śląskiego Oddziału Krajowej Izby Doradców Podatkowych VII Kadencji

Streszczenie

Artykuł dotyczy problematyki wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą w ryczałcie od dochodów spółek. Poruszono zagadnienia odnoszące się do ich definicji, charakteru prawnego oraz zakresu pojęciowego. W publikacji podjęto również próbę wypracowania uniwersalnej definicji wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą oraz wyodrębnienia ich cech wyróżniających. W artykule określono także przykładowy katalog wydatków, które na podstawie wydanych dotychczas interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego powinny być uznawane za niezwiązane z działalnością gospodarczą, a zatem – opodatkowane ryczałtem od dochodów spółek.

Słowa kluczowe: ryczałt od dochodów spółek, podatek dochodowy od osób prawnych, CIT, wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą, estoński CIT.

Abstract

The article deals with the issue of expenses not related to economic activity in the lump-sum taxation on incomes of companies. It addresses their definition, legal character and conceptual scope. The publication also attempts to develop a universal definition of Expenses not related to economic activity and to indicate their distinguishing features. The article also highlights an exemplary catalogue of expenditures which, based on individual interpretations of the provisions of tax law issued to date, should be considered as Expenses not related to economic activity, and therefore – taxed on lump-sum taxation on incomes of companies.

Keywords: lump-sum taxation on incomes of companies, corporate income tax, CIT, expenses not related to economic activity, estonian CIT.

1. WPROWADZENIE

Nowelizacja z dnia 1 stycznia 2022 r.¹ gruntownie zmodyfikowała zasady opodatkowania podatników ryczałtem od dochodów spółek (wcześniej: ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych), popularnie zwanym estońskim CIT². Zmianie uległy m.in. obowiązki podatnika, który zdecydował się na wybór ryczałtu, warunki opodatkowania, wysokość ryczałtu czy wreszcie reguły opodatkowania zysku wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem po rezygnacji z jego opłacania lub utracie możliwości rozliczania się w tej formie. Wprowadzone zmiany znacząco zwiększyły zainteresowanie podatników podatku dochodowego od osób prawnych tą alternatywną metodą opodatkowania. Rozwiązanie, które w pierwszym roku obowiązywania wybrało zaledwie 425 podatników³, w 2022 r. znalazło już uznanie kilku tysięcy podmiotów.

Zasadniczy wzrost liczby podatników korzystających z ryczałtu uwypuklił wątpliwości interpretacyjne dotyczące nowych regulacji, czego dobitnym przykładem stała się liczba

wniosek o wydanie interpretacji indywidualnych w sprawie przepisów rozdziału 6b „Ryczałt od dochodów spółek” ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴.

Jednym z zagadnień nastrożających najwięcej problemów interpretacyjnych bez wątpienia pozostaje zakres pojęciowy wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 3 ww. ustawy. Ponoszenie tych wydatków wiąże się dla podatników z koniecznością zapłaty ryczałtu. Tymczasem przepisy przywołanej ustawy (z drobnym wyjątkiem dotyczącym wydatków związanych z wykorzystywaniem składników majątkowych podatników w celach mieszanych) milczą na temat tego, jakie wydatki powinny być kwalifikowane jako niezwiązane z działalnością gospodarczą. Próżno szukać w tej ustawie również jakiegokolwiek definicji legalnej tego pojęcia. Istotnie utrudnia to podatnikom prawidłowe rozliczenie związanych z tym zobowiązań podatkowych.

W niniejszym artykule autor podejmuje próbę wypracowania uniwersalnej definicji wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, wyodrębnienia ich cech wyróżniających oraz stworzenia katalogu wydatków, które – na podstawie wydanych dotychczas interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego – powinny być uznawane za niezwiązane z działalnością gospodarczą, a zatem – opodatkowane ryczałtem od dochodów spółek.

2. CHARAKTER PRAWNY WYDATKÓW NIEZWIĄZANYCH Z DZIAŁALNOŚCIĄ GOSPODARCZĄ W RYCZAŁCIE OD DOCHODÓW SPÓŁEK

Choć zgodnie z zamierzeniem ustawodawcy istotą ryczałtu od dochodów spółek jest odroczenie opodatkowania zysków wypracowanych przez podatników ryczałtu do momentu dystrybucji tegoż zysku⁵, to opodatkowaniu ryczałtem podlegają również inne kategorie dochodów, które ustawodawca zdaje się utożsamiać z dystrybucją wypracowanego zysku⁶. Opodatkowaniu ryczałtem podlega bowiem dochód odpowiadający:

- 1) wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony:
 - a) do wypłaty udziałowcom, akcjonariuszom albo wspólnikom (dochód z tytułu podzielonego zysku) lub
 - b) na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (dochód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat);
- 2) wysokości ukrytych zysków (dochód z tytułu ukrytych zysków);
- 3) wysokości wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą);
- 4) nadwyżce wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników (dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku) – w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części;
- 5) sumie zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty (dochód z tytułu zysku netto) – w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem;
- 6) wartości przychodów i kosztów podlegających zgodnie z przepisami o rachunkowości zarachowaniu w roku podatkowym i uwzględnieniu w zysku (stracie) netto, które nie zostały uwzględnione w tym zysku (stracie) netto (dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych)⁷.

Jedną z kategorii podlegających opodatkowaniu ryczałtem są również wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Choć to pojęcie nie miało wcześniej odpowiednika w tej ustawie, to ustawodawca (inaczej niż w przypadku ukrytych zysków⁸) nie zdecydował się na zdefiniowanie tych

wydatków ani na wprowadzenie przykładowego ich katalogu. Obecnie obowiązujące regulacje wskazują wyłącznie, że do wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 3, nie zalicza się wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z używaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku⁹:

- 1) w pełnej wysokości – w przypadku składników majątku wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności gospodarczej; przy czym ciężar dowodu, że składnik majątku jest wykorzystywany wyłącznie na cele działalności gospodarczej spoczywa na podatniku¹⁰;
- 2) w wysokości 50% – w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej.

Żadnych wskazówek co do rozumienia tego terminu nie dostarcza również uzasadnienie projektu. Pojęcie to zostało szerzej zdefiniowane dopiero w opracowanym przez Ministerstwo Finansów *Przewodniku do ryczałtu od dochodów spółek*¹¹, stanowiącym przejaw ogólnych wyjaśnień przepisów prawa podatkowego dotyczących stosowania tych przepisów (objaśnienie podatkowe), o których mowa w art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹². W objaśnieniach tych wskazano, że – przy uwzględnieniu odrębności obu pojęć¹³ – kiedy dokonuje się oceny wydatków kwalifikujących się do tej kategorii, można się posiłkować kwalifikacją wydatków do kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. *A contrario* bowiem wydatki związane z działalnością gospodarczą powinny służyć do osiągnięcia tożsamyh celów¹⁴, a zatem służyć do osiągnięcia przychodów, zachowania źródła przychodów lub zabezpieczenia źródła przychodów¹⁵.

W ocenie autora zakres pojęciowy „wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą” jest szerszy niż wynikający z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Słusznie bowiem twierdzą Mariusz Stefaniak i Marcin Wądołek, że dla wykazania związku wydatku z działalnością gospodarczą podatnika dla celów art. 28m ust. 1 pkt 3 tej ustawy wystarczające jest wykazanie jakiegokolwiek związku wydatku z działalnością gospodarczą, ponieważ definicja kosztu uzyskania przychodu z art. 15 ust. 1 kładzie nacisk na związek kosztu z przychodem czy zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów¹⁶. Podobne stanowisko prezentuje Mateusz Oleksy, który uważa, że pojęcie wydatku niebędącego kosztem uzyskania przychodu, wymienione w art. 16 wspomnianej ustawy, nie może być utożsamiane z pojęciem wydatku niezwiązanego z działalnością gospodarczą i nieprawidłowe byłoby kwalifikowanie do tej drugiej kategorii wszystkich wydatków, które nie stanowią kosztu uzyskania przychodu na zasadach ogólnych¹⁷.

Wielki słownik języka polskiego PAN definiuje przymiotnik „związany” jako „mający coś wspólnego z kimś lub czymś”¹⁸. *A contrario* „niezwiązany” należy rozumieć jako niemający związku, czegoś wspólnego z kimś lub czymś¹⁹. O uznaniu danego wydatku za niezwiązany z działalnością gospodarczą decyduje dopiero zupełny brak związku z działalnością gospodarczą. Jeżeli dany wydatek ma charakter mieszany, tj.

służy zarówno do prowadzenia działalności gospodarczej, jak i do innych celów, nie może być on zakwalifikowany jako wydatek niezwiązany z działalnością gospodarczą²⁰. Nie dotyczy to jednak wspomnianych wyżej wydatków związanych z używaniem składników majątkowych dla celów mieszanych, dla których ustawodawca od dnia 1 stycznia 2023 r. przewidział w art. 28m ust. 4a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. szczególne zasady rozliczania.

Na kwestie celowości ponoszenia omawianych wydatków uwagę zwraca również Wojciech Dmoch, którego zdaniem wydatkami niezwiązanymi z działalnością gospodarczą należy nazywać „wszelkiego rodzaju wydatki poniesione przez podatnika opodatkowanego ryczałtem na cele niezwiązane z prowadzoną przez tego podatnika działalnością gospodarczą, a zatem takie wydatki, które nie służą prowadzeniu tej działalności, nie służą ani osiągnięciu przychodów z tej działalności, ani zabezpieczeniu źródeł tych przychodów”²¹.

W przypadku wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą nie jest konieczne i wymagane badanie powiązań z podmiotem, na którego rzecz dokonywana jest wypłata lub z którym dokonuje się transakcji²².

Jeśli weźmie się pod uwagę, że ustawodawca, typizując ryczałt, odwołuje się do pojęć lub instytucji właściwych dla prawa bilansowego²³, a podatnicy ryczałtu na potrzeby obliczenia podstawy opodatkowania zobowiązani są opierać się na ewidencji bilansowej²⁴ – uprawnione wydaje się również sięganie do definicji „wydatku” właściwego dla rachunkowości. Wydatkiem nazywa się tu rozchód środków pieniężnych na towary lub usługi²⁵ czy zmniejszenie funduszu środków pieniężnych, który to fundusz jest sumą algebraiczną należności (bieżących), środków pieniężnych (odpowiednio zdefiniowanych) oraz zobowiązań (bieżących)²⁶. Nie ulega również wątpliwości, że dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą powinien być rozpoznawany przez podatnika niezależnie od tego, czy został dokonany w zamian za towar czy za usługę²⁷.

Do zasad właściwych dla rachunkowości należy także sięgać przy ustalaniu momentu rozpoznawania omawianych wydatków. Należałoby poprzeć stanowisko, że o ich „dokonaniu” można mówić nawet wówczas, gdy podatnik nie dokona faktycznej zapłaty za towar lub usługę²⁸. Dla „dokonania” owego wydatku wystarczające będzie bowiem ujęcie związanej z nim operacji gospodarczej jako obciążającej wynik finansowy netto²⁹. Uprawnione jest zatem przyjęcie, że moment dokonania wydatku powinien być ustalany w sposób analogiczny co moment „poniesienia wydatku” wedle zasad ogólnych³⁰.

Jeśli uwzględnimy powyższe rozważania, wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą można zatem zdefiniować jako rozchód środków pieniężnych na towary lub usługi, które nie wykazują żadnego związku z działalnością gospodarczą, czyli nie służą do prowadzenia tej działalności, osiągnięcia przychodów z niej ani zabezpieczenia źródeł tych przychodów; wydatki te są rozpoznawane w momencie ujęcia związanej z nimi operacji gospodarczej jako obciążające wynik finansowy.

Podstawę opodatkowania dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą stanowi jego suma ustalona w miesiącu, w którym wykonano świadczenie,

dokonano wypłaty lub wydatku³¹. Rozliczanie wskazanych wydatków następuje w okresach miesięcznych, ponieważ ryczałt od wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest płatny do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wydatku³².

3. WYDATKI NIEZWIĄZANE Z DZIAŁALNOŚCIĄ GOSPODARCZĄ W ORZECZNICTWIE DYREKTORA KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ (DYREKTORA KIS)

Brak ustawowej definicji wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą oraz nieostrość tego pojęcia³³ wymuszają posiłkowanie się przy wykładni dorobkiem praktyki orzeczniczej organów podatkowych. Na taką możliwość wskazuje zresztą również Minister Finansów³⁴. Pomimo krótkiego okresu obowiązywania przepisów – zagadnienie wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą było przedmiotem licznych interpretacji indywidualnych wydawanych przez Dyrektora KIS. Stanowiska w nich wyrażone rzucają nowe światło na wykładnię omawianego pojęcia, co uzasadnia ich zestawienie.

Analiza aktualnego dorobku orzeczniczego potwierdza tezę o braku tożsamości pojęcia wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą z wymienionymi w art. 16 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. wydatkami niestanowiącymi kosztów uzyskania przychodów na zasadach ogólnych. W ocenie Dyrektora KIS do kategorii wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą mogą być zaliczane również koszty, które nie służą do realizacji podstawowego celu prowadzonej działalności gospodarczej, jakim jest osiągnięcie zysków, lecz są efektem ubocznym działań zmierzających do osiągnięcia przychodów, zabezpieczenia lub zachowania źródła przychodów³⁵. W przytoczonej interpretacji indywidualnej organ potwierdził, że do kategorii wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą nie należy zaliczać m.in. wydatków ponoszonych na:

- 1) organizację spotkań biznesowych z kontrahentami,
- 2) podarunki dla kontrahentów,
- 3) benefity pracownicze,
- 4) szkolenia,
- 5) darowizny dokonywane w ramach społecznej odpowiedzialności biznesu.

O ile jednak za związane z działalnością mogą być zatem uznane wydatki na upominki przekazywane kontrahentom (w tym w postaci alkoholu), jeżeli ich przekazanie miało na celu stworzenie dobrych relacji z kontrahentem, o tyle inaczej należy ocenić kwestię alkoholu, który jest zużywany podczas spotkań biznesowych. Takiego wydatku nie można uznać za związany z prowadzoną działalnością. Dyrektor KIS uważa bowiem, że alkohol nie jest niezbędnym elementem odbywanych spotkań biznesowych³⁶.

W interpretacji indywidualnej z dnia 18 stycznia 2023 r. organ ten uznał zaś, że wydatkami niezwiązanymi z działalnością gospodarczą nie są wydatki na gadzety promocyjne i marketingowe, zakup wieńców pogrzebowych na pogrzeby pracowników czy wpłaty na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (PFRON), o których mowa w art. 21 ust. 1 i art. 23 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób

niepełnosprawnych³⁷. Dyrektor KIS za prawidłowe uznał również stanowisko podatnika, zgodnie z którym wydatki związane z rekompensowaniem kontrahentom wykrytych usterek należy uznawać za nieopodatkowane ryczałtem od dochodów spółek.

Zdaniem Dyrektora KIS związku danego wydatku z działalnością gospodarczą można ponadto upatrywać w dążeniu do zwiększenia motywacji pracowników i współpracowników do pracy, a także podniesienia ich wiedzy na temat sprzedawanych produktów. Nie powinny być zatem kwalifikowane jako wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą wydatki ponoszone na szkolenia dla pracowników i współpracowników połączone z imprezami integracyjnymi³⁸. Związek z działalnością gospodarczą wykazują także kwoty wypracowanego zysku, reinwestowane przez podatnika w obligacje, waluty wirtualne, tokeny lub pochodne instrumenty finansowe³⁹.

Również wydatki wynikające z otrzymanych not obciążeniowych za anulowanie zlecenia transportu, uszkodzenia palet, przestój (opóźnienie) w rozładunku, nieprzesłanie dokumentów w terminie oraz brak statusu zlecenia nie stanowią wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.⁴⁰ Za wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą uznaje się jednak wydatki publicznoprawne o charakterze sankcyjnym, takie jak kary, grzywny, odsetki od zaległości podatkowych⁴¹. Opodatkowaniu ryczałtem podlegają oprócz tego koszty kar umownych i odszkodowań, ponoszone przez podatnika, które zostały naliczone z powodu niedostarczenia do kontrahenta danej wielkości zamówienia lub przekazania zamówienia po ustalonym terminie, stanowią one bowiem wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą podatnika⁴².

Interesujące stanowisko Dyrektor KIS przedstawił również w interpretacji indywidualnej z dnia 8 listopada 2022 r.⁴³ Organ interpretacyjny wskazał bowiem, że jeżeli wydatki są bezpośrednio lub pośrednio związane z prowadzoną działalnością, a ich poniesienie ma lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu lub na zabezpieczenie lub zachowanie jego źródła, to takich wydatków nie można uznać za wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą. W efekcie wydatki na budowę hali produkcyjnej oraz na prowadzone przez podatnika prace badawczo-rozwojowe, sfinansowane ze środków otrzymanych w ramach dotacji, stanowią wydatki związane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą.

Analiza interpretacji indywidualnych wydawanych przez Dyrektora KIS pozwala wywnioskować, że organ ten również wyraźnie oddziela pojęcie wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą i pojęcie wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów. Jednocześnie zauważalny jest nierygorystyczny stosunek organu interpretacyjnego do ustalania istnienia związku danego wydatku z działalnością gospodarczą, który może się przejawiać także w poprawie atmosfery w zakładzie pracy podatnika czy nawet w budowie jego wizerunku jako podmiotu zaangażowanego społecznie. Dyrektor KIS uznaje również za związane z działalnością gospodarczą wydatki o charakterze reprezentacyjnym, których zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów na zasa-

dach ogólnych jest niemożliwe. Pozostaje mieć nadzieję, że podobna linia wykładni zostanie utrzymana w przyszłości.

4. PODSUMOWANIE

Wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., nie zostały zdefiniowane przez ustawodawcę. Analiza przygotowanego przez Ministerstwo Finansów *Przewodnika do ryczałtu od dochodów spółek*, jak również poglądów doktryny i orzecznictwa pozwala jednak na ustalenie zakresu omawianego pojęcia.

Przeprowadzone badania wykazały, że pojęcie wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest znaczeniowo inne niż pojęcie wydatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodu. Dopuszczalne jest jednak posiłkowanie się tu analogią ze względu na podobieństwa wykazywane pomiędzy tymi terminami. Nie można przy tym automatycznie uznawać za wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą wydatków, o których mowa w art. 16 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Przy wykładni zakresu znaczeniowego pojęcia wydatków z art. 28m ust. 1 pkt 3 tej ustawy uprawnione jest również sięganie do definicji pojęć wypracowanych w prawie bilansowym.

Wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą można zatem zdefiniować jako rozchód środków pieniężnych na towary lub usługi, które nie wykazują żadnego związku z działalnością gospodarczą, czyli nie służą do prowadzenia tej działalności, osiągnięcia z niej przychodów ani zabezpieczenia źródeł tych przychodów; wydatki te są rozpoznawane w momencie ujęcia związanych z nimi operacji gospodarczych jako obciążających wynik finansowy.

Weryfikacja stanowisk prezentowanych przez Dyrektora KIS w wydanych interpretacjach indywidualnych pozwala stwierdzić, że związek z działalnością gospodarczą wykazują również niektóre wydatki o charakterze reprezentacyjnym, wydatki na prezenty i upominki, benefity pracownicze czy wpłaty na PFRON. W ocenie Dyrektora KIS opodatkowane ryczałtem od dochodów spółek są jednak wydatki o charakterze sankcyjnym, w tym płacone przez podatnika kary umowne czy odsetki od zaległości publicznoprawnych.

Przypisy

- ¹ 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.
- ² CIT – ang. *corporate income tax* (podatek dochodowy od osób prawnych).
- ³ MondayNews | REN, *Estoński CIT wystrzelił. To już prawdziwy boom*, <https://businessinsider.com.pl/firmy/podatki/firmy-wybijaja-estonski-cit-to-prawdziwy-boom-dane/jc2ncvt>, dostęp: 27.02.2023.
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. 2022 r. poz. 2587 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁵ 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: 11.04.2023, dalej: uzasadnienie projektu.
- ⁶ M. Oleksy, *Estoński CIT 2023. Ryczałt od dochodów spółek*, Warszawa 2023, s. 119.
- ⁷ Art. 28m ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁸ Art. 28m ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

- ⁹ Art. 28m ust. 4a wprowadzony do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. z dniem 1 stycznia 2023 r. na podstawie art. 1 pkt 31 lit. b ustawy z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2180 ze zm.).
- ¹⁰ *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, red. nauk. W. Modzelewski, Legalis, 2023.
- ¹¹ Ministerstwo Finansów, *Przewodnik do ryczałtu od dochodów spółek*, 23 grudnia 2021 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-do-ryczałtu-od-dochodow-spolek>, dostęp: 20.02.2023.
- ¹² Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.
- ¹³ A. Krasuska, R. Rembiś, *Estoński CIT – ujęcie rachunkowe*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 8, s. 97-99.
- ¹⁴ Ministerstwo Finansów, *Przewodnik do ryczałtu od dochodów spółek*, dz. cyt., s. 41.
- ¹⁵ Art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ¹⁶ M. Guzek i in., *Estoński CIT w praktyce*, Warszawa 2022, s. 153-154.
- ¹⁷ M. Oleksy, P. Szot, *Estoński CIT 2023. Ryczałt od dochodów spółek*, Warszawa 2023, s. 120-124. Podobnie: A. Dmowski, *Ryczałt od dochodów spółek, tzw. estoński CIT – czy jest to korzystna forma opodatkowania?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 7, s. 20.
- ¹⁸ Związany, w: *Wielki słownik języka polskiego PAN*, <https://wsjp.pl/haslo/podglad/37293/zwiazany>, dostęp: 11.04.2023.
- ¹⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Łodzi z dnia 17 listopada 2022 r., I SA/Łd 648/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8F9FFFFD22>, dostęp: 11.04.2023.
- ²⁰ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 24 stycznia 2023 r., I SA/Bd 643/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4DFC63E9D3>, dostęp: 11.04.2023; wyrok WSA w Opolu z dnia 9 grudnia 2022 r., I SA/Op 279/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/19F06D3EF2>, dostęp: 11.04.2023.
- ²¹ W. Dmoch, *Komentarz do art. 28m Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Legalis, 2022, nb. 4.
- ²² Ministerstwo Finansów, *Przewodnik do ryczałtu od dochodów spółek*, dz. cyt., s. 41.
- ²³ Por. m.in. art. 28c pkt 2, 3, 4 czy art. 28e ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ²⁴ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz. Tom II. Art. 15-42*, wyd. 13, Warszawa 2022, s. 1155.
- ²⁵ R. Patterson, *Kompendium terminów z zakresu rachunkowości po polsku i angielsku*, Warszawa 2015, s. 555.
- ²⁶ A. Kostur, *Terminologia rachunkowości – problemy jednoznaczności w opisie strumieni wyniku finansowego oraz płynności bieżącej*, „Studia Ekonomiczne” 2005, nr 33, s. 119.
- ²⁷ M. Guzek i in., dz. cyt., s. 152.
- ²⁸ Ministerstwo Finansów, *Przewodnik do ryczałtu od dochodów spółek*, dz. cyt., s. 41-42.
- ²⁹ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, dz. cyt., s. 1179.
- ³⁰ M. Oleksy, P. Szot, dz. cyt., s. 120-124.
- ³¹ Art. 28n ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.; A. Mariański, *Komentarz do art. 28t Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Legalis, 2022, nt. 14.
- ³² Art. 28t ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ³³ M. Oleksy, P. Szot, dz. cyt., s. 120-124.
- ³⁴ Ministerstwo Finansów, *Przewodnik do ryczałtu od dochodów spółek*, dz. cyt., s. 41.
- ³⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 31 stycznia 2023 r., 0114-KDIP2-2.4010.231.2022.1.AP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/529203>, dostęp: 11.04.2023.
- ³⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 8 grudnia 2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.447.2022.1.DP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/521451>, dostęp: 11.04.2023.
- ³⁷ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 100 ze zm. Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 18 stycznia 2023 r., 0111-KDIB1-1.4010.597.2022.1.BS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/526996>, dostęp: 11.04.2023. Tożsame stanowisko w zakresie wpłat na PFRON Dyrektor KIS przedstawił również w interpretacji indywidualnej z dnia 16 listopada 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.383.2022.1.JKU, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/518346>, dostęp: 11.04.2023.
- ³⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 8 grudnia 2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.521.2022.1.ANK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/522467>, dostęp: 11.04.2023.

- ³⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 14 września 2022 r., 0111-KDIB1-1.4010.381.2022.3.SS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/509626>, dostęp: 11.04.2023.
- ⁴⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 19 stycznia 2023 r., 0114-KDIP2-2.4010.130.2022.1.IN, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/527287>, dostęp: 11.04.2023.
- ⁴¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 15 grudnia 2022 r., 0111-KDIB2-1.4010.398.2022.1.AR, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/522727>, dostęp: 11.04.2023.
- ⁴² Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 31 stycznia 2023 r., 0114-KDIP2-2.4010.231.2022.1.AP, dok. cyt.
- ⁴³ 0111-KDIB2-1.4010.527.2022.1.AR, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/517029>, dostęp: 11.04.2023.

Bibliografia

Literatura

- Dmoch W., *Komentarz do art. 28m Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Legalis, 2022.
- Dmoch W., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2022.
- Dmowski A., *Ryczałt od dochodów spółek, tzw. estoński CIT – czy jest to korzystna forma opodatkowania?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 7.
- Guzek M. i in., *Estoński CIT w praktyce*, Warszawa 2022.
- Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, red. nauk. W. Modzelewski, Warszawa 2023
- Komentarz do zmian w ustawach podatkowych. Polski Ład 2022*, red. A. Mariański, Warszawa 2022.
- Kostur A., *Terminologia rachunkowości – problemy jednoznaczności w opisie strumieni wyniku finansowego oraz płynności bieżącej*, „Studia Ekonomiczne” 2005, nr 33.
- Krasuska A., Rembiś R., *Estoński CIT – ujęcie rachunkowe*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 8.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz. Tom II. Art. 15-42*, wyd. 13, Warszawa 2022.
- Mariański A., *Komentarz do art. 28t Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Legalis, 2022.
- Oleksy M., *Estoński CIT 2023. Ryczałt od dochodów spółek*, Warszawa 2023.
- Oleksy M., Szot P., *Estoński CIT 2023. Ryczałt od dochodów spółek*, Warszawa 2023.
- Patterson R., *Kompendium terminów z zakresu rachunkowości po polsku i angielsku*, Warszawa 2015.

Źródła internetowe

- MondayNews | REN, *Estoński CIT wystrzelił. To już prawdziwy boom*, <https://businessinsider.com.pl/firmy/podatki/firmy-wybijaja-estonski-cit-to-prawdziwy-boom-dane/yc2ncvt>, dostęp: 27.02.2023.
- Związany, w: *Wielki słownik języka polskiego PAN*, <https://wsjp.pl/haslo/podglad/37293/zwiazany>, dostęp: 11.04.2023.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2180 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 100 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 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.

Orzecznictwo

- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 24 stycznia 2023 r., I SA/Bd 643/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4DFC63E9D3>, dostęp: 11.04.2023
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 17 listopada 2022 r., I SA/Łd 648/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8F9FFFFD22>, dostęp: 11.04.2023.
- Wyrok WSA w Opolu z dnia 9 grudnia 2022 r., I SA/Op 279/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/19F06D3EF2>, dostęp: 11.04.2023.

Interpretacje indywidualne

- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 8 grudnia 2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.447.2022.1.DP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/521451>, dostęp: 11.04.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 8 listopada 2022 r., 0111-KDIB2-1.4010.527.2022.1.AR, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/517029>, dostęp: 11.04.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 8 grudnia 2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.521.2022.1.ANK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/522467>, dostęp: 11.04.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 14 września 2022 r., 0111-KDIB1-1.4010.381.2022.3.ŚS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/509626>, dostęp: 11.04.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 15 grudnia 2022 r., 0111-KDIB2-1.4010.398.2022.1.AR, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/522727>, dostęp: 11.04.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 16 listopada 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.383.2022.1.JKU, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/518346>, dostęp: 11.04.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 18 stycznia 2023 r., 0111-KDIB1-1.4010.597.2022.1.BS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/526996>, dostęp: 11.04.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 19 stycznia 2023 r., 0114-KDIP2-2.4010.130.2022.1.IN, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/527287>, dostęp: 11.04.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 31 stycznia 2023 r., 0114-KDIP2-2.4010.231.2022.1.AP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/529203>, dostęp: 11.04.2023.

Inne źródła

Ministerstwo Finansów, *Przewodnik do ryczałtu od dochodów spółek*, 23 grudnia 2021 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-do-ryczaltu-od-dochodow-spolek>, dostęp: 20.02.2023.

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: 11.04.2023.