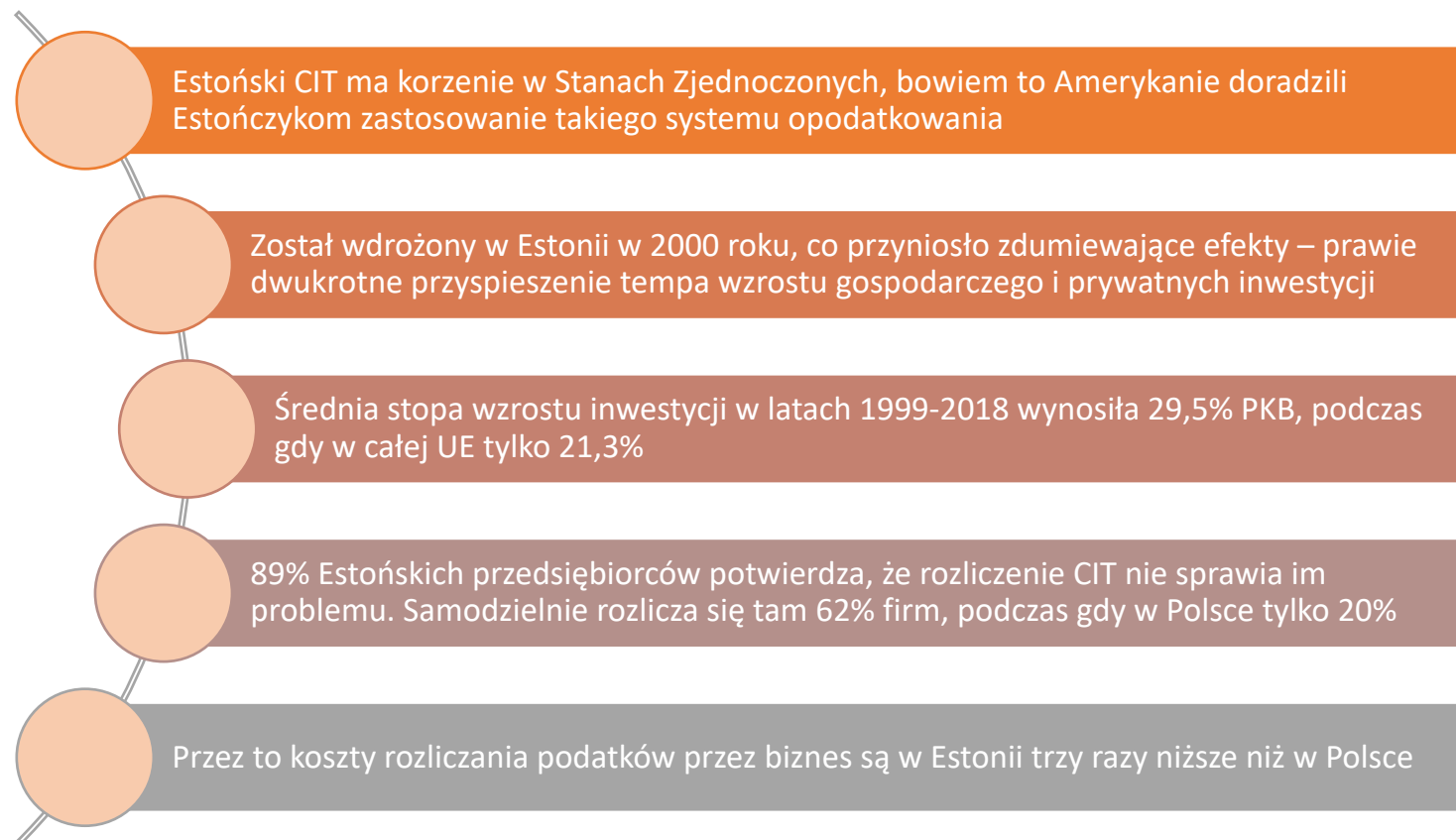


Estoński CIT według Nowego Polskiego Ładu

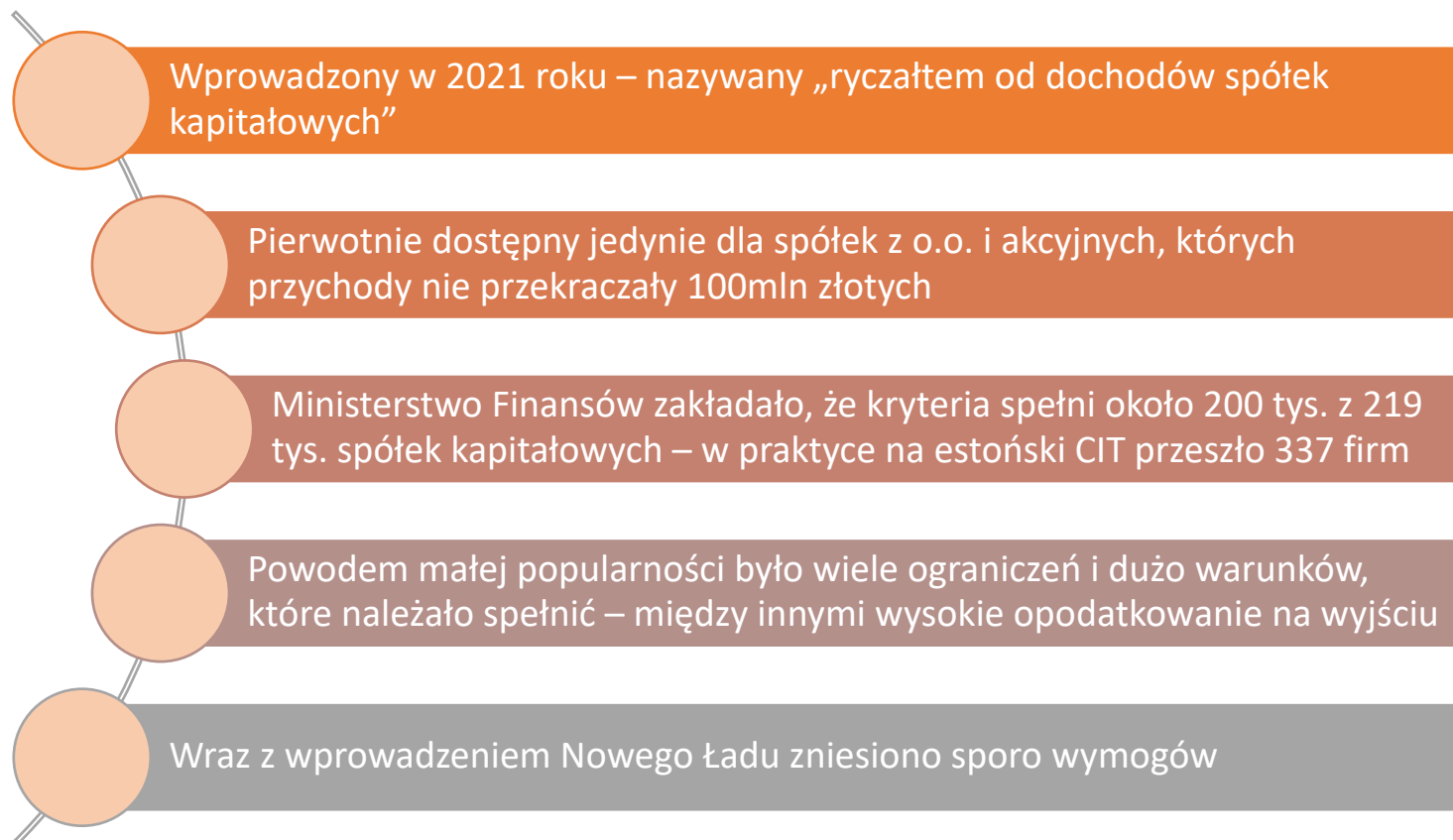
Grzegorz Hatala



Jak to wszystko się zaczęło? - Estonia



Jak to wszystko się zaczęło? - Polska



Estoński CIT 1.0 – czyli jak było

Dostępny jedynie
dla spółek z o.o. i
akcyjnych

Limit 100 milionów
przychodu

Obowiązek
ponoszenia
nakładów
inwestycyjnych

Stawka podatku
zależy od wysokości
nakładów
inwestycyjnych

Podatek na wejściu
i wyjściu

Estoński CIT 2.0 - czyli co się zmieniło

Wprowadzony 1 stycznia 2022 roku – nazywany „ryczałtem od dochodów spółek”

Zlikwidowanie limitu 100mln przychodów

Spółki z o.o, akcyjne, PSA, komandytowe, komandytowo-akcyjne

Przejdzie na estoński CIT bez opłat – brak podatku od różnic między rozliczeniem rachunkowym a podatkowym

Nie ma też podatku na wyjściu, jeśli nie wypłaci się zysku w formie dywidendy

Brak wymogu ponoszenia nakładów inwestycyjnych

Estoński CIT 1.0 i 2.0 – wspólne regulacje

Wspólnikami spółki wyłącznie osoby fizyczne

Spółka nie może posiadać udziałów i innych podobnych praw w innych spółkach

Wymóg zatrudniania co najmniej trzech pracowników

Przychody z działalności operacyjnej wyższe niż przychody pasywne

Opodatkowaniu podlega sześć kategorii dochodów

Spółka musi zatrudniać co najmniej 3 osoby

Podatek tylko wtedy, gdy wypłaca się zyski ze spółki

Niższe opodatkowanie niż przy zasadach klasycznych

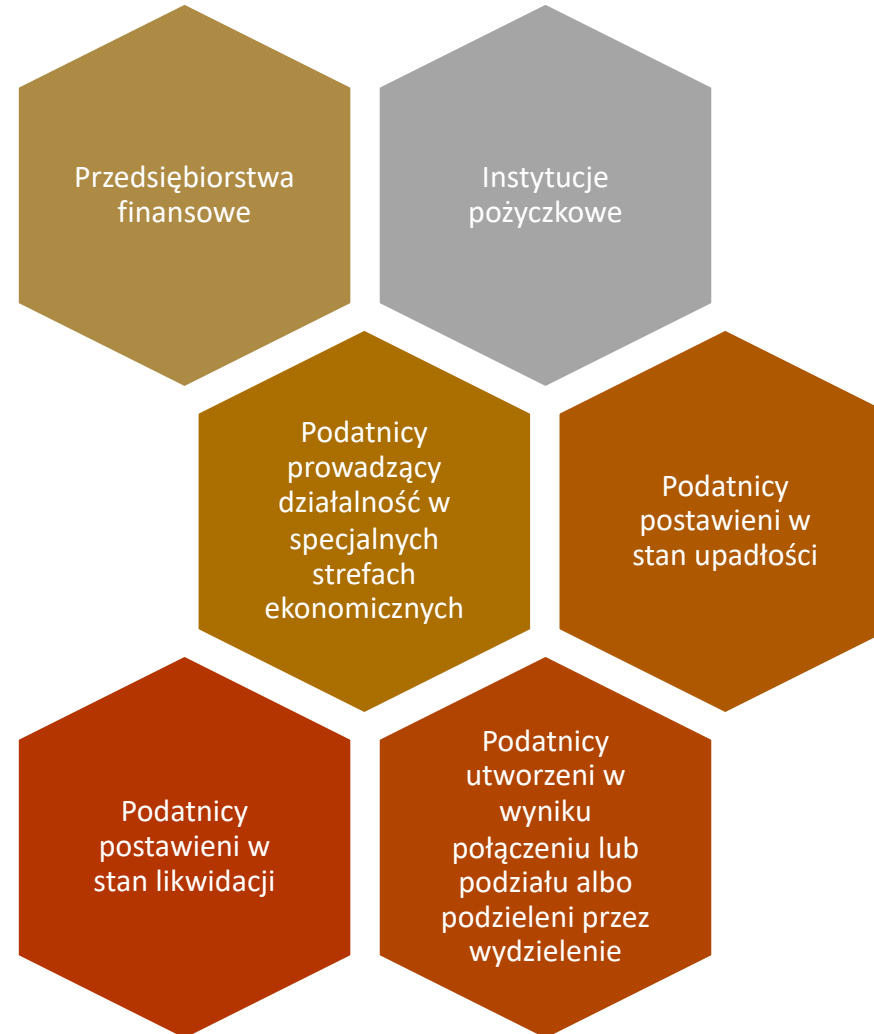
Co sprawia, że estoński CIT jest tak atrakcyjny? (w teorii)



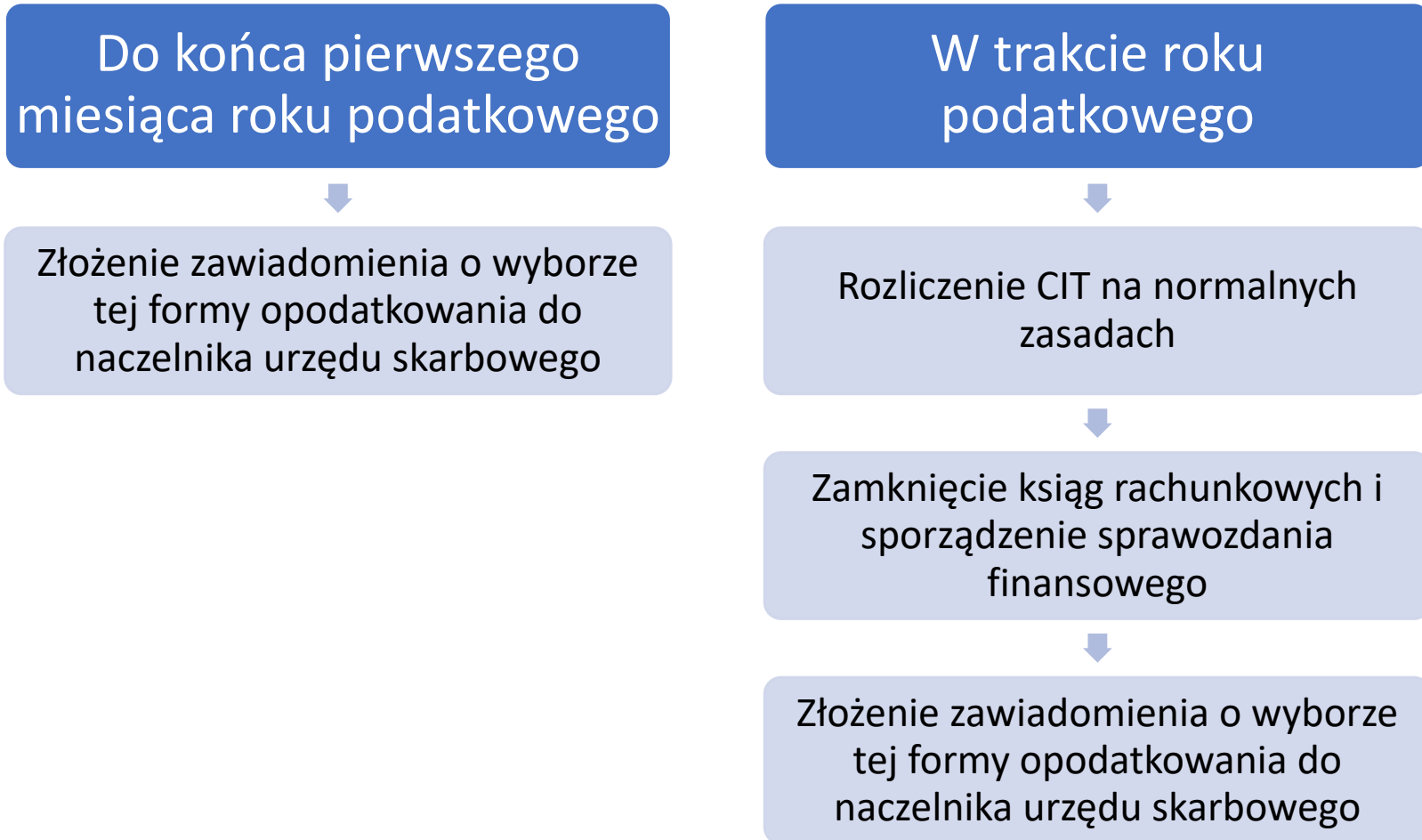
Minimalizacja rozliczeń skarbowych i księgowości



Kto nie może skorzystać z estońskiego CIT?



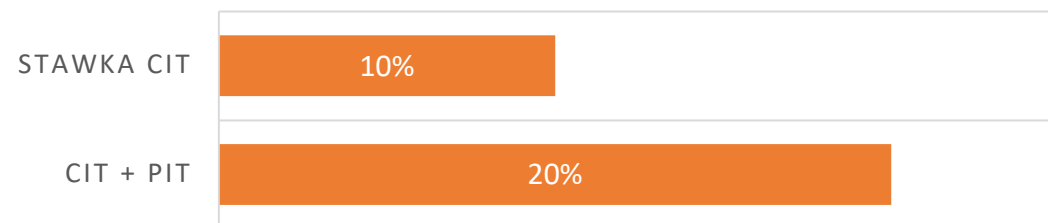
Procedura przejścia na estoński CIT



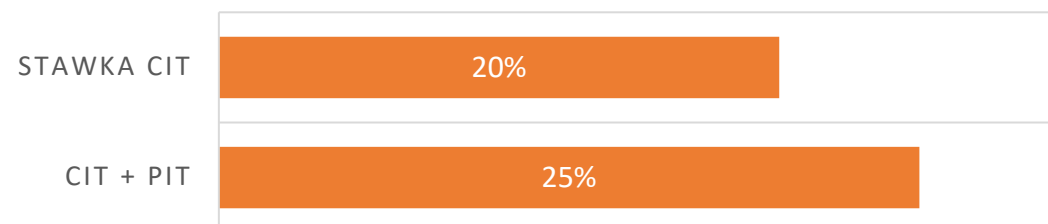
Stawki podatku

ESTOŃSKI CIT

■ Mały podatnik

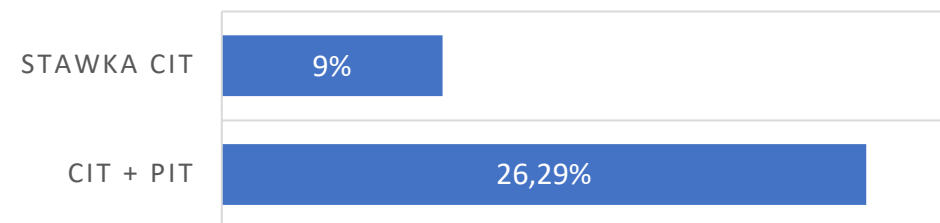


■ Pozostali podatnicy

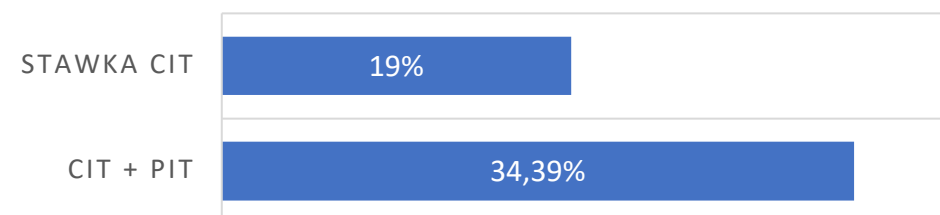


KLASYCZNY CIT

■ Mały podatnik



■ Pozostali podatnicy



Jak jest opodatkowana dywidenda wspólnika?

- 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

Wątpliwości

I sposób liczenia obciążeń – przy założeniu, że kwota estońskiego CIT pomniejsza zysk roku, za który wypłacana jest dywidenda					
	za 2022 r.	za 2023 r.	za 2024 r.	za 2025 r.	za 2026 r.
Stawka estońskiego CIT	20 proc.	20 proc.	20 proc.	20 proc.	20 proc.
Zysk brutto	5 000 000	5 000 000	5 000 000	5 000 000	5 000 000
Estoński CIT od wypłaty zysku płacony w kolejnym roku	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000
Zysk netto	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000
Procent wypłaty	100 proc.	100 proc.	100 proc.	100 proc.	100 proc.
Dywidenda brutto	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000	4 000 000
PIT płacony w roku wypłaty dywidendy	60 000	60 000	60 000	60 000	60 000
Łącznie oba podatki zapłacone w kolejnym roku	1 060 000	1 060 000	1 060 000	1 060 000	1 060 000
Dywidenda netto	3 940 000	3 940 000	3 940 000	3 940 000	3 940 000
Efektywna stopa opodatkowania (zysk netto za dany rok w relacji do łącznej kwoty CIT i PIT płatnych w roku następnym)	21,20 proc.	21,20 proc.	21,20 proc.	21,20 proc.	21,20 proc.

Wątpliwości

II sposób liczenia obciążeń – przy założeniu, że kwota estońskiego CIT pomniejsza zysk roku następnego, w którym nastąpiła jego zapłata					
	za 2022 r.	za 2023 r.	za 2024 r.	za 2025 r.	za 2026 r.
Stawka estońskiego CIT	20 proc.	20 proc.	20 proc.	20 proc.	20 proc.
Zysk brutto	5 000 000	5 000 000	5 000 000	5 000 000	5 000 000
Estoński CIT płacony od zysku za poprzedni rok	0	1 000 000	800 000	840 000	832 000
Zysk netto	5 000 000	4 000 000	4 200 000	4 160 000	4 168 000
Procent wypłaty	100 proc.	100 proc.	100 proc.	100 proc.	100 proc.
Dywidenda brutto	5 000 000	4 000 000	4 200 000	4 160 000	4 168 000
Estoński CIT płacony w kolejnym roku od wypłaty zysku	1 000 000	800 000	840 000	832 000	833 600
PIT płacony w roku wypłaty dywidendy	250 000	200 000	210 000	208 000	208 400
łącznie oba podatki zapłacone w kolejnym roku	1 250 000	1 000 000	1 050 000	1 040 000	1 042 000
Dywidenda netto	4 750 000	3 800 000	3 990 000	3 952 000	3 959 600
Efektywna stopa opodatkowania (zysk netto za dany rok w relacji do łącznej kwoty CIT i PIT płatnych w roku następnym)	25,00 proc.	25,00 proc.	25,00 proc.	25,00 proc.	25,00 proc.

Podstawa opodatkowania

Dochód z tytułu zysku netto w części niepodzielonej lub nieprzeznaczonej na straty

Dochód z tytułu podzielonego zysku lub przeznaczonego na pokrycie strat

Dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych

Wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą

Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku, gdy spółka będzie się reorganizować

Wypłata tzw. ukrytych zysków

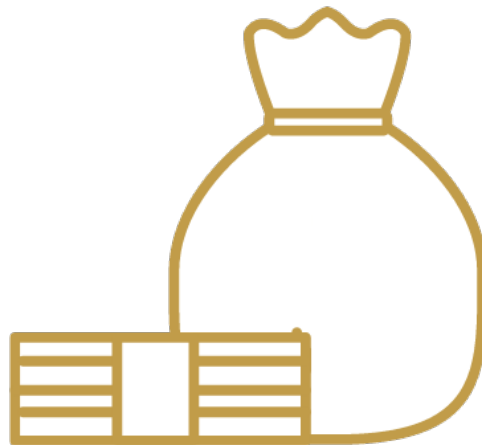
Dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika

- Podstawa opodatkowania – wysokość wydatków
- Posiłkowo NKUP-y
- Kary, grzywny itd..



Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku w przypadku określonych działań restrukturyzacyjnych

- $\text{Dochód} = \text{Wartość rynkowa} - \text{wartość podatkowa}$



Wartość rynkowa

- Patrz – ceny transferowe



Wartość podatkowa

jest to wartość niezaliczona uprzednio w jakiegokolwiek formie do kosztów lub wartość obciążającą wynik finansowy netto w jakiegokolwiek innej formie, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty.

Dochód z tytułu **nieujawnionych** operacji gospodarczych

obowiązek podatkowy z tego tytułu powstaje w roku podatkowym, w którym przychody te lub koszty powinny zostać zarachowane.

Czym są ukryte zyski?

Są to świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem jest udziałowiec, akcjonariusz albo wspólnik.

A bardziej dokładnie:

Kwota pożyczki udzielonej przez podatnika udziałowcowi, akcjonariuszowi lub wspólnikowi

Świadczenia wykonane na rzecz fundacji albo trustu lub innego podmiotu o charakterze powierniczym

Nadwyżka wartości rynkowej transakcji ponad ustaloną cenę tej transakcji

Darowizny, w tym prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju

Wydatki na reprezentację

Dopłaty wypłacone w przypadku połączenia lub podziału podmiotów

Odsetki od udziału kapitałowego wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę

Zysk przeznaczony na uzupełnienie udziału kapitałowego wspólnika spółki

Świadczenia pieniężne i niepieniężne w przypadku zmniejszenia udziału wspólnika



Co nie jest ukrytym zyskiem?

Wynagrodzenia z tytułu umowy o pracę, zlecenia, umowy o dzieło

Wynagrodzenia dla członków zarządu

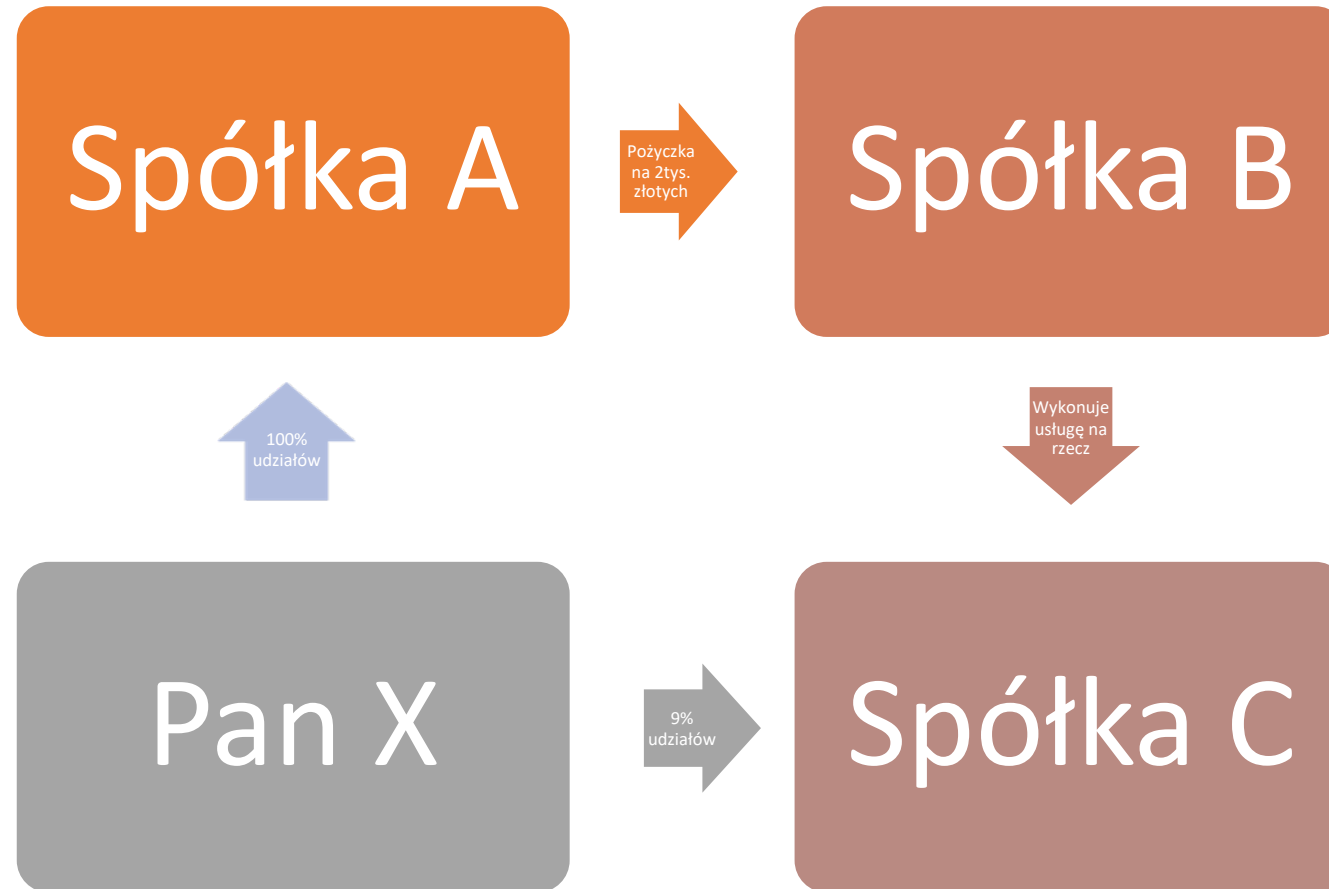
Wynagrodzenia z tytułów kontraktów menadżerskich

Zwrócona udziałowcowi pożyczka

Wydatki związane z używaniem samochodów, jeśli wykorzystywane są w działalności gospodarczej



Co to znaczy „wykonane w związku z prawem do udziału w zysku”?



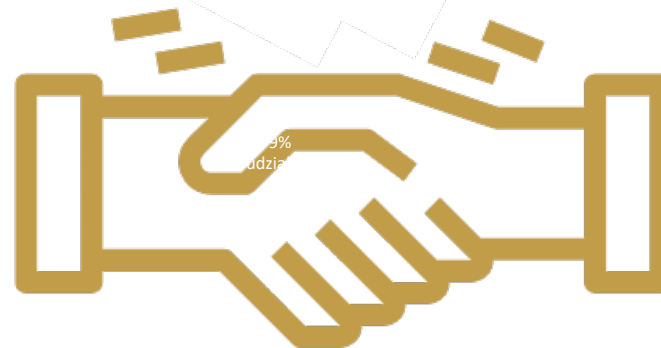
Obowiązki informacyjne po stronie wspólników

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.

Obowiązek przekazania

Kopię oświadczenia, podatnik (spółka) przekazuje naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu dla podatnika lub naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu dla osoby fizycznej (tj. wspólnika), na każde żądanie naczelnika.



Obowiązek karna

osoba fizyczna, która wbrew obowiązkowi nie składa podatnikowi oświadczenia, albo składa je po terminie lub podaje w nim dane niezgodne ze stanem rzeczywistym, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych lub w wypadku przewinienia mniejszej wagi - karze grzywny za wykroczenie skarbowe.



Dodatkowe informacje i objaśnienia

Podatnicy opodatkowani ryczałtem, ujawniają w części „Dodatkowe informacje i objaśnienia”, **informacje o dochodach z tytułu ukrytych zysków.**

Jan Kowalski wraz z bratem prowadzą działalność gospodarczą w formie sp. z o.o. W listopadzie 2021 roku bracia Kowalscy (będący jedynymi wspólnikami w spółce) podjęli decyzję, że od 1 stycznia 2022 r. Kowalscy sp. z o.o. będzie opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek.

Sprawozdanie finansowe za rok 2022 r. zostało sporządzone w marcu 2023 r.

Z informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym za rok 2022 wynika, że Kowalscy sp. z o.o. osiągnęła w 2022 r. zysk **netto w wysokości 1 000 000 zł.**

W maju 2022 r. odbyło się zwyczajne zgromadzenie wspólników, na którym bracia Kowalscy podjęli decyzję o pozostawieniu w 34 spółce zysku netto wypracowanego w 2022 r.

Znajomy powiedział im bowiem, że mogą wypłacić zysk ze spółki nie poprzez wypłatę dywidendy, lecz wypłacając sobie wynagrodzenie za pracę, którą świadczą na rzecz swojej spółki.

Czy takie zdarzenie może być uznane za ukrytą wypłatę zysku?



Tak, takie zdarzenie jest uznane za ukrytą wypłatę zysku. Należy zwrócić uwagę, że wypłata wynagrodzenia na rzecz wspólników spółki (a więc podmiotów bezpośrednio powiązanych z podatnikiem) prowadzi do takich samych skutków ekonomicznych jak wypłata dywidendy.

Jednakże przepis art. 28m ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT ogranicza kwotę wynagrodzenia za pracę jaka może zostać uznana za ukryty zysk do pięciokrotności średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego przez podatnika z tytułów m.in. Przychodów otrzymywanych przez osoby należące do składu zarządów lub innych organów stanowiących osób prawnych i pięciokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, przy czym średnie i przeciętne miesięczne wynagrodzenie ustala się za miesiąc poprzedzający miesiąc dokonania wypłat osobie fizycznej.



**5X średniego miesięcznego
wynagrodzenia**



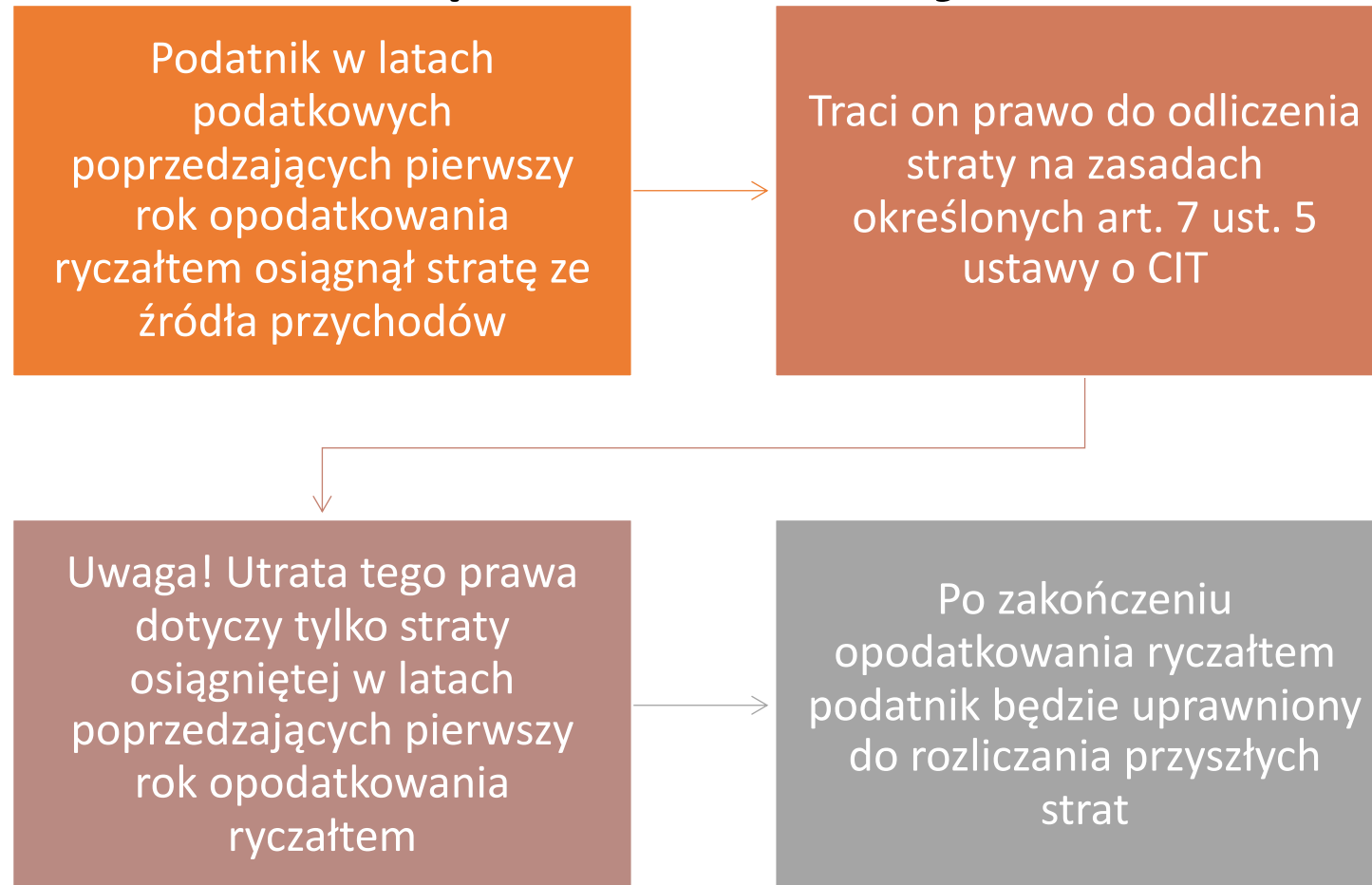
Ważne informacje księgowe

Artykuł 7 ust. 5 ustawy o CIT

O wysokość straty ze źródła przychodów, poniesionej w roku podatkowym, podatnik może:

- 1) obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty, albo
- 2) obniżyć jednorazowo dochód uzyskany z tego źródła w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą 5 000 000 zł, nieodliczona kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty.

Szczególne zasady odliczenia straty podatkowej

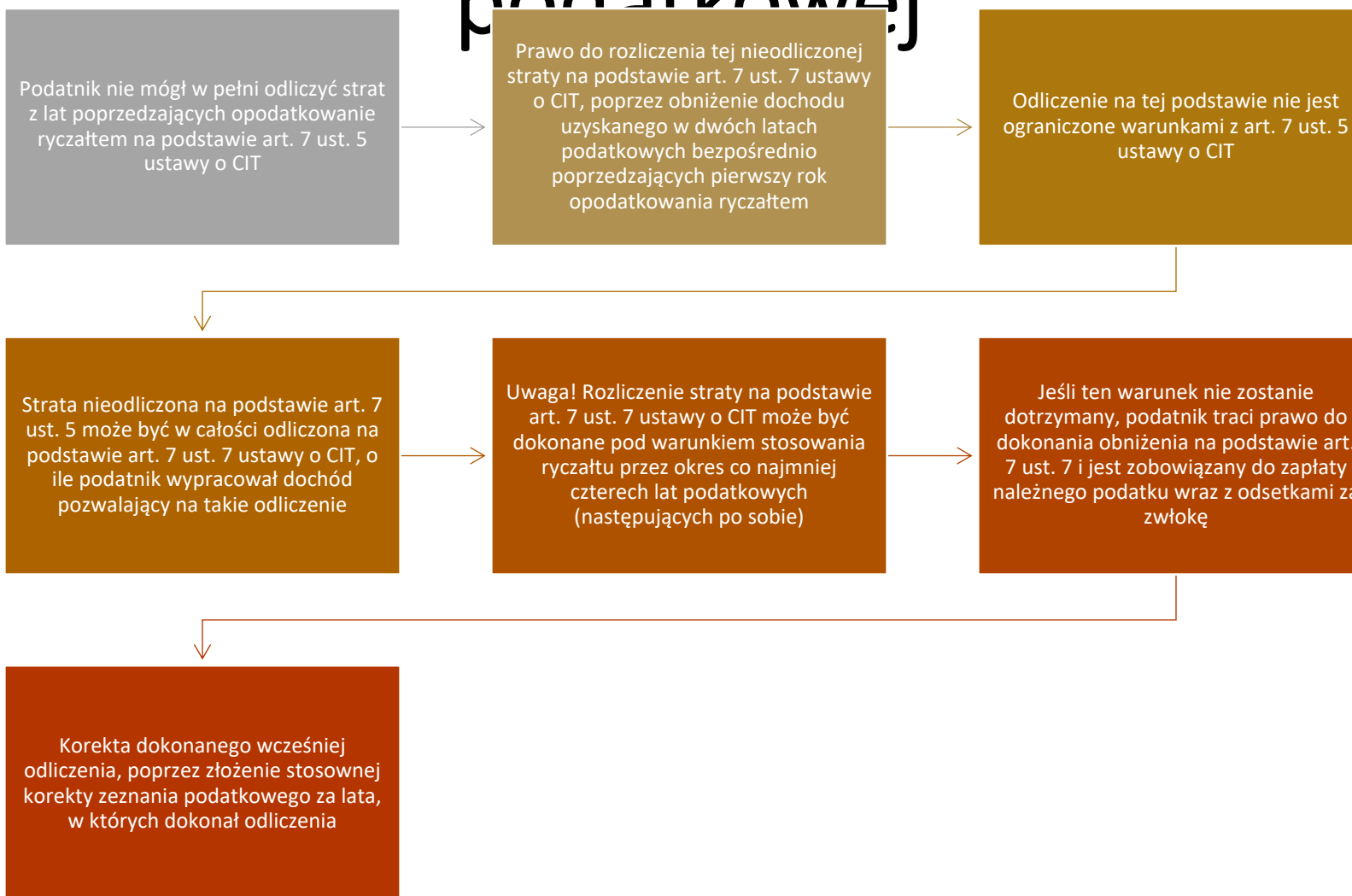


Artykuł 7 ust. 7 ustawy o CIT

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 podstawie ust. 5:

- 1) może obniżyć o wysokość tej nieodliczonej straty dochód ze źródła przychodów uzyskany w 2 latach podatkowych bezpośrednio poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, pod warunkiem stosowania tego opodatkowania przez okres co najmniej 4 lat podatkowych;
- 2) traci prawo do tego odliczenia, począwszy od pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

Szczególne zasady odliczenia straty podatkowej



Przykład 1

Podatnik wybiera ryczałt począwszy od 2022 roku. Rok podatkowy podatnika pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Podatnik składa zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w styczniu 2022 roku. Dochody oraz straty podatnika uzyskane w jednym źródle przychodów kształtowały się w okresie 2016-2021 w sposób następujący:

Rok	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Dochód/strata	3 mln	2 mln	- 3 mln	- 1 mln	- 2 mln	- 5 mln
Rozliczenie straty (art. 7 ust. 5)	-	-	-	-	-	-
Rozliczenie straty (art. 7 ust. 7)	n/d	n/d	n/d	n/d	-	-
Dochód po odliczeniu straty	3 mln	2 mln	-	-	-	-

Przykład 2

Podatnik wybiera ryczałt począwszy od 2022 roku. Rok podatkowy podatnika pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Podatnik składa zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w styczniu 2022 roku. Dochody oraz straty podatnika w jednym źródle przychodów kształtowały się w okresie 2016-2021 w sposób następujący :

Rok	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Dochód/strata	30 mln	20 mln	25 mln	30 mln	- 10 mln	15 mln
Rozliczenie straty (art. 7 ust. 5)	-	-	-	-	-	- 5 mln
Rozliczenie straty (art. 7 ust. 7)	n/d	n/d	n/d	n/d	-	- 5 mln
Dochód po odliczeniu straty	30 mln	20 mln	25 mln	30 mln	-	5 mln

Przykład 3

Podatnik wybiera ryczałt począwszy od 2022 roku. Rok podatkowy podatnika pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Dochody oraz straty podatnika w jednym źródle przychodów kształtowały się w okresie 2016-2021 w sposób następujący:

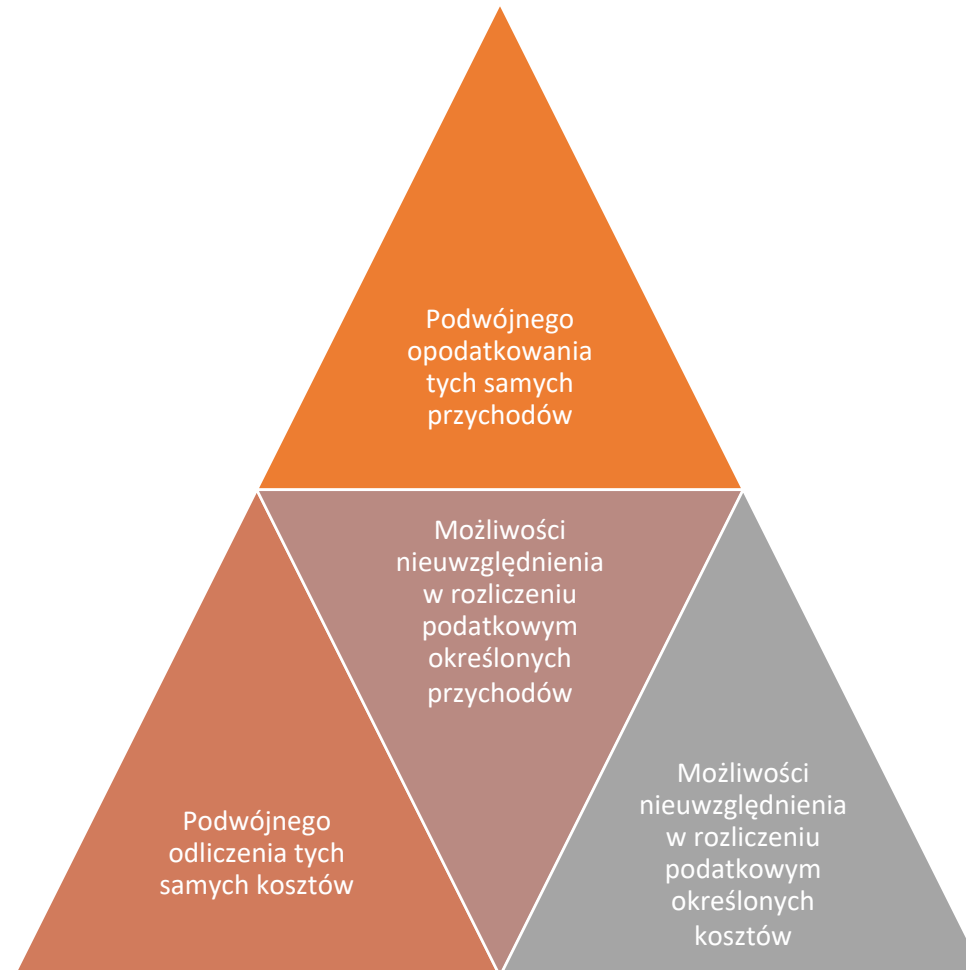
Rok	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Dochód/strata	- 10 mln	5 mln	- 8 mln	2 mln	3 mln	8 mln
Rozliczenie straty (art. 7 ust. 5)	-	- 5 mln	-	- 2 mln	- 3 mln	- 4 mln
Rozliczenie straty (art. 7 ust. 7)	n/d	n/d	n/d	n/d	-	- 4 mln
Dochód po odliczeniu straty	-	-	-	-	-	-

Wstępna korekta przychodów i ich kosztów uzyskania

Na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, podatnik jest zobowiązany:

Sporządzić informację o różnicach w przychodach i kosztach, które wynikają z ich odmiennej klasyfikacji dla celów prawa podatkowego oraz prawa bilansowego	Sporządzić informację o dochodzie z przekształcenia	Wyodrębnić w kapitale własnym kwoty zysków podzielonych i niepodzielonych, które odniesiono na kapitały, a które zostały wypracowane w latach poprzedzających opodatkowanie ryczałtem	Wyodrębnić kwoty niepokrytych strat
--	---	---	-------------------------------------

Efektem korekty wstępnej przychodów i kosztów jest wyeliminowanie:





Spółka A sp. z o.o. spółka komandytowo-akcyjna z dniem 1 stycznia 2023 r. przekształciła się w spółkę AB S.A. Jednocześnie spółka ta złożyła zawiadomienie do Urzędu Skarbowego o wyborze opodatkowania podatkiem CIT w oparciu o ryczałt od dochodów spółek, począwszy od pierwszego roku podatkowego po przekształceniu, tj. od roku kalendarzowego 2023 r.

Jakich dodatkowych formalności, oprócz złożenia zawiadomienia, powinna dopełnić spółka AB S.A. w celu skorzystania z ryczałtu?



Odpowiedź:

Spółka powinna sporządzić informację o przychodach i kosztach spółki przekształcanej, tj. A sp. z o. o. spółka komandytowo-akcyjna, dotyczącą korekty wstępnej oraz ustalić dochód z przekształcenia i wykazać ten dochód do opodatkowania w zeznaniu składanym za 2022 r. przez Spółkę A sp. z o. o. spółka komandytowo-akcyjna.

Czas trwania opodatkowania ryczałtem

- 4 lata rachunkowe/podatkowe

Ważne terminy, które trzeba znać

Podatnik jest zobligowany do zapłaty:

<p>ryczałtu od dochodu z tytułu <u>podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat</u> – do 20. dnia siódmego miesiąca roku podatkowego</p>	<p>ryczałtu od <u>rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto</u> – do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano w całości lub w części wypłaty tego dochodu lub rozdysponowano nim w jakiegokolwiek innej formie, nie później niż do 20. dnia siódmego miesiąca roku podatkowego, w którym dokonano tej dyspozycji</p>	<p>ryczałtu <u>od dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych</u> – do końca trzeciego miesiąca roku następującego po roku, w którym przychody lub koszty powinny zostać zarachowane</p>	<p>ryczałtu <u>od dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą</u> – do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty, wydatku lub wykonania świadczenia</p>	<p>ryczałtu od <u>dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku</u> – do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu przejęcia, przekształcenia lub wniesienia wkładu niepieniężnego</p>
--	--	---	---	--

Podatnicy obowiązani są również zapewnić wyodrębnienie w kapitale własnym:

- kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych, które odniesiono na kapitały, a zostały wypracowane w latach opodatkowania ryczałtem, oraz
- kwoty niepokrytych strat poniesionych w latach opodatkowania ryczałtem.

Wyodrębnienie to podatnik i jego następca prawny są obowiązani kontynuować do roku wypłaty tych zysków lub pokrycia tych strat.

Uchwała o podziale wyniku finansowego

- Podział wyniku finansowego może nastąpić dopiero po zatwierdzeniu sprawozdania.
- Do tego czasu wynik finansowy netto za poprzedni rok podatkowy (obrotowy) pozostaje jako saldo na koncie „Wynik finansowy”.
- Przeksięgowanie na konto „Rozliczenie wyniku finansowego” następuje dopiero w księgach rachunkowych roku następnego – po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego.
- Jeśli jednostka jest zobowiązana do poddania badaniu sprawozdania finansowego, wówczas zatwierdzenie sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający powinno nastąpić **po uprzednim wyrażeniu przez biegłego rewidenta opinii bez zastrzeżeń lub z zastrzeżeniami o tym sprawozdaniu.**

Przy zarządzaniu wynikiem finansowym najczęściej podejmuje się jedną z czterech decyzji:

- wypłacenie dywidend
- zwiększenie kapitału zakładowego
- przeznaczenie zysku na kapitał rezerwowy i zapasowy
- pokrycie straty z lat poprzednich



Przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatnik opodatkowany ryczałtem uwzględnia zdarzenia zaistniałe przed pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem, **jeżeli rozliczenie tych zdarzeń jest kontynuowane zgodnie z przyjętymi przez tego podatnika zasadami rachunkowości.**

Sposoby prezentacji kapitału własnego w sprawozdaniu finansowym w roku podatkowym poprzedzającym pierwszy rok opodatkowania ryczałtem (prezentacja od roku dokonania wyodrębnienia, do roku wypłaty zysków lub pokrycia strat)

A. Kapitał (fundusz) własny

I. Kapitał (fundusz) podstawowy

II. Kapitał (fundusz) zapasowy, w tym:

- nadwyżka wartości sprzedaży (wartości emisyjnej) nad wartością nominalną udziałów (akcji)
- **kwota zysku wypracowanego 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
- **kwota zysku wypracowanego w latach przed opodatkowaniem ryczałtem**

Sposoby prezentacji kapitału własnego w sprawozdaniu finansowym w roku podatkowym poprzedzającym pierwszy rok opodatkowania ryczałtem (prezentacja od roku dokonania wyodrębnienia, do roku wypłaty zysków lub pokrycia strat)

V. Zysk (strata) z lat ubiegłych

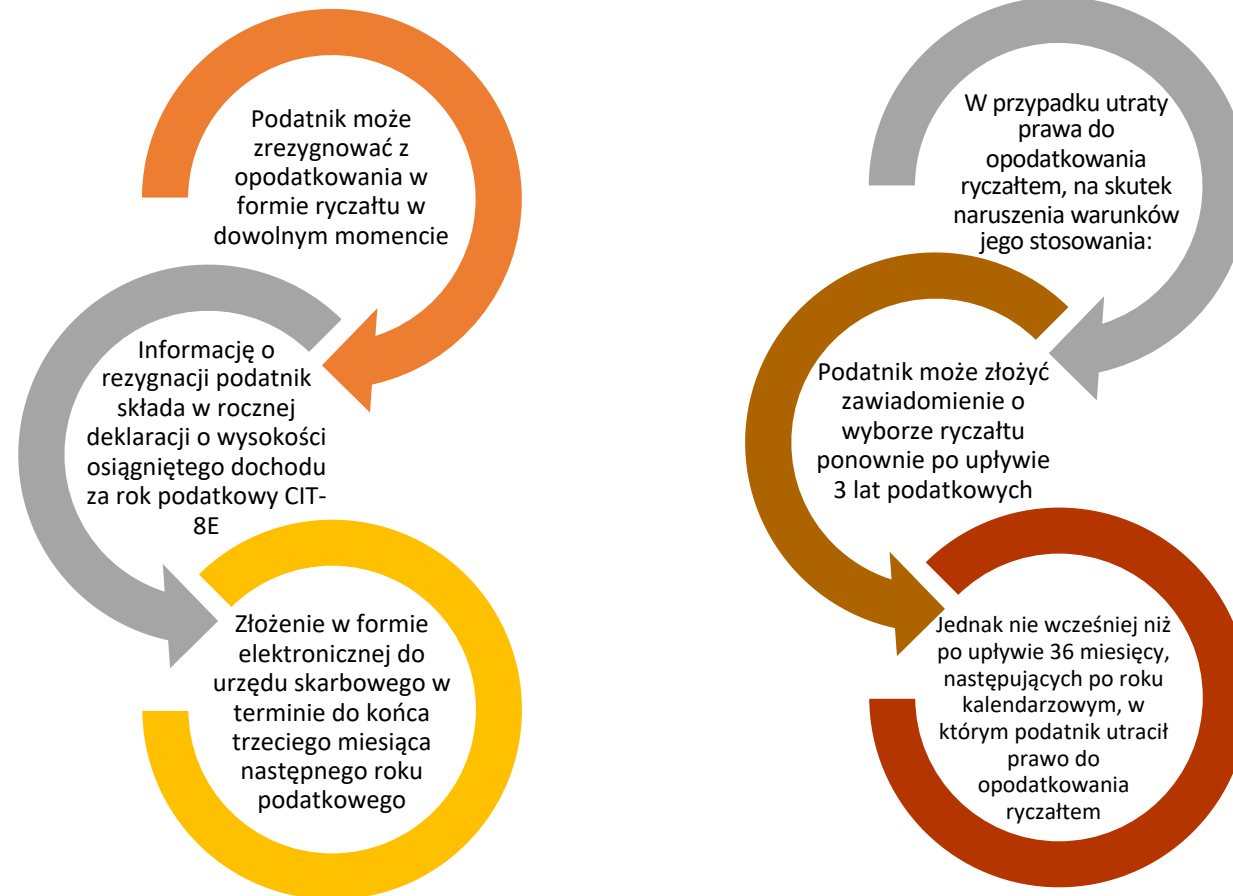
- **kwota niepodzielonych zysków w latach przed opodatkowaniem ryczałtem**
- **kwota niepokrytych strat poniesionych w latach przed opodatkowaniem ryczałtem**

VI. Zysk (strata) netto

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



Procedura wyjścia z estońskiego CIT



- **Uwaga!** Ważne jest dokładne prowadzenie ewidencji rachunkowej i sprawozdawczości w zakresie zysków – spółka musi wiedzieć jakie dokładnie zyski wypłaca w danym momencie. Pomimo bowiem wyjścia z estońskiego CIT, zyski wypracowane w czasie jego trwania, a wypłacone później, opodatkowane są na zasadach estońskiego CIT.

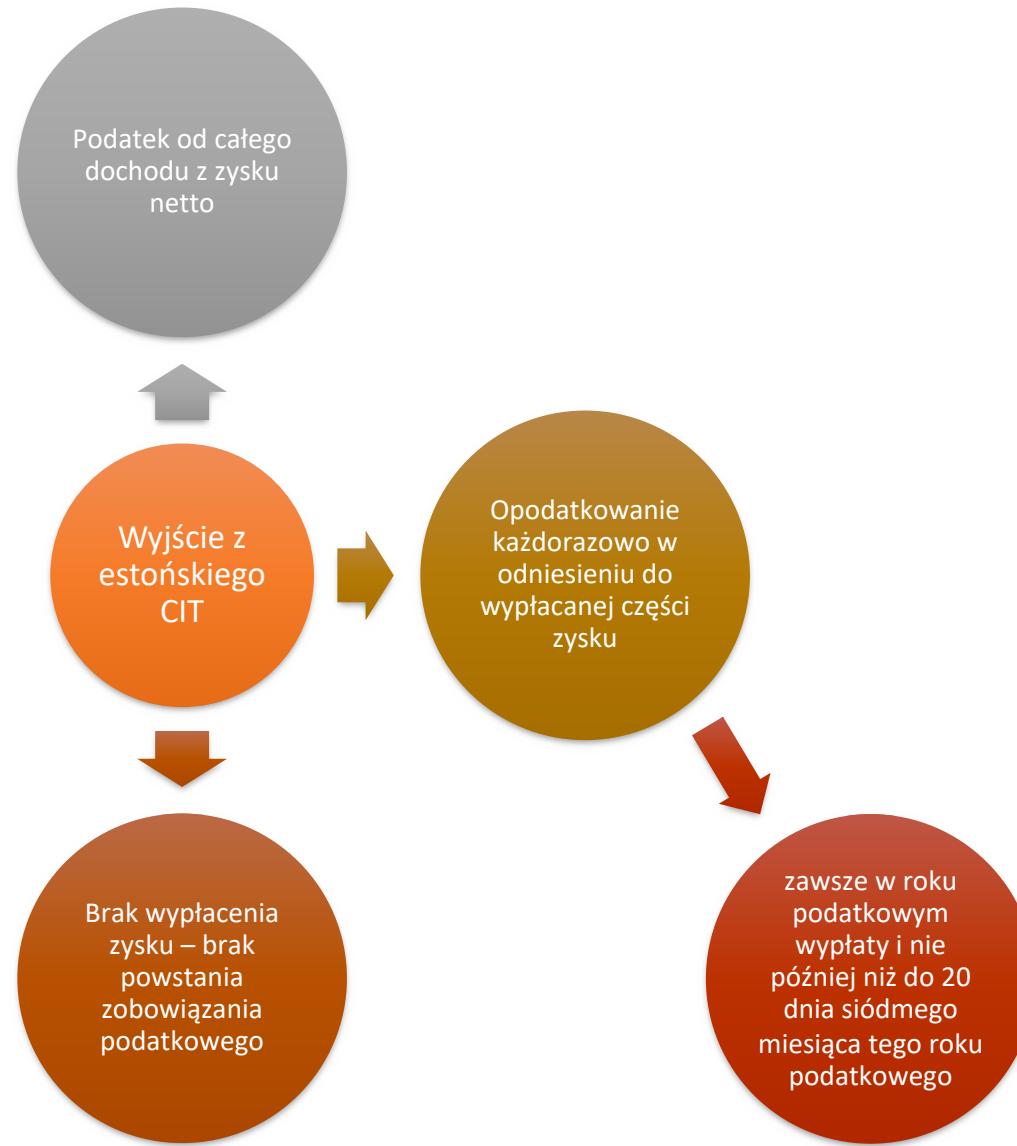
Spółka, będąc podatnikiem estońskiego CIT, generuje zysk netto przeznaczony do wypłaty

Zysk nie zostaje wypłacony, więc nie jest opodatkowany

Zyski stanowiące kapitał zapasowy lub niewypłacone w kolejnych latach utworzą sumę zysków, a ta dochód z tytułu zysku netto

Wyjście z estońskiego CIT


Raz jeszcze dla przypomnienia:
Zyski wypracowane w czasie opodatkowania estońskim CIT, ale wypłacane później, **opodatkowane są na zasadach estońskiego CIT.**




Dziękuję za uwagę!

adwokat i doradca podatkowy

Grzegorz Hatala

 pan_od_podatkow

 pan_od_podatkow

 Hatala uczy podatków