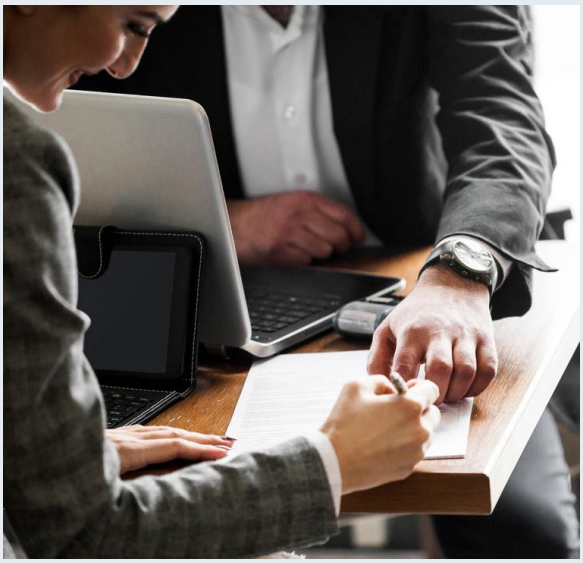
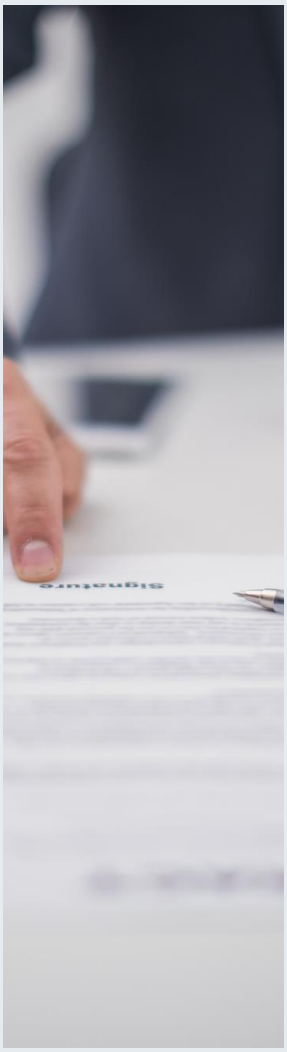
E-BOOK





ESTOŃSKI CIT

WDROŻENIE. KORZYŚCI. RYZYKA.
PRAKTYCZNE PRZYKŁADY.

MARIAŃSKI
GROUP

| grudzień 2022

Wstęp

Z dniem 1 stycznia 2021 roku, w polskim systemie podatkowym zaczęło obowiązywać nowe fakultatywne rozwiązanie, zwane estońskim CITem, znanym również jako ryczałt od dochodów spółek.

Model estoński jest alternatywą dla klasycznego systemu CIT i różni się od klasycznego CITu przede wszystkim momentem powstania zobowiązania podatkowego. W przeciwieństwie do tego pierwszego, gdzie zaliczki na podatek CIT odprowadzane są na bieżąco, a zeznanie podatkowe składane na koniec roku, estoński CIT wprowadza zasadę polegającą na tym, że podatek nie jest odprowadzany i pozostaje w spółce, aż do momentu wypłaty zysku (dywidendy) jej wspólnikom / akcjonariuszom / udziałowcom.

Korzystanie z estońskiego CITu było początkowo obwarowane wieloma, trudnymi do spełnienia warunkami, natomiast wraz z wejściem w życie z dniem 1 stycznia 2022 roku, ustawy z dnia 29 października 2021 roku ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, zwanej też Polskim Ładem, ustawodawca „uatrakcyjnił" tę formę opodatkowania, dzięki czemu skorzystanie z niej, stało się znacznie łatwiejsze i dostępne dla większej liczby podmiotów.

Niniejsza publikacja przybliża najważniejsze kwestie związane z estońskim CITem, kładąc nacisk przede wszystkim na zagadnienia odnoszące się do wdrożenia estońskiego CITu (przede wszystkim tzw. korekty wstępnej), korzyści z tym związane, ale też i ryzyka (ograniczenia), które pociąga za sobą przejście na ryczałt od dochodów spółek.

W treści e-booka znajdziecie Państwo również garść praktycznych przykładów (case study) odwołujących się do poruszanych zagadnień modelu estońskiego.

I. Warunki opodatkowania estońskim CITem.

*zgodnie z art. 28j ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku od podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: **„ustawa o CIT”**)*

1. Opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, jeżeli spełnia łącznie następujące warunki:

1) (uchylony);
2) mniej niż 50% przychodów z działalności osiągniętych w poprzednim roku podatkowym, liczonych z uwzględnieniem kwoty należnego podatku od towarów i usług, pochodzi:
a) z wierzytelności,
b) z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek,
c) z części odsetkowej raty leasingowej,
d) z poręczeń i gwarancji,
e) z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,
f) ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,
g) z transakcji z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 – w przypadku gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma;
3) podatnik:
a) zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty, niebędące udziałowcami, akcjonariuszami ani wspólnikami tego podatnika, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, a w przypadku gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych - przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym, lub
b) b) 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 3 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 z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych;

→ WAŻNE! : Co do zasady, w zakresie warunku minimalnego zatrudnienia w estońskim CIT, wymagane jest, by podatnik wypłacał określonej liczbie osób wynagrodzenie, z tytułu którego ciąży na nim jako na płatniku obowiązek poboru zaliczek na PIT i składek ZUS. W praktyce pojawiają się jednak wątpliwości, czy warunek ten jest spełniony w przypadku podatników, którzy zatrudniają minimalną liczbę osób na innej umowie niż umowa o pracę, lecz w odniesieniu do tych osób ma zastosowanie zwolnienie z PIT lub składek ZUS. Oznacza to, że do limitu ustawowego nie wliczałoby się np. zatrudnienie osoby poniżej 26 r.ż. (odnośnie tych osób ma zastosowanie zwolnienie z PIT – tzw. zerowy PIT dla młodych) lub np. studenta (zwolnienie ze składek ZUS). Od 1 stycznia 2023 roku zostanie jednak w tym zakresie wprowadzona zmiana, poprzez doprecyzowanie, że warunek zatrudnienia osób na innej podstawie niż umowa o pracę jest spełniony, gdy podatnik na estońskim CIT jest płatnikiem jedynie w odniesieniu do jednego z ww. obciążeń (zaliczek na PIT lub składek ZUS). Nie będzie miało jednocześnie znaczenia, czy podatnik ten, faktycznie pobrał te należności.

4) prowadzi działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej, spółki komandytowej, spółki komandytowo-akcyjnej, której odpowiednio udziałowcami, akcjonariuszami lub wspólnikami są wyłącznie osoby fizyczne nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;

5) nie posiada 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;

6) nie sporządza za okres opodatkowania ryczałtem sprawozdań finansowych zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości;

7) złoży zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem, według ustalonego wzoru, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany ryczałtem.

2. W przypadku podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności:

1) warunek, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, uznaje się za spełniony w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem;
2) warunek, o którym mowa w ust. 1 pkt 3, nie dotyczy roku rozpoczęcia tej działalności i 2 lat podatkowych bezpośrednio po nim następujących, z tym że począwszy od drugiego roku podatkowego podatnik jest obowiązany do corocznego zwiększenia zatrudnienia o co najmniej 1 etat w pełnym wymiarze czasu pracy aż do osiągnięcia wielkości zatrudnienia określonej w tym przepisie.

3. **W przypadku podatnika będącego małym podatnikiem, w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem, warunek, o którym mowa w ust. 1 pkt 3:**

1) lit. a, uznaje się za spełniony, jeżeli mały podatnik zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 1 osobę w przeliczeniu na pełne etaty, niebędącą udziałowcem, akcjonariuszem ani wspólnikiem tego podatnika, przez okres wskazany w tym przepisie;
2) lit. b, uznaje się za spełniony, jeżeli mały 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 1 osoby, niebędącej udziałowcem, akcjonariuszem ani wspólnikiem tego podatnika, oraz w związku z wypłatą tego wynagrodzenia na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych.

4. (uchylony).

5. Zawiadomienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 7, może zostać złożone również przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego, jeżeli na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem podatnik zamknie księgi rachunkowe oraz sporządzi sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości. W tym przypadku księgi rachunkowe otwiera się na pierwszy dzień miesiąca opodatkowania ryczałtem.

Jak wynika z powyższego, skorzystać z estońskiego CITu mogą jedynie podmioty spełniające warunki enumeratywnie wskazane w przepisie, do których należą:

- mniej niż 50% przychodów osiągniętych z działalności w poprzednim roku podatkowym tych podatników to tzw. przychody pasywne;
- spełnienie kryterium zatrudnienia, tj. zatrudnianie przez podatnika na podstawie umowy o pracę nie mniej niż 3 pracowników przez okres wynoszący co najmniej 300 dni w roku podatkowym. Podatnik spełnia kryterium zatrudnienia, jeśli zatrudnia także co najmniej 3 osoby fizyczne na podstawie innej umowy niż umowa o pracę, przy założeniu, że:
  - wysokość wydatków na wynagrodzenia tych osób jest równa co najmniej trzykrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw;
  - wypłata wynagrodzenia musi być opodatkowana podatkiem PIT oraz oskładkowana składkami ZUS

WAŻNE !
DO MINIMALNEGO POZIOMU ZATRUDNIENIA, O KTÓRYM MOWA POWYŻEJ, NIE WLICZA SIĘ WSPÓLNIKÓW TEGO PODATNIKA

- prowadzenie przez podatnika działalności w formie:
  - sp. z o.o.;
  - SA;
  - PSA;
  - sp.k.;
  - SKA

- których udziałowcami, akcjonariuszami lub wspólnikami są wyłącznie osoby fizyczne;

- nie posiadają udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, OPiO w spółce niebędącej osobą prawną;
- podatnik za okres opodatkowania ryczałtem nie sporządza sprawozdań finansowych zgodnie z MSR;
- podatnik złoży zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem do właściwego naczelnika US w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany ryczałtem.

WAŻNE !
PRZEPIS WPROWADZA SZCZEGÓLNE ROZWIĄZANIA ODNOSZĄCE SIĘ DO USTALENIA KRYTERIUM ZATRUDNIENIA DLA PODATNIKÓW ROZPOCZYNAJĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ ORAZ MAŁYCH PODANIKÓW W PIERWSZYM ROKU OPODATKOWANIA RYCZAŁTEM.

PRZYKŁAD 1

W 2022 roku, w XYZ sp. z o.o., są zatrudnione następujące osoby:

- Pan Andrzej i Pan Tomasz – na podstawie umów o dzieło przez cały 2022 rok,
- Pani Teresa i Pani Joanna – na podstawie umów zlecenia w kwocie 6 500 zł/ msc (umowy zawarte na okres marzec – grudzień 2022 r., od których pobierane są zaliczki na podatek dochodowy i składki ZUS);
- Pani Zuzanna, Pan Przemysław i Pan Robert – na podstawie umowy zlecenia w kwocie 6 000 zł/ msc (umowa zawarta na cały 2022 r., od której pobierane są zaliczki na podatek dochodowy i składki ZUS);
- dwóch udziałowców (na podstawie umowy o pracę przez cały 2022 r.)

ZAŁOŻENIA:

- Zatrudnienie udziałowców na podstawie umowy o pracę nie eliminuje XYZ sp. z o.o. ze skorzystania z estońskiego CITu, jednakże nie bierze się ich pod uwagę przy ustalaniu spełnienia przez podatnika kryterium zatrudnienia.

- XYZ sp. z o.o. nie zatrudnia innych niż udziałowcy podmiotów na podstawie umowy o pracę, jednakże zatrudnia 7 innych osób na podstawie umów o dzieło i umów zlecenia. W tych przypadkach, najistotniejszymi elementami do oceny, czy spółka z o.o. może wybrać formę opodatkowania jaką jest estoński CIT, jest ustalenie czy odprowadza ona zaliczki na podatek dochodowy oraz czy umowy te są oskładkowane, a także ustalenie łącznej kwoty wynagrodzenia w każdym miesiącu zatrudniania.

- Umowy Pana Andrzeja i Pana Tomasza nie powinny być brane pod uwagę, ponieważ jako umowy o dzieło pozostają nieoskładkowane.

- Do ustalenia czy zostało spełnione przez XYZ sp. z o.o. kryterium zatrudnienia powinny zostać wzięte poda uwagę umowy zlecenia Pani Teresy, pani Joanny, pani Zuzanny, pana Przemysława i pana Roberta. Umowy Pani Teresy i Pani Joanny zawarte są tylko na okres marzec – grudzień 2022 r., natomiast umowa pani Zuzanny, pana Przemysława i pana Roberta na cały rok podatkowy 2022 r. Są to umowy, od których odprowadzane są zaliczki na podatek dochodowy oraz składki ZUS.

- W związku z powyższym należy stwierdzić, iż do limitu zatrudnienia XYZ p. z o.o. powinna zaliczyć: 5 osób w okresie marzec – grudzień 2022 r. oraz 3 osoby w okresie styczeń – grudzień 2022 r.

W związku z powyższym, kryterium ilości osób zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę zostało przez XYZ sp. z o.o. spełnione.

Przyjmując, że kwota przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw wynosiła w każdym miesiącu 6.500 zł, należy zaznaczyć, że łączna kwota wynagrodzeń z tytułu powyższych umów wynosi:

- w okresie styczeń – luty 2022 r.: 18.000 (tj. 6.000 + 6.000 + 6.000), czyli mniej niż 19.500 (tj. 6.500 x 3)
- w okresie marzec – grudzień 2022 r.: 31.000 (tj. 6.500 + 6.500 + 6.000 + 6.000 + 6.000), czyli więcej niż 19.500 (tj. 6.500 x 3).

Warunek co do limitu kwot wypłaconych wynagrodzeń również został naruszony w styczniu 2022 r.

ROZWIĄZANIE:

XYZ sp. z o.o. nie spełniła kryterium zatrudnienia, będącym jedynym z warunków skorzystania z estońskiego CITu.

Art. 28k ustawy o CIT zawiera zamknięty katalog wyłączeń podmiotowych. Zgodnie z tym przepisem, z ryczałtu od dochodów spółek, nie mogą skorzystać m.in.

- przedsiębiorstwa finansowe, przez które rozumie się, np. banki krajowe, instytucje kredytowe, spółdzielcze kasy oszczędnościowo - kredytowe, krajowy zakład ubezpieczeń
  i zagraniczny zakład ubezpieczeń, krajowy zakład reasekuracji
  i zagraniczny zakład reasekuracji;
- instytucje pożyczkowe;
- podatnicy osiągający dochody z działalności prowadzonej na terenie SSE;
- podatnicy postawieni w stan upadłości i likwidacji;
- podatnicy utworzeni w wyniku działań restrukturyzacyjnych, np. podmioty uczestniczące w podziałach, łączeniach i w transakcjach wnoszenia wkładów niepieniężnych.

WAŻNE !

PODMIOT UCZESTNICZĄCY W DZIAŁANIACH RESTRUKTURYZACYJNYCH MOŻE DOKONAĆ WYBORU OPODATKOWANIA RYCZAŁTEM NAJWCZEŚNIEJ W TRZECIM ROKU PODATKOWYM PO ROZPOCZĘCIU DZIAŁALNOŚCI W WYNIKU ZAISTNIENIA POŁĄCZENIA, PODZIAŁU, WNIESIENIA WKŁADU NIEPIENIĘŻNEGO, NIE WCZESNIEJ JEDNAK NIŻ PO 24 MSC OD DNIA UTWORZENIA

Przykład 2

We wrześniu 2021 roku, chcąc skorzystać z uproszczonej formy opodatkowania, jaką jest ryczałt od dochodów spółek, Jan Kowalski, prowadzący JDG podjął decyzję o przekształceniu swojej działalności w jednoosobową sp. z o.o. Dopełnienie wszelkich formalności z tym związanych zajęło mu ok 3 msc. Zgodnie z postanowieniami umowy spółki, pierwszy rok obrotowy spółki Jan Kowalski sp. z o.o. pokrywa się z rokiem kalendarzowym i trwa od 1 stycznia 2022 roku do 31 grudnia 2022 roku. Jan Kowalski to jedyny udziałowiec nowopowstałej spółki i nie zatrudnia na moment obecny pracowników. Jan Kowalski złożył do właściwego naczelnika urzędu skarbowego zawiadomienie na formularzu ZAW-RD o wyborze estońskiego CITu, począwszy od dnia 1 stycznia 2022 roku.

Czy Jan Kowalski sp. z o.o. będzie uprawniona do wyboru opodatkowania ryczałtem od 1 stycznia 2022 r.?

ZAŁOŻENIE:

- przekształcenie JDG w sp. z o.o. nie jest czynnością restrukturyzacyjną, w związku z czym wyłączenie z opodatkowania estońskim CITem nie będzie miało zastosowania;
- spełniony został również warunek formy prawnej (sp. z o.o. jest podmiotem uprawnionym do skorzystania z ryczałtu od dochodów spółek);
- spełniony został także warunek struktury właścicielskiej, zgodnie z którą jedynym udziałowcem Jak Kowalski sp. z o.o. jest Jan Kowalski, w związku z czym wszyscy wspólnicy są osobami fizycznymi.

I. Wdrożenie estońskiego CITu. Korekta wstępna.

Podatnik, który chce skorzystać z uproszczonej formy opodatkowania, jaką jest estoński CIT, oprócz kryteriów podmiotowo - przedmiotowych, zobowiązany jest spełnić szereg warunków formalnych związanych z przejściem na ryczałt od dochodów spółek. Jednym z tych warunków jest sporządzenie korekty wstępnej.

Czym jest korekta wstępna i jaki jest jej cel?

- Korekta wstępna ma na celu uzgodnienie ewidencji pomiędzy wynikiem podatkowym a wynikiem księgowym z uwagi na różnice w przychodach i kosztach, które wynikają z ich odmiennej klasyfikacji dla celów prawa podatkowego oraz prawa bilansowego;
- ww. uzgodnienie ma służyć odpowiedniemu wyrównaniu dokonanemu pomiędzy wynikiem podatkowym a wynikiem bilansowym (→ w modelu estońskiego CITu opodatkowanie następuje jedynie w odniesieniu do wyniku bilansowego);
- korekta wstępna służy również wyrównaniu powstałych różnic przejściowych;
- rezultatem korekty wstępnej powinien być stan, w którym:

(i) do przychodów zostaną zaliczone:
- przychody bilansowe, dotychczas niezaliczone do przychodów podatkowych;
- koszty podatkowe, dotychczas niezaliczone do kosztów bilansowych;

(i) do kosztów zostaną zaliczone:
- przychody podatkowe, dotychczas niezaliczone do przychodów bilansowych;
- koszty bilansowe, dotychczas niezaliczone do kosztów podatkowych.

- Zgodnie ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów wyrażonym w przewodniku do ryczałtu od dochodów spółek z dnia 23 grudnia 2021 roku, celem korekty wstępnej jest wyeliminowanie:

(i) podwójnego opodatkowania tych samych przychodów;
(ii) możliwości nieuwzględnienia w rozliczeniu podatkowym określonych przychodów;
(iii) podwójnego odliczenia tych samych kosztów;
(iv) możliwości nieuwzględnienia w rozliczeniu podatkowym określonych kosztów.

Różnice przejściowe a różnice trwałe

Przy sporządzaniu korekty wstępnej należy uwzględnić różnice przejściowe pomiędzy wynikiem księgowym a wynikiem podatkowym. **W kalkulacji korekty wstępnej tej nie należy uwzględniać różnic trwałych.**

Różnica trwała to różnica, która powoduje, że wynik rachunkowy i wynik podatkowy są od siebie różne i nie ulegają zmianie również w przyszłości, tj. w przypadku, gdy przychody bilansowe nie stają się przychodami podatkowymi, a koszty bilansowe nie stają się podatkowymi kosztami uzyskania przychodów.

Różnica przejściowa stanowi rezultat różnicy pomiędzy wartością księgową określonego składnika aktywów lub pasywów (ustaloną zgodnie z regułami rachunkowości) a jego wartością podatkową (ustaloną zgodnie z regułami podatkowymi) i jest spowodowana odmiennością momentu uznania przychodu za osiągnięty lub kosztu za poniesiony, w myśli przepisów bilansowych i podatkowych. Różnice przejściowe dzielą się na dodatnie i ujemne.

Zgodnie ze wskazanym już przewodnikiem MF, różnice te wynikają z nieuznawania określonej kategorii za przychód lub za koszt w oparciu o przepisy ustawy o rachunkowości. Jako przykład MF wskazuje tutaj przychody z nieodpłatnych świadczeń.

Przykład 3

Różnice przejściowe mogą powstawać m.in. na skutek:

- udzielonych dotacji lub subwencji, m.in. na sfinansowanie zakupu lub wytworzenie środka trwałego (→ oprócz różnic przejściowych powstaną w takim przypadku również różnice trwałe wynikające z tego, iż nie cała kwota amortyzacji, która wynika z zastosowania stawki podatkowej, będzie mogła zostać zaliczona do kosztów podatkowych);
- udzielonych darowizn;
- tworzenia rezerw, np. z tytułu odroczonego podatku dochodowego (w przypadku dodatnich różnic przejściowych) oraz tworzenia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (w przypadku ujemnych różnic przejściowych);
- odsetek od pożyczek, zarówno tych, które były otrzymane, jak i tych, które zostały udzielone;
- środków trwałych w odniesieniu do zasad ustalania stawek amortyzacji;
- metody rozliczeń różnice kursowych.

Przykład 4

Różnice trwałe mogą powstawać m.in. na skutek:

- amortyzacji prawa wieczystego użytkowania gruntów;
- wydatków na reprezentację;
- kar umownych i odszkodowań z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług;
- wierzytelności odpisanych jako przedawnione;
- składek na ubezpieczenia społeczne oraz funduszy celowych od nagród i premii wypłacanych z zysku;
- amortyzacji ŚT i WNiP od części ich wartości początkowej, która została sfinansowana ze środków pochodzących z dotacji na cele inwestycyjne.

Przykład 5 (z objaśnień MF z dnia 23 grudnia 2021 roku)

Podatnik wybiera opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek począwszy od stycznia 2022 roku. W związku z powyższym, na dzień 31 grudnia 2021 rok sporządza informację o której mowa w art. 7aa ust.1 pkt 1 ustawy CIT. W tym celu do przychodów podatkowych zalicza np.

- naliczone, lecz jeszcze nie otrzymane odsetki od pożyczki udzielonej wspólnikowi, o ile odsetki te zostały uwzględnione już w przychodach rachunkowych, tj. w wyniku finansowym netto w latach poprzedzających pierwszy rok stosowania ryczałtu,
- o dodatnie różnice kursowe, dotychczas nierealizowane, naliczone przy wycenie bilansowej środków pieniężnych zgromadzonych na zagranicznym rachunku bankowym,
- o naliczone, lecz jeszcze nie otrzymane odsetki od należności z tytułu dostaw i usług,
- kwotę różnicy między amortyzacją środka trwałego dla celów rachunkowych i podatkowych, np. w sytuacji, gdy środek trwały został podatkowo zamortyzowany w oparciu o odpis jednorazowy (na podstawie art. 16k ust. 7 ustawy o CIT), a rachunkowe odpisy będą kontynuowane w okresie opodatkowania ryczałtem.

Z kolei do kosztów uzyskania przychodu zalicza m.in.:

- naliczone, lecz jeszcze nie zapłacone odsetki od zaciągniętego kredytu obrotowego, o ile odsetki te zostały uwzględnione już w kosztach rachunkowych, tj. w wyniku finansowym netto w latach poprzedzających pierwszy rok stosowania ryczałtu,
- naliczone, a dotychczas niewypłacone, wynagrodzenia z tytułu zawartych umów zlecenia i umów o dzieło, o ile kwoty tych wynagrodzeń zostały uwzględnione już w kosztach rachunkowych, tj. w wyniku finansowym netto w roku poprzedzającym pierwszy rok stosowania ryczałtu, a w rozliczeniu podatkowym nie zostały uwzględnione,
- kwotę różnicy między amortyzacją środka trwałego dla celów rachunkowych i podatkowych, np. w sytuacji gdy środek trwały jest amortyzowany dla celów rachunkowych według wyższej stawki niż dla celów podatkowych.

Przykład 6

(na podstawie indywidualnej interpretacji podatkowej wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 lipca 2022 roku, znak: 0111-KDIB1-2.4010.235.2022.1.DP)

Interpretacja dot. prawidłowości kwalifikacji źródła przychodów podatkowych i kosztów uzyskania przychodów we wstępnej korekcie i odnosi się ona do sp. z o.o., która prowadzi działalność w zakresie nadawania programów ogólnodostępnych oraz abonamentowych. Spółka rozważa wybór opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Aktualnie spółka jest na etapie przygotowywania informacji o przychodach i kosztach (tzw. korekta wstępna), o której mowa w art. 7aa ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT. Organ podatkowy uznał stanowisko podatnika za prawidłowe. Zdaniem spółki:

„jako przychody uwzględnione, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto Spółki za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, które dotychczas nie zostały zaliczone do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1 - należy zakwalifikować:

- nieotrzymane odsetki od udzielonej pożyczki;
- nadwyżkę wartości bilansowej nad podatkową środków trwałych i WNiP;
- nadwyżkę wartości bilansowej nad podatkową zapasów.

Natomiast rezerwę przychodową na odsetki od obligacji będzie należało zaliczyć do przychodów z zysków kapitałowych w rozumieniu art. 7b ust. 1 ustawy o CIT. Zdaniem Spółki, w ramach sporządzania wstępnej korekty, do kosztów - zgodnie z art. 7aa ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT - jako koszty uwzględnione, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto Wnioskodawcy za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, które dotychczas nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 - należy zakwalifikować:

- rezerwę na zmniejszenie sprzedaży;
- rezerwę na składki do OZZ (Organizacji Zbiorowego Zarządzania);
- rezerwę na wynagrodzenia;
- rezerwę na audyt sprawozdania finansowego;
- rezerwę na koszty usług;
- rezerwę emerytalną;
- rezerwę urlopową;
- ujemne różnice kursowe z wyceny (nadwyżka wartości bilansowej nad podatkową zobowiązań walutowych);
- nadwyżkę wartości podatkowej nad bilansową opłaty prolongacyjnej;
- odpis aktualizujący obejmujący wartość zaniechanej produkcji własnej;
- odpis aktualizujący należność z tytułu udzielonej pożyczki.

Co po ustaleniu przychodów i kosztów z tytułu korekty wstępnej?

- Podatnik składa wraz z zeznaniem CIT-8 za rok podatkowy poprzedzający wejście w pierwszy rok opodatkowania estońskim CITem, informację CIT/KW, w której wykazuje powstałe różnice w przychodach i kosztach, wynikające z odmiennej klasyfikacji dla celów prawa podatkowego i bilansowego.
- W przypadku, gdy w wyniku korekty wstępnej powstanie przychód (tzw. korekta wstępna na +), podatnik, który wybrał opodatkowanie estońskim CITem, rozliczy należny podatek po wyjściu z estońskiego CITu według stawki 19% (obecnie przepisy wskazują, że istnieje konieczność zapłaty podatku, jeżeli podatnik pozostanie w tym modelu podatkowym przez okres krótszy niż 4 lata podatkowe oraz - co obecnie budzi spory interpretacyjne - że podatek wygasa, jeżeli (i) opodatkowanie estońskim CITem trwa co najmniej 4 lata lub (ii) dłużej niż 4 lata. → ZMIANA OD 1 STYCZNIA 2023 ROKU: zgodnie z nowym brzmieniem przepisów, wygaśnięcie obowiązku zapłaty podatku nastąpi w sytuacji, gdy podatnik będzie pozostawał w modelu estońskiego CITu przez okres **nieprzerwanie co najmniej** 4 lat podatkowych).
- W przypadku, gdy w następstwie korekty wstępnej powstanie ujemna różnica przejściowa (tzw. korekta wstępna na –), podatnik nie uwzględni powstałej „straty" w deklaracji CIT-8 oraz załączniku CIT/KW (→ rozwiązanie to jest podyktowane aktualizacją formularzy CIT-8 oraz CIT/KW od 1 stycznia 2022 roku – w przypadku, gdy suma różnic przejściowych wykazuje „stratę", wówczas na formularzu pojawia się 0. Jednocześnie brak jest miejsca w deklaracji CIT-8, gdzie można taką „stratę" wpisać).

III. Wdrożenie estońskiego CIT. Pozostałe formalności.

Oprócz sporządzenia korekty wstępnej, podatnik chcący przejść na estoński CIT, powinien także dokonać następujących formalności:

(i) sporządzić informację o dochodzie z przekształcenia (o ile nastąpiło przekształcenie):

- jest to wartość odpowiadająca sumie nadwyżek wartości poszczególnych składników majątku, ustalonych dla wyniku finansowego netto zgodnie z przepisami prawa bilansowego, ponad ich wartość podatkową ustaloną na dzień przekształcenia.

(ii) wyodrębnić w kapitale własnym spółki na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem dochodów spółek:

a) kwotę zysków niepodzielonych i kwotę zysków podzielonych odniesione na kapitały, wypracowanych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek oraz

b) kwotę niepokrytych strat poniesionych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.

(iii) złożyć zeznanie roczne za rok poprzedzający pierwszy rok opodatkowania ryczałtem określające m.in. hipotetyczny podatek (tzw. sporządzenie tzw. korekty wstępnej) oraz ewentualny dochód z przekształcenia

WAŻNE!
w przeciwieństwie do podatku wynikającego z tytułu korekty wstępnej, podatek od dochodu z przekształcenia nie wygasa po upływie 4 lat od dnia wejścia w model estońskiego CITu).

i. złożyć odpowiednie zawiadomienie o zamiarze stosowania estońskiego CIT, tj. zawiadomienie ZAW-RD w terminie do końca pierwszego miesiąca stosowania ryczałtu - do właściwego dla siebie urzędu skarbowego (w tym kontekście warto również zwrócić uwagę na pojawiające się interpretacje podatkowe, z których wynika, iż jeżeli podatnik, który w dniu składania zawiadomienia ZAW-RD nie spełniał wszystkich warunków do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, a potem zorientuje się, że jednak nie spełniał przesłanek uprawniających go do skorzystania z tej formy opodatkowania, może wycofać zawiadomienie ZAW-RD i nie musi czekać kolejnych 3 lat, aby ponownie wejść w model estońskiego CITu (*tak m.in. DKIS w interpretacji podatkowej z dnia 12 października, znak: 0111-KDIB1-1.4010.482.2022.1AW*).

→ WAŻNE !: Od 1 stycznia 2023 roku, podatnik będzie mógł zawiadomić organ podatkowy o przejściu na estoński CIT do końca pierwszego roku podatkowego, w którym będzie chciał korzystać z tej formy opodatkowania.

I. Korzyści z wyboru estońskiego CITu.

- Obowiązek zapłaty podatku dopiero w momencie wypłaty dywidendy (zysku) wspólnikom / akcjonariuszom / udziałowcom (w toku działalności spółki nie opłacają podatku od bieżących dochodów, zaś środki przeznaczane na ten cel, mogą reinwestować).

- Spółki, które już prowadzą działalność i dokonują wyboru estońskiego CITu, nie płacą podatku na wejściu w związku z dokonaniem korekty wstępnej w związku z przejściem z wyniku podatkowego na rachunkowy, jeżeli pozostaną w tym reżimie podatkowym przez min. 4 lata.

- Brak obowiązku osiągania przez spółki wybierające ryczałt od dochodów spółek określonego progu przychodów (do 31 grudnia 2021 r. estoński CIT adresowany był do spółek, których przychody brutto nie przekraczały 100.000.000 zł).

- Preferencyjne opodatkowanie dywidend → w momencie wypłaty zysku, efektywna stawka podatku, (na którą składają się podatek od zysku spółki i podatek od dywidendy płacony przez wspólnika), jest niższa niż w przypadku klasycznego CIT. Dla małych podatników wynosi:

  - 20% zamiast 26,29%,
  - a dla pozostałych podatników – łącznie 25% zamiast 34,39%.

Przykład 7

(ze strony MF: *https://www.biznes.gov.pl/pl/portal/001171*)

Estoński CIT (mały podatnik)

Opodatkowanie spółki

- zysk do opodatkowania – 1 **000** 000
- estoński CIT (10%) – 100 000

Opodatkowanie wspólnika – dywidendy

- wypłacony zysk – 1 000 0000
- podatek od dywidendy (19%) – 190 000
- pomniejszenie podatku (90%) – 90 000
- podatek od dywidendy po zmniejszeniu – 100 000
- całkowity podatek – 200 000 (20%)

Estoński CIT (duży podatnik)

Opodatkowanie spółki

- zysk do opodatkowania – 1 000 000
- estoński CIT (20%) – 200 000

Opodatkowanie wspólnika – dywidendy

- wypłacony zysk – 1 000 0000
- podatek od dywidendy (19%) – 190 000
- pomniejszenie podatku (70%) – 140 000
- podatek od dywidendy po zmniejszeniu – 50 000

Całkowity podatek – 250 000 (25%)

Klasyczny CIT (mały podatnik)

Opodatkowanie spółki

- zysk do opodatkowania – 1 000 000
- podatek CIT (9%) – 90 000
- zysk do wypłaty – 910 000

Opodatkowanie wspólnika – dywidendy

- wypłacony zysk – 910 000
- podatek od dywidendy (19%) – 172 900
- całkowity podatek – 262 900 (26,29%)

Klasyczny CIT (duży podatnik)

Opodatkowanie spółki

- zysk do opodatkowania – 1 000 000
- podatek CIT (19%) – 190 000
- zysk do wypłaty – 810 000

Opodatkowanie wspólnika – dywidendy

- wypłacony zysk – 810 000
- podatek od dywidendy – 153 900

Całkowity podatek – 343 900 (34,39%)

- Dla małych podatników i dla podatników rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej na tych zasadach, ryczałt od dochodów spółek wynosi 10% podstawy opodatkowania, zaś w przypadku pozostałych podatników jest to 20% podstawy opodatkowania.

- Podatek z tytułu wypłaty dywidendy ze spółki opodatkowanej estońskim CIT jest płacony na preferencyjnych zasadach, czyli podlega pomniejszeniu o:

  - 90% kwoty podatku należnego spółki przypadającego na udział wspólnika – w przypadku wypłaty ze spółki będącej małym podatnikiem;
  - 70% kwoty podatku należnego spółki przypadającego na udział wspólnika – w przypadku wypłaty ze spółki niebędącej małym podatnikiem.

- W interpretacjach indywidualnych wydawanych przez DKIS wskazuje się, iż w przypadku przekształcenia przedsiębiorcy, który prowadzi JDG w spółkę z o.o., spółka ta, jako podmiot rozpoczynający działalność, będzie mogła korzystać w pierwszym roku działalności z niższej stawki opodatkowania wynoszącej 10%, niezależnie od przychodów osiąganych przez przedsiębiorcę przed przekształceniem (tak m.in. DKIS w interpretacji indywidualnej z dnia 20 lipca 2022 roku, znak: 0111-KDIB1-1.4010.165.2022.2.AW; DKIS w interpretacji indywidualnej z dnia 3 sierpnia 2022 roku, znak: 0111-KDIB1-1.4010.293.2022.2.SH).

- Dochody ze spółek opodatkowanych estońskim CIT nie są objęte daniną solidarnościową oraz składką zdrowotną, a także ZUS dla wspólników (nie dotyczy spółek kapitałowych).

- Brak obowiązku ponoszenia jakichkolwiek nakładów inwestycyjnych.

- Zminimalizowanie rozliczeń z urzędem skarbowym i uproszczona księgowość – brak obowiązku ustalania podatkowych kosztów uzyskania przychodów; obliczania podatkowych odpisów amortyzacyjnych oraz możliwość prowadzenia ewidencji jedynie w oparciu o księgi rachunkowe (brak rachunkowości podatkowej).

I. Ryzyka związane z wyborem estońskiego CITu.

- Wspólnikami (udziałowcami / akcjonariuszami) spółek uprawnionych do opodatkowania estońskim CITem, mogą być wyłącznie osoby fizyczne, które nie posiadają praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku o charakterze powierniczym. Takie regulacje mogą z kolei wyłączać możliwość skorzystania z ryczałtu od dochodów spółek przez podmioty, których wspólnicy są fundatorami lub beneficjentami np. fundacji rodzinnych.

- Stosowanie zasad bilansowych do obliczania podatku.

- Konieczność dostosowania SF do zasad bilansowych (rachunkowych) w celu obliczenia „podatku na wejściu" w związku
- z dokonaniem tzw. korekty wstępnej.

- Przejście na estoński CIT na okres co najmniej 4-letni – wcześniejsze wyjście powoduje liczne sankcje podatkowe, m.in. konieczność zapłaty podatku z tytułu różnic przejściowych.

- Brak możliwości należenia spółki opodatkowanej ryczałtem od dochodów spółek do podatkowej grupy kapitałowej (PGK).

- W okresie stosowania estońskiego CITu, podatnik traci prawo do odliczeń od podstawy opodatkowania wskazanych w zakresie regulowanym art. 18 - art. 18f ustawy o CIT, czyli darowizn, ulgi B+R, ulgi IP Box, ulgi na prototyp, ulgi na innowacyjnych pracowników, ulgi na złe długi i innych ulg odliczanych od podstawy opodatkowania. Zatem w momencie przejścia na zasady opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, podatnik traci uprawnienie do rozliczenia lub kontynuowania wymienionych ulg (odliczeń i doliczeń dotyczących wydatków poniesionych przed momentem zmiany zasad opodatkowania na estoński CIT), również w sytuacji, gdy zakończy opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek i znów rozpocznie opodatkowanie na zasadach ogólnych określonych w art. 7 i 19 ustawy o CIT.

- Co do zasady, brak możliwości rozliczania strat z lat ubiegłych, tj. podatnik, który w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek osiągnął stratę ze źródła przychodów i nabył prawo do jej odliczenia na zasadach określonych w art. 7 ust. 5 ustawy o CIT, traci prawo do tego odliczenia, począwszy od pierwszego roku opodatkowania estońskim CITem. Po zakończeniu stosowania tej formy opodatkowania, uprawnienie do rozliczenia straty powraca, ale stosuje się je jedynie do strat przyszłych, powstałych w latach nieobjętych estońskim CITem.

- Otwarty katalog świadczeń, które mogą zostać uznane za ukryte zyski (→ definicja ukrytych zysków zawarta w art. 28m ust. 3 ustawy o CIT ma charakter otwarty), które powodują, iż część rozliczeń między wspólnikami a spółką nie może być kosztem podatkowym dla spółki.

- Regulacje odnoszące się do estońskiego CITu, wyłączają z grona uprawnionych do skorzystania z tej formy opodatkowania, spółki kapitałowe w likwidacji oraz spółki kapitałowe w upadłości. Oznacza to także, iż w przypadku spółek rozliczających ryczałt od dochodów spółek, otwarcie likwidacji lub upadłości, spowoduje zmianę sposobu opodatkowania i przejście na zasady ogólne.

- Ograniczenia dla niektórych transakcji restukturyzacyjnych, np. podziałów, połączeń → co do zasady istnieje okres 2-letniej karencji od dokonania transakcji restrukturyzacyjnej, tj. (i) podmioty, które zostały w wyniku takiej czynności restrukturyzacyjnej utworzone, nie mogą wejść w reżim estońskiego CITu w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy od dnia utworzenia; (ii) z kolei podmioty, które istniały już wcześniej i dokonały takiej czynności restrukturyzacyjnej, nie mogą wejść w system estońskiego CITu w roku podatkowym, w którym dokonano podziału albo połączenia oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy od dnia dokonania podziału albo dokonania połączenia.

Estoński CIT, pomimo tego, że stanowi uproszczoną formę opodatkowania, będącą alternatywną dla klasycznego systemu CIT, to jednak wiąże się również z pewnymi ryzykami (ograniczeniami) dla spółek, które chcą z niego korzystać. Wybór estońskiego CITu może wpłynąć w sposób pozytywny na poprawę płynności finansowej w Państwa spółce, a także efektywne opodatkowanie dla wspólników. W wielu przypadkach, przejście na tę formę opodatkowania może zmniejszyć obciążenia podatkowe oraz wygenerować dodatkowe środki pieniężne w spółce, które można wykorzystać na dalszy rozwój biznesu. Podejmując decyzję o przejściu na ryczałt od dochodów spółek, konieczne jest jednak dokonanie analizy całokształtu prowadzonej przez spółkę działalności, w tym charakteru prowadzonego biznesu, profilu działalności, dokonywanych transakcji oraz poszczególnych pozycji przychodowo – kosztowych firmy, by w pełni ocenić opłacalność, a także wszystkie za i przeciw korzystania z tej formy opodatkowania.

MARIAŃSKI
GROUP

Zaznaczamy, że niniejszy e-book ma jedynie charakter informacyjny i treści w nim zawarte nie stanowią porady prawnej.

Podjęcie jakichkolwiek decyzji biznesowych związanych z wdrożeniem rozwiązań zawartych w niniejszej publikacji, wymaga każdorazowo przeprowadzenia dogłębnej analizy i konsultacji z podmiotem świadczącym usługi doradztwa podatkowego.

www.marianskigroup.pl

kancelaria@marianskigroup.pl

+ 48 42 207 76 76