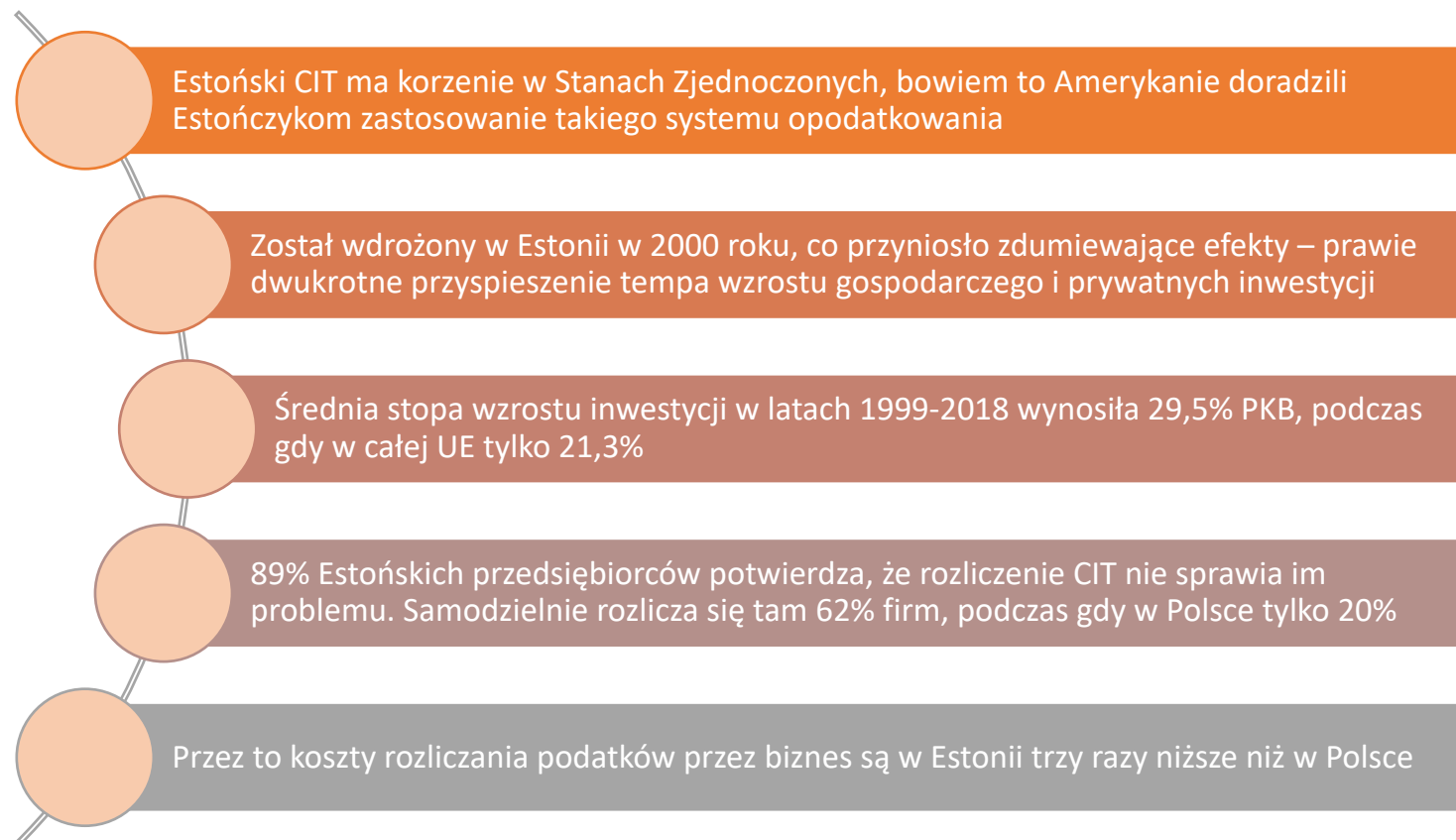


Przejdźcie na estoński CIT w trakcie roku podatkowego

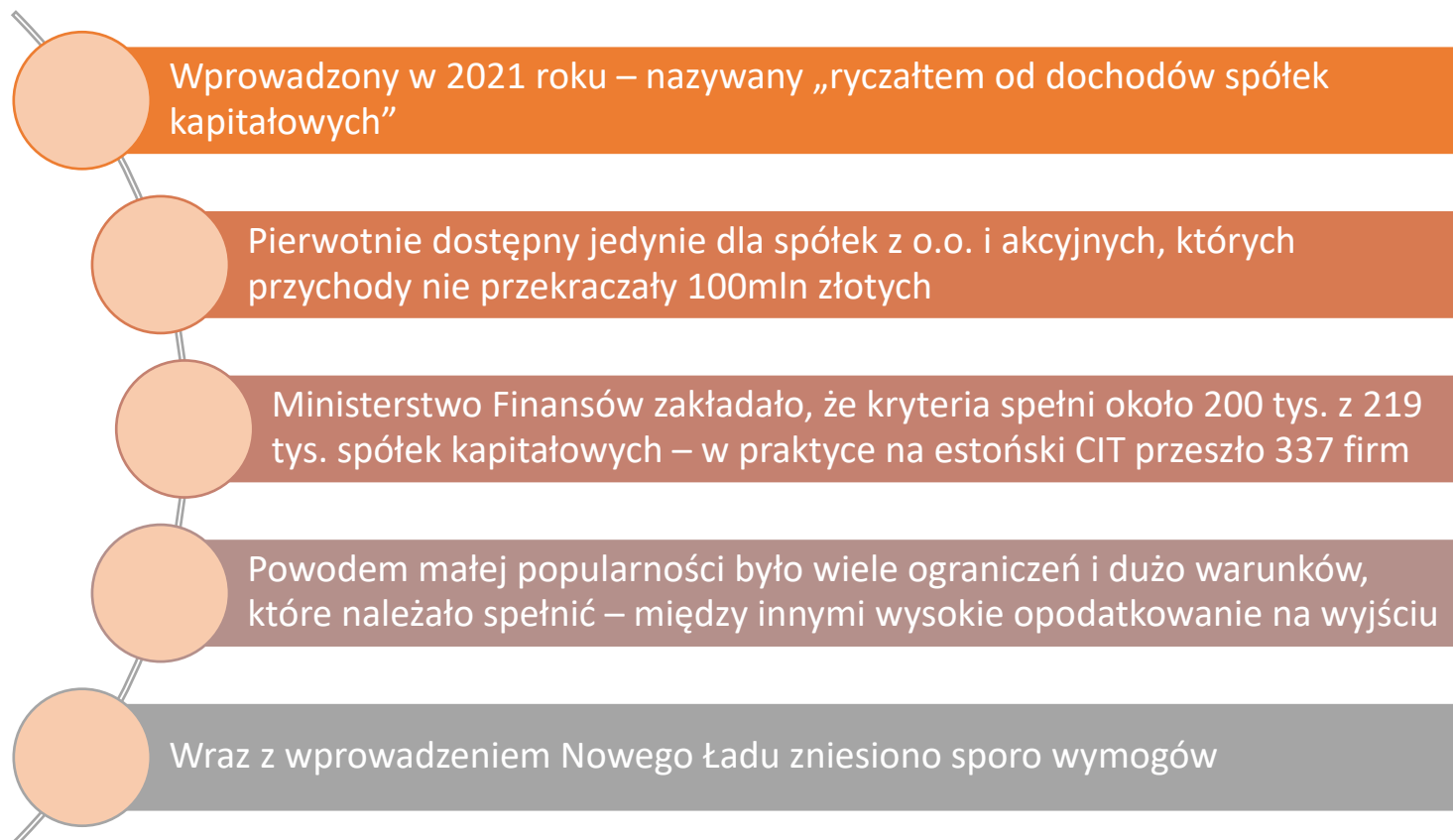
Grzegorz Hatala



Jak to wszystko się zaczęło? - Estonia



Jak to wszystko się zaczęło? - Polska



Estoński CIT 1.0 – czyli jak było w 2021 roku

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

Podatek tylko wtedy, gdy wypłaca się zyski ze spółki

Niższe opodatkowanie niż przy zasadach klasycznych

Estoński CIT – zmiany od 2023 roku

Uściślenie zapisów dotyczących okresu stosowania Estońskiego CIT, po którym nie trzeba płacić podatku z tytułu korekty wstępnej

Wydatki na używanie samochodów osobowych w sposób mieszany jako niezwiązane z działalnością gospodarczą

Warunek minimalnego zatrudnienia na innej podstawie niż umowa o pracę uznaje się za spełniony, jeśli podatnik Estońskiego CIT jest płatnikiem w odniesieniu do przynajmniej jednego obciążenia (PIT lub ZUS)

Na zapłatę podatku oraz złożenie deklaracji podatnik ma czas do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym podjęto uchwałę o podziale zysku lub uchwałę o wypłacie zaliczki.

Terminem zapłaty podatku z tytułu przekształcenia jest koniec trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem

Podatnik może wybrać opodatkowanie ryczałtem również przed upływem przyjętego przez niego roku podatkowego

Wygaśnięcie zobowiązania z tytułu korekty wstępnej

Obowiązujące **do 2022** roku przepisy przewidywały, że obowiązek zapłaty podatku z tytułu korekty wstępnej dotyczy podatników, którzy stosowali Estoński CIT w sposób nieprzerwany przez okres krótszy niż cztery lata. Jednocześnie obowiązek nie dotyczył podatników, którzy korzystali z tej formy opodatkowania przez okres dłuższy niż cztery lata. **Powstawało więc pytanie, co z podatnikami stosującymi CIT Estoński dokładnie 4 lata.**

Zgodnie z zapisem wprowadzonym w **2023 roku** podatnik dokonuje zapłaty podatku należnego z końcem pierwszego miesiąca następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli podatnik stosował to opodatkowanie krócej niż cztery lata podatkowe, **przy czym w przypadku stosowania opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w sposób nieprzerwany przez okres co najmniej czterech lat podatkowych zobowiązanie podatkowe wygasa w całości.**

Wydatki na używanie samochodów osobowych w sposób mieszany jako niezwiązane z działalnością gospodarczą

Zgodnie z uchwalonymi zmianami za „wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą” (stanowiące odrębną kategorię dochodu podlegającą opodatkowaniu Estońskim CIT) uznaje się np. **50 proc. wydatków związanych z używaniem samochodów osobowych, w tym również odpisy amortyzacyjne, jeśli taki samochód nie jest wykorzystywany wyłącznie na cele związane z działalnością gospodarczą, lecz również na potrzeby prywatne.**

Znowelizowane przepisy nie mają zastosowania do samochodów osobowych wykorzystywanych **wyłącznie na cele firmowe. W takiej sytuacji brak będzie obowiązku zapłaty CIT Estońskiego zarówno z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, jak i ukrytych zysków.**

Należy zauważyć, że znowelizowane przepisy, podobnie jak dotyczące ukrytych zysków, mogą mieć zastosowanie również do innych niż samochody osobowe składników majątku przedsiębiorstwa. Dla przykładu, nie ulega wątpliwości, że podatek trzeba zapłacić, jeśli w sposób mieszany użytkowane będą przez pracowników, czy wspólników spółek np. służbowe laptopy, czy telefony komórkowe.

Co istotne, w ustawie zastrzeżono, że **ciężar dowodu**, iż składnik majątku jest wykorzystywany wyłącznie na cele działalności gospodarczej, spoczywa na podatniku.

Wymóg minimalnego zatrudnienia – co z osobami zwolnionymi z PIT/ZUS?

Jednym z warunków stosowania CIT Estońskiego jest zatrudnienie na podstawie umowy o pracę lub innej co najmniej trzech osób przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym. Wymóg ten uznawało się za spełniony również wtedy, gdy podstawą zatrudnienia jest umowa cywilnoprawna (np. umowa zlecenia) – pod warunkiem, że w związku z wypłatą wynagrodzeń z tego tytułu na podatniku estońskiego CIT ciąży obowiązek poboru zaliczek na PIT i składek ZUS.

W praktyce pojawiały się wątpliwości, co w sytuacji gdy podatek zatrudnia np. na podstawie umowy zlecenia minimalną liczbę pracowników, ale ma do nich zastosowanie zwolnienie np. z PIT (np. co do osób w wieku poniżej 26. roku życia) lub składek ZUS (np. co do studentów).

Zgodnie z nowymi przepisami warunek minimalnego zatrudnienia na innej podstawie niż umowa o pracę uznaje się za spełniony, **jeśli podatnik Estońskiego CIT jest płatnikiem w odniesieniu do przynajmniej jednego z obciążeń (PIT lub ZUS)**. Nie ma przy tym znaczenia, czy podatnik CIT Estońskiego, będący formalnie płatnikiem PIT/ZUS, faktycznie pobrał te należności.

Termin zapłaty podatku od zysku

Kolejna zmiana dotyczy terminów zapłaty podatku od dochodu z podzielonego zysku, dochodu z tytułu zysku na pokrycie strat, zaliczek na poczet przewidywanej dywidendy oraz z tytułu rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto. Obowiązujące do końca **2022 roku** przepisy jako moment powstania zobowiązania podatkowego określały 20. dzień siódmego miesiąca roku podatkowego. Powyższe uregulowanie budziło wątpliwości podatników, którzy zdecydowali się wypłacić zaliczkę na poczet dywidendy po tej dacie (np. w sierpniu i później). Wówczas niejako automatycznie powstawała po stronie podatnika zaległość podatkowa z tego tytułu, bo faktyczna kwota do wypłaty mogła być nieznana w dniu upływu wspomnianego terminu na zapłatę CIT Estońskiego.

Od 2023 roku przepisy przewidują, że na zapłatę podatku oraz złożenie deklaracji podatnik będzie miał czas do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym podjęto uchwałę o podziale zysku lub uchwałę o wypłacie zaliczki.

Podatek od dochodu z przekształcenia

Treść przepisów obowiązujących do końca **2022** roku była nieprecyzyjna. Podnosiło się, że można je odczytywać na dwa sposoby. Zgodnie z pierwszą interpretacją termin jednorazowej zapłaty podatku należnego od dochodu z przekształcenia przypadający na koniec trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania estońskim CIT („koniec trzeciego miesiąca roku następującego po roku podatkowym poprzedzającym pierwszy rok opodatkowania ryczałtem”). Zgodnie z drugą wykładnią - byłby to koniec trzeciego miesiąca drugiego roku opodatkowania estońskim CIT („koniec trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po pierwszym roku opodatkowania ryczałtem”).

Wprowadzone w **2023** roku przepisy jednoznacznie wskazują, że terminem zapłaty podatku z tytułu przekształcenia jest koniec trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem.

Zmiany o charakterze formalnym

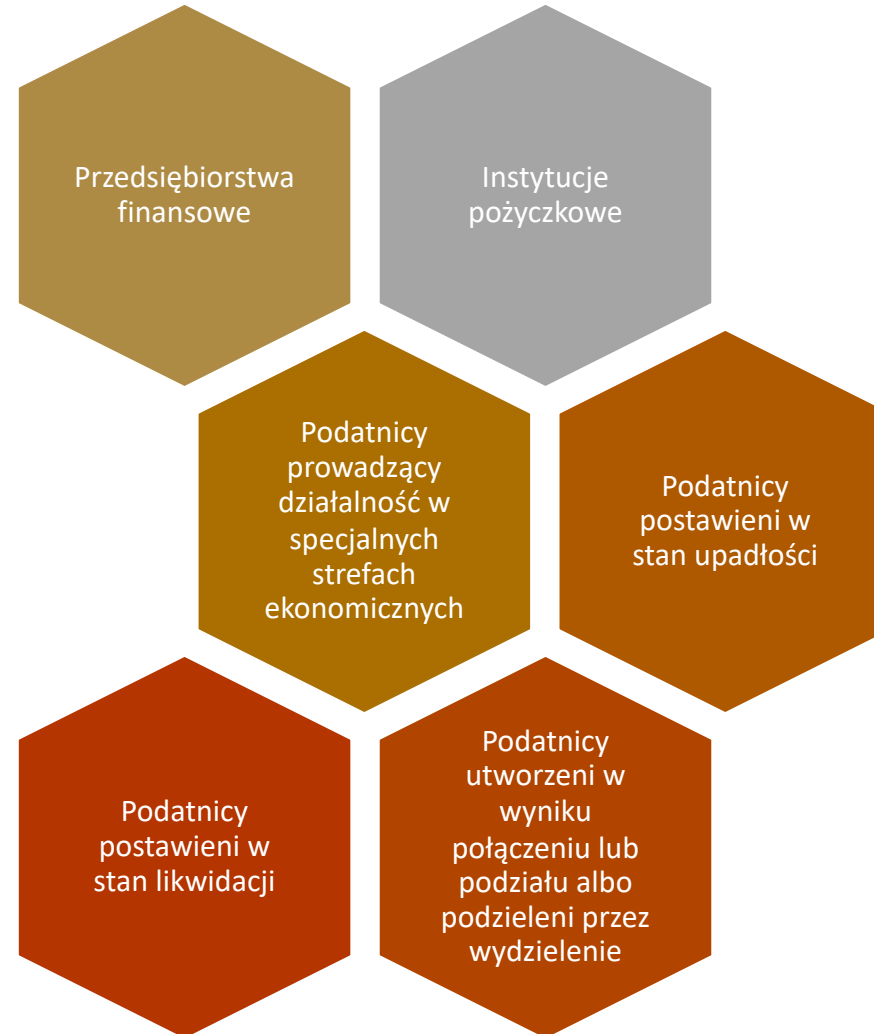
W nowelizacji uszczegółowiono także moment, w którym należy złożyć zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (ZAW-RD).

Zmiana ma szczególne znaczenie dla podatników przystępujących do Estońskiego CIT w ciągu roku podatkowego. Od roku 2023 nie powinno ulegać wątpliwości, że **podatnik może wybrać opodatkowanie ryczałtem również przed upływem przyjętego przez niego roku podatkowego**, jeżeli dopełni formalności w postaci zamknięcia ksiąg itp. oraz złoży zawiadomienie ZAW-RD do końca pierwszego miesiąca opodatkowania CIT-em Estońskim.

Minimalizacja rozliczeń skarbowych i księgowości



Kto nie może skorzystać z estońskiego CIT?



Podstawa opodatkowania

Wypłata dywidendy

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

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

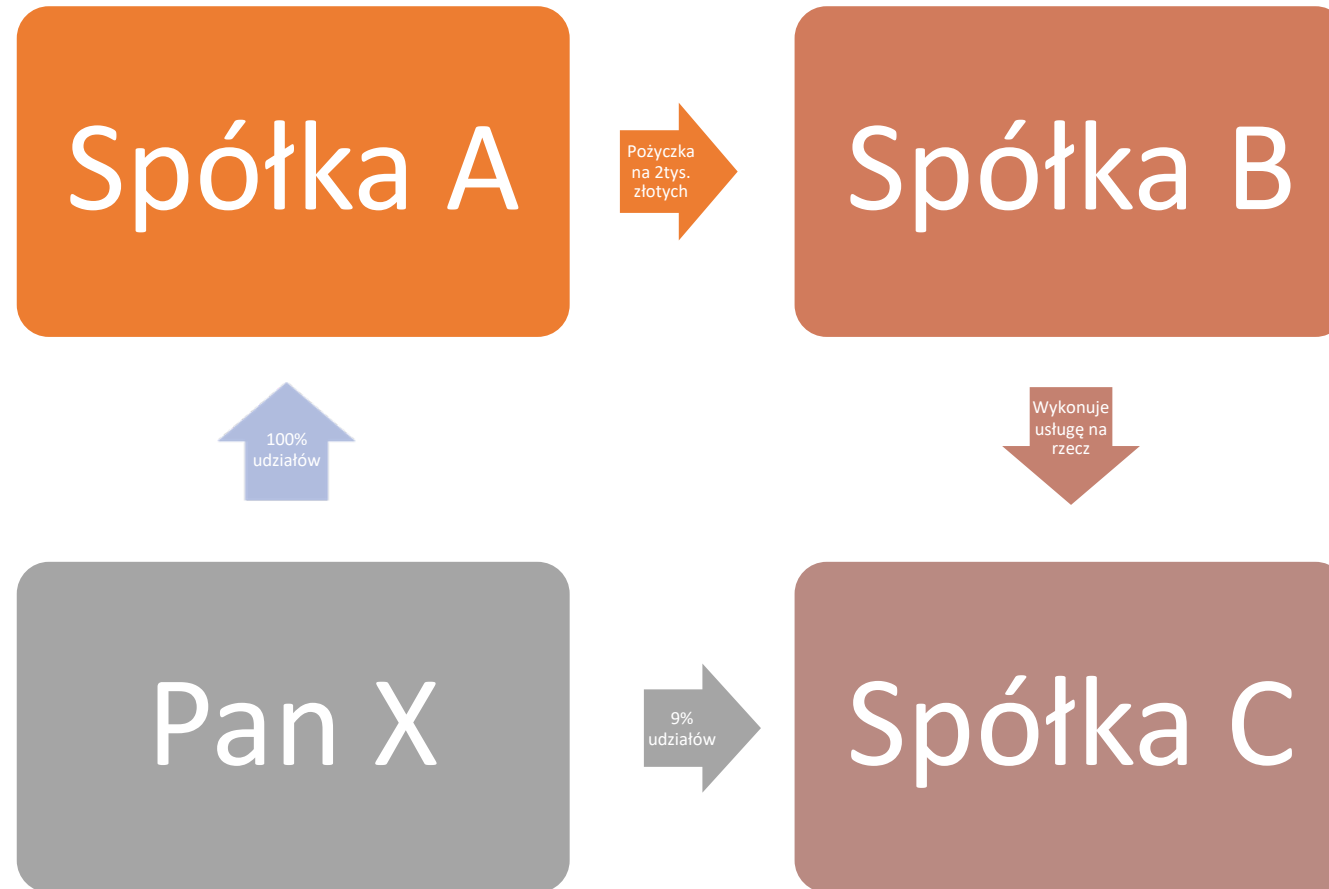
Wynagrodzenia z tytułów kontraktów menadżerskich

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”?



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.

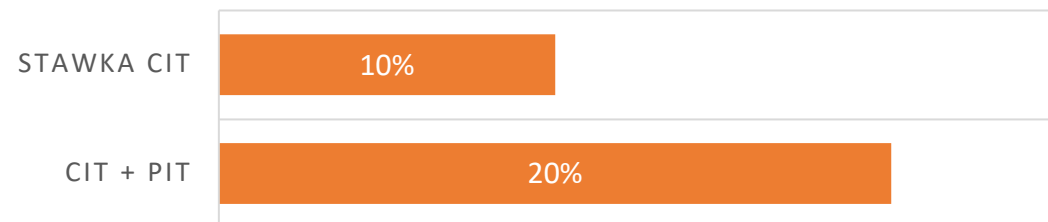
Czy takie zdarzenie może być uznane za ukrytą wypłatę zysku?

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.

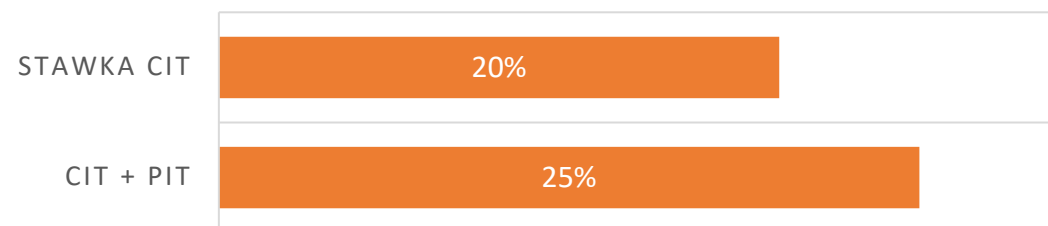
Stawki podatku

ESTOŃSKI CIT

■ Mały podatnik

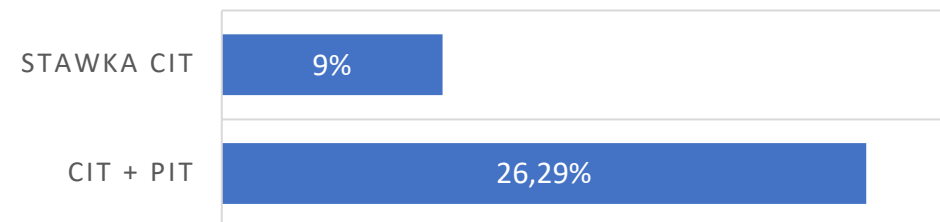


■ Pozostali podatnicy

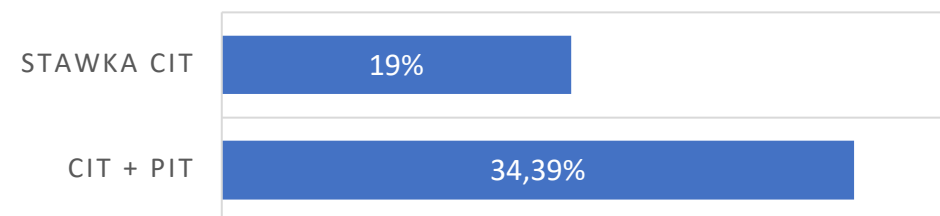


KLASYCZNY CIT

■ Mały podatnik



■ Pozostali podatnicy



Jak jest opodatkowana dywidenda wspólnika?

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

Co sprawia, że estoński CIT jest tak atrakcyjny?



Wyliczenia opłacalności Estońskiego CIT

PRZYKŁAD 1

Spółka X będąca małym podatnikiem VAT osiągnęła zysk netto w wysokości 1 000 000 zł. Całość została przeznaczona na wypłatę dywidendy dla wspólników. Jaka będzie wysokość podatku CIT od dywidendy?

Wyliczenia:

opodatkowanie tradycyjne:

$$1\ 000\ 000\ \text{zł} \times 9\% = 90\ 000\ \text{zł}$$

CIT estoński:

$$1\ 000\ 000\ \text{zł} \times 10\% = 100\ 000\ \text{zł}.$$

PRZYKŁAD 2

Spółka Y będąca dużym podatnikiem VAT wypracowała zysk netto w wysokości 1 000 000 zł. Spółka w całości przeznaczyła go na wypłatę dywidendy. Jaką wysokość będzie miał podatek CIT?

Wyliczenia:

opodatkowanie tradycyjne:

$$1\ 000\ 000\ \text{zł} \times 19\% = 190\ 000\ \text{zł}$$

CIT estoński:

$$1\ 000\ 000\ \text{zł} \times 20\% = 200\ 000\ \text{zł}.$$

CIT Estoński – brak podatkowych limitów kosztów

Różnica przy tradycyjnym podatku CIT, a CIT Estońskim dotyczy **podstawy opodatkowania**. Przy podatku tradycyjnym ważne są stosowane zasady podatkowe dotyczące sposobu ujmowania przychodów i kosztów. Na przykład przy zakupie drogich samochodów do kosztów, które mogą obniżyć dochód do opodatkowania przy tradycyjnym podatku stosowane są limity 150 000 zł przy samochodach na paliwo, a przy pojazdach elektrycznych 225 000 zł.

Natomiast przy CIT estońskim nie ma podziału na ewidencję podatkową i bilansową, co oznacza, że **jeżeli pojazd wykorzystywany jest wyłącznie w działalności, to nawet przy przekroczeniu podanych progów, to i tak w całości powyższe kwoty mają wpływ na obniżenie podstawy opodatkowania podatkiem estońskim.**

PRZYKŁAD 3

Spółka X będąca małym podatnikiem wypracowała zysk w wysokości 1 000 000 zł. W całości spółka przeznaczyła go na wypłatę dywidendy. Jaka będzie wysokość podatku PIT od dywidendy?

Wyliczenia:

opodatkowanie tradycyjne:

dla celów wypłaty dywidendy (tradycyjny CIT) pozostaje **910 000 zł**

(zysk netto i zapłacony podatek CIT, czyli $1\ 000\ 000\ \text{zł} - 90\ 000\ \text{zł} = 910\ 000\ \text{zł}$)

PIT od dywidendy: $910\ 000\ \text{zł} \times 19\% = \mathbf{172\ 900\ \text{zł}}$

•*CIT estoński:*

dla celów wypłaty dywidendy (CIT estoński) pozostaje cały zysk netto **1 000 000 zł**

PIT od dywidendy: $(1\ 000\ 000\ \text{zł} \times 19\%) - (100\ 000\ \text{zł} \times 90\%) = 190\ 000\ \text{zł} - 90\ 000\ \text{zł}$
 $= \mathbf{100\ 000\ \text{zł}}$.

•Jeżeli spółka wybierze CIT estoński, to dzięki temu oszczędzi na podatku z tytułu dywidendy **72 900 zł**.

PRZYKŁAD 4

Spółka Y będąca dużym podatnikiem wypracowała zysk w wysokości 1 000 000 zł i w całości przeznaczyła go na wypłatę dywidendy. Ile wyniesie podatek PIT od dywidendy?

Wyliczenia:

- *opodatkowanie tradycyjne:*

dla celów wypłaty dywidendy (tradycyjny CIT) pozostaje **810 000 zł** (zysk netto – zapłacony podatek PIT, czyli 1 000 000 zł – 190 000 zł = 810 000 zł)

PIT od dywidendy: 810 000 zł x 19% = **153 000 zł**

- *CIT estoński:*

dla celów wypłaty dywidendy (CIT estoński) do wypłaty przeznaczony jest cały zysk netto **1 000 000 zł**

PIT od dywidendy: (1 000 000 zł x 19%) – (200 000 zł x 70%) = 190 000 zł – 140 000 zł = **50 000 zł**.

Jeżeli spółka wybierze CIT estoński, to dzięki temu oszczędzi na podatku z tytułu dywidendy **103 900 zł**.

Ważne informacje księgowe

Procedura przejścia na estoński CIT

Do końca pierwszego
miesiąca roku podatkowego



Złożenie zawiadomienia o wyborze
tej formy opodatkowania do
naczelnika urzędu skarbowego

W trakcie roku
podatkowego



Rozliczenie CIT na normalnych
zasadach



Zamknięcie ksiąg rachunkowych i
sporządzenie sprawozdania
finansowego



Złożenie zawiadomienia o wyborze
tej formy opodatkowania do
naczelnika urzędu skarbowego

Przykład

Podatnik decyduje się na przejście na CIT estoński w trakcie roku. Pierwszym miesiącem, kiedy ma rozliczać się „ryczałtem”, jest czerwiec. Oznacza to, że księgi rachunkowe musi zamknąć w maju tego roku. **Zatem ostatni rok podatkowy przed przejściem na CIT estoński będzie trwał od stycznia do maja, czyli 5 miesięcy.** Za ten okres powinien wówczas sporządzić sprawozdanie finansowe. Pierwszy rok na estońskim CIT będzie natomiast trwał od czerwca do grudnia, czyli 7 miesięcy. Podatnik nie musi zmieniać roku obrotowego spółki, ale następne sprawozdanie finansowe będzie sporządzone na koniec przyjętego przez jednostkę roku obrotowego, który w tych okolicznościach będzie ponownie obejmował okres krótszy niż 12 miesięcy.

Przejęcie na CIT estoński w trakcie roku rodzi też obowiązek dokonania ewidencyjnych wyodrębnień w kapitale własnym na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Podatnik jest zobligowany wyodrębnić w kapitale własnym:

1. 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
2. kwoty niepokrytych strat, które zostały poniesione w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.

Jak wypełnić zawiadomienie ZAW-RD?

Formularz ZAW-RD jest krótki i stanowi głównie deklarację podatnika dotyczącą okresu, w jakim będzie stosował estoński CIT.

- W poz. 1 należy wprowadzić NIP spółki.
- W części A. w poz. 4 należy wpisać urząd skarbowy właściwy dla spółki składającej zawiadomienie.
- W części B. w poz. 5 podaje się pełną nazwę spółki.
- Część C. jest częścią kluczową, ponieważ w poz. 6–7 trzeba wpisać okres od–do, w którym stosowany będzie ryczałt od dochodów spółek. **Co ważne, okres ten nie może być krótszy niż 4 kolejno następujące po sobie lata podatkowe.** Przez rok podatkowy rozumie się rok obrotowy ustalony przez spółkę zgodnie z zasadami ustawy o rachunkowości.

Po upływie wskazanych 4 lat podatkowych spółka nie musi składać kolejnego zawiadomienia ZAW-RD – okres ten przedłuży się automatycznie na kolejne 4 lata podatkowe pod warunkiem, że spółka nie zrezygnuje z opodatkowania ryczałtem.

1. Identyfikator podatkowy NIP podatnika _____	2. Nr dokumentu _____	3. Status _____
---	--------------------------	--------------------

ZAW-RD**ZAWIADOMIENIE O WYBORZE OPODATKOWANIA RYCZAŁTEM OD DOCHODÓW SPÓŁEK**

Podstawa prawna:	Art. 28j ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą”.
Składający:	Podatnicy prowadzący działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej, spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej, o których mowa w art. 28j ust. 1 ustawy.
Termin składania:	Do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym podatnik ma być opodatkowany ryczałtem od dochodów spółek, zwanym dalej „ryczałtem” ¹⁾ .
Miejsce składania:	Urząd skarbowy ²⁾ .

A. MIEJSCE SKŁADANIA ZAWIADOMIENIA4. Urząd skarbowy, do którego jest adresowane zawiadomienie
_____**B. DANE PODATNIKA**5. Nazwa pełna
_____**C. WSKAZANY PRZEZ PODATNIKA OKRES OPODATKOWANIA RYCZAŁTEM³⁾**6. Od (dzień-miesiąc-rok)
_____7. Do (dzień-miesiąc-rok)
_____**D. PODPIS OSOBY REPREZENTUJĄCEJ PODATNIKA**8. Imię i nazwisko osoby/osób reprezentującej/-ych podatnika
_____9. Data wypełnienia (dzień-miesiąc-rok)
_____10. Podpis osoby/osób uprawnionych lub upoważnionych do reprezentowania podatnika
_____**Objaśnienia**

- ¹⁾ Zawiadomienie podatnik może złożyć przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego z zachowaniem warunków wynikających z art. 28j ust. 5 ustawy.
- ²⁾ Ilekroć jest mowa o urzędzie skarbowym, oznacza to urząd skarbowy, przy pomocy którego właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego wykonuje swoje zadania.
- ³⁾ Podatnik wskazuje cztery kolejno następujące po sobie lata podatkowe (art. 28f ust. 1 ustawy). Rokiem podatkowym podatnika opodatkowanego ryczałtem jest rok obrotowy w rozumieniu przepisów o rachunkowości. Opodatkowanie ryczałtem przedłuża się na kolejne okresy bezpośrednio po sobie następujących 4 lat podatkowych, chyba że podatnik złoży informację o rezygnacji, o której mowa w art. 28f ust. 2 ustawy.

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



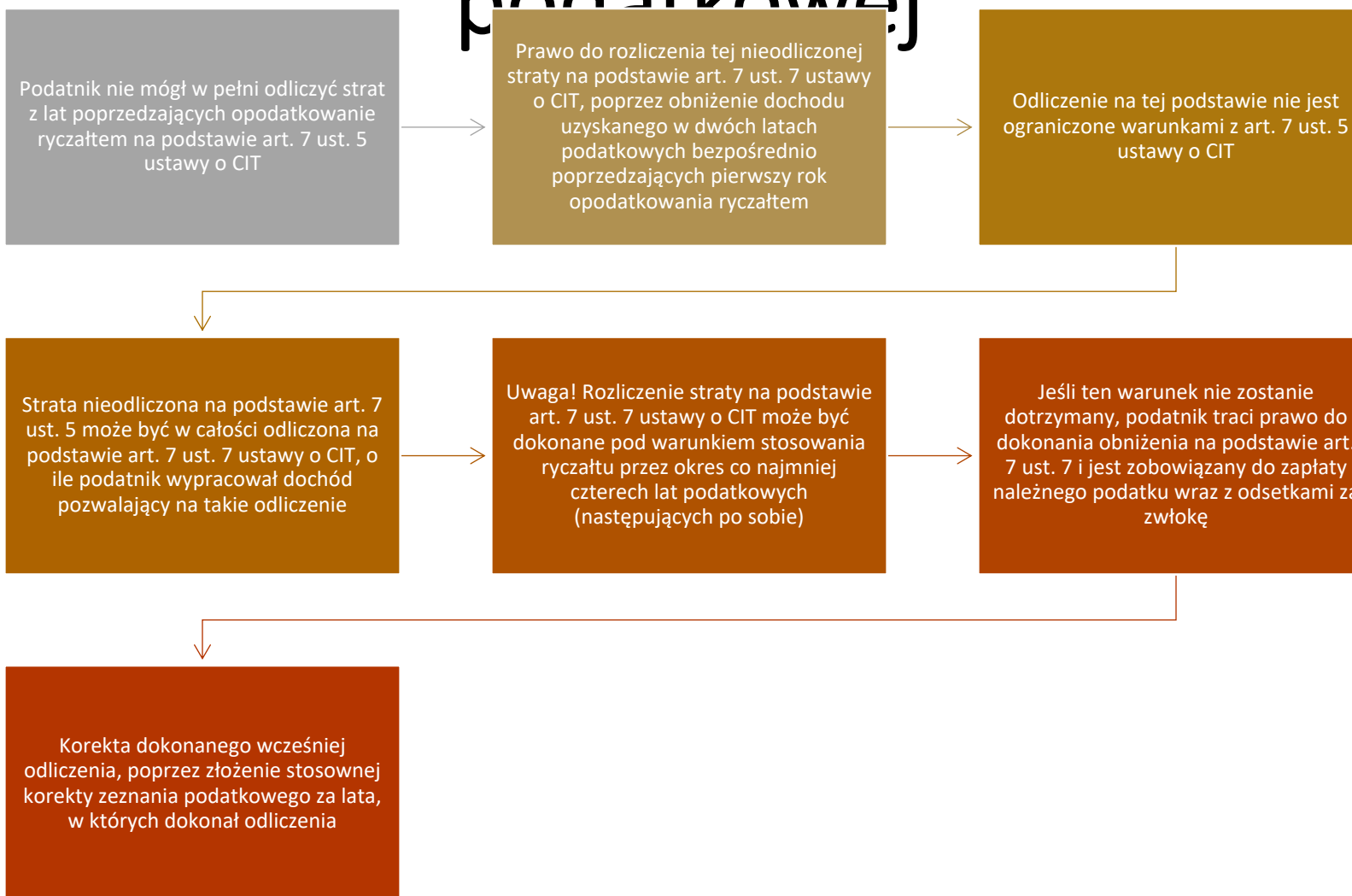
Artykuł 7 ust. 7 ustawy o CIT

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 neodliczonej 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:

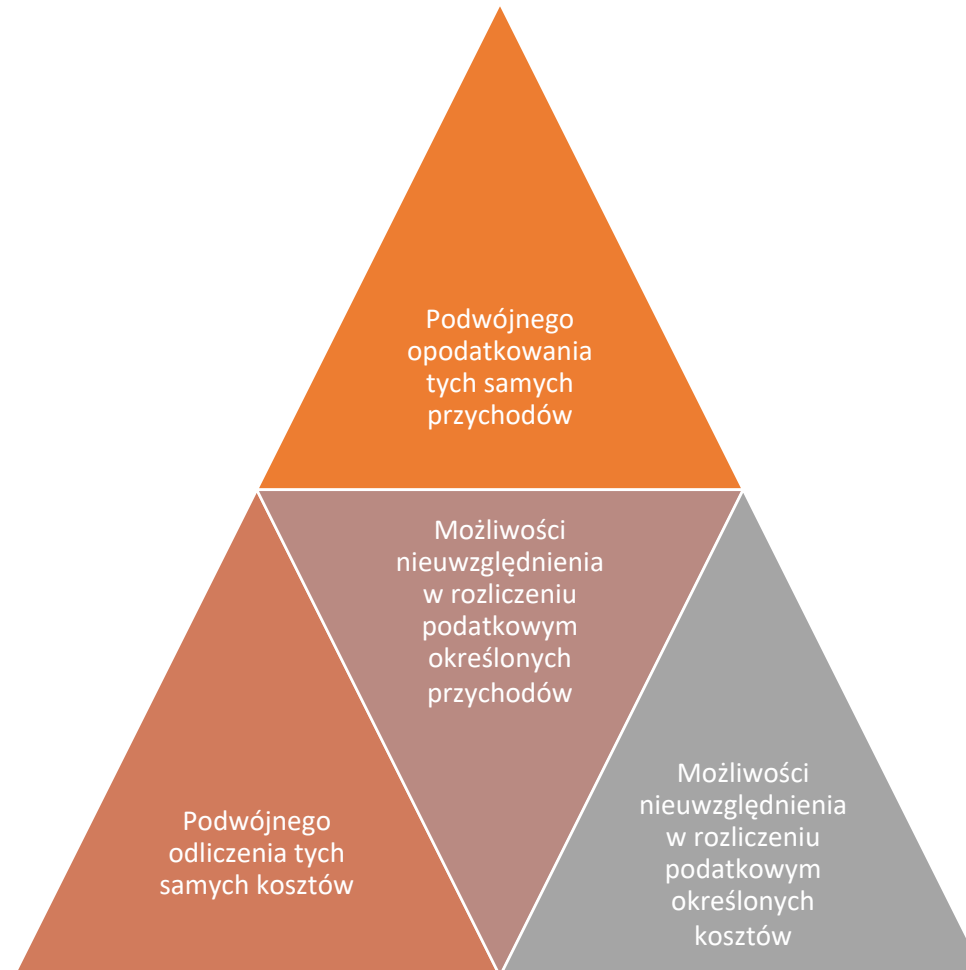
Rok	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Dochód/strata	- 10 mln	5 mln	- 8 mln	2 mln	3 mln	8 mln
Rozliczenie straty (art. 7 ust. 5)	-	- 5 mln	-	- 2 mln	- 3 mln	- 4 mln
Rozliczenie straty (art. 7 ust. 7)	n/d	n/d	n/d	n/d	-	- 4 mln
Dochód po odliczeniu straty	-	-	-	-	-	-

Wstępna korekta przychodów i ich kosztów uzyskania

Na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek (a także w trakcie roku, jeśli chce wybrać tę formę opodatkowania), 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:



Zeznanie podatkowe CIT-8E

Do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego (w 2023 roku termin został przedłużony do 30 czerwca) podatnik jest obowiązany złożyć deklarację o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy. Deklarację składa się urzędowi skarbowemu na urzędowym formularzu CIT-8E za pomocą środków komunikacji elektronicznej.



Jak uzupełnić CIT-8E?

W polu 1 należy wskazać NIP spółki, która składa deklarację.

1. Identyfikator podatkowy NIP podatnika _____	2. Nr dokumentu _____	3. Status _____
---	--------------------------	--------------------

Pól 2 i 3 nie uzupełnia się samodzielnie.

W polu 4 i 5 należy wskazać rok podatkowy podatnika opodatkowanego ryczałtem w rozumieniu przepisów o rachunkowości.

4. Od (dzień - miesiąc - rok) _____	5. Do (dzień - miesiąc - rok) _____
--	--

W części A. należy wskazać:

- w polu 6 – urząd skarbowy, do którego składana jest deklaracja;
- w polu 7 – należy wskazać, czy składamy deklarację, czy dokonujemy złożenia jej korekty;
- w polu 8 – jeśli w polu 7 wskazaliśmy złożenie korekty, należy wskazać jej rodzaj.

A. MIEJSCE I CEL SKŁADANIA DEKLARACJI	
6. Urząd skarbowy, do którego jest adresowana deklaracja ⁴⁾ _____	
7. Cel złożenia formularza (zaznaczyć właściwy kwadrat): <input type="checkbox"/> 1. złożenie deklaracji <input type="checkbox"/> 2. korekta deklaracji	8. Rodzaj korekty (zaznaczyć właściwy kwadrat): <input type="checkbox"/> 1. korekta deklaracji, o której mowa w art. 81 Ordynacji podatkowej ⁵⁾ <input type="checkbox"/> 2. korekta deklaracji, o której mowa w art. 81b § 1a Ordynacji podatkowej ⁶⁾

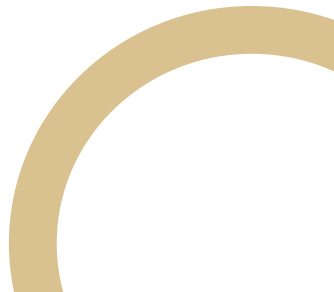
W części B.1. i B.2. należy wskazać dane identyfikacyjne podatnika, takie jak:

- nazwa pełna,
- kraj,
- województwo,
- powiat,
- gmina,
- ulica,
- numer domu,
- numer lokalu,
- miejscowość,
- kod pocztowy.

B. DANE PODATNIKA			
B.1. DANE IDENTYFIKACYJNE			
9. Nazwa pełna			
B.2. ADRES SIEDZIBY			
10. Kraj		11. Województwo	12. Powiat
13. Gmina	14. Ulica	15. Nr domu	16. Nr lokalu
17. Miejscowość			18. Kod pocztowy

W części B.3. należy uzupełnić dane dodatkowe, takie jak:

- czas trwania poszczególnych lat opodatkowania ryczałtem (jeśli to pierwszy rok na ryczałcie, uzupełniamy tylko poz. 19–20, jeśli drugi to 19–22, jeśli trzeci – 19–24, jeśli czwarty – 19–26);
- czy podatnik osiągnął w roku podatkowym przychody (dochody) z działalności prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej za pośrednictwem zagranicznego zakładu – TAK/NIE;
- czy podatnik osiągnął w roku podatkowym przychody (dochody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej wyłączone lub wolne od podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej umowy międzynarodowej, inne niż za pośrednictwem zagranicznego zakładu – TAK/NIE;
- czy podatnik osiągnął w roku podatkowym przychody (dochody) poza terytorium Rzeczypospolitej, inne niż wskazane powyżej – TAK/NIE;
- czy podatnik jest małym podatnikiem – TAK/NIE;
- czy podatnik jest podatnikiem rozpoczynającym działalność – TAK/NIE;
- czy podatnik dokonuje transakcji z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 28c pkt 1 ustawy o CIT – TAK/NIE;
- czy podatnik z końcem roku podatkowego, o którym mowa w poz. 4 i 5, rezygnuje z opodatkowania ryczałtem – TAK/NIE.



B.3. DANE DODATKOWE (wypełnić właściwie)

Czas trwania poszczególnych lat opodatkowania ryczałtem		
Rok podatkowy opodatkowania ryczałtem	Od (dzień-miesiąc-rok)	Do (dzień-miesiąc-rok)
Pierwszy rok	19. _____ _____	20. _____ _____
Drugi rok	21. _____ _____	22. _____ _____
Trzeci rok	23. _____ _____	24. _____ _____
Czwarty rok	25. _____ _____	26. _____ _____
27. Podatnik osiągnął w roku podatkowym przychody (dochody) z działalności prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej za pośrednictwem zagranicznego zakładu (zaznaczyć właściwy kwadrat):		
<input type="checkbox"/> 1. tak <input type="checkbox"/> 2. nie		
28. Podatnik osiągnął w roku podatkowym przychody (dochody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej wyłączone lub wolne od podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej umowy międzynarodowej, inne niż za pośrednictwem zagranicznego zakładu (zaznaczyć właściwy kwadrat):		
<input type="checkbox"/> 1. tak <input type="checkbox"/> 2. nie		
29. Podatnik osiągnął w roku podatkowym przychody (dochody) poza terytorium Rzeczypospolitej, inne niż wskazane w poz. 27 i 28 (zaznaczyć właściwy kwadrat):		
<input type="checkbox"/> 1. tak <input type="checkbox"/> 2. nie		

30. Podatnik jest małym podatnikiem (zaznaczyć właściwy kwadrat):	<input type="checkbox"/> 1. tak <input type="checkbox"/> 2. nie
31. Podatnik jest podatnikiem rozpoczynającym działalność (zaznaczyć właściwy kwadrat):	<input type="checkbox"/> 1. tak <input type="checkbox"/> 2. nie
32. Podatnik dokonuje transakcji z podmiotami powiązаными w rozumieniu art. 28c pkt 1 ustawy (zaznaczyć właściwy kwadrat):	<input type="checkbox"/> 1. tak <input type="checkbox"/> 2. nie
33. Podatnik z końcem roku podatkowego, o którym mowa w poz. 4 i 5, rezygnuje z opodatkowania ryczałtem ⁷⁾ (zaznaczyć właściwy kwadrat):	<input type="checkbox"/> 1. tak <input type="checkbox"/> 2. nie

W części C należy określić, czy podatnik będzie dokonywał dołączenia załącznika CIT/EZ.

C. INFORMACJA O ZAŁĄCZNIKACH	
34. Podatnik dołącza załącznik CIT/EZ (zaznaczyć właściwy kwadrat):	
<input type="checkbox"/> 1. tak	<input type="checkbox"/> 2. nie

W części D.1.1. należy uzupełnić informację o sumie dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat oraz o należnym ryczałcie za poszczególne miesiące. Dotyczy jedynie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (dochód z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat).



Ważne terminy, które trzeba znać

Podatnik jest zobligowany do zapłaty:

ryczałtu 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 zysku lub uchwałę o wypłacie zaliczki.

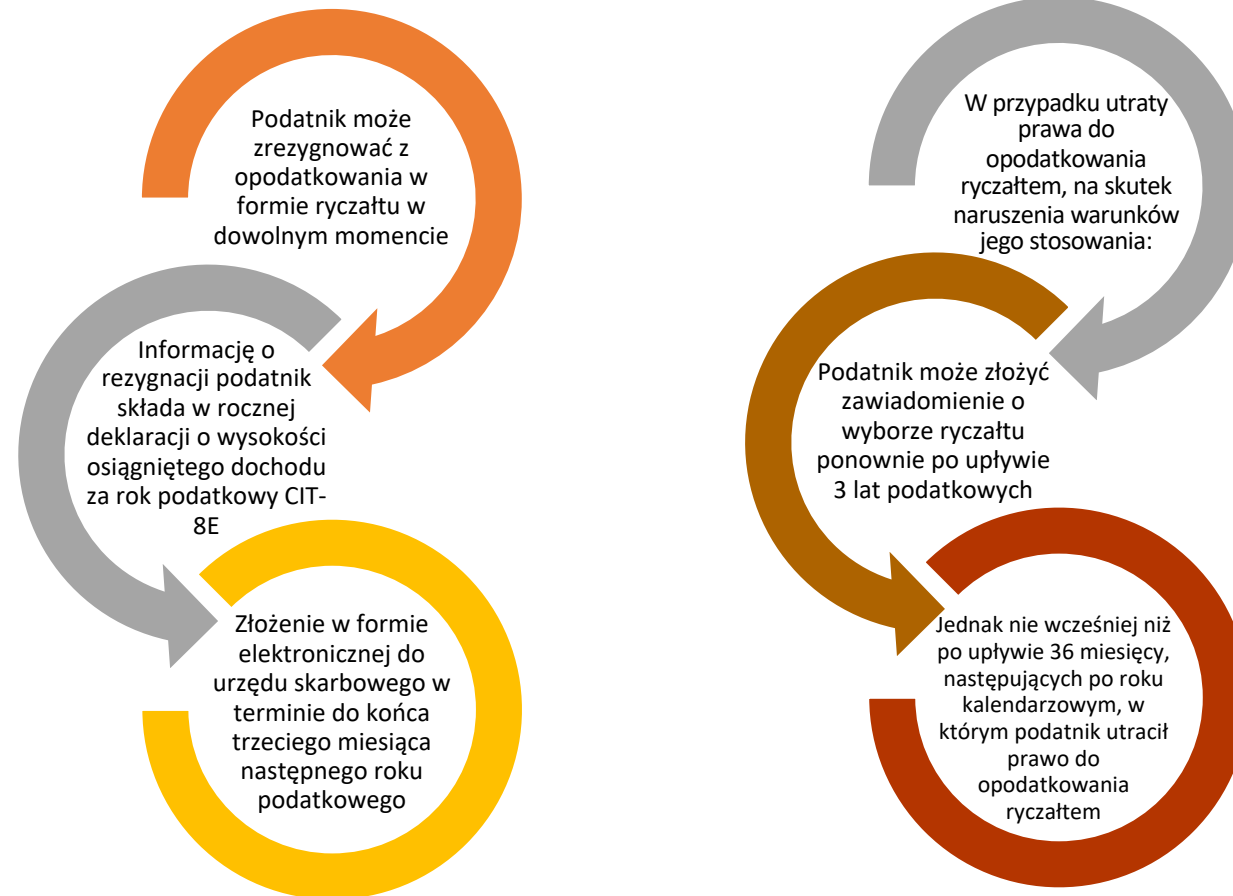
ryczałtu od rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto – do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym podjęto uchwałę o podziale zysku lub uchwałę o wypłacie zaliczki.

ryczałtu od dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych – do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym przychody lub koszty powinny zostać zarachowane.

ryczałtu 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

ryczałtu od dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku – do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu przejęcia, przekształcenia lub wniesienia wkładu niepieniężnego

Procedura wyjścia z estońskiego CIT



Bez podatku na wejściu i wyjściu

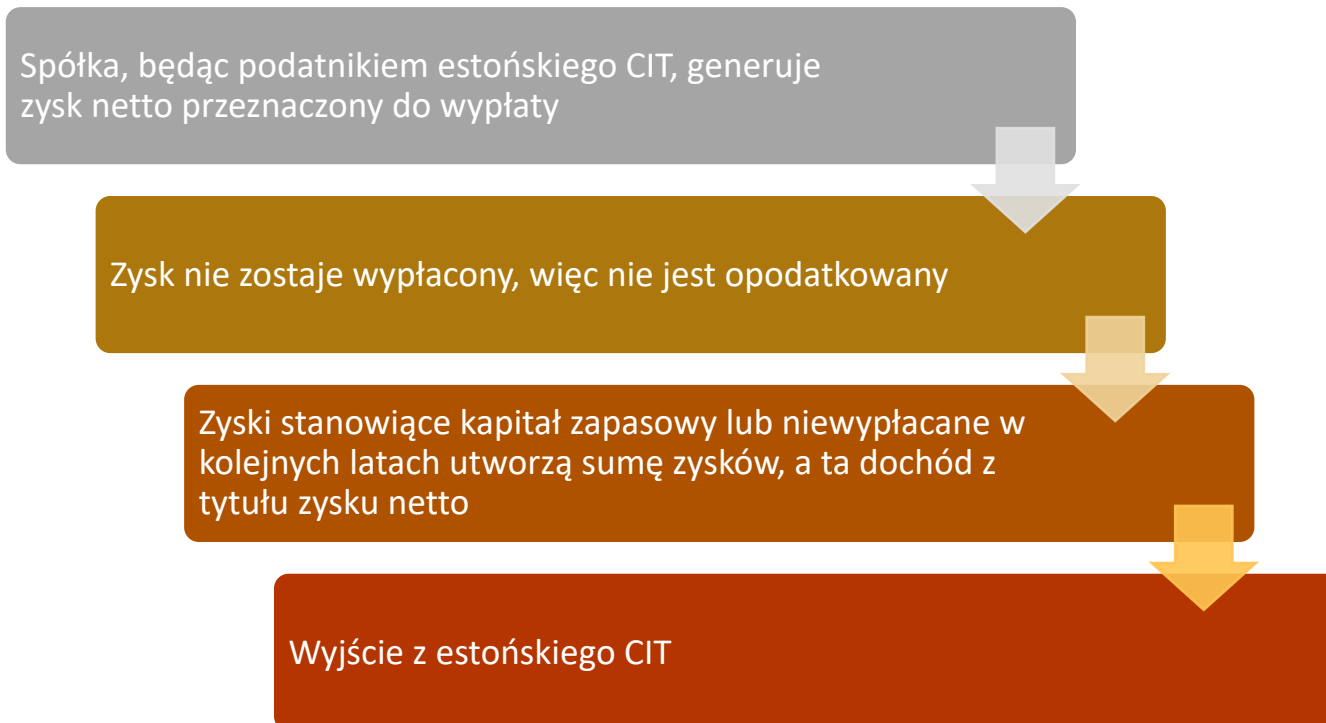
Podatek na wejściu

Nie trzeba płacić podatku od różnic między wynikiem podatkowym a bilansowym (tzw. podatek na wejściu), jeśli w systemie estońskim pozostanie się co najmniej przez **4 lata**.

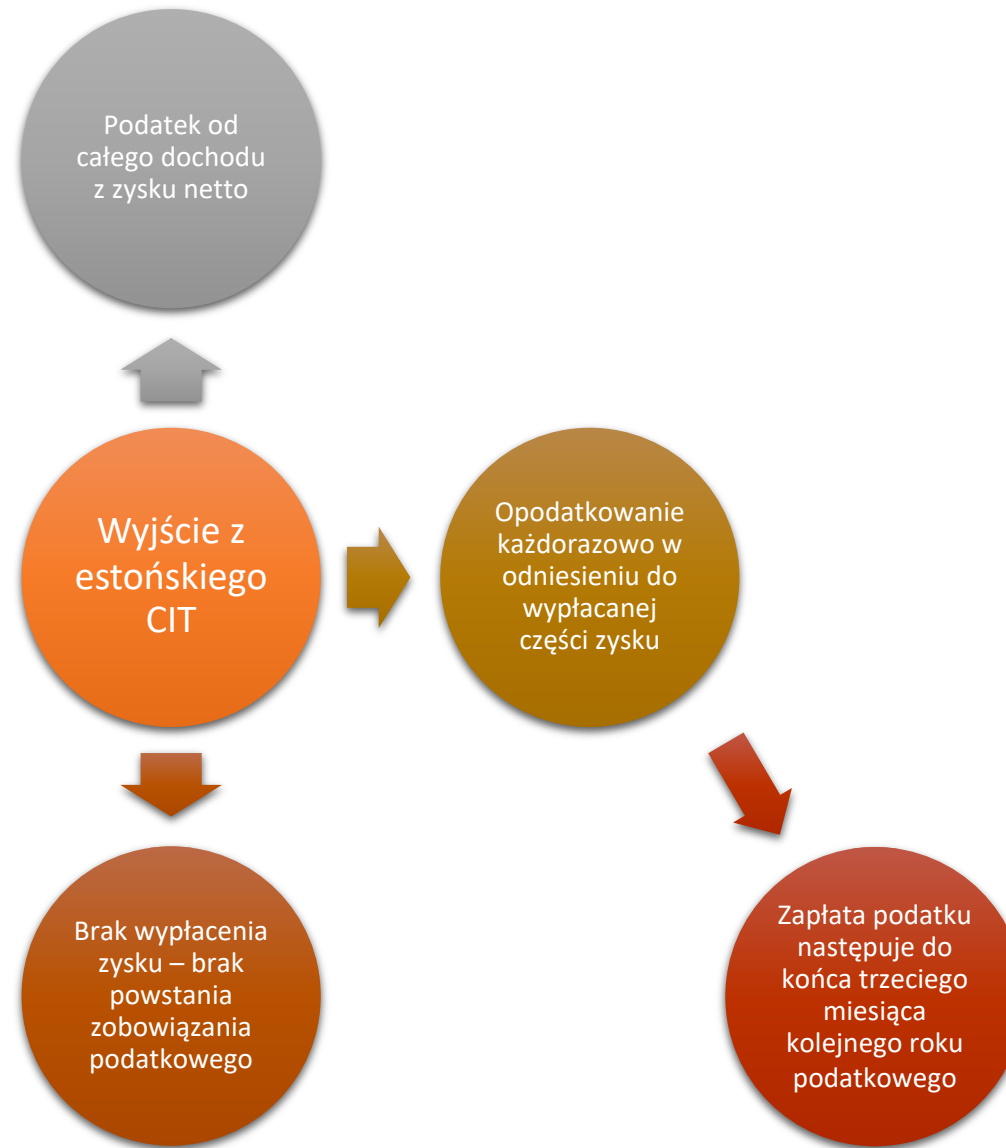
Podatek na wyjściu

Nie trzeba też płacić podatku na wyjściu z systemu, póki nie wypłaci się zysku w formie dywidendy. Tym samym, jeżeli zysk jest reinwestowany, albo zatrzymywany w spółce i nie jest wypłacany do wspólników, to **podatku nadal nie ma**, mimo że spółka już nie jest już podatnikiem 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.




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 Hatała

 pan_od_podatkov

 pan_od_podatkov

 Hatała uczy podatków