

Temat na czasie

Ryczałt od dochodów spółek – zasady stosowania, rozliczenie podatkowe i księgowe

1. Estoński CIT– cechy i zalety	2
2. Podatnicy uprawnieni do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu	2
3. Wybór estońskiego CIT – złożenie zawiadomienia ZAW-RD.....	12
4. Obowiązki ciężące na podatnikach wybierających opodatkowanie w formie ryczałtu	12
5. Okres opodatkowania w formie ryczałtu	18
6. Obowiązki spółek korzystających z opodatkowania w formie ryczałtu oraz udziałowców, akcjonariuszy i wspólników takich spółek.....	19
7. Przedmiot opodatkowania	20
8. Podstawa opodatkowania	27
9. Wysokość podatku	28
10. Płatność podatku.....	29
11. Ewidencja estońskiego CIT.....	30
12. Rezygnacja i utrata prawa do opodatkowania w formie ryczałtu.....	32
13. Wybór opodatkowania w formie ryczałtu a straty.....	34
14. Odliczanie części ryczałtu od PIT	35
Podsumowanie.....	36

Z początkiem 2021 r. wprowadzona została możliwość korzystania przez niektóre spółki będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych z opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek (tzw. estońskiego CIT). Omawiamy tę formę opodatkowania z uwzględnieniem jej ewidencji księgowej. Z publikacji mogą skorzystać zarówno ci, którzy zastanawiają się nad tą formą opodatkowania, jak i podatnicy estońskiego CIT.

1. Estoński CIT– cechy i zalety

Opodatkowanie w formie ryczałtu od dochodów spółek (dalej także jako ryczałt lub estoński CIT) to forma opodatkowania cechująca się znaczną modyfikacją podstawowych zasad opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Podatnicy z niej korzystający obowiązani są płacić podatek dochodowy, tylko jeżeli powstanie u nich jeden z określonych przepisami art. 28m updop dochodów (więcej na ich temat w **pkt 7. Przedmiot opodatkowania**). Do podatników korzystających z opodatkowania w formie ryczałtu nie ma zastosowania znaczna część przepisów updop. I tak, podatnicy tacy nie podlegają opodatkowaniu na zasadach określonych w:

- art. 19 updop (stawki CIT),
- art. 24b updop (podatek od przychodów z budynków),
- art. 24ca updop (podatek minimalny),
- art. 24d updop (podatek od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej) – zob. art. 28h ust. 1 updop.

Należy tu zaznaczyć, że w okresie korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu podatnikom nie przysługuje prawo do odliczeń od podstawy opodatkowania wskazanych w zakresie regulowanym w art. 18 i 18d–18f updop, czyli darowizin, ulgi B+R, ulgi na zle długi i innych ulg odliczanych od podstawy opodatkowania (zob. art. 18aa updop).

Ryczałt jest alternatywnym w stosunku do zasad ogólnych systemem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Przy tym to wyłącznie od woli podatników spełniających warunki do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu zależy, czy zdecydują się skorzystać z tej formy opodatkowania.

2. Podatnicy uprawnieni do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu

Z opodatkowania w formie ryczałtu mogą skorzystać podatnicy objęci nieograniczonym obowiązkiem podatkowym (tj. mający siedzibę lub zarząd na terytorium Polski – zob. art. 3 ust. 1 updop), którzy spełniają łącznie siedem warunków wynikających z art. 28j oraz art. 28k updop. Są to:

- 1) warunek odpowiedniej struktury przychodów (zob. art. 28j ust. 1 pkt 2 updop),
- 2) warunek dotyczący wysokości zatrudnienia lub ponoszenia wydatków z tytułu wypłaty wynagrodzeń (zob. art. 28j ust. 1 pkt 3 updop),
- 3) warunek odpowiedniej formy prawnej (zob. art. 28j ust. 1 pkt 4 updop),
- 4) warunek nieposiadania określonych praw (zob. art. 28j ust. 1 pkt 5 updop),

- 5) warunek niesporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z MSR (zob. art. 28j ust. 1 pkt 6 updop),
- 6) warunek informacyjny (zob. art. 28j ust. 1 pkt 7 updop),
- 7) warunek nieobjęcia wyłączeniem możliwości korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu (zob. art. 28k updop).

2.1. Warunek odpowiedniej struktury przychodów

Pierwszym warunkiem umożliwiającym skorzystanie z opodatkowania w formie ryczałtu jest odpowiednia struktura przychodów. Jak bowiem wynika z art. 28j ust. 1 pkt 2 updop, jest to forma opodatkowania dostępna jedynie dla podatników, u których udział tzw. przychodów pasywnych (zob. tabelę 1) w przychodach ogółem jest niższy niż 50%. Warunek ten ma ograniczać możliwość korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu podatnikom, którzy nie prowadzą aktywnej działalności gospodarczej, a swoje dochody opierają na pasywnych źródłach przychodów.

Tabela 1. Przychody uznawane za pasywne na potrzeby ustalenia spełnienia warunków uprawniających do stosowania estońskiego CIT

Przychody pasywne
a) przychody z wierzytelności, b) przychody z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek, c) przychody z części odsetkowej raty leasingowej, d) przychody z poręczeń i gwarancji, e) przychody z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw, f) przychody ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych, g) przychody z transakcji z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 updop – w przypadku gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma.

W przypadku podatników rozpoczynających prowadzenie działalności warunek ten uznaje się za spełniony w pierwszym roku podatkowym opodatkowania w formie ryczałtu (zob. art. 28j ust. 2 pkt 1 updop). W konsekwencji dla takich podatników spełnienie omawianego warunku jest istotne dopiero w drugim roku podatkowym opodatkowania w formie ryczałtu.

2.2. Warunek dotyczący zatrudnienia lub ponoszenia wydatków z tytułu wypłaty wynagrodzeń

Z opodatkowania w formie ryczałtu mogą korzystać jedynie podatnicy zatrudniający odpowiednią liczbę pracowników lub ponoszący miesięcznie wydatki na wynagrodzenia na rzecz zatrudnionych w odpowiedniej wysokości. Standardowe wartości wymaganego zatrudnienia lub ponoszonych wydatków określają przepisy art. 28j ust. 3 updop. Przy czym

małych podatników w pierwszym roku opodatkowania w formie ryczałtu obowiązują niższe wartości określone w art. 28j ust. 3 updog.

Tabela 2. Warunki dotyczące zatrudnienia lub ponoszenia wydatków z tytułu wypłaty wynagrodzeń

Warunek dotyczący zatrudnienia	standardowa wysokość	podatnik zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty, niebędące udziałowcami ani akcjonariuszami tego podatnika, 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 podatkowym
	obniżona wysokość (dla małych podatników w pierwszym roku opodatkowania ryczałtem)	podatnik zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej jedną osobę w przeliczeniu na pełne etaty, niebędącą udziałowcem ani akcjonariuszem tego podatnika, 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 podatkowym
Warunek dotyczący ponoszenia wydatków z tytułu wypłaty wynagrodzeń	standardowa wysokość	podatnik ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzeń na rzecz zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej trzech osób fizycznych, niebędących udziałowcami, akcjonariuszami ani wspólnikami tego podatnika, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek określonych w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych
	obniżona wysokość (dla małych podatników w pierwszym roku opodatkowania ryczałtem)	podatnik ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzenia na rzecz zatrudnionej na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej jednej osoby, niebędącej udziałowcem, akcjonariuszem ani wspólnikiem tego podatnika, oraz w związku z wypłatą tego wynagrodzenia podatnik jest płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, płatnikiem składek na ubezpieczenie społeczne lub płatnikiem składek na ubezpieczenie zdrowotne

PRZYKŁAD

Spółka komandytowa wybrała opodatkowanie w formie ryczałtu. Żeby nie utracić prawa do opodatkowania w formie ryczałtu po zakończeniu pierwszego roku korzystania z tej formy opodatkowania, spółka ta musi:

- 1) spełniać jeden z obniżonych warunków dotyczących zatrudnienia – jeżeli jest małym podatnikiem,
- 2) spełniać jeden ze standardowych warunków dotyczących zatrudnienia – jeżeli nie jest małym podatnikiem.

Szczególna sytuacja ma miejsce w przypadku podatników rozpoczynających prowadzenie działalności. Podatników takich omawiany warunek nie dotyczy w roku rozpoczęcia działalności i w dwóch latach podatkowych bezpośrednio po nim następujących. Jednak począwszy od drugiego roku podatkowego podatnicy ci obowiązani są do corocznego zwiększenia zatrudnienia o co najmniej jeden etat w pełnym wymiarze czasu pracy aż do osiągnięcia wielkości zatrudnienia określonej w art. 28j ust. 1 pkt 3 updop (zob. art. 28j ust. 2 pkt 2 updop).

PRZYKŁAD

Powstała w marcu 2023 r. spółka z o.o. wybrała od początku działalności korzystanie z opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek. Spółka ta jako rok obrotowy i podatkowy stosuje rok kalendarzowy. Spółka, żeby nie utracić prawa do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu:

- 1) w pierwszym roku podatkowym (kończącym się 31 grudnia 2023 r.) nie musi zatrudniać żadnego pracownika,
- 2) w drugim roku podatkowym (trwającym od 1 stycznia do 31 grudnia 2024 r.) zatrudnienie w spółce wynieść musi co najmniej 1 etat w pełnym wymiarze czasu pracy,
- 3) w trzecim roku podatkowym (trwającym od 1 stycznia do 31 grudnia 2025 r.) zatrudnienie w spółce wynieść musi co najmniej 2 etaty w pełnym wymiarze czasu pracy,
- 4) w czwartym roku podatkowym (trwającym od 1 stycznia do 31 grudnia 2026 r.) powinna spełniać jeden ze standardowych warunków zatrudnienia.

Należy podkreślić, że możliwość zwiększania zatrudnienia o co najmniej jeden etat rocznie nie dotyczy małych podatników, wobec których w pierwszym roku korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu stosuje się obniżony warunek dotyczący zatrudnienia (na podstawie art. 28j ust. 3 updop). Podatnicy tacy w drugim roku korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu muszą spełniać standardowy warunek zatrudnienia lub standardowy warunek wysokości miesięcznych wydatków na wynagrodzenia.

PRZYKŁAD

Będąca małym podatnikiem spółka z o.o. (powstała w 2021 r.) i stosująca jako rok obrotowy i podatkowy rok kalendarzowy wybrała w 2023 r. korzystanie z opodatkowania

w formie ryczałtu od dochodów spółek. Spółka, żeby nie utracić prawa do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu, powinna:

- 1) w pierwszym roku podatkowym (kończącym się 31 grudnia 2023 r.) spełniać obniżony warunek zatrudnienia lub obniżony warunek wysokości miesięcznych wydatków na wynagrodzenia,
- 2) w drugim roku podatkowym (kończącym się 31 grudnia 2024 r.) spełniać standardowy warunek zatrudnienia lub standardowy warunek wysokości miesięcznych wydatków na wynagrodzenia.

2.3. Warunek odpowiedniej formy prawnej

Z opodatkowania w formie ryczałtu mogą korzystać tylko podatnicy działający w formie spółki z o.o., spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej, spółki komandytowej lub komandytowo-akcyjnej (art. 28j ust. 1 pkt 4 updop). Udziałowcami, akcjonariuszami lub współnikami takich spółek mogą być 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 (z wyłączeniem fundatorów i beneficjentów fundacji rodzinnej). W konsekwencji z opodatkowania w tej formie nie mogą korzystać:

- 1) podatnicy inni niż wymienione spółki (np. będące podatnikami podatku dochodowego spółki jawne czy fundacje)

PRZYKŁAD

Spółka jawna X, której jednym ze współników jest spółka z o.o., nie złożyła przed rozpoczęciem 2023 r. informacji CIT-15J, w związku z czym od 2023 r. jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Spółka ta nie mogła wybrać korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek.

- 2) spółki, których udziałowcami, akcjonariuszami lub współnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji (innej niż fundacja rodzinna), trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym (nie jest natomiast okolicznością wyłączającą możliwość korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu posiadanie przez współnika spółki udziałów lub akcji w innych spółkach kapitałowych czy ogółu praw i obowiązków w innych spółkach niebędących osobami prawnymi)

PRZYKŁAD

Wspólnikiem spółki z o.o. X jest między innymi inna spółka z o.o. W tej sytuacji spółka X nie może wybrać korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek. Z kolei jednym ze współników spółki z o.o. Y jest osoba fizyczna będąca beneficjentem fundacji (niebędącej fundacją rodzinną). W tej sytuacji spółka Y nie może wybrać korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek.

Natomiast wspólnikami spółki z o.o. Z są wyłącznie osoby fizyczne, z których część posiada udziały lub akcje w innych spółkach. Nie stanowi to przeszkody w korzystaniu z opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek przez spółkę Z.

Dodajmy, że 22 maja 2023 r. weszła w życie ustawa o fundacji rodzinnej regulująca organizację i funkcjonowanie fundacji rodzinnej. Posiadanie przez osobę fizyczną będącą udziałowcem, akcjonariuszem lub wspólnikiem spółki statusu fundatora lub beneficjenta takiej fundacji nie jest okolicznością wykluczającą możliwość korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu przez spółkę.

PRZYKŁAD

Jednym ze wspólników spółki z o.o. ABC jest osoba fizyczna będąca beneficjentem fundacji rodzinnej. Nie stanowi to przeszkody w korzystaniu z opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek przez spółkę ABC.

2.4. Warunek nieposiadania określonych praw

Podatnicy CIT mogą korzystać z opodatkowania w formie ryczałtu, tylko jeżeli nie posiadają:

- udziałów (akcji) w kapitale innej spółki,
- tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania,
- ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz
- innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym (art. 28j ust. 1 pkt 5 updop).

PRZYKŁAD

Spółka z o.o. XYZ posiada udziały w innej spółce z o.o. W tej sytuacji spółka XYZ nie może wybrać korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek.

2.5. Warunek niesporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z MSR

Warunkiem korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu jest, aby podatnik nie sporządził za okres opodatkowania w formie ryczałtu sprawozdań finansowych zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości (art. 28j ust. 1 pkt 6 updop). Jak czytamy w uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej z 28 listopada 2020 r.:

MF (...) jest to podyktowane koniecznością równego traktowania podatników wobec prawa. Dopuszczenie swobody wyboru w zakresie zasad sprawozdawczości mogłoby przyczynić się do powstania zobowiązania podatkowego w różnej wysokości u dwóch podatników, u których wystąpiły dokładnie te same operacje gospodarcze.

Zauważyć przy tym należy, że w myśl art. 45 ust. 1d ustawy o rachunkowości organ zatwierdzający może podjąć decyzję w sprawie zaprzestania stosowania MSR przy sporządzaniu sprawozdań finansowych przez jednostki w przypadku ustania okoliczności, o których mowa w art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości. W związku z tym, jak czytamy w objaśnieniach podatkowych MF z 23 grudnia 2021 r.:

MF (...) jeżeli jednostka gospodarcza zaprzestanie stosowania MSR i podejmie decyzję o sporządzaniu sprawozdań finansowych na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości, to może skorzystać z ryczałtu poczynwszy od początku roku podatkowego, za który sprawozdanie finansowe zostanie sporządzone w oparciu o przepisy ustawy o rachunkowości.

WAŻNE Objasnienia podatkowe do ryczałtu od dochodów spółek są dostępne w formie dodatku elektronicznego „Przewodnik do ryczałtu od dochodów spółek – objaśnienia podatkowe z 23 grudnia 2021 r.” na stronie wydania „MONITORA księgowego” – www.inforlex.pl/ewydania.

2.6. Warunek informacyjny – ZAW-RD

Warunkiem korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu jest złożenie naczelnikowi urzędu skarbowego zawiadomienia o wyborze opodatkowania w tej formie (art. 28j ust. 1 pkt 7 updop). Zawiadomienie to składane jest na formularzu ZAW-RD w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym podatnik ma być opodatkowany ryczałtem.

Początkowo wybór opodatkowania w formie ryczałtu był możliwy tylko od początku przyjętego przez podatnika roku podatkowego. Obecnie wybór taki jest możliwy również przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego, tj. od początku dowolnego miesiąca kalendarzowego.

PRZYKŁAD

Spółka komandytowa mająca jako rok obrotowy i podatkowy rok kalendarzowy stosuje ogólne zasady opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Jeżeli spółka ta spełnia warunki korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek, może wybrać korzystanie z opodatkowania w tej formie nie tylko od początku nowego roku podatkowego (np. od 1 stycznia 2025 r.; w takim przypadku termin złożenia zawiadomienia ZAW-RD upłynie 31 stycznia 2025 r.), ale także od początku dowolnego miesiąca (np. od 1 października 2023 r.; w takim przypadku termin złożenia zawiadomienia ZAW-RD upłynie 31 października 2023 r.).

Z wyborem opodatkowania w formie ryczałtu przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego wiąże się obowiązek zamknięcia ksiąg rachunkowych oraz sporządzenia sprawozdania finansowego na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem (zob. art. 28j ust. 5 updop). Efektem tego jest zakończenie dotychczasowego roku podatkowego podatnika wybierającego opodatkowanie w formie

ryczałtu (tj. miesiąc poprzedzający pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem jest ostatnim miesiącem roku podatkowego tego podatnika – zob. art. 8 ust. 6a updop) i rozpoczęcie nowego roku podatkowego tego podatnika.

PRZYKŁAD

Wróćmy do poprzedniego przykładu i załóżmy, że spółka komandytowa, o której w tym przykładzie mowa, wybierze korzystanie z opodatkowania w formie ryczałtu od 1 października 2023 r. W takim przypadku jej obecny rok podatkowy zakończy się 30 września 2023 r. (a więc obejmie okres od 1 stycznia do 30 września 2023 r.), zaś 1 października 2023 r. rozpocznie się nowy rok podatkowy (będący pierwszym rokiem korzystania przez spółkę z opodatkowania w formie ryczałtu), który potrwa do 31 grudnia 2023 r.

2.7. Warunek nieobjęcia wyłączeniem możliwości korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu

Z opodatkowania w formie ryczałtu nie mogą korzystać podatnicy wskazani przepisami art. 28k updop. Podatników tych można podzielić na dwie grupy. Pierwszą z nich stanowią wskazani przepisami art. 28k ust. 1 pkt 1–4 updop podatnicy, którzy bezwzględnie nie mogą korzystać z opodatkowania w formie ryczałtu. Do tej grupy należą:

- 1) przedsiębiorstwa finansowe, o których mowa w art. 15c ust. 16 updop,
- 2) instytucje pożyczkowe w rozumieniu art. 5 pkt 2a ustawy z 12 maja 2011 r. o kredycie konsumenckim (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1028),
- 3) podatnicy osiągający dochody zwolnione od podatku na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a updop, tj. dochody uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych, lub dochody podatników uzyskane z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji. Jak przy tym czytamy w „Przewodniku do ryczałtu od dochodów spółek”:

MF (...) wyłączeniu z prawa do korzystania z ryczałtu, podlega również podatnik nieosiągający dochodów z wyżej wymienionej działalności w SSE lub PSI prowadzonej w oparciu odpowiednio o zezwolenie lub decyzję, ale ponoszący na niej stratę. Wyłączeniu podlega również podatnik, który posiadając wymienione wyżej zezwolenie lub decyzję na działalność gospodarczą nie zaczął jeszcze osiągać z niej przychodów. Podatnicy tacy podlegają bowiem pod reżim stosowania art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a ustawy o CIT (...),

- 4) podatnicy postawieni w stan upadłości lub likwidacji.

PRZYKŁAD

Spółka akcyjna prowadzi działalność polegającą na udzielaniu kredytów konsumenckich w postaci odroczenia zapłaty ceny lub wynagrodzenia na zakup oferowanych przez nią towarów i usług, a więc jest instytucją pożyczkową. Spółka ta nie może korzystać z opodatkowania w formie ryczałtu.

Do drugiej z grup wymienionych przepisami art. 28k updop należą wskazani przepisami art. 28k ust. 1 pkt 5 i 6 updop podatnicy, którzy z opodatkowania w formie ryczałtu nie mogą korzystać tymczasowo (zob. tabelę 3).

Tabela 3. Podatnicy, którzy tymczasowo nie mogą korzystać z opodatkowania w formie ryczałtu

Lp.	Rodzaj podatników	Okres, w którym nie mogą korzystać z opodatkowania w formie ryczałtu
1.	podatnicy, którzy zostali utworzeni: a) w wyniku połączenia lub podziału albo b) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników, albo c) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony, lub w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, zostało do niego wniesione na poczet kapitału uprzednio prowadzone przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro	rok podatkowy rozpoczęcia działalności przez podatnika oraz rok podatkowy bezpośrednio po nim następujący, nie krócej jednak niż 24 miesiące od dnia utworzenia
2.	podatnicy, którzy zostali podzieleni przez wydzielenie	rok podatkowy dokonania podziału oraz rok podatkowy bezpośrednio po nim następujący, nie krócej jednak niż 24 miesiące od dnia dokonania podziału
3.	podatnicy, którzy wnieśli tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału: ■ uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro, ■ składniki majątku uzyskane przez tego podatnika w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli ten podatnik posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników	rok podatkowy wniesienia wkładu oraz rok podatkowy bezpośrednio po nim następujący, nie krócej jednak niż 24 miesiące od dnia wniesienia wkładu

PRZYKŁAD

W marcu 2023 r. utworzona została spółka z o.o. X, do której osoba fizyczna Y wniosła aportem prowadzone dotychczas przedsiębiorstwo. Spółka X rozpoczęła działalność gospodarczą również w marcu 2023 r. i stosuje jako rok podatkowy rok kalendarzowy.

Spółka ta opodatkowanie w formie ryczałtu może wybrać najwcześniej od 1 kwietnia 2025 r.

W przypadku łączenia, podziału podmiotów lub wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego przepisy art. 28k ust. 1 pkt 5 i 6 updop stosuje się odpowiednio do podmiotów przejmujących lub otrzymujących wkład niepieniężny (zob. art. 28k ust. 2 updop). Powoduje to, że w roku podatkowym przejęcia lub otrzymania wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa, zorganizowanej części przedsiębiorstwa albo składników majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro oraz w kolejnym roku podatkowym, nie krócej jednak niż przez 24 miesiące od dnia przejęcia lub otrzymania wkładu niepieniężnego, wybierać opodatkowania w formie ryczałtu nie mogą również podmioty przejmujące lub otrzymujące wkład niepieniężny (zob. przykładowo interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 marca 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.512.2021.2.AK, oraz z 24 kwietnia 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.114.2023.1.BS).

PRZYKŁAD

Spółka z o.o. stosuje rok kalendarzowy jako rok obrotowy (podatkowy) i podatek dochodowy rozlicza na zasadach ogólnych. Spółka ta w maju 2023 r. otrzymała wkład w postaci przedsiębiorstwa prowadzonego przez osobę fizyczną. Spółka ta będzie mogła wybrać opodatkowanie w formie ryczałtu najwcześniej od 1 czerwca 2025 r.

Powyższe nie oznacza utraty prawa do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu przez podmioty przejmujące lub otrzymujące wkład niepieniężny, które już z opodatkowania w formie ryczałtu korzystają. Utrata takiego prawa przez te podmioty ma miejsce wyłącznie, jeżeli wynika to z art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. c updop (więcej na ten temat w **pkt 12. Rezygnacja i utrata prawa do opodatkowania w formie ryczałtu**). Stanowisko to znajduje potwierdzenie w treści interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 lipca 2023 r. (sygn. 0114-KDIP2-1.4010.288.2023.1.MW).

PRZYKŁAD

W maju 2023 r. spółka z o.o. X stosująca rok kalendarzowy jako rok obrotowy (podatkowy) przejęła spółkę z o.o. Y korzystającą z opodatkowania w formie ryczałtu.

Scenariusz A: Spółka X nie korzystała dotychczas z opodatkowania w formie ryczałtu. W mojej ocenie w takim przypadku spółka X będzie mogła wybrać opodatkowanie w formie ryczałtu od 1 czerwca 2023 r.

Scenariusz B: Spółka X korzysta od 1 stycznia 2023 r. z opodatkowania w formie ryczałtu. W takim przypadku spółka X po przejęciu spółki Y nadal jest opodatkowana w tej formie.

Zwrócić przy tym należy uwagę, że z przepisów art. 28k updop nie wynika, aby przesłanką wyłączającą możliwość korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu było powstanie

spółki z przekształcenia innej spółki. W konsekwencji spółki powstające z przekształcenia innych spółek mogą od początku (jeżeli spełniają standardowe warunki) korzystać z opodatkowania w formie ryczałtu (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 czerwca 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.280.2023.1.MF). Potwierdza to fakt, że wybierający opodatkowanie w formie ryczałtu podatnicy utworzeni w wyniku przekształcenia spółki obowiązani są wykazywać w informacji CIT/KW dochód z przekształcenia (więcej na temat tego obowiązku – zob. **pkt 4.1.3. Dane o dochodzie z przekształcenia**).

3. Wybór estońskiego CIT – złożenie zawiadomienia ZAW-RD

Spółki uprawnione do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu mogą wybrać korzystanie z tej formy opodatkowania, składając naczelnikowi urzędu skarbowego zawiadomienie o wyborze opodatkowania w tej formie. Zawiadomienie to składane jest na formularzu ZAW-RD.

Zawiadomienie to może zostać złożone do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym podatnik ma być opodatkowany ryczałtem (zob. art. 28j ust. 1 pkt 7 updop). Termin ten obowiązuje zarówno podatników wybierających opodatkowanie w formie ryczałtu z początkiem przyjętego roku podatkowego, jak i przed jego upływem.

PRZYKŁAD

Spółka z o.o. spełnia warunki do wyboru opodatkowania w formie ryczałtu. Jej rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy.

Scenariusz A: Spółka zamierza wybrać opodatkowanie w formie ryczałtu od nowego roku podatkowego, tj. od 1 stycznia 2024 r. Warunkiem tego będzie złożenie przez spółkę zawiadomienia ZAW-RD w terminie 31 stycznia 2024 r.

Scenariusz B: Spółka zamierza wybrać opodatkowanie w formie ryczałtu od 1 września 2023 r., a więc przed upływem obecnego roku podatkowego. Warunkiem tego będzie złożenie przez spółkę zawiadomienia ZAW-RD w terminie 2 października 2023 r. (30 września 2023 r. jest sobotą, w związku z tym termin złożenia zawiadomienia ZAW-RD jest dłuższy o dwa dni od standardowego).

4. Obowiązki ciążące na podatnikach wybierających opodatkowanie w formie ryczałtu

Na spółkach, które wybrały opodatkowanie w formie ryczałtu, ciążą obowiązki określone przepisami art. 7aa updop. Są to:

- 1) obowiązek sporządzenia informacji o przychodach, kosztach, dochodzie z przekształcenia oraz podatku należnym w związku z wyborem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, tj. informacji CIT/KW, oraz

- 2) obowiązek wyodrębnienia w kapitale własnym spółki na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania w formie ryczałtu:
 - a) kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych odniesione na kapitały, wypracowanych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek oraz
 - b) kwoty niepokrytych strat poniesionych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.

4.1. Obowiązek sporządzenia informacji CIT/KW

Obowiązkiem większości spółek, które wybrały opodatkowanie w formie ryczałtu, jest sporządzenie informacji o przychodach, kosztach, dochodzie z przekształcenia oraz podatku należnym w związku z wyborem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Informacja ta sporządzana jest na załączanym do zeznania CIT-8 (składanym za ostatni rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu) formularzu CIT/KW.

Wyjątek stanowią spółki, które zostały utworzone w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną lub spółki niebędącej podatnikiem CIT, które przed przekształceniem nie prowadziły ksiąg rachunkowych, lecz podatkową księgę przychodów i rozchodów. Ponieważ w spółkach takich nie występują różnice przejściowe między wynikiem finansowym a podatkowym, nie mają one obowiązku sporządzania informacji CIT/KW. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w treści pisma Ministerstwa Finansów z 2 stycznia 2023 r., sygn. DD8.054.7.2022. Pismo stanowi odpowiedź na interpelację poselską nr 37738. Czytamy w nim, że:

MF (...) w przypadku spółki, która powstała z przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą, który nie był obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych, a prowadził jedynie podatkową księgę przychodów i rozchodów, przepisy o korekcie wstępnej oraz dochodzie z przekształcenia, o których mowa w art. 7aa ustawy CIT, nie znajdują zastosowania.

Choć przywołane pismo bezpośrednio dotyczy spółek powstałych z przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną, to uznać należy, że ma odpowiednie zastosowanie do spółek powstałych z przekształcenia spółek niebędących podatnikami CIT, które nie prowadziły ksiąg rachunkowych.

Biorąc pod uwagę sposób wypełniania informacji CIT/KW, spółki, które wybrały opodatkowanie w formie ryczałtu, podzielić można na trzy grupy. Są to spółki, które:

- 1) nie zostały utworzone w wyniku przekształcenia – spółki takie wypełniają część C informacji CIT/KW, z wyłączeniem części C.4,
- 2) zostały utworzone w wyniku przekształcenia spółki będącej podatnikiem CIT – podatnicy tacy wypełniają część C informacji CIT/KW, w tym część C.4,
- 3) zostały utworzone w wyniku innych przekształceń, w szczególności w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu

działalność gospodarczą spółki niebędącej podatnikiem CIT – podatnicy tacy wypełniają część D informacji CIT/KW.

4.1.1. Dane o przychodach i kosztach

W informacji CIT/KW należy wykazać dane o przychodach i kosztach określone przepisami art. 7aa ust. 2 pkt 1 i 2 updop.

Spółki, które nie zostały utworzone w wyniku przekształcenia, oraz spółki, które zostały utworzone w wyniku przekształcenia spółki będącej podatnikiem CIT, dane te wykazują odpowiednio w częściach C.1 i C.2 informacji CIT/KW. Spółki, które zostały utworzone w wyniku innych przekształceń, dane te wykazują odpowiednio w częściach D.1 i D.2 informacji CIT/KW (zob. tabelę 4).

Tabela 4. Dane wykazywane w częściach C.1 i C.2 oraz D.1 i D.2 informacji CIT/KW

Dane wykazywane w części C.1 i D.1	przychody podatkowe (tj. przychody, o których mowa w art. 12 ust. 1 updop) w kwocie odpowiadającej: ■ przychodom uwzględnionym, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do przychodów podatkowych, oraz ■ kosztom zaliczonym do podatkowych kosztów uzyskania przychodów w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości
Dane wykazywane w części C.2 i D.2	koszty podatkowe (tj. koszty uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 updop) w kwocie odpowiadającej: ■ przychodom zaliczonym do przychodów podatkowych w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości, oraz ■ kosztom uwzględnionym, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów

4.1.2. Opodatkowanie dochodu stanowiącego różnicę między przychodami i kosztami

W informacji CIT/KW wykazywany jest również dochód stanowiący różnicę między przychodami i kosztami uzyskania wykazanymi odpowiednio w częściach C.1 i C.2 albo D.1 i D.2 oraz podatek należny (obliczony według stawki 19%) od tego dochodu. Dane te są wykazywane odpowiednio w częściach C.3 i D.3 informacji CIT/KW.

Obowiązek zapłaty wskazanego podatku pojawi się jednak tylko wtedy, gdy spółka stosowała opodatkowanie w formie ryczałtu krócej niż 4 lata podatkowe (zob. art. 7aa ust. 5 pkt 1 updop). Spółki, które będą stosowały opodatkowanie w formie ryczałtu w sposób nieprzerwany przez okres dłuższy niż 4 lata podatkowe, nie są obowiązane do zapłaty tego podatku.

4.1.3. Dane o dochodzie z przekształcenia

Dodatkowe dane w informacji CIT/KW wykazują spółki utworzone w wyniku przekształcenia, których pierwszy rok podatkowy po przekształceniu jest jednocześnie pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Na podstawie art. 7aa ust. 2 pkt 3 updop spółki takie w informacji CIT/KW wykazują bowiem również dochód z przekształcenia w kwocie odpowiadającej sumie nadwyżek wartości poszczególnych składników majątku, ustalonych dla wyniku finansowego netto zgodnie z przepisami o rachunkowości, na dzień przekształcenia, ponad ich wartość podatkową ustaloną na ten dzień (przy czym przez wartość podatkową składnika majątku rozumie się wartość niezaliczoną uprzednio w jakiejkolwiek formie do kosztów podatkowych, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty – zob. art. 7aa ust. 6 updop). Dochód ten wykazywany jest w poz. 44 albo w poz. 54 informacji CIT/KW.

4.1.4. Zapłata podatku od dochodu z przekształcenia

W informacji CIT/KW należy wykazać również podatek należny od dochodu z przekształcenia. Dochód ten jest opodatkowany według stawki 19%. Obowiązek ten mają spółki utworzone w wyniku przekształcenia spółki, których pierwszy rok podatkowy po przekształceniu jest jednocześnie pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Podatek ten wykazywany jest w poz. 45 albo w poz. 55 informacji CIT/KW.

Podatek od tego dochodu spółki obowiązane są zapłacić w całości w terminie złożenia zeznania CIT za rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok opodatkowania ryczałtem albo w częściach w okresie nie dłuższym niż dwa lata, licząc od końca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. O przyjętym sposobie rozliczenia spółka informuje w składanym zeznaniu CIT (zob. art. 7aa ust. 5 pkt 2 updop), tj. wykazując odpowiednie kwoty w części F. CIT/KW (w przypadku wersji 3 tej informacji) oraz odpowiednio w poz. 255 i 313 zeznania CIT-8 (w przypadku wersji 32 tego zeznania).

4.2. Obowiązek rachunkowego wyodrębnienia zysków i strat

Drugim z obowiązków większości spółek, które wybrały opodatkowanie w formie ryczałtu od dochodów spółek, jest dokonanie ewidencyjnych wyodrębnień w kapitale własnym na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek (zob. art. 7aa ust. 1 pkt 2 updop). Wynika on z faktu, że nie podlegają opodatkowaniu w formie ryczałtu zyski wypracowane przed okresem opodatkowania w formie ryczałtu, które zostaną przeznaczone do wypłaty lub na pokrycie strat już

w okresie opodatkowania w tej formie (więcej na ten temat w **pkt 7.1. Dochody z tytułu podzielonego zysku oraz z tytułu zysku przeznaczzonego na pokrycie strat**).

Obowiązek ten obejmuje wyodrębnienie w kapitale własnym na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek:

- kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych, które odniesiono na kapitały, a zostały wypracowane w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, oraz
- kwoty niepokrytych strat, które zostały poniesione w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.

Przedmiotowe wyodrębnienie zysków i strat powinno być wykazywane w sprawozdaniach finansowych sporządzanych przez podatnika i jego następców prawnych w okresie od roku, w którym dokonano tego wyodrębnienia, do roku, w którym wypłacone zostały te zyski lub pokryte zostały te straty (art. 7aa ust. 7 updop).

Omawiany obowiązek ciążyć może również na spółkach powstałych z przekształcenia. Jest tak, jeżeli podmiot przekształcony prowadził księgi rachunkowe. W innych przypadkach obowiązek ten nie występuje.

4.3. Wyodrębnianie w kapitale własnym kwoty zysków i strat oraz dostosowanie zakładowego planu kont w tym zakresie

Wskazany w pkt 4.2 obowiązek dokonania ewidencyjnych wyodrębnień w kapitale własnym na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek skutkuje koniecznością odpowiedniej prezentacji kapitału własnego w sprawozdaniu finansowym. W związku z tym jednostki przechodzące na estoński CIT muszą wyodrębnić w bilansie (w kapitale własnym) kwoty zysków podzielonych i zysków niepodzielonych, które odniesiono na kapitały, a które zostały wypracowane w latach sprzed opodatkowania ryczałtem, a także kwoty niepokrytych strat, które podatnik poniósł w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. W praktyce wyodrębnienie polega na dodaniu tych nowych pozycji w pasywach bilansu (zob. przykład). Takie dodanie odpowiednich pozycji w bilansie jest możliwe, gdyż ustawa o rachunkowości dopuszcza (art. 50 ust. 1 uor), by informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym były wykazywane ze szczegółowością większą niż określona w załącznikach do ustawy, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki.

PRZYKŁAD

Fragment bilansu sporządzanego przed przejściem na estoński CIT, uwzględniający obowiązek wyszczególnienia kwoty zysków/strat w latach przed opodatkowaniem ryczałtem

Pasywa

A. Kapitał (fundusz) własny

I. Kapitał (fundusz) podstawowy

- II. Kapitał (fundusz) zapasowy, w tym:
 - nadwyżka wartości sprzedaży (wartości emisyjnej) nad wartością nominalną udziałów (akcji)
 - **zysk wypracowany w latach przed opodatkowaniem ryczałtem**
- III. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, w tym:
 - z tytułu aktualizacji wartości godziwej
- IV. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe, w tym:
 - tworzone zgodnie z umową (statutem) spółki
 - na udziały (akcje) własne
 - **zysk wypracowany w latach przed opodatkowaniem ryczałtem**
- V. Zysk (strata) z lat ubiegłych
 - **niepodzielony zysk w latach przed opodatkowaniem ryczałtem**
 - **niepokryta strata poniesiona w latach przed opodatkowaniem ryczałtem**
- VI. Zysk (strata) netto
- VII. Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)

Sprawozdania finansowe sporządzane w następnych latach (tj. wtedy, gdy jednostka stosuje już opodatkowanie w formie estońskiego CIT) zawierać będą dodatkowo kategorie wypracowanych zysków w latach opodatkowania ryczałtem, a także kategorię niepodzielonych strat w latach opodatkowania ryczałtem (zob. przykład).

PRZYKŁAD

Fragment bilansu sporządzanego w trakcie stosowania estońskiego CIT uwzględniający obowiązek wyszczególnienia kwoty zysków/strat w latach opodatkowania ryczałtem

Pasywa

A. Kapitał (fundusz) własny

- I. Kapitał (fundusz) podstawowy
- II. Kapitał (fundusz) zapasowy, w tym:
 - nadwyżka wartości sprzedaży (wartości emisyjnej) nad wartością nominalną udziałów (akcji)
 - **zysk wypracowany w latach opodatkowania ryczałtem**
- III. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, w tym:
 - z tytułu aktualizacji wartości godziwej
- IV. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe, w tym:
 - tworzone zgodnie z umową (statutem) spółki
 - na udziały (akcje) własne
 - **zysk wypracowany w latach opodatkowania ryczałtem**

V. Zysk (strata) z lat ubiegłych

- **niepodzielone zyski w latach opodatkowania ryczałtem**
- **niepokryte straty w latach opodatkowania ryczałtem**

VI. Zysk (strata) netto

VII. Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)

Uwzględnienie „nowych” informacji w sprawozdaniu finansowym wymaga dostosowania posiadanego planu kont pod względem konieczności gromadzenia tych informacji. W tym celu można wydzielić w ramach kont zespołu 8 konta (analityczne lub syntetyczne) do konta 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” w następujący sposób:

Symbol konta		Nazwa zespołu kont/Nazwa konta
podstawowy	rozszerzony	
1	2	3
Zespół 8 – Kapitały (fundusze) własne, fundusze specjalne i wynik finansowy		
82		Rozliczenie wyniku finansowego
	82-1\1	Zysk wypracowany przed opodatkowaniem ryczałtem
	82-1\2	Strata poniesiona przed opodatkowaniem ryczałtem
	82-2\1	Zysk wypracowany w okresie opodatkowania ryczałtem
	82-2\2	Strata poniesiona w okresie opodatkowania ryczałtem

5. Okres opodatkowania w formie ryczałtu

Opodatkowanie w formie ryczałtu obejmuje okres bezpośrednio po sobie następujących czterech lat podatkowych wskazany przez podatnika w zawiadomieniu ZAW-RD (zob. art. 28f ust. 1 updop). Uływ takiego okresu skutkuje przedłużeniem opodatkowania w formie ryczałtu na kolejny czteroletni okres, chyba że podatnik złoży informację o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem w deklaracji dotyczącej opodatkowania w formie ryczałtu składanej za ostatni rok podatkowy, w którym podatnik był opodatkowany ryczałtem (zob. art. 28f ust. 2 updop).

Nie oznacza to, że zawsze wybór opodatkowania w formie ryczałtu powoduje korzystanie z opodatkowania w tej formie przez cztery lata. Prawo do opodatkowania w formie ryczałtu można bowiem w trakcie okresu czteroletniego utracić, w tym na skutek złożenia informacji o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem. Więcej na ten temat w **pkt 12. Rezygnacja i utrata prawa do opodatkowania w formie ryczałtu**.

Zauważyć przy tym należy, że okres opodatkowania ryczałtem obejmuje bezpośrednio po sobie następujące cztery lata podatkowe, a nie kalendarzowe. W konsekwencji okres ten może być krótszy lub dłuższy niż cztery lata kalendarzowe. Potwierdzają to w udzielanych wyjaśnieniach

organy podatkowe. Przykładem może być interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 lipca 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.275.2023.1.ANK.

6. Obowiązki spółek korzystających z opodatkowania w formie ryczałtu oraz udziałowców, akcjonariuszy i wspólników takich spółek

Na spółkach korzystających z opodatkowania w formie ryczałtu ciążyą obowiązki określone przepisami art. 28d oraz art. 28r updop. Z kolei z art. 28s updop wynikają powinności, których dopełnić muszą udziałowcy, akcjonariusze i wspólnicy takich spółek.

6.1. Obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych

Spółki korzystające z opodatkowania w formie ryczałtu obowiązane są do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz do sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie ustawy o rachunkowości w sposób zapewniający prawidłowe określenie wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku (zob. art. 28d ust. 1 pkt 1 updop) oraz ustalania i wykazywania w sprawozdaniu finansowym (w kapitale własnym) zysków oraz niepokrytych strat wypracowanych w latach stosowania opodatkowania ryczałtem (zob. art. 28d ust. 1 pkt 2 updop). Ten drugi obowiązek ciąży również na następcach prawnych tych spółek, np. w przypadku łączeń czy podziałów podmiotów (zob. art. 28d ust. 2 updop).

6.2. Obowiązki informacyjne

Przepisami art. 28r oraz art. 28s updop określone są obowiązki informacyjne dotyczące spółek korzystających z opodatkowania w formie ryczałtu oraz udziałowców, akcjonariuszy i wspólników tych spółek.

I tak korzystające z opodatkowania w formie ryczałtu spółki do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego mają obowiązek składać za pomocą środków komunikacji elektronicznej deklaracje składane na formularzu CIT-8E o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy (zob. art. 28r ust. 1 i 2 updop).

W ramach deklaracji CIT-8E spółki informują jedynie o sumie dochodów osiągniętych w poszczególnych miesiącach roku podatkowego, za który składana jest deklaracja. Deklaracja ta ma charakter informacyjny, gdyż obowiązek zapłaty ryczałtu od dochodów spółek istnieje niezależnie od obowiązku jej składania.

Z kolei udziałowcy, akcjonariusze oraz wspólnicy spółek korzystających z opodatkowania w formie ryczałtu są obowiązani do składania tym spółkom oświadczenia o podmiotach, w których posiadają, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 5% udziałów w kapitale, ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub instytucji wspólnego inwestowania lub innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym. Wyłączenie z obowiązku składania

oświadczenia obejmuje podmioty, z którymi spółka nie dokonuje transakcji w jakiejkolwiek formie, w tym z udziałem podmiotów pośredniczących (zob. art. 28s ust. 2 updog). Oświadczenia te są składane na formularzu OSW-RD. Udziałowcy, akcjonariusze oraz wspólnicy obowiązani są złożyć je spółce w terminie do końca pierwszego miesiąca każdego roku podatkowego, w którym spółka ta opodatkowana jest ryczałtem, a w przypadku zmiany stanu faktycznego – w terminie 14 dni od dnia zaistnienia zmiany (zob. art. 28s ust. 1 updog). W przypadku niewykonania tego obowiązku spółki mają obowiązek poinformować o tym właściwego dla siebie naczelnika urzędu skarbowego oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla danego wspólnika udziałowca lub akcjonariusza w terminie 30 dni od dnia upływu terminu wykonania omawianego obowiązku (zob. art. 28s ust. 4 updog).

7. Przedmiot opodatkowania

Opodatkowaniu w formie ryczałtu podlega dochód odpowiadający dochodom określonym przepisami art. 28m updog. Przepisy te wyróżniają siedem rodzajów dochodów (zob. tabelę 5).

Tabela 5. Dochody podlegające opodatkowaniu w formie ryczałtu

Rodzaj dochodu	Podstawa prawna	Uwagi
1	2	3
dochód z tytułu podzielonego zysku, tj. dochód odpowiadający wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale przeznaczony do wypłaty udziałowcom, akcjonariuszom albo wspólnikom	art. 28m ust. 1 pkt 1 lit. a updog	dochód ten powstaje również na skutek wypłacenia zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy (podzielonego zysku) – zob. art. 28m ust. 2 updog
dochód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat, tj. dochód odpowiadający wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem	art. 28m ust. 1 pkt 1 lit. b updog	dochód ten generują wyłącznie przeznaczone na pokrycie strat zyski wypracowane w okresie korzystania przez spółkę z opodatkowania w formie ryczałtu
dochód z tytułu ukrytych zysków	art. 28m ust. 1 pkt 2 updog	kwoty stanowiące ukryte zyski oraz kwoty nie- stanowiące ukrytych zysków zostały wskazane w pkt 7.2. Dochód z tytułu ukrytych zysków
dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą	art. 28m ust. 1 pkt 3 updog	do wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą nie zalicza się wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z używaniem samochodów osobowych, środków transportu

1	2	3
		lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku: a) w pełnej wysokości – w przypadku składników majątku wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności gospodarczej; b) w wysokości 50% – w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej (zob. art. 28m ust. 4a updop)
dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku	art. 28m ust. 1 pkt 4 updop	przez wartość początkową składnika majątku rozumie się wartość niezaliczoną uprzednio do kosztów lub wartość obciążającą wynik finansowy netto w jakiejkolwiek innej formie, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty (zob. art. 28m ust. 7 updop)
dochód z tytułu zysku netto	art. 28m ust. 1 pkt 5 updop	–
dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych	art. 28m ust. 1 pkt 6 updop	–

7.1. Dochody z tytułu podzielonego zysku oraz z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat

Opodatkowaniu w formie ryczałtu podlega przede wszystkim, jak wynika z przepisów art. 28m ust. 1 pkt 1 updop, dochód odpowiadający 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).

Jak czytamy w „Przewodniku po ryczałcie od dochodów spółek”, opodatkowaniu w formie ryczałtu:

MF (...) *podlegają wyłącznie zyski wypracowane w okresie tego opodatkowania (również w sytuacji, gdy zostaną przeznaczone na pokrycie strat powstałych sprzed tego okresu).*

Nie podlegają zatem opodatkowaniu w formie ryczałtu zyski wypracowane przed okresem opodatkowania w formie ryczałtu, które zostaną przeznaczone do wypłaty lub na pokrycie strat już w okresie opodatkowania w tej formie. W związku z tym, jak dalej czytamy w „Przewodniku po ryczałcie od dochodów spółek”:

MF (...) w przypadku (...), gdy podatnik posiada niepodzielone zyski oraz niepokryte straty z lat poprzedzających pierwszy rok stosowania ryczałtu, a w okresie tego opodatkowania dokona podziału zysku (wyłaty dywidendy), wówczas dla celów ustalenia dochodu do opodatkowania konieczne będzie sprecyzowanie, które zyski (z którego okresu) są/zo- stały podzielone.

Z powyższym wiąże się obowiązek rachunkowego wyodrębnienia zysków i strat ciąży- cy na podatnikach, którzy wybrali opodatkowanie w formie ryczałtu. Więcej na ten temat w **pkt 4.2. Obowiązek rachunkowego wyodrębnienia zysków i strat.**

7.2. Dochody z tytułu ukrytych zysków

Do dochodów podlegających opodatkowaniu w formie ryczałtu należą między innymi dochody z tytułu ukrytych zysków (zob. art. 28m ust. 1 pkt 2 updog). Pojęcie ukrytych zysków, w tym przykładowy katalog kwot uważanych za ukryte zyski, określają przepisy art. 28m ust. 3 updog. Z kolei przepisami art. 28m ust. 4 updog wskazane zostały kwoty niestanowiące ukrytych zysków (zob. tabelę 6).

Tabela 6. Ukryte zyski i kwoty niestanowiące ukrytych zysków

Kwoty stanowiące ukryte zyski (art. 28m ust. 3 updog) to:	Kwoty niestanowiące ukrytych zysków (art. 28m ust. 4 updog) to:
1	2
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, akcjonariusz albo wspólnik lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem, akcjonariuszem albo wspólnikiem, w szczególności: - kwota pożyczki (kredytu) udzielonej przez podatnika udziałowcowi, akcjonariuszowi albo wspólnikowi, w tym za pośrednictwem tworzonych z zysku funduszy, lub podmiotowi powiązanemu z udziałow- cem, akcjonariuszem lub wspólnikiem oraz odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kre- dytu) udzielonej przez te podmioty podatnikowi; - świadczenia wykonane na rzecz: - fundacji prywatnej lub rodzinnej, podmiotu równoważnego takiej fundacji lub przedsię- biorstwa prowadzonego przez taką fundację albo taki podmiot, lub na rzecz beneficjentów takiej fundacji lub takiego podmiotu, - trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym; - nadwyżka wartości rynkowej transakcji okre- ślona zgodnie z art. 11c updog ponad ustaloną cenę tej transakcji;	- wynagrodzenia z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy o PIT, oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia spo- łecznego wypłacone osobie fizycznej – w części, w jakiej suma tych wynagrodzeń i zasiłków wy- płaconą w danym miesiącu tej osobie nie prze- kracza pięciokrotności średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego przez podatnika z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy o PIT, nie więcej jednak niż pięciokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, przy czym średnie miesięczne wynagrodzenie ustala się za miesiąc poprzedzający miesiąc dokonania wypłat osobie fizycznej; - wydatki i odpisy amortyzacyjne oraz odpisy z ty- tułu trwałej utraty wartości, związane z używa- niem samochodów osobowych, środków trans- portu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku: - w pełnej wysokości – w przypadku składni- ków majątku wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności gospodarczej, - w wysokości 50% – w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącz- nie na cele działalności gospodarczej;

1	2
4) nadwyżka zwróconej kwoty dopłaty, wniesionej do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami, ponad kwotę wniesionej dopłaty; 5) wypłacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji), ze zmniejszenia wartości udziału (akcji), z wystąpienia wspólnika ze spółki lub ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce; 6) równowartość zysku przeznaczonego na podwyższenie kapitału zakładowego; 7) darowizny, w tym prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju; 8) wydatki na reprezentację; 9) dopłaty wypłacone w przypadku połączenia lub podziału podmiotów; 10) odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę; 11) zysk przeznaczony na uzupełnienie udziału kapitałowego wspólnika spółki; 12) świadczenia pieniężne i niepieniężne wypłacone w przypadku zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce.	3) kwoty pożyczki (kredytu) zwróconej przez podatnika udziałowcowi, akcjonariuszowi lub wspólnikowi lub podmiotowi powiązanemu, z wyłączeniem odsetek, prowizji, wynagrodzeń i opłat.

7.2.1. Kwoty pożyczek (kredytów) oraz odsetek, prowizji, wynagrodzeń i opłat od pożyczek (kredytów)

Przez ukryte zyski rozumie się w szczególności kwotę pożyczki (kredytu) udzielonej przez podatnika udziałowcowi, akcjonariuszowi albo wspólnikowi, w tym za pośrednictwem tworzonych z zysku funduszy, lub podmiotowi powiązanemu z udziałowcem, akcjonariuszem lub wspólnikiem oraz odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kredytu) udzielonej przez te podmioty podatnikowi (art. 28m ust. 3 pkt 1 updop).

Z przepisów updop ani z przepisów przejściowych nie wynika przy tym, aby za ukryte zyski nie były uważane odsetki od pożyczek (kredytów) udzielonych przez wspólników (akcjonariuszy) spółce korzystającej z opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek przed rozpoczęciem korzystania przez tę spółkę z opodatkowania w tej formie. Tym samym w zakresie, w jakim odsetki od takich pożyczek (kredytów) wypłacane są po rozpoczęciu korzystania przez spółkę z opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek, stanowią one opodatkowane tym ryczałtem dochody z tytułu ukrytych zysków.

7.3. Dochody z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą

Opodatkowaniu w formie ryczałtu podlega między innymi dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (zob. art. 28m ust. 1 pkt 3 updop). Z „Przewodnika

do ryczałtu od dochodów spółek” wynika, że wydatkami takimi są wydatki o podobnym charakterze do wydatków niestanowiących na podstawie art. 15 ust. 1 updog kosztów podatkowych. Jak czytamy w tym przewodniku:

MF (...) *Podobieństwa pomiędzy wydatkami niezwiązanymi z działalnością gospodarczą a wydatkami niestanowiącymi kosztów uzyskania przychodu, należy upatrywać przede wszystkim w celu ich poniesienia. Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Te same cele powinny realizować wydatki związane z działalnością gospodarczą. Należy bowiem zwrócić uwagę, że jedną z immanentnych cech działalności gospodarczej, która wyróżnia ją od innego rodzaju aktywności, jest jej zarobkowy charakter.*

7.4. Dochody z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych

Opodatkowaniu w formie ryczałtu podlegają między innymi dochody z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych. Dochody takie powstają w wysokości 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 (zob. art. 28m ust. 1 pkt 6 updog). A zatem dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych powstaje, w związku z pominięciem w księgach zdarzeń (operacji) gospodarczych w przychodach lub kosztach (stratach, zyskach), pomimo obowiązku ich wykazania.

Z wyjaśnień organów podatkowych wynika przy tym, że dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych powstaje również, jeżeli nieujęcie kosztu w księgach związane jest z dostarczeniem faktury z opóźnieniem. Tytułem przykładu wskazać można interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 kwietnia 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.60.2023.2.MW.

7.5. Dochody z tytułu ponoszenia wydatków i odpisów związanych z używaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku

Opodatkowaniu w formie ryczałtu od dochodów spółek podlegają między innymi dochody z tytułu ukrytych zysków (zob. art. 28m ust. 1 pkt 2 updog) oraz dochody z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (zob. art. 28m ust. 1 pkt 3 updog). Przy czym zarówno dochody z tytułu ukrytych zysków, jak i dochody z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą powstawać mogą na skutek ponoszenia wydatków i dokonywania odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z używaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku. Jest tak, jeżeli te składniki majątku nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej (zob. art. 28m ust. 4 pkt 2 oraz art. 28m

ust. 4a updog). W przypadkach takich połowa wydatków lub odpisów dotyczących wymienionych składników majątku jest uważana za:

- dochód z ukrytych zysków (jeżeli te składniki majątku wykorzystywane są na cele inne niż działalności gospodarczej przez udziałowców, akcjonariuszy albo wspólników lub podmioty powiązane bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem, jego udziałowcem, akcjonariuszem albo wspólnikiem) lub
- dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (jeżeli te składniki majątku wykorzystywane są na cele inne niż działalności gospodarczej przez inne podmioty).

PRZYKŁAD

Spółka z o.o. X posiada dwa samochody osobowe, które są przez nią amortyzowane. Pierwszy z samochodów jest używany przez jednego ze wspólników spółki X, drugi – przez jej pracownika (niebędącego wspólnikiem spółki X). Oba samochody oprócz celów służbowych wykorzystywane są w celach prywatnych odpowiednio wspólnika spółki X oraz jej pracownika. W tej sytuacji:

- 1) połowa wydatków oraz odpisów amortyzacyjnych dotyczących samochodu używanego przez wspólnika stanowi dla spółki X dochód z tytułu ukrytych zysków,
- 2) połowa wydatków oraz odpisów amortyzacyjnych dotyczących samochodu używanego przez pracownika stanowi dla spółki X dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Nie są natomiast dochodami z tytułu ukrytych zysków ani dochodami z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą kwoty zaliczek płaconych w związku z nabywaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku, które stanowić będą w spółkach środki trwałe. Przyjęcie odmiennego stanowiska oznaczałoby bowiem dwukrotne uznawanie za dochody z tytułu ukrytych zysków lub dochody z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą tych samych kwot (najpierw 50% wpłaconych zaliczek, a następnie 50% odpisów amortyzacyjnych lub odpisów z tytułu trwałej utraty wartości), co byłoby sytuacją niedopuszczalną.

PRZYKŁAD

Spółka z o.o. wpłaciła zaliczkę na poczet zakupu samochodu osobowego, który stanowić będzie jej środek trwały. Zdaniem autora kwota tej zaliczki nie stanowi dla spółki dochodu z tytułu ukrytych zysków ani dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Dochody takie powstawać będą w spółce (jeżeli przedmiotowy samochód nie będzie przez spółkę wykorzystywany wyłącznie na cele działalności gospodarczej) dopiero w związku z amortyzacją tego samochodu (oraz ponoszeniem dotyczących go wydatków innych niż zapłata wskazanej zaliczki).

Wskazać przy tym należy, że z wyjaśnień organów podatkowych wynika, iż w przypadku składników majątku będących przedmiotem leasingu traktowanego dla celów

rachunkowych jako finansowy wydatkami stanowiącymi wskazane dochody są po połowie dokonywane przez podatników odpisy amortyzacyjne oraz części odsetkowe rat leasingowych. Przykładem jest tu interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 czerwca 2022 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.197.2022.1.AR.

7.6. Organizacja planu kont przy estońskim CIT

Opodatkowanie jednostki w formie estońskiego CIT powoduje, że nie mamy już do czynienia z przychodami podatkowymi/przychodami niepodatkowymi oraz kosztami podatkowymi/kosztami niepodatkowymi. W związku z tym główną zmianą w planie kont jest rezygnacja z wyodrębniania:

- kont zespołu 4, na których jednostka ewidencjonuje koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów (estoński CIT nie wymaga rozróżniania kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów),
- w zespole kont 7 niepodatkowych przychodów i kosztów operacyjnych,
- w zespole kont 7 niepodatkowych przychodów i kosztów finansowych.

Ponieważ estoński CIT w zakresie opodatkowania pdop wprowadza nowe kategorie dochodów, to wskazane jest prowadzenie ewidencji pozwalającej je grupować. W tym celu można:

- stworzyć analitykę pozabilansową, w której równolegle do bilansowych zapisów księgowych będą ewidencjonowane kwoty powstających dochodów podlegających opodatkowaniu ryczałtem, np.:
 - konto 9-1 „Dochód z tytułu podzielonego zysku lub dochód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat”,
 - konto 9-2 „Dochód z tytułu ukrytych zysków”,
 - konto 9-3 „Dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą”,
 - konto 9-4 „Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku – w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części”,
 - konto 9-5 „Dochód z tytułu zysku netto – w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem”,
 - konto 9-6 „Dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych”;
- stosować znaczniki odpowiedniego dochodu, którymi można opatrywać dany zapis księgowy (o ile oczywiście program finansowo-księgowy pozwala na to); np. znacznik „dochód z ukrytego zysku”, „dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą” itd.;
- prowadzić analitykę do wszystkich kont zespołu 4 i 7 w zakresie wszystkich sześciu kategorii dochodów istotnych z punktu widzenia estońskiego CIT – ten sposób w opinii wielu księgowych powoduje znaczne i raczej niepotrzebne rozbudowywanie posiadanego planu kont, aczkolwiek może być wskazane w sytuacji, gdy jednostka ma często do czynienia ze zdarzeniami gospodarczymi dotyczącymi dochodów w rozumieniu estońskiego CIT.

8. Podstawa opodatkowania

Przepisami art. 28n updop określone są zasady ustalania podstawy opodatkowania ryczałtem. Zależnie od rodzaju dochodu określonego przepisami art. 28m updop (zob. **pkt 7. Przedmiot opodatkowania**) podstawę opodatkowania stanowi:

- 1) suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat ustalona w roku podatkowym, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto (zob. art. 28n ust. 1 pkt 1 updop),
- 2) suma dochodu z ukrytego zysku oraz wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą ustalona w miesiącu, w którym wykonano świadczenie lub dokonano wypłaty lub wydatku (zob. art. 28n ust. 1 pkt 2 updop),
- 3) dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku w przypadku działań restrukturyzacyjnych osiągnięty w miesiącu, w którym nastąpiło łączenie, podział, przekształcenie podmiotów lub wniesienie wkładu niepieniężnego (zob. art. 28n ust. 1 pkt 3 updop),
- 4) dochód z zysku netto osiągnięty w ostatnim roku podatkowym opodatkowania w formie ryczałtu (zob. art. 28n ust. 1 pkt 4 updop),
- 5) dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych osiągnięty w roku podatkowym (zob. art. 28n ust. 1 pkt 5 updop).

Szczególne przepisy dotyczą przy tym przychodów (dochodów) osiąganych przez podatników poza terytorium Polski. W takich przypadkach sposób postępowania zależy od tego, czy przychody (dochody) te są wyłączone lub wolne od podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej umowy międzynarodowej, której stroną jest Polska. Jeżeli tak, podstawa opodatkowania stanowiąca sumę dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat (art. 28n ust. 1 pkt 1 updop) albo podstawa opodatkowania stanowiąca dochód z tytułu zysku netto (art. 28n ust. 1 pkt 4 updop) podlega:

- obniżeniu o wartość tych przychodów oraz
- podwyższeniu o sumę kosztów związanych z tymi przychodami i kwoty równej podatnikowi zapłaconemu od tych przychodów (dochodów) w obcym państwie, jeżeli wartości te zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto w jakiegokolwiek formie (zob. art. 28n ust. 4 updop).

PRZYKŁAD¹

MF

Podatnik prowadzi działalność gospodarczą w Polsce i w Niemczech. Za granicą działalność gospodarcza prowadzona jest w sposób stały za pomocą położonego w Niemczech zakładu. Zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Polską a Niemcami dochód uzyskany za pomocą zakładu podlega opodatkowaniu w Niemczech.

¹ Przykład pochodzi z „Przewodnika do ryczałtu od dochodów spółek”.

Natomiast w Polsce unika się podwójnego opodatkowania dochodów, stosując metodę wyłączenia z progresją. W okresie podlegania opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek w latach 2022–2025 podatnik osiągnął następujące przychody, poniósł związane z nimi koszty oraz zapłacił podatek dochodowy:

		2022	2023	2024	2025	Suma
Przychód	Polska	100	100	100	100	400
	Niemcy	50	-	-	50	100
Koszty	Polska	5	5	5	5	20
	Niemcy	5	-	-	5	10
Podatek	Polska	-	-	-	-	-
	Niemcy	3	-	-	2	5

Została podjęta uchwała o podziale wyniku finansowego (całego zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem 2022–2025) i przeznaczeniu go w całości do wypłaty udziałowcom spółki. Zysk netto wypracowany w okresie opodatkowania ryczałtem wyniósł 465 ($500 - 35$).

Z uwagi na uwzględnienie w zysku netto dochodu osiągniętego w Niemczech, który jest zwolniony z opodatkowania w Polsce, podstawę opodatkowania należy obniżyć o wartość zwolnionych z opodatkowania przychodów zagranicznych ($465 - 100 = 365$).

Jednocześnie w podstawie opodatkowania zostały uwzględnione koszty związane z przychodem zwolnionym oraz podatek dochodowy zapłacony w Niemczech, zatem podstawa opodatkowania ulegnie podwyższeniu o sumę kosztów związanych z tymi przychodami i kwoty równej podatkowi zapłaconemu od tych przychodów w Niemczech ($365 + 15 = 380$).

Podstawa opodatkowania ryczałtem wyniesie 380.

9. Wysokość podatku

Kwota ryczałtu wynosi 10% lub 20% podstawy opodatkowania (art. 28o updop). Z opodatkowania stawką 10% korzystają spółki będące małymi podatnikami oraz podatnikami rozpoczynającymi prowadzenie działalności (przy czym z wyjaśnień organów podatkowych wynika, że do podatników rozpoczynających prowadzenie działalności należą również spółki powstałe z przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej w spółkę kapitałową – zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 lipca 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.165.2022.2.AW). Pozostałe spółki obowiązują stawką 20%.

Wskazać przy tym należy, że z punktu widzenia wysokości stawki ryczałtu właściwej dla opodatkowania dochodu z tytułu podzielonego zysku lub dochodu z tytułu zysku

przeznaczonego na pokrycie strat decydujący jest rok powzięcia uchwały o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto. Potwierdził to Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 31 lipca 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.254.2023.1.OK, w której czytamy:

MF (...) wysokość ryczałtu od wypłacanego zysku za pierwszy rok opodatkowania ryczałtem (Pierwszy Rok Podatkowy) winna zostać ustalona na podstawie stawki ryczałtu obowiązującej w roku podatkowym, w którym podjęta zostanie uchwała o podziale wyniku finansowego wypracowanego w Pierwszym Roku Podatkowym, tj. 10% stawki ryczałtu. Natomiast termin faktycznej wypłaty tego zysku lub rok, za który jest wypłacany pozostają bez wpływu na stosowaną stawkę ryczałtu.

PRZYKŁAD

Spółka z o.o. korzysta z opodatkowania w formie ryczałtu od 2022 r., przy czym w 2023 r. ma status małego podatnika. Spółka ta w 2023 r. podjęła uchwałę o przeznaczeniu zysku osiągniętego w 2022 r. do wypłaty udziałowcom. W spółce powstał z tego tytułu dochód z tytułu podzielonego zysku opodatkowany według stawki ryczałtu 10% (mimo że w 2022 r. spółka nie miała statusu małego podatnika).

Przepisy art. 28p updop pozwalają na wyeliminowanie w drodze zastosowania tzw. metody proporcjonalnego odliczenia podwójnego opodatkowania dochodów zagranicznych, jeżeli umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie przewiduje zwolnienia z opodatkowania w Polsce zagranicznych dochodów (przychodów) podatnika. Obliczając ryczałt zgodnie z metodą proporcjonalnego odliczenia, należy dokonać następujących kroków:

- 1) obliczyć podstawę opodatkowania,
- 2) obliczyć podatek przy zastosowaniu właściwej stawki ryczałtu,
- 3) obliczyć limit (proporcję) zagranicznego podatku do odliczenia; jak czytamy w „Przewodniku do ryczałtu od dochodów spółek”:

MF (...) limit oblicza się odrębnie dla każdego przychodu osiągniętego za granicą w poszczególnych latach podatkowych (rokiem podatkowym podatnika opodatkowanego ryczałtem jest rok obrotowy w rozumieniu przepisów o rachunkowości),

- 4) pomniejszyć ryczałt obliczony według stawki krajowej o wartość podatku zapłaconego za granicą (odliczenie zagranicznego podatku do wysokości przysługującego limitu).

10. Płatność podatku

Terminy płatności ryczałtu określone są przepisami art. 28t updop. Terminy te zależą od przedmiotu opodatkowania, tj. od rodzaju opodatkowanego ryczałtem dochodu (zob. również **pkt 8. Przedmiot opodatkowania**).

Tabela 7. Terminy płatności ryczałtu od dochodów spółek

Lp.	Rodzaj ryczałtu	Termin płatności
1.	ryczałt od dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat	do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto (w przypadku wypłaty zaliczek na poczet przewidywanych dywidend przez uchwałę o podziale uznać należy uchwałę o wypłacie zaliczek na poczet zysku lub wypłatę zaliczek na poczet dywidendy bez uprzedniej uchwały – zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 maja 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.67.2022.4.BS)
2.	ryczałt od rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto	do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano w całości lub w części wypłaty tego dochodu lub rozdysponowano nim w jakiegokolwiek innej formie
3.	ryczałt od dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych	do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym przychody lub koszty powinny zostać zarachowane
4.	ryczałt od dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą	do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty, wydatku lub wykonania świadczenia
5.	ryczałt od dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku	do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu przejęcia, przekształcenia lub wniesienia wkładu niepieniężnego

Wskazać przy tym należy, że z art. 28t ust. 1 pkt 2 updog wynika, iż spółki obowiązane są do zapłaty ryczałtu od rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano w całości lub w części wypłaty tego dochodu lub rozdysponowano nim w jakiegokolwiek innej formie. Termin ten nie obowiązuje, jeżeli przed jego upływem podatnik zostanie postawiony w stan likwidacji albo upadłości, zostanie przejęty przez inny podmiot lub zaprzestanie prowadzenia działalności z jakiegokolwiek innej przyczyny albo znacznie ograniczy zakres tej działalności. W takim przypadku termin zapłaty ryczałtu upływa z dniem poprzedzającym dzień zaistnienia jednego z tych zdarzeń (zob. art. 28t ust. 3 updog). Alternatywnie, jak stanowi art. 28t ust. 2 updog, spółki mogą zapłacić ryczałt od tego dochodu jednorazowo w kwocie odpowiadającej ryczałtowi należnemu od dochodu z tytułu zysku netto do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem.

11. Ewidencja estońskiego CIT

Ewidencja estońskiego CIT w księgach rachunkowych przebiega identycznie jak w przypadku ewidencji zwykłego podatku CIT. Tym samym naliczenie estońskiego CIT zostanie zaewidencjonowane:

Wn konto 87 „Podatek dochodowy i inne obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego” w analityce „Estoński CIT”

Ma konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne” w analityce „Rozrachunki z tytułu estońskiego CIT”.

Zapłata estońskiego CIT do urzędu skarbowego zostanie z kolei zaewidencjonowana:

Wn konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne” w analityce „Rozrachunki z tytułu estońskiego CIT”

Ma konto 13-1 „Bieżący rachunek bankowy”.

PRZYKŁAD

Spółka podlegająca opodatkowaniu estońskim CIT udzieliła 10 sierpnia 2023 r. wspólnikowi 20 000 zł tytułem pożyczki. Według przepisów podatkowych kwota pożyczki „udzielonej przez podatnika udziałowcowi, akcjonariuszowi albo wspólnikowi, w tym za pośrednictwem tworzonych z zysku funduszy, lub podmiotowi powiązanemu z udziałowcem, akcjonariuszem lub wspólnikiem” stanowi kategorię ukrytego zysku i w związku z tym podlega opodatkowaniu (art. 28m ust. 3 pkt 1 ustawy o CIT). Spółka ma tym samym obowiązek zapłaty ryczałtu od dochodu z tytułu ukrytych zysków do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty pożyczki. Z treści art. 28t ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT wynika bowiem, że obowiązek zapłaty estońskiego CIT należy łączyć z momentem dokonania wypłaty, wydatku lub wykonania świadczenia, a zatem w omawianej sprawie z momentem dokonania wypłaty pożyczki. Ponieważ w rozpatrywanym przypadku wypłata nastąpiła w sierpniu 2023 r., spółka ma czas na zapłacenie estońskiego CIT do 20 września 2023 r.

Ewidencja w księgach rachunkowych

1. WB – wypłata kwoty pożyczki

Wn konto 24 „Pozostałe rozrachunki”

w analityce „Pożyczka udzielona wspólnikowi” 20 000 zł

Ma konto 13-1 „Bieżący rachunek bankowy”

20 000 zł

2. PK – naliczenie podatku od ukrytych zysków ($20\% \times 20\,000\text{ zł} = 4\,000\text{ zł}$)

Wn konto 87 „Podatek dochodowy i inne obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego” w analityce „Estoński CIT”

4 000 zł

Ma konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne”

w analityce „Rozrachunki z tytułu estońskiego CIT” 4 000 zł

3. WB – uregulowanie zobowiązania z tytułu estońskiego CIT do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu wypłacenia pożyczki (do 20 września 2023 r.)

Wn konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne”

w analityce „Rozrachunki z tytułu estońskiego CIT” 4 000 zł

Ma konto 13-1 „Bieżący rachunek bankowy”

4 000 zł

13-1 – Bieżący rachunek bankowy			24 – Pozostałe rozrachunki (w analityce: Pożyczka udzielona wspólnikowi)			22 – Rozrachunki publicznoprawne (w analityce: Rozrachunki z tytułu estońskiego CIT)		
(Sp)	xxx	20 000,00 (1) 4 000,00 (3)	(1)	20 000,00	xxx (Sp)	(3)	4 000,00	4 000,00 (2)
			87 – Podatek dochodowy i inne obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego (w analityce: Estoński CIT)					
			(2)	4 000,00				

Na koniec roku obrotowego konto 87 podlega przeniesieniu na konto wyniku finansowego.

12. Rezygnacja i utrata prawa do opodatkowania w formie ryczałtu

Podatnicy korzystający z opodatkowania w formie ryczałtu mogą zrezygnować z tej formy opodatkowania. W takim przypadku tracą prawo do korzystania z opodatkowania w tej formie z końcem danego roku podatkowego (zob. art. 28l ust. 1 pkt 1 updog). Jak czytamy w „Przewodniku do ryczałtu od dochodów spółek”:

MF (...) podatnik może również w dowolnym momencie zrezygnować z tej formy opodatkowania, na podstawie art. 28l ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT. Warunkiem jest jednak to, aby rezygnacja nastąpiła z końcem roku obrotowego (podatkowego). Nie jest dopuszczalna rezygnacja z ryczałtu w trakcie trwającego roku obrotowego (podatkowego).

PRZYKŁAD

Spółka z o.o. stosująca rok kalendarzowy jako rok obrotowy (podatkowy) od 1 stycznia 2022 r. korzysta z opodatkowania w formie ryczałtu. Spółka ta chciałaby zrezygnować z tej formy opodatkowania. Najszybciej może to uczynić z początkiem nowego roku obrotowego (podatkowego), tj. z dniem 1 stycznia 2024 r.

Rezygnacja ta dokonywana jest w ramach deklaracji CIT-8E składanej za ostatni rok korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu. Służy do tego poz. 33 w przypadku wersji 3 tej deklaracji, w której podatnik – jeżeli rezygnuje z opodatkowania w formie ryczałtu – zaznacza kwadrat 1. tak (w przeciwnym razie podatnik zaznacza kwadrat 2. nie).

PRZYKŁAD

Wróćmy do poprzedniego przykładu i założmy, że spółka, o której w nim mowa, będzie chciała zrezygnować z opodatkowania w formie ryczałtu od 2024 r. W tym celu spółka ta,

składając deklarację CIT-8E za 2023 r., powinna zaznaczyć kwadrat 1 w poz. 33 w przypadku wersji 3 tej deklaracji.

Ponadto podatnicy mogą utracić prawo do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu:

- 1) na skutek niespełnienia w roku podatkowym warunku odpowiedniej struktury przychodów (odnośnie tego warunku – zob. **pkt 2.1. Warunek odpowiedniej struktury przychodów**) albo warunku dotyczącego wysokości zatrudnienia lub ponoszenia wydatków z tytułu wypłaty wynagrodzeń (odnośnie tego warunku – zob. **pkt 2.2. Warunek dotyczący zatrudnienia lub ponoszenia wydatków z tytułu wypłaty wynagrodzeń**); w przypadkach takich utrata prawa do opodatkowania w formie ryczałtu następuje z końcem roku, w którym jeden z tych warunków nie został spełniony (zob. art. 28l ust. 1 pkt 3 updog),
- 2) na skutek niespełnienia warunku odpowiedniej formy prawnej (odnośnie tego warunku – zob. **pkt 2.3. Warunek odpowiedniej formy prawnej**), warunku nieposiadania określonych praw (odnośnie tego warunku – zob. **pkt 2.4. Warunek nieposiadania określonych praw**) lub warunku niesporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z MSR (odnośnie tego warunku – zob. **pkt 2.5. Warunek niesporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z MSR**); w przypadkach takich utrata prawa do opodatkowania w formie ryczałtu następuje z końcem roku poprzedzającego rok, w którym jeden z tych warunków nie został spełniony (zob. art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. a updog),
- 3) jeżeli podatnik nie prowadził ksiąg podatkowych lub dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie wyniku finansowego netto; w przypadkach takich utrata prawa do opodatkowania w formie ryczałtu następuje z końcem roku poprzedzającego rok, w którym to nastąpiło (zob. art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. b updog),
- 4) na skutek dokonania przez podatnika przejęcia innego podmiotu w drodze łączenia albo podziału podmiotów lub otrzymania wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, chyba że ma zastosowanie jedno ze wskazanych na kolejnej stronie wyłączeń utraty prawa do opodatkowania w formie ryczałtu; w przypadkach takich utrata prawa do opodatkowania w formie ryczałtu następuje z końcem roku poprzedzającego rok, w którym nastąpiło przejęcie lub otrzymany został wkład niepieniężny (zob. art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. c updog),
- 5) na skutek przejęcia podatnika 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 przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny jest opodatkowany ryczałtem; w przypadkach takich utrata prawa do opodatkowania w formie ryczałtu następuje z końcem roku poprzedzającego rok, w którym nastąpiło przejęcie (zob. art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. d updog).

PRZYKŁAD

Spółka z o.o. stosująca rok kalendarzowy jako rok obrotowy (podatkowy) korzysta od 2022 r. z opodatkowania w formie ryczałtu. W 2023 r. spółka ta nie spełni warunku

dotyczącego wysokości zatrudnienia lub ponoszenia wydatków z tytułu wypłaty wynagrodzeń. W tej sytuacji z końcem 2023 r. utraci prawo do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu.

Odnosnie utraty prawa do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu na podstawie art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. c updop wskazać należy, że w dwóch przypadkach utrata ta nie ma miejsca. Jest tak, jeżeli:

- 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, o których mowa w art. 7aa updop (więcej na temat tych obowiązków – zob. **pkt 4. Obowiązki ciążące na podatnikach wybierających opodatkowanie w formie ryczałtu**), w zakresie transakcji pozostających w związku z przejmowanymi składnikami majątku.

PRZYKŁAD

Spółka z o.o. X stosująca rok kalendarzowy jako rok obrotowy (podatkowy) korzysta od 2022 r. z opodatkowania w formie ryczałtu. Spółka ta w październiku 2023 r. otrzyma od spółki z o.o. Y wkład w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa. W związku z tym spółka X może wstecznie (tj. z końcem 2022 r.) utracić prawo do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu. Utrata ta nie nastąpi jednak, jeżeli:

- 1) spółka Y korzysta z opodatkowania w formie ryczałtu,
- 2) spółka Y z dniem wniesienia wkładu zamknie księgi rachunkowe, sporządzi sprawozdanie finansowe oraz dokona rozliczenia i ustaleń, o których mowa w art. 7aa updop, w zakresie transakcji pozostających w związku z wnoszoną jako wkład zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa.

13. Wybór opodatkowania w formie ryczałtu a straty

Spółki wybierające opodatkowanie w formie ryczałtu tracą prawo do odliczania osiągniętych w poprzednich latach strat podatkowych na zasadach określonych przepisami art. 7 ust. 5 updop (zob. art. 7 ust. 7 pkt 2 updop). Utrata ta nie ma jednak charakteru bezwzględnego, gdyż na podstawie art. 7 ust. 7 pkt 1 updop spółki, które nabyły prawo do odliczenia straty podatkowej na podstawie art. 7 ust. 5 updop, mogą obniżyć o wysokość tej nieodliczonej straty dochód ze źródła przychodów uzyskany w dwóch latach podatkowych bezpośrednio poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.

Dokonywanie odliczeń na omawianej podstawie nie jest ograniczone warunkami wskazanymi w art. 7 ust. 5 updop (np. ograniczeniem odliczanej kwoty do 50% osiągniętej straty). W konsekwencji, jak czytamy w „Przewodniku do ryczałtu od dochodów spółek”:

MF (...) strata nieodliczona na podstawie art. 7 ust. 5 ustawy o CIT może zostać w całości odliczona na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT, o ile podatnik wypracował dochód pozwalający na takie pełne odliczenie.

Przedmiotowe uprawnienie przysługuje pod warunkiem stosowania przez spółkę opodatkowania w formie ryczałtu przez okres co najmniej czterech lat podatkowych. W przypadku niedotrzymania tego warunku spółka traci prawo do dokonania obniżenia od dnia, w którym skorzystała z tego obniżenia, oraz jest obowiązana do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę (zob. art. 7 ust. 8 updog). W takim przypadku, jak czytamy w „Przewodniku do ryczałtu od dochodów spółek”;

MF (...) podatnik tracący prawo do dodatkowego rozliczenia straty na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT zobligowany jest do skorygowania dokonanego wcześniej odliczenia, poprzez złożenie stosownej korekty zeznania podatkowego za lata, w których dokonał tego odliczenia.

Podkreślić przy tym należy, że przedmiotowa utrata prawa dotyczy wyłącznie strat osiągniętych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem. W konsekwencji, jak czytamy w „Przewodniku do ryczałtu od dochodów spółek”:

MF (...) po zakończeniu opodatkowania ryczałtem, podatnik będzie uprawniony do rozliczania przyszłych strat (tzn. powstałych po okresie opodatkowania ryczałtem) na zasadach art. 7 ust. 5 ustawy o CIT.

14. Odliczanie części ryczałtu od PIT

W związku z wypłacanymi wspólnikom kwotami dywidendy (zysku) spółki korzystające z opodatkowania podatkiem dochodowym w formie estońskiego CIT pełnią funkcję płatników, a więc obowiązane są do potrącania kwot zryczałtowanego podatku dochodowego (nie zaliczek na podatek) należnego od tych dywidend (zob. na podstawie art. 41 ust. 4 w zw. z art. 41 ust. 1 updog). Podatek ten obliczony winien być według stawki 19%, a następnie, o ile dywidenda wypłacana jest z zysku roku, w którym wypłacająca dywidendę spółka korzystała z opodatkowania w formie ryczałtu od obliczonej z zastosowaniem tej stawki kwoty, spółka powinna odliczać 90% lub 70% 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 (zob. art. 30a ust. 19 updog). Odliczenie to stosowane może być również w przypadku wypłacania wspólnikom zaliczek na poczet dywidend (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 października 2022 r., sygn. 0113-KDIP2-3.4011.607.2022.1.SJ).

W efekcie stosowania przedmiotowego odliczenia łączne opodatkowanie podatkiem dochodowym (CIT+PIT) spółek będących małymi podatnikami oraz podatnikami rozpoczynającymi prowadzenie działalności wynosi 20%. W przypadku pozostałych spółek łączne opodatkowanie podatkiem dochodowym (CIT+PIT) wynosi 25%.

Podsumowanie

1. Dopóki u podatnika korzystającego z opodatkowania w formie estońskiego CIT nie powstanie jeden z określonych przepisami art. 28m updop dochodów, nie musi on płacić podatku dochodowego.
2. Z opodatkowania w formie ryczałtu korzystać mogą podatnicy mający siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, którzy spełniają wszystkie warunki określone w art. 28j oraz art. 28k updop.
3. Spółki uprawnione do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu mogą wybrać korzystanie z tej formy opodatkowania, składając naczelnikowi urzędu skarbowego zawiadomienie o wyborze opodatkowania w tej formie (zawiadomienie ZAW-RD).
4. Opodatkowanie w formie ryczałtu obejmuje okres bezpośrednio po sobie następujących czterech lat podatkowych wskazany przez podatnika w zawiadomieniu ZAW-RD.
5. Spółki korzystające z opodatkowania w formie ryczałtu obowiązane są do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz do sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie ustawy o rachunkowości w sposób zapewniający prawidłowe określenie wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku oraz ustalania i wykazywania w sprawozdaniu finansowym (w kapitale własnym) zysków oraz niepokrytych strat wypracowanych w latach stosowania opodatkowania ryczałtem.
6. Kwota ryczałtu wynosi 10% lub 20% podstawy opodatkowania. Z opodatkowania stawką 10% korzystają spółki będące małymi podatnikami oraz podatnikami rozpoczynającymi prowadzenie działalności. Pozostałe spółki obowiązują stawką 20%.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 3 ust. 1, art. 7 ust 7, art. 7aa, art. 28c–28t ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 2587; ost.zm. Dz.U. z 2023 r. poz. 1130
- art. 30a oraz art. 41 ust. 4 w zw. z art. 41 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 2647; ost.zm. Dz.U. z 2023 r. poz. 1429

POWOŁANE INTERPRETACJE PODATKOWE:

- interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 lipca 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.288.2023.1.MW; z 13 lipca 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.275.2023.1.ANK; z 13 czerwca 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.280.2023.1.MF; z 20 kwietnia 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.60.2023.2.MW; z 24 kwietnia 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.114.2023.1.BS; oraz z 24 marca 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.512.2021.2.AK

ŹRÓDŁA:

- odpowiedź Ministerstwa Finansów na interpelację poselską z 2 stycznia 2023 r., sygn. DD8.054.7.2022

Tomasz Krywan

doradca podatkowy, autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego

Paweł Muż

ekonomista, redaktor „MONITORA księgowego”, specjalista ds. rachunkowości