

# ESTOŃSKI CIT W PRAKTYCE

Maciej Guzek, Jakub Nowacki  
Mariusz Stefaniak, Marcin Wądołek, Piotr Wysocki

# ESTOŃSKI CIT W PRAKTYCE

Maciej Guzek, Jakub Nowacki  
Mariusz Stefaniak, Marcin Wądołek, Piotr Wysocki

---

---

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo.pl**  
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 maja 2022 r.

Wydawca  
Dagna Kordyasz

Redaktor prowadzący  
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne  
JustLuk

Projekt okładek serii  
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Autorami poszczególnych części są:

Maciej Guzek – wstęp; cz. II rozdz. 13–15, 17

Jakub Nowacki – cz. II rozdz. 1, 2, 11, 12

Mariusz Stefaniak – cz. I rozdz. 2; cz. II rozdz. 6, 10, 16

Marcin Wądołek – cz. I rozdz. 1; cz. II rozdz. 7, 9; cz. III rozdz. 2

Marcin Wądołek, Mariusz Stefaniak – cz. II rozdz. 3

Piotr Wysocki – cz. II rozdz. 4, 8; cz. III rozdz. 1, 3

Piotr Wysocki, Jakub Nowacki – cz. II rozdz. 5

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8246-894-6

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.  
Dział Praw Autorskich  
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33  
tel. 728 313 462  
e-mail: [PL-ksiazki@wolterskluwer.com](mailto:PL-ksiazki@wolterskluwer.com)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów .....	13
---------------------	----

Wstęp .....	15
-------------	----

## Część I. Zagadnienia wprowadzające

### Rozdział 1

<b>Wzorce zagraniczne: Estonia, Gruzja – krótkie omówienie .....</b>	<b>19</b>
--	-----------

1.1. Wstęp .....	19
------------------	----

1.2. System opodatkowania osób prawnych w Estonii .....	20
---	----

1.2.1. Uwagi wprowadzające .....	20
----------------------------------	----

1.2.2. Zakres podmiotowy .....	20
--------------------------------	----

1.2.3. Przedmiot opodatkowania .....	21
--------------------------------------	----

1.2.4. Stawka podatkowa .....	22
-------------------------------	----

1.2.5. Obowiązki sprawozdawcze .....	23
--------------------------------------	----

1.3. System opodatkowania osób prawnych w Gruzji .....	23
--	----

1.3.1. Wstęp .....	23
--------------------	----

1.3.2. Zakres podmiotowy .....	23
--------------------------------	----

1.3.3. Przedmiot opodatkowania .....	24
--------------------------------------	----

1.3.4. Stawka podatkowa .....	24
-------------------------------	----

1.3.5. Obowiązki sprawozdawcze .....	25
--------------------------------------	----

### Rozdział 2

<b>Wstępny opis mechaniki działania systemu .....</b>	<b>26</b>
---	-----------

## Część II. Szczegółowy opis rozwiązań

### Rozdział 1

<b>Podmioty, które mogą skorzystać z ryczałtu: omówienie zakresu podmiotowego wprowadzanej preferencji – art. 28j u.p.d.o.p. ....</b>	<b>31</b>
---	-----------

Stan prawny obowiązujący od 1.01.2021 r. do 31.12.2021 r.

1.1. Uwagi wprowadzające .....	33
--------------------------------	----

1.2. Kryterium przychodowe – art. 28j ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. ....	35
1.3. Warunek dotyczący limitu przychodów pasywnych – art. 28j ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. ....	41
1.4. Warunek zatrudnienia – art. 28j ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. ....	44
1.5. Warunek dotyczący formy prawnej podatnika i struktury jego udziałowców – art. 28j ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. ....	52
1.6. Warunek dotyczący braku udziałów w kapitale innych spółek – art. 28j ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.p. ....	56
1.7. Warunek sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z ustawą o rachunkowości – art. 28j ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p. ....	56
1.8. Warunek dotyczący zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego – art. 28j ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. ....	58
1.9. Podsumowanie warunków z art. 28j u.p.d.o.p. – tabela ....	58
Stan prawny obowiązujący od 1.01.2022 r.	
1.10. Wprowadzenie ....	63
1.11. Warunek dotyczący limitu przychodów pasywnych – art. 28j ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. ....	64
1.12. Warunek zatrudnienia – art. 28j ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. ....	67
1.13. Warunek dotyczący formy prawnej podatnika i struktury jego udziałowców – art. 28j ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. ....	76
1.14. Warunek dotyczący braku udziałów w kapitale innych spółek – art. 28j ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.p. ....	78
1.15. Warunek sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z ustawą o rachunkowości – art. 28j ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p. ....	79
1.16. Warunek dotyczący zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego – art. 28j ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. ....	80
1.17. Podsumowanie warunków z art. 28j u.p.d.o.p. – tabela ....	81

## Rozdział 2

### Podmioty wyłączone z możliwości zastosowania ryczału –

<b>art. 28k u.p.d.o.p.</b> .....	84
2.1. Uwagi wprowadzające .....	85
2.2. Przedsiębiorstwa finansowe i instytucje ubezpieczeniowe – art. 28k ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. ....	87
2.3. Podatnicy uzyskujący dochody na terenie SSE / na podstawie decyzji o wsparciu – art. 28k ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. ....	88
2.4. Podatnicy postawieni w stan upadłości lub likwidacji .....	89
2.5. Podatnicy utworzeni w wyniku połączenia, podziału, do których został wniesiony aport .....	89
2.6. Podatnicy, którzy dokonali podziału, aportu przedsiębiorstwa / zorganizowanej części przedsiębiorstwa .....	92

**Rozdział 3****Sposób opodatkowania – przedmiot i podstawa opodatkowania ryczałtem**

<b>(dystrybucja zysków, inne kategorie dochodów)</b> .....	94
3.1. Przedmiot opodatkowania – dochód .....	99
3.1.1. Uwagi ogólne .....	99
3.1.2. Zysk podzielony i przeznaczony na pokrycie straty .....	101
3.1.2.1. Zasady podziału zysku spółek kapitałowych .....	101
3.1.2.2. Zasady podziału zysku spółek osobowych objętych ryczałtem .....	104
3.1.2.3. Ustalenie wysokości zysku do podziału .....	105
3.1.2.4. Problematyczność ustalenia kwoty zysku netto w przypadku spółki opodatkowanej ryczałtem .....	107
3.1.2.5. Zryczałtowany podatek od dochodów spółek jako podatek bieżący za okres sprawozdawczy, w którym wygenerowano następnie podzielony wynik finansowy netto .....	109
3.1.2.6. Zryczałtowany podatek od dochodów spółek jako podatek odroczoney za okres sprawozdawczy, w którym wygenerowano następnie podzielony wynik finansowy netto .....	113
3.1.2.7. Zryczałtowany podatek od dochodów spółek jako podatek bieżący w okresie sprawozdawczym podziału wyniku finansowego netto .....	117
3.1.3. Odpowiednie stosowanie przepisów w zakresie zaliczki na poczet dywidendy .....	126
3.1.3.1. Pierwotny stan prawny .....	126
3.1.3.2. Zmiany wprowadzone ustawą nowelizującą .....	130
3.1.4. Dochód z tytułu ukrytych zysków .....	131
3.1.4.1. Pierwotny stan prawny .....	131
3.1.4.2. Kwota udzielonej przez podatnika pożyczki .....	133
3.1.4.2.1. Pierwotny stan prawny .....	133
3.1.4.2.2. Zmiany wprowadzone ustawą zmieniającą .....	136
3.1.4.3. Świadczenia na rzecz fundacji/trustu .....	136
3.1.4.4. Nadwyżka wartości rynkowej transakcji ponad ustaloną cenę tej transakcji .....	138
3.1.4.5. Nadwyżka zwróconej kwoty dopłaty ponad kwotę wniesionej dopłaty .....	138
3.1.4.6. Wyplacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia wartości udziału (akcji) .....	139
3.1.4.7. Wyplacone z zysku wynagrodzenie z wystąpienia wspólnika ze spółki lub ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce .....	141

3.1.4.8.	Równowartość zysku przeznaczonego na podwyższenie kapitału zakładowego .....	142
3.1.4.9.	Darowizny, w tym prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju ....	143
3.1.4.10.	Wydatki na reprezentację .....	143
3.1.4.11.	Przykładowe kategorie ukrytych zysków wprowadzone ustawą nowelizującą .....	145
3.1.4.11.1.	Uwagi wprowadzające .....	145
3.1.4.11.2.	Dopłaty wypłacone w przypadku połączenia lub podziału podmiotów .....	145
3.1.4.11.3.	Odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę .....	147
3.1.4.11.4.	Zysk przeznaczony na uzupełnienie udziału kapitałowego wspólnika spółki .....	147
3.1.4.11.5.	Świadczenia wypłacone w przypadku zmniejszenia udziału kapitałowego .....	148
3.1.5.	Wydatki niestanowiące ukrytych zysków .....	149
3.1.5.1.	Wynagrodzenia z określonych tytułów i do określonego limitu .....	149
3.1.5.2.	Wydatki eksploatacyjne dotyczące składników majątku spółki .....	151
3.1.5.3.	Pożyczka (kredyt) zwrócona udziałowcowi/akcjonariuszowi/wspólnikowi .....	152
3.1.6.	Dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą .....	152
3.1.7.	Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku .....	154
3.1.8.	Zmiany wprowadzone ustawą nowelizującą .....	157
3.1.9.	Dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych .....	158
3.1.10.	Dochód u podatnika, który zakończył stosowanie opodatkowania ryczałtem – pierwotny stan prawny .....	159
3.2.	Podstawa opodatkowania .....	162
3.2.1.	Uwagi ogólne .....	162
3.2.2.	Suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat .....	163
3.2.3.	Dochód z tytułu ukrytych zysków i wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą .....	164
3.2.4.	Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku .....	165
3.2.5.	Dochód z tytułu zysku netto .....	166
3.2.6.	Kontynuacja rozliczeń podatkowych .....	168
3.2.7.	Opodatkowanie podatnika osiągającego przychody (dochody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej .....	169
3.2.8.	Odpowiednie stosowanie metod dotyczących zagranicznego przychodu (dochodu) do różnicy między zyskiem netto a sumą dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat .....	171

**Rozdział 4**

<b>Stawki podatku zryczałtowanego oraz możliwość ich zmniejszenia .....</b>	<b>173</b>
---	------------

**Rozdział 5**

<b>Okres stosowania ryczałtu i utrata prawa do ryczałtu – warunki, sytuacje .....</b>	<b>183</b>
5.1. Uwagi wprowadzające .....	183
5.2. Utrata prawa do opodatkowania ryczałtem .....	187
5.3. Naruszenie warunków stosowania ryczałtu .....	190
5.4. Rozliczenia podatkowe w związku z utratą prawa do opodatkowania ryczałtem / zakończenia opodatkowania ryczałtem .....	196
5.5. Przychody podatkowe związane z utratą prawa do opodatkowania ryczałtem / zakończenia opodatkowania ryczałtem .....	196
5.6. Koszty uzyskania przychodów związane z utratą prawa do opodatkowania ryczałtem / zakończenia opodatkowania ryczałtem .....	198
5.7. Odpisy amortyzacyjne po utracie prawa do opodatkowania ryczałtem / zakończeniu opodatkowania ryczałtem .....	200

**Rozdział 6**

<b>Opodatkowanie ryczałtem a inne preferencje podatkowe (ulgi podatkowe) ....</b>	<b>201</b>
---	------------

**Rozdział 7**

<b>Obowiązki informacyjne i sprawozdawcze w ramach ryczałtu .....</b>	<b>203</b>
7.1. Uwagi wprowadzające .....	203
7.2. Obowiązki informacyjno-sprawozdawcze przy rozpoczęciu opodatkowania ryczałtem .....	203
Złożenie zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem .....	203
7.3. Obowiązki informacyjno-sprawozdawcze przy rozpoczęciu opodatkowania ryczałtem i kontynuowane w okresie opodatkowania ryczałtem .....	207
7.3.1. Obowiązek sprawozdawczy – wyodrębnienie zysków i strat .....	207
7.3.2. Obowiązek informacyjny udziałowców/akcjonariuszy/wspólników .....	209
7.3.2.1. Wstęp .....	210
7.3.2.2. Obowiązek złożenia oświadczenia .....	212
7.3.2.3. Wyłączenia podmiotów .....	213
7.3.2.4. Przekazanie oświadczenia .....	214
7.3.2.5. Skutki niezłożenia oświadczenia .....	214
7.4. Obowiązki informacyjno-sprawozdawcze w okresie opodatkowania ryczałtem .....	216
7.4.1. Obowiązki sprawozdawcze w okresie opodatkowania ryczałtem ....	216
7.4.2. Dodatkowe obowiązki sprawozdawcze .....	218
7.4.3. Składanie deklaracji .....	218



7.5. Obowiązki informacyjno-sprawozdawcze przy zakończeniu opodatkowania ryczałtem .....	222
7.5.1. Zakończenie opodatkowania ryczałtem .....	222
7.5.2. Zakończenie opodatkowania ryczałtem w pierwszym okresie obowiązywania systemu estońskiego CIT .....	223
7.6. Wzory informacyjno-sprawozdawcze (regulacja historyczna mająca skutki prawne do 30.09.2022 r.) .....	224

## Rozdział 8

<b>Moment opodatkowania – powstanie zobowiązania podatkowego .....</b>	<b>227</b>
--	------------

## Rozdział 9

<b>Opodatkowanie wspólników spółek opodatkowanych ryczałtem – omówienie zmian w PIT .....</b>	<b>231</b>
9.1. Wstęp .....	231
9.2. Zasady opodatkowania dywidend w PIT .....	232
9.3. Odliczenie zryczałtowanego CIT przez wspólników spółki opodatkowanej ryczałtem .....	234
9.3.1. Wstęp .....	236
9.3.2. Zasady stosowania odliczenia .....	237
9.4. Obowiązek płatnika uwzględnienia odliczenia przy poborze zryczałtowanego PIT z tytułu wypłaty dywidendy .....	241

## Rozdział 10

<b>Rozpoczęcie stosowania opodatkowania ryczałtem – konieczność rozliczenia wyniku podatkowego przed wejściem w ryczałt, okresy przejściowe .....</b>	<b>242</b>
10.1. Rozpoczęcie opodatkowania ryczałtem – obowiązki i konsekwencje podatkowe .....	247
10.1.1. Uzgodnienie wyniku podatkowego do wyniku rachunkowego (tzw. korekta wstępna) .....	247
10.1.1.1. Pierwotny stan prawny .....	247
10.1.1.2. Zmiany wprowadzone ustawą nowelizującą .....	249
10.1.2. Dochód z przekształcenia .....	250
10.1.2.1. Zakres obowiązku – pierwotny stan prawny .....	250
10.1.2.2. Wysokość dochodu z przekształcenia – pierwotny stan prawny .....	253
10.1.2.3. Zmiany wprowadzone ustawą nowelizującą .....	255
10.1.3. Obowiązki sprawozdawcze .....	256
10.1.4. Możliwość zapłaty zobowiązania podatkowego w częściach – pierwotny stan prawny .....	258
10.1.5. Przekształcenie jednoosobowej działalności i spółki niebędącej osobą prawną .....	260
10.1.5.1. Spółki niebędące osobą prawną – pierwotny stan prawny .....	260

10.1.5.2. Jednoosobowa działalność gospodarcza – pierwotny stan prawny .....	262
<b>Rozdział 11</b>	
<b>Strata podatkowa sprzed opodatkowania ryczałtem – konsekwencje podatkowe (zawieszenie straty – art. 7 ust. 7 u.p.d.o.p.) .....</b>	<b>265</b>
<b>Rozdział 12</b>	
<b>Przedawnienie zobowiązań podatkowych z tytułu opodatkowania ryczałtem – okresy przedawnienia – art. 70 § 1a o.p. ....</b>	<b>268</b>
<b>Rozdział 13</b>	
<b>Opodatkowanie ryczałtem a obowiązek dokonywania zgłoszeń w zakresie informowania o schematach podatkowych .....</b>	<b>272</b>
13.1. Ryczałt od dochodów spółek a obowiązek informowania o schematach podatkowych .....	272
13.1.1. Wybór opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek a obowiązek informowania o schematach podatkowych .....	272
13.1.2. Czynności dodatkowe, pozwalające na wybór opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek, a obowiązek informowania o schematach podatkowych .....	274
<b>Rozdział 14</b>	
<b>Opodatkowanie ryczałtem a klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – przekształcenie pozwalające na uzyskanie statusu podatnika estońskiego CIT ....</b>	<b>276</b>
14.1. Ryczałt od dochodów spółek a klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania .....	276
14.1.1. Uwagi wprowadzające .....	276
14.1.2. Wybór opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek .....	277
14.1.3. Inne sytuacje związane z wyborem ryczałtu od spółek a klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania .....	279
<b>Rozdział 15</b>	
<b>Opodatkowanie ryczałtem a Kodeks karny skarbowy .....</b>	<b>282</b>
<b>Rozdział 16</b>	
<b>Alternatywna preferencja – specjalny fundusz inwestycyjny: omówienie zasad działania .....</b>	<b>284</b>
16.1. Specjalny fundusz inwestycyjny – informacje ogólne .....	289
16.2. Specjalny fundusz inwestycyjny – zakres podmiotowy .....	289
16.3. Wyodrębnienie funduszu na cele inwestycyjne – pierwotny stan prawny ...	291
16.4. Utrata prawa do korzystania z funduszu .....	294

16.5. Naruszenie zasad korzystania z funduszu a dodatkowy przychód – pierwotny stan prawny .....	296
16.6. Odpis na fundusz a pomoc <i>de minimis</i> – pierwotny stan prawny .....	297
16.7. Specjalny fundusz inwestycyjny a wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów – pierwotny stan prawny .....	299
16.8. Zmiany wprowadzone ustawą nowelizującą .....	300

## **Rozdział 17**

<b>Estoński CIT – próba oceny regulacji .....</b>	<b>302</b>
---	------------

### **Część III. Regulacje historyczne**

#### **Rozdział 1**

##### **Warunki stosowania ryczałtowego opodatkowania – inwestycje w środki**

<b>trwałe (regulacja historyczna) .....</b>	<b>307</b>
1.1. Wstęp .....	308
1.2. Nakłady na wybrane środki trwałe .....	309
1.3. Koszty wynagrodzeń .....	315

#### **Rozdział 2**

##### **Omówienie instytucji domiaru (regulacja historyczna) .....** **320** |

2.1. Wstęp .....	320
2.2. Stosowanie domiaru zobowiązania podatkowego .....	321
2.3. Wątpliwości dotyczące stosowania domiaru podatkowego do końca okresu opodatkowania ryczałtem .....	322
2.4. Stawka domiaru zobowiązania podatkowego .....	327
2.5. Obliczenie domiaru zobowiązania podatkowego .....	328
2.6. Przykładowe kalkulacje domiaru zobowiązania podatkowego .....	328
2.7. Płatność zobowiązania podatkowego z tytułu domiaru .....	333

#### **Rozdział 3**

<b>Stawka podatku dla instytucji domiaru (regulacja historyczna) .....</b>	<b>334</b>
--	------------

<b>Autorzy .....</b>	<b>335</b>
----------------------	------------

## WSTĘP

Wprowadzenie 1.01.2021 r. do polskiego porządku prawnego ryczału od dochodów spółek kapitałowych stanowiło jedną z najistotniejszych systemowych modyfikacji polskich uregulowań w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Oznaczało bowiem pojawienie się w polskim systemie prawnym całkowicie nowego sposobu opodatkowania, istotnie różniącego się od opodatkowania na zasadach ogólnych, wyznaczanych przez ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych. Podstawowe cechy tego nowego modelu to: odejście od osobnego ustalania wyniku podatkowego na rzecz oparcia opodatkowania na wyniku rachunkowym (zysku), odejście od bieżącego opodatkowania wypracowywanego dochodu (a także od zaliczek na poczet podatku dochodowego od osób prawnych) na rzecz opodatkowania dystrybucji zysków na rzecz wspólników (co w praktyce oznacza odroczenie momentu opodatkowania) oraz zastosowanie odrębnych od standardowych stawek, stawek podatkowych. Co istotne, stosowanie ryczału od dochodów spółek kapitałowych to decyzja podatnika – nowy system opodatkowania to system dobrowolny, wymagający dokonania wyboru tej formy opodatkowania; w przypadku braku jakichkolwiek działań ze strony podatnika nadal zastosowanie znajdą regulacje ogólne.

Wprowadzenie nowej formy opodatkowania zgodnie z intencjami ustawodawcy miało być odpowiedzią na wiele problemów związanych z opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych. W doktrynie często krytykowano fakt, iż wynik podatkowy (dochód) istotnie różni się od wyniku rachunkowego, wskazywano na stopień komplikacji standardowych zasad opodatkowania, a także na ilość czasu, jaki jest konieczny do realizacji obowiązków sprawozdawczych związanych z opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych – wszystkie te powody leżały u podstaw wprowadzenia w Polsce ryczału od dochodów spółek kapitałowych. Dodatkowym motywem, którym kierował się ustawodawca, była chęć poprawy zdolności do finansowania rozwoju przedsiębiorstw, zwłaszcza przez firmy z kategorii małych i średnich.

Polskie regulacje oparto na wzorcach zagranicznych, z których najbardziej znany i powszechnie uznawany za sukces jest przykład estoński (stąd potoczna nazwa nowej

formy opodatkowania: estoński CIT). Należy wszakże podkreślić, że żaden z zagranicznych wzorców nie został przeniesiony do polskiego porządku prawnego jeden do jednego, wiele z rozwiązań zawartych w rozdziale 6b u.p.d.o.p. to autorskie koncepcje polskiego ustawodawcy.

Estoński CIT w swej pierwotnej formie nie ustrzegł się wielu „chorób wieku dziecięcego” – niedoskonałości przepisów, których doniosłość ujawniła się dopiero po wprowadzeniu omawianych regulacji do polskiego porządku prawnego. W rezultacie ustawodawca już rok później, w ramach Polskiego Ładu, wprowadził wiele zmian, sprawiających, że „ryczałt od dochodów spółek” (to obecna ustawowa nazwa; już nie „ryczałt od dochodów spółek kapitałowych”, do stosowania tej formy prawnej uprawnione zostały bowiem również niektóre spółki osobowe – np. spółka komandytowa) stał się znacznie bardziej atrakcyjną i dostępną formą opodatkowania.

Niniejsza publikacja ma na celu przedstawienie komentarza do regulacji dotyczących ryczałtu od dochodów spółek. Ma ona stanowić praktyczną pomoc w stosowaniu tej nowej, w pewien sposób rewolucyjnej formy opodatkowania, zwłaszcza że – nawet pomimo nowelizacji – wiele regulacji zawartych w rozdziale 6b u.p.d.o.p. wciąż stanowi wyzwanie dla interpretatora. Ze względu na wprowadzoną począwszy od 1.01.2022 r. nowelizację, niniejszy komentarz odnosi się do nowych regulacji. Niemniej, mając na uwadze, że pewna grupa podatników zdecydowała się stosować estoński CIT już w 2021 r., w niniejszym komentarzu znajduje się również omówienie regulacji historycznych, nieobowiązujących już w 2022 r. – ponieważ sytuacja prawna tych podatników, którzy stosowali ryczałt od dochodów spółek kapitałowych za 2021 r., powinna być oceniana na mocy wówczas obowiązujących przepisów. Co do zasady w niniejszym opracowaniu przyjęto zasadę, że komentarz odnosi się zarówno do nowej, jak i do starej wersji przepisów, niemniej kilka jednostek redakcyjnych zostało całkowicie wykreślonych z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – te regulacje zostały omówione w części III komentarza, odnoszącej się do regulacji historycznych.

Część I

## **ZAGADNIENIA WPROWADZAJĄCE**

## Rozdział 1

# WZORCE ZAGRANICZNE: ESTONIA, GRUZJA – KRÓTKIE OMÓWIENIE

### 1.1. Wstęp

Inspiracją dla wprowadzonego do polskiego systemu podatkowego estońskiego CIT były zagraniczne wzorce, przede wszystkim model opodatkowania osób prawnych obowiązujący w Estonii, przy czym projektodawca nowych przepisów inspirował się także innymi regulacjami, zakładającymi opodatkowanie dystrybuowanych zysków, obowiązującymi w innych porządkach prawnych. Jak wynika z uzasadnienia projektu ustawy wprowadzającej<sup>1</sup>, w toku tworzenia przepisów czerpano również doświadczenia i wzorce z modeli opodatkowania osób prawnych funkcjonujących na Łotwie i w Gruzji, a także w mniejszym stopniu w Chile oraz na Węgrzech.

Warto również nadmienić, że wprowadzona wraz z estońskim CIT regulacja dotycząca rachunku (funduszu) inwestycyjnego – druga z zachęt podatkowych do zatrzymania zysków i przeznaczenia ich na finansowanie inwestycji – jest podobna do rozwiązania przewidzianego w niemieckim oraz w węgierskim systemie podatkowym.

Z uwagi na fakt, że polskie rozwiązanie czerpie inspiracje głównie z systemów estońskiego oraz gruzińskiego (system łotewski jest bowiem w dużej mierze recypowanym modelem estońskim), poniżej zostały przedstawione oba zagraniczne modele ze wskazaniem podobieństw i różnic w stosunku do polskiego systemu.

---

<sup>1</sup> Uzasadnienie projektu z 25.09.2020 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, IX kadencja, druk sejm. nr 643, s. 13.

## 1.2. System opodatkowania osób prawnych w Estonii

### 1.2.1. Uwagi wprowadzające

Zamiast klasycznego podatku dochodowego 1.01.2000 r. Estonia wprowadziła podatek od przepływów pieniężnych w modelu S<sup>2</sup>, tj. w modelu wiążącym opodatkowanie z dystrybucją zysków<sup>3</sup>. Celem wprowadzenia powyższego modelu opodatkowania osób prawnych było wsparcie inwestycji, zachęcenie do tworzenia nowych miejsc pracy oraz rozpoczęcia prowadzenia działalności gospodarczej.

Istotną cechą modelu obowiązującego w Estonii jest jego powszechność, tj. każdy estoński podatnik podatku dochodowego od osób prawnych stosuje powyższy model. Jest to kluczowa różnica pomiędzy rozwiązaniem wprowadzonym w Polsce, które funkcjonuje odrębnie od tradycyjnego modelu podatku dochodowego od osób prawnych oraz którego stosowanie ograniczono do określonej kategorii podmiotów spełniających przewidziane przepisami przesłanki dotyczące prowadzonej działalności (m.in. minimalne progi zatrudnienia, odpowiednia struktura właścicielska, przed nowelizacją przepisów zaś także próg przychodów i nakaz inwestowania), a jego wzorcem w Estonii, cechującym się powszechnością obowiązywania bez względu na kategorię podatnika czy też formę spółki służącej prowadzeniu działalności gospodarczej.

Cechą estońskiego wzorca jest jego prostota. Powyższy model podatku dochodowego ograniczył do minimum ewidencję podatkową. Podatnik w Estonii nie musi prowadzić dokumentacji dokonanych odpisów amortyzacyjnych oraz określać, czy wydatek stanowi, czy też nie koszt uzyskania przychodów.

Poniżej zostały przedstawione podstawowe zasady opodatkowania osób prawnych obowiązujące w Estonii wraz z porównaniem ich do rozwiązania wprowadzonego w Polsce.

### 1.2.2. Zakres podmiotowy

Zgodnie z regulacjami obowiązującymi w Estonii zarówno spółki kapitałowe, jak i osobowe są opodatkowane w momencie dystrybuowania zysków do wspólników w postaci dywidendy lub wypłat ekonomicznie równoważnych. Z kolei osoby fizyczne podlegają klasycznemu systemowi opodatkowania dochodu. Jednak mogą one utwo-

---

<sup>2</sup> Pozostałe modele podatku od przepływów pieniężnych to model R, opodatkowujący wpływy pieniężne, oraz model R+ F, który poszerza model R o przepływy finansowe.

<sup>3</sup> Tak J. Sarnowski, A. Łożykowski, *Estoński CIT w Polsce, czyli ryczałt od dochodów spółek kapitałowych jako propozycja podatku od zysków dystrybuowanych w polskim systemie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2020/10, s. 20, a także Komisja Europejska, *Experiences with cash-flow taxation and prospects*, 2015, s. 55 i 57, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2016-09/taxation\\_paper\\_55.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/taxation_paper_55.pdf) (dostęp: 14.05.2022 r.).



rzyć specjalną rezerwę inwestycyjną, która w zależności od przepływów pieniężnych pomniejsza lub zwiększa dochód do opodatkowania<sup>4</sup>. Tym samym obowiązujące w Estonii rozwiązanie, zakładające opodatkowanie w momencie dystrybucji zysków, obejmuje powszechnie wszystkie spółki (kapitałowe i osobowe). Z kolei specjalna rezerwa inwestycyjna jest adresowana do osób fizycznych.

W przeciwieństwie do wzorca estońskiego rozwiązanie wprowadzone do polskiego systemu podatku dochodowego od osób prawnych zakłada:

- 1) fakultatywność – tj. podatnicy CIT będą mogli wybrać jedną z dwóch form opodatkowania – estoński CIT z odroczonym momentem opodatkowania do czasu dystrybucji zysku lub klasyczny system opodatkowania CIT, w którym jednak podatnicy będą mogli stosować rezerwę inwestycyjną podobną do estońskiego odpowiednika, zarezerwowanego dla osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą;
- 2) brak powszechności – polski system estońskiego CIT nie jest adresowany nie tylko do wszystkich spółek prawa handlowego, lecz także nie do wszystkich podatników CIT; z wprowadzonego rozwiązania będą mogły skorzystać wyłącznie spółki kapitałowe (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, prosta spółka akcyjna, spółka akcyjna) oraz część spółek osobowych (spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna), które spełnią wiele przewidzianych przepisami warunków dotyczących: kategorii i wysokości osiąganych przychodów, posiadanego stanu zatrudnienia, struktury właścicielskiej oraz stosowanych zasad rachunkowości; w systemie pominięto pozostałych podatników CIT, takich jak np. spółki jawne – będące podatnikami CIT – spółdzielnie czy też spółki niespełniające powyższych wymogów; pierwotnie pominięte zostały również spółki komandytowe, spółki komandytowo-akcyjne oraz, ze względu na ich wprowadzenie do polskiego systemu prawnego w trakcie 2021 r., także proste spółki akcyjne;
- 3) możliwość skorzystania ze specjalnej rezerwy inwestycyjnej, przyznającej benefity podatkowe, przez podatników CIT, a nie przez osoby fizyczne, jak to ma miejsce w Estonii.

### 1.2.3. Przedmiot opodatkowania

W Estonii osoby prawne są opodatkowane dopiero w momencie dystrybuowania zysku bez względu na sposób i formę tej dystrybucji. Stąd wydarzeniem inicjującym opodatkowanie jest wypłata dywidendy lub ekonomicznie równoważne zdarzenie, jak np.:

- 1) darowizna – z wyłączeniem darowizn na rzecz organizacji non-profit, fundacji i związków wyznaniowych;

<sup>4</sup> Tak J. Sarnowski, A. Łożykowski, *Estoński CIT w Polsce...*, s. 20.

- 2) nieodpłatne świadczenia;
- 3) wydatki i płatności nieposiadające celu biznesowego, tj. koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów, w tym określone kary i opłaty oraz składki członkowskie w organizacjach, które nie są bezpośrednio związane z działalnością podatnika;
- 4) prezenty – z wyjątkiem podarunków reklamowych o wartości nieprzekraczającej 10 euro;
- 5) wydatki reprezentacyjne;
- 6) korekty cen transferowych;
- 7) transfer aktywów do zagranicznego zakładu;
- 8) wypłaty z tytułu likwidacji lub redukcji kapitału;
- 9) zakup nieruchomości niezwiązanej z działalnością podatnika<sup>5</sup>.

W Estonii podatnik jest również opodatkowany w przypadku udzielenia pożyczki wspólnikowi, jeżeli okoliczności jej udzielenia przemawiają za tym, że mamy do czynienia z ukrytym transferem zysków. Co istotne, w przypadku udzielenia pożyczki na okres dłuższy niż cztery lata podatnik jest zobowiązany do udowodnienia faktycznego charakteru wypłaty środków ze spółki jako pożyczki, tj. możliwości i woli spłaty przez wspólnika zadłużenia wobec spółki<sup>6</sup>.

#### 1.2.4. Stawka podatkowa

Podstawowa stawka podatku dla osób prawnych w Estonii wynosi obecnie 20%<sup>7</sup>, przy czym podstawa opodatkowania jest dzielona przez liczbę 0,8. W efekcie podstawowa stawka podatku wynosi faktycznie 25%. Podatek nie jest z kolei pobierany od dywidendy wypłacanej wspólnikom<sup>8</sup>.

Od 1.01.2019 r. wprowadzono w Estonii dodatkową, obniżoną stawkę podatkową, wynoszącą 14% dla podmiotów regularnie wypłacających dywidendę, tj. stawka ta ma zastosowanie do średniej wielkości wypłat zysków z ostatnich 3 lat. W tym przypadku podstawa opodatkowania jest dzielona przez współczynnik 0,86<sup>9</sup>.

---

<sup>5</sup> Tak J. Sarnowski, A. Łożykowski, *Estoński CIT w Polsce...*, s. 22, oraz Komisja Europejska, *Experiences with cash-flow...*, s. 57.

<sup>6</sup> Tak D. Jegorov, A. Leszczyłowska, A. Łożykowski, *Estoński CIT – lekcje dla Polski*, „Zeszyty mBank – CASE” 2020/163, s. 12.

<sup>7</sup> Do końca 2014 r. stawka podatku wyniosła 21% (tak Komisja Europejska, *Experiences with cash-flow...*, s. 60).

<sup>8</sup> Tak J. Sarnowski, A. Łożykowski, *Estoński CIT w Polsce...*, s. 23; D. Jegorov, A. Leszczyłowska, A. Łożykowski, *Estoński CIT...*, s. 7, a także Komisja Europejska, *Experiences with cash-flow...*, s. 57 i 63.

<sup>9</sup> Tak D. Jegorov, A. Leszczyłowska, A. Łożykowski, *Estoński CIT...*, s. 7, 8 i 11.

### 1.2.5. Obowiązki sprawozdawcze

Okresem rozliczenia podatku w Estonii jest co do zasady miesiąc kalendarzowy, a podatnik składa deklarację podatkową do 10. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym miała miejsce dystrybucja zysku<sup>10</sup>.

## 1.3. System opodatkowania osób prawnych w Gruzji

### 1.3.1. Wstęp

Aktualny model opodatkowania osób prawnych w Gruzji został wprowadzony w 2017 r. i wzoruje się na systemie obowiązującym w Estonii<sup>11</sup>.

Zgodnie z jego założeniami niepodzielone zyski podatnika (reinwestowane lub zatrzymane) podlegają zwolnieniu z podatku dochodowego w dniu ich powstania. Opodatkowanie następuje z kolei w momencie wypłaty zysku podatnika i dokonania wypłat o domniemanym takim charakterze.

Powyższy model ułatwił administrowanie systemem podatkowym (kontrolę podatników), dzięki koncentracji na kontroli przepływów pieniężnych, bez konieczności analizy wszystkich dochodów podatnika. Z kolei podatnikom powyższy system miał ułatwić prowadzenie działalności<sup>12</sup>. Wprowadzając ten model, szacowano, że pozytywnie wpłynie on na gospodarkę poprzez:

- wzrost potencjalnego PKB o 1,44% oraz łącznej konsumpcji prywatnej o 0,85% w przeciągu półtora roku od wprowadzenia reformy;
- wzrost zasobów kapitałowych przedsiębiorstw o 3,23% w tym samym okresie;
- spadek deficytu na rachunku bieżącym wyrażonego w kategoriach PKB o około 1 punkt procentowy<sup>13</sup>.

### 1.3.2. Zakres podmiotowy

Zgodnie z regulacjami obowiązującymi w Gruzji spółki kapitałowe są opodatkowane w momencie dystrybuowania zysków. Przy czym w okresie przejściowym, tj. do stycznia 2019 r., nowe zasady opodatkowania osób prawnych nie dotyczyły m.in. ban-

<sup>10</sup> Tak J. Sarnowski, A. Łożykowski, *Estoński CIT w Polsce...*, s. 23, a także tak D. Jegorov, A. Leszczyłowska, A. Łożykowski, *Estoński CIT...*, s. 8.

<sup>11</sup> Tak Deloitte, *Guide to Taxation and Investment in Georgia*, s. 16, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ge/Documents/tax/Guide%20to%20Taxation%20and%20Investment%20in%20Georgia%202018%20A5.pdf> (dostęp: 15.12.2021 r.).

<sup>12</sup> *Georgia – Reforms to Development*, Ministry of Finance of Georgia, s. 18.

<sup>13</sup> *Georgia – Reforms...*, s. 18.

Publikacja przedstawia zagadnienia dotyczące tzw. estońskiego CIT, czyli obowiązującej od 2021 r. alternatywnej formy opodatkowania podatkiem dochodowym. Mogą z niej korzystać podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych – spółki komandytowe, spółki komandytowo-akcyjne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, proste spółki akcyjne oraz spółki akcyjne o tzw. prostej strukturze udziałowej.

Książka napisana przez praktyków – znawców tematu, na co dzień zajmujących się obsługą podmiotów stosujących omawiane rozwiązanie – stanowi praktyczny przewodnik, od omówienia celu wprowadzenia regulacji i korzyści, jakie przynosi ona w Estonii czy Gruzji, poprzez szczegółowy opis rozwiązań przewidzianych dla polskich przedsiębiorców, aż po próbę całościowego podsumowania regulacji.

Autorzy skupiają się na znowelizowanych w ramach „Polskiego Ładu” przepisach, które diametralnie zmieniają sposób rozliczania podatku dochodowego od osób prawnych przez zdecydowaną większość podatników tego podatku, a także stanowią alternatywę dla innych form opodatkowania przedsiębiorców podatkiem dochodowym w Polsce.

Książka jest przeznaczona dla doradców podatkowych, księgowych, pracowników biur rachunkowych, a także adwokatów, radców prawnych i sędziów. Będzie cennym źródłem wiedzy dla pracowników administracji, przedsiębiorców oraz menedżerów zainteresowanych poprawą bieżących wskaźników finansowych.

**Maciej Guzek** – doradca podatkowy, specjalizuje się w kwestiach związanych z ulgami podatkowymi, procesami reorganizacyjnymi oraz przepisami z zakresu przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.

**Jakub Nowacki** – doradca podatkowy, specjalizuje się w zagadnieniach dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych ze szczególnym uwzględnieniem procesów reorganizacyjnych oraz problematyki raportowania schematów podatkowych.

**Mariusz Stefaniak** – doradca podatkowy, specjalizuje się w ulgach podatkowych, doradztwie dla Firm Rodzinnych, procesach reorganizacyjnych oraz klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

**Marcin Wądołek** – radca prawny, specjalizuje się w tematyce alternatywnych form opodatkowania podatkami dochodowymi.

**Piotr Wysocki** – doradca podatkowy, specjalizuje się w doradztwie związanym z podatkiem dochodowym od osób prawnych, w tym w zakresie międzynarodowego prawa podatkowego.



Kup e-book i czytaj  
w aplikacji Smarteca



**ZAMÓWIENIA:**

INFOLINIA: 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL

