

Projekt z 08 grudnia 2020 r.

Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych¹

¹ Przewodnik stanowi ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienie podatkowe), o których mowa w art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 z późn. zm)

Spis treści

1	Wprowadzenie	6
1.1	Zakres Przewodnika	6
1.2	Cel Przewodnika.....	6
1.3	Podstawa prawna i ochrona prawno-podatkowa Przewodnika	7
1.4	Dyrektywa interpretacyjna	7
2	Rozliczenie podatku dochodowego przed zmianą opodatkowania na Ryczałt od dochodów od spółek kapitałowych.....	8
2.1	Szczególne zasady odliczenia straty podatkowej	8
2.2	Wstępna korekta przychodów i kosztów uzyskania przychodów	13
2.3	Dochód z przekształcenia i innych form reorganizacji.....	20
2.3.1	Restrukturyzacja w 2021 roku – przepisy przejściowe	23
2.4	Zapłata zobowiązania wynikającego z wstępnej korekty i dochodu z przekształcenia	26
2.5	Obowiązek rachunkowego wyodrębnienia zysków i strat	27
2.6	Ulgi i zwolnienia przysługujące przed rozpoczęciem stosowania Ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych	29
3	Podmioty uprawnione do Ryczałtu.....	30
4	Podmioty wyłączone z Ryczałtu	40
5	Podstawowe obowiązki podatnika opodatkowanego Ryczałtem	44
5.1	Obowiązki ewidencyjne i inne z zakresu prawa bilansowego	44
5.2	Okres opodatkowania Ryczałtem	45
5.3	Obowiązek ponoszenia nakładów inwestycyjnych lub wydatków na wynagrodzenia	46
5.3.1	Nakłady na cele inwestycyjne	46
5.3.2	Wydatki na wynagrodzenia	50
5.4	Uchwała o podziale wyniku finansowego	52
5.5	Kontynuacja rozliczeń podatkowych.....	53

5.1	Obowiązki informacyjne	53
6	Przedmiot opodatkowania Ryczałtem	55
6.1	Zysk netto wypracowany w okresie opodatkowania ryczałtem (art. 28m ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT).....	56
6.2	Dochód z tytułu ukrytych zysków (art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT)	59
6.3	Dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika (art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT).....	64
6.4	Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku w przypadku określonych działań restrukturyzacyjnych (art. 28m ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT).....	65
6.5	Dochód z tytułu zysku netto (art. 28m ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT).....	68
6.6	Dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych (art. 28m ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT)	69
7	Podstawa opodatkowania Ryczałtem	70
7.1	Suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat (art. 28n ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT).....	74
7.2	Suma dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (art. 28n ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT).....	78
7.3	Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku (art. 28n ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT)	79
7.4	Dochód z tytułu zysku netto osiągniętego w roku podatkowym, w którym podatnik zakończył opodatkowanie ryczałtem (art. 28n ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT)	81
7.5	Dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych	82
8	Wysokość Ryczałtu.....	83
8.1	Stawka podstawowa	83
8.2	Stawka obniżona.....	84
8.3	Domiar zobowiązania podatkowego	85
9	Dochody osiągnięte poza terytorium Polski.....	86
9.1	Metoda wyłączenia z progresją	87
9.2	Metoda proporcjonalnego odliczenia	88

10 Termin zapłaty ryczałtu oraz złożenia deklaracji.....	92
10.1 Szczególne zasady zapłaty ryczałtu	93
11 Ryczałt a obowiązek raportowania w świetle przepisów o MDR	94
12 Ryczałt a klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania	94
13 Utrata prawa do opodatkowania Ryczałtem	95
14 Kontynuowanie rozliczeń operacji gospodarczych powstałych w okresie opodatkowania ryczałtem, po rezygnacji z tego opodatkowania.....	97
14.1 Przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem CIT	97
14.2 Przychody wyłączone z opodatkowania podatkiem CIT.....	98
14.3 Koszty uzyskania przychodów.....	98
14.4 Amortyzacja składników majątku.....	99
15 Rozliczenie dochodów udziałowca lub akcjonariusza spółki opodatkowanej ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.....	99
15.1 Opodatkowanie przychodów ze świadczeń otrzymanych przez udziałowca (akcjonariusza) spółki, innych niż z dywidendy, w okresie, gdy spółka jest opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych	100
15.2 Opodatkowanie przychodów z dywidendy otrzymanych przez udziałowca lub akcjonariusza spółki.	103
15.2.1 Opodatkowanie dywidend wypłaconych w okresie, gdy spółka jest opodatkowana ryczałtem, ale pochodzących z podziału zysków spółki z okresu, gdy była opodatkowana podatkiem CIT na ogólnych zasadach.....	104
15.2.2 Opodatkowanie dywidend wypłaconych w okresie, gdy spółka jest opodatkowana ryczałtem, ale pochodzących z podziału zysków spółki pochodzących z okresu, gdy była opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.	105
15.2.3 Opodatkowanie dywidend wypłaconych w okresie, gdy spółka już nie jest opodatkowana ryczałtem, ale pochodzących z podziału zysków spółki pochodzących z okresu, gdy była opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.....	110
15.2.4 Opodatkowanie dywidend wypłaconych w okresie, gdy spółka nie jest już opodatkowana ryczałtem, ale pochodzących z podziału zysków spółki pochodzących z	

okresu, gdy była opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych i w tym okresie ponosiła wysokie nakłady na cele inwestycyjne. 115

16 Jak skorzystać i zrezygnować z Ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w okresie 2021 - 2024 roku 121

16.1 Jak skorzystają z Ryczałtu podatnicy rozpoczynający działalność, mali podatnicy oraz podatnicy dokonujący restrukturyzacji w 2021 roku 122

16.2 Szczególne zasady rezygnacji z Ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w 2021-2024 roku. 123

1 Wprowadzenie

1.1 Zakres Przewodnika

1. Niniejszy Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych (dalej: „**Przewodnik**”) dotyczy stosowania przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² (dalej: „**ustawa o CIT**”) w zakresie nowych zasad opodatkowania tj. ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych (zwanego dalej również: „**ryczałtem**”). Ten nowy sposób opodatkowania będący odejściem od dotychczasowych zasad podatkowych, ze względu na swoją specyfikę i odrębność został uregulowany w nowym rozdziale 6b ustawy o CIT zatytułowanym „Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych”, a także w przepisach ogólnych ale związanych z rozliczeniami dokonanymi w ryczałcie tj. art. 12 ust. 1 pkt 4e, 5a i 12 oraz ust. 3aa pkt 3, ust. 4 pkt 28, art. 15 ust. 1ab pkt 3, ust. 1ze, art. 16g ust. 22 i art. 16h ust. 3e oraz art. 18aa. Przepisy te zostały wprowadzone ustawą z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw³ (dalej: „**ustawa wprowadzająca**”) i weszły w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

Przewodnik dotyczy ww. przepisów ustawy o CIT, ale również koncentrują się na odesłaniach do przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴ (dalej: „**ustawa o PIT**”), przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa⁵ oraz ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁶ - łącznie nazywanych również „**przepisami o ryczałcie**”.

1.2 Cel Przewodnika

2. Celem Przewodnika jest przedstawienie prawidłowego rozumienia przepisów ustawy o CIT w zakresie opodatkowania dochodów spółek kapitałowych ryczałtem. Ten nowy sposób opodatkowania wiążący dochód do opodatkowania z kategoriami prawa bilansowego i polegający na zmianie momentu powstania obowiązku podatkowego stanowi odejście od dotychczasowych zasad podatkowych i będzie dla podatnika oznaczał przystąpienie do systemu opartego na nowych zasadach opodatkowania, w sposób istotny różniących się od reguł podstawowych.

² (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, z późn. zm.)

³ (Dz. U. poz. 2122).

⁴ (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.).

⁵ (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325).

⁶ (Dz. U. z 2019 r. poz. 351, z późn. zm.).

Jednocześnie przyjęty ustawą wprowadzającą model opodatkowania jest dla podatnika fakultatywny, a pozostałe instrumenty podatkowe (np. w zakresie wspierania innowacyjności, czy możliwość skorzystania z opodatkowania obniżoną 9-procentową stawką podatkową) pozostają dostępne dla podmiotów nieobjętych ryczałtem.

Celem Przewodnika jest przedstawienie prawidłowego rozumienia przepisów o ryczałcie od dochodów spółek kapitałowych tak, aby od początku konstituowała się jak najlepsza praktyka stosowania tych przepisów, tj. jak najbardziej przewidywalna, jednolita oraz oparta na odpowiednich metodach wykładni prawa podatkowego.

1.3 Podstawa prawna i ochrona prawno-podatkowa Przewodnika

3. Zgodnie z art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁷ (dalej: „**Ordynacja podatkowa**”), niniejsze opracowanie stanowi ogólne wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe). Stosownie do art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k-14m tej ustawy.

1.4 Dyrektywa interpretacyjna

4. Należy wskazać, że ryczałt jest alternatywnym sposobem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w stosunku do klasycznego CIT. Przepis art. 28h ustawy o CIT wskazuje, iż dla ustalenia podstawy opodatkowania w ryczałcie nie stosuje się innych przepisów ustawy o CIT, regulujących analogiczne kwestie.

Prawidłowym podejściem interpretacyjnym do ww. przepisów ustawy o CIT jest zastosowanie zintegrowanej wykładni językowej, systemowej i celowościowej. Z poglądów doktryny i większości orzecznictwa wynika, że dyrektywa wykładni językowej odgrywa szczególnie ważną rolę w procesie wykładni prawa podatkowego przede wszystkim dlatego, że prawo podatkowe nakłada obowiązki zabezpieczone sankcjami i dlatego jego wykładnia nie może wykroczać poza istotę interpretowanych przepisów. Wykładnia ta stanowi jednak początek procesu wykładni, a nie jego koniec. Dla ustalenia zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa, w tym prawa podatkowego, dopuszcza się stosowanie dyrektywy wykładni językowej wspólnie z dyrektywą wykładni systemowej i celowościowej.⁸

⁷ Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.

⁸ Naczelny Sąd Administracyjny w jednym ze swoich orzeczeń (wyrok NSA w Warszawie z 23.02.1999 r. sygn.

W stosowaniu wykładni przepisów o ryczałcie istotne jest, w przypadku wątpliwości natury językowej, że reinwestycje pozostają nieopodatkowane, natomiast przekazanie do konsumpcji, wypłata, czy inna dystrybucja majątku niezależnie od tego w jakiej formie jest dokonana, podlega już takiemu opodatkowaniu.

5. Przy ocenie prawidłowości kwalifikacji przychodów, kosztów, zysków, strat i innych kategorii rachunkowych uwzględnianych w wyniku finansowym netto znaczenie mają przyjęte w spółce zasady (politykę) rachunkowości, treść ekonomiczna zdarzeń, zasada istotności, zasada ciągłości oraz kontynuacji działalności. Podatnik obowiązany jest rzetelnie i jasno przedstawiać sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy, stosując wszystkie ogólne przepisy ustawy o rachunkowości, w szczególności jej art. 4-8, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych – art. 9 – 25.

6. W ocenie dochodów z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku, dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych czy dochodu z tytułu ukrytych zysków znaczenie może mieć wypracowane na bazie innych przepisów ustawy o CIT orzecznictwo sądowo-administracyjne. W szczególności dla oceny dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą znaczenie może mieć rozumienie kosztów uzyskania przychodów, którymi zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o CIT są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

2 Rozliczenie podatku dochodowego przed zmianą opodatkowania na Ryczałt od dochodów od spółek kapitałowych

2.1 Szczególne zasady odliczenia straty podatkowej

7. Podatnik wybierający ryczałt od dochodów spółek kapitałowych, który w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem osiągnął stratę ze źródła przychodów traci prawo do odliczenia tej straty na zasadach określonych art. 7 ust. 5 ustawy o

Akt III SA 7634/98) stwierdził, że jedynym kryterium stosowania danego kanonu wykładni jest trafność jego skutków, a nie sztywne założenie prymatu dyrektywy jednej interpretacji nad inną: „Brak jest bowiem racjonalnych przesłanek, które wykluczałyby stosowanie systemowych czy też celowościowych dyrektyw wykładni prawa podatkowego, zwłaszcza w sytuacjach, gdy terminologia języka potocznego okazuje się niewystarczająca ze względu na swą wieloznaczność czy nieprecyzyjność. Innymi słowy, jedynym kryterium w zakresie wyboru metody wykładni powinna być poprawność efektów tej wykładni, a nie dogmatyczne założenie swoistej „wyższości” jednego rodzaju wykładni nad innym”.

CIT, tj. od dochodów osiągniętych po pierwszym roku opodatkowania ryczałtem oraz w okresie następującym po opodatkowaniu ryczałtem. Utrata prawa dotyczy wyłącznie straty osiągniętej w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem. Oznacza to, że przedmiotowa utrata prawa do rozliczenia straty zgodnie z art. 7 ust. 5 nie ma charakteru bezwzględnie. Po zaprzestaniu stosowania opodatkowania na podstawie rozdziału 6b (ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych), podatnik będzie uprawniony do rozliczania przyszłych strat (powstałych po okresie opodatkowania ryczałtem) na zasadach art. 7 ust. 5 ustawy o CIT.

8. Zgodnie z art. 7 ust. 7 i 8 ustawy o CIT podatnik, który wybrał opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych oraz w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem osiągnął stratę ze źródła przychodów i nabył prawo do jej odliczenia na podstawie art. 7 ust. 5 ustawy o CIT, ale przepis art. 7 ust. 5 nie zapewnił pełnego jej odliczenia (pozostała nieodliczona część straty) nabywa prawo do rozliczenia tej nieodliczonej straty poprzez obniżenie dochodu ze źródła przychodów uzyskanego w dwóch latach podatkowych bezpośrednio poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem.

Rozliczenie szczególne straty, do którego uprawniony jest jedynie podatnik zmieniający opodatkowanie na ryczałt (na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT) może być dokonane pod warunkiem stosowania ryczału przez okres co najmniej czterech lat podatkowych. Są to cztery bezpośrednio po sobie następujące lata opodatkowania ryczałtem. Okres ten został wyznaczony w związku z wyborem ryczału przez podatnika na okresy czteroletnie (na podstawie art. 28f ustawy o CIT). W przypadku niedotrzymania warunku stosowania opodatkowania ryczałtem przez okres co najmniej czterech lat podatkowych, czyli w przypadku np. naruszenia warunków w drugim roku tego opodatkowania, podatnik traci prawo do dokonania obniżenia na podstawie art. 7 ust. 7, od dnia w którym skorzystał z tego obniżenia oraz jest zobowiązany do zapłaty należnego podatku wraz z odsetkami za zwłokę. W takim przypadku podatnik tracący prawo do dodatkowego rozliczenia straty na podstawie art. 7 ust. 7 zobligowany jest do skorygowania dokonanego wcześniej odliczenia, poprzez złożenie stosownej korekty zeznania podatkowego za lata w których dokonał tego odliczenia.

Przykład 1

Podatnik wybiera ryczałt począwszy od 2021 roku. Rok podatkowy podatnika pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

Dochody oraz straty podatnika uzyskane w jednym źródle przychodów kształtowały się w okresie 2015-2020 w sposób następujący (kwoty wyrażono w mln zł, kwota wskazana w nawiasie oznacza poniesienie straty):

Rok	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Dochód/strata	3	2	(3)	(1)	(2)	(5)
Rozliczenie straty (art. 7 ust. 5)	-	-	-	-	-	-
Rozliczenie straty (art. 7 ust. 7)	n/d				-	-
Dochód po odliczeniu straty	3	2	-	-	-	-

Podatnik wybierając opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych:

- traci prawo do rozliczenia strat z lat 2017-2020 na podstawie art. 7 ust. 5, w roku 2021 i następnych latach;
- nabywa prawo do rozliczenia straty w latach 2019-2020 na podstawie art. 7 ust. 7.

Możliwość potrącenia strat na podstawie art. 7 ust. 5 podatnik utraci z mocy prawa z dniem wyboru systemu opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, w zamian nabywając jednak prawo do jej rozliczenia na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT. Analizując wskazany przykład należy jednak zauważyć, że podatnik w dwóch latach podatkowych bezpośrednio poprzedzających wybór opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych tj. w okresie 2019-2020 nie osiągnął dochodu, lecz poniósł stratę podatkową (w łącznej wysokości 7 mln zł) - w tym konkretnym przypadku nie ma on zatem możliwości rozliczenia strat poniesionych w okresie 2015-2020 (w łącznej wysokości 11 mln zł) - ani na podstawie art. 7 ust. 5, ani na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy.

Przykład 2

Podatnik wybiera ryczałt począwszy od 2021 roku. Rok podatkowy podatnika pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

Dochody oraz straty podatnika w jednym źródle przychodów kształtowały się w okresie 2015-2020 w sposób następujący (kwoty wyrażono w mln zł, kwota wskazana w nawiasie oznacza poniesienie straty):

Rok	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Dochód/strata	30	20	25	30	(10)	15
Rozliczenie straty (art. 7 ust. 5)	-	-	-	-	-	(5)
Rozliczenie straty (art. 7 ust. 7)	n/d				-	(5)
Dochód po odliczeniu straty	30	20	25	30	-	5

Podatnik składa zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych w styczniu 2021 roku. W rozliczeniu za rok 2020 wykazał dochód do opodatkowania w wysokości 15 mln zł, od którego odliczył 50% straty z roku 2019 (na podstawie art. 7 ust. 5). Pozostałą część dochodu z roku 2020 w wysokości 5 mln zł podatnik może jednorazowo pomniejszyć o pozostałą do odliczenia kwotę straty z roku 2019 – na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy.

Przykład 3

Podatnik wybiera ryczałt począwszy od 2021 roku. Rok podatkowy podatnika pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

Dochody oraz straty podatnika w jednym źródle przychodów kształtowały się w okresie 2015-2020 w sposób następujący (kwoty wyrażono w mln zł, kwota wskazana w nawiasie oznacza poniesienie straty):

Rok	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Dochód/strata	(10)	5	(8)	2	3	8
Rozliczenie straty (art. 7 ust. 5)	-	(5)	-	(2)	(3)	(4)

Rozliczenie straty (art. 7 ust. 7)	n/d				-	(4)
Dochód po odliczeniu straty	-	-	-	-	-	-

Podatnikowi nie przysługuje możliwość jednorazowego rozliczenia straty, o którym mowa w art. 7 ust. 5 pkt 2 ustawy o CIT, ponieważ w okresie 2019-2020 nie poniósł on straty podatkowej.

Na koniec przedmiotowego okresu podatnik posiada nierozliczoną stratę w kwocie 4 mln zł (połowa straty z roku 2017). Strata ta, na podstawie art. 7 ust. 5 ustawy o CIT, mogłaby zostać rozliczona nie później niż w rozliczeniu za rok 2022.

Zgodnie z założeniami podatnik wybiera opodatkowanie ryczałtem począwszy od 2021 roku. W związku z powyższym:

- traci on w sposób bezwzględny prawo do rozliczenia straty na podstawie art. 7 ust. 5,
- nabywa prawo do rozliczenia straty w latach 2019-2020 na podstawie art. 7 ust. 7.

Podatnik odlicza pozostałą część straty podatkowej (4 mln. zł) w rozliczeniu za rok 2020. Strata odliczana na podstawie art. 7 ust. 7 nie jest ograniczona wartościowo tak jak w przypadku rozliczenia na podstawie art. 7 ust. 5 pkt 1 (50%) czy art. 7 ust. 5 pkt 2 (5 000 000 zł). Może zatem zostać (potencjalnie, przy istnieniu dochodu) rozliczona w wartości 100%.

Przykład 4

Założenia i dane jak w przykładzie 3.

Jeżeli jednak podatnik naruszy warunki opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych i przykładowo w roku 2022 sprzeda udziały w spółce na rzecz osoby prawnej, wówczas na podstawie art. 7 ust 8 ustawy o CIT, utraci on nabyte warunkowo prawo do rozliczenia straty na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT. Oznacza to konieczność złożenia korekty za rok 2020, w którym podatnik rozliczył stratę, jak również zapłaty odsetek za zwłokę naliczonych od dnia, w którym skorzystał z tego obniżenia. Jeżeli odliczenia straty

na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT podatnik dokonał w dniu 31 marca 2021 roku – naliczenie odsetek powinno zostać dokonane od tego dnia

Jednocześnie podatnik utraci prawo do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym podatnik nie spełnił warunku, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 4, tj. z końcem 2021 roku.

Utrata prawa do rozliczenia straty na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT nie oznacza powtórnego nabycia prawa do rozliczenia straty na podstawie art. 7 ust. 5 ustawy o CIT. Zatem podatnik nie będzie mógł uwzględnić w rozliczeniu roku 2022 strat poniesionych sprzed przystąpienia do systemu ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych.

Nie oznacza to jednak, że przedmiotowa utrata prawa do rozliczenia straty zgodnie z art. 7 ust. 5 ma charakter bezwzględny. Po zaprzestaniu stosowania opodatkowania na podstawie rozdziału 6b (ryczałt od dochodów spółek kapitałowych), podatnik może rozliczyć przyszłe straty (powstałe po okresie opodatkowania ryczałtem) na zasadach art. 7 ust. 5 ustawy o CIT. Oznacza to, że jeśli podatnik poniesie stratę w roku 2022 (tj. gdy w wyniku naruszenia warunków opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych będzie ponownie opodatkowany na zasadach ogólnych) strata ta będzie mogła zostać rozliczona na podstawie art. 7 ust. 5 ustawy o CIT w latach kolejnych (pod warunkiem opodatkowania na zasadach innych niż określone w rozdziale 6b).

2.2 Wstępna korekta przychodów i kosztów uzyskania przychodów

9. Zgodnie z art 7aa. ust. 1 ustawy o CIT podatnik, który wybrał opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jest zobowiązany do:

- uwzględnienia takich kategorii w przychodach i kosztach uzyskania przychodów, które wynikają z różnic między przepisami dotyczącymi podatku dochodowego a przepisami o rachunkowości, a także ustalenia dochodu z przekształcenia (jeśli podatnik został utworzony w wyniku przekształcenia spółki, a pierwszy rok podatkowy po przekształceniu jest jednocześnie pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych) - w rozliczeniu za rok podatkowy poprzedzający

pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych oraz

- wyodrębnienia w kapitale własnym kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych odniesionych na kapitały, wypracowanych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jak również wyodrębnienia kwoty niepokrytych strat poniesionych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych – obowiązek ten należy zrealizować na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

10. W zakresie rozliczenia wynikającego z art. 7aa ust. 1 pkt 1 lit. a-b ustawy o CIT podatnik jest zobowiązany:

- do zaliczenia do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o CIT:
 - przychodów uwzględnionych, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o CIT,
 - kosztów zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli dotychczas nie zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości, ale w wyniku tym zostaną, na podstawie przepisów o rachunkowości, uwzględnione w okresie późniejszym, tj. w okresie opodatkowania ryczałtem.
- do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT:
 - przychodów zaliczonych do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o CIT, w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli dotychczas nie zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości, ale w wyniku tym zostaną, na podstawie przepisów o

rachunkowości, uwzględnione w okresie późniejszym, tj. w okresie opodatkowania ryczałtem, oraz

- o kosztów uwzględnionych, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT,

11. Podatnik w zeznaniu składanym za rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych zobligowany jest zatem do dodatkowego uwzględnienia w przychodach podatkowych przychody dotychczas wyłącznie rachunkowe oraz koszty dotychczas wyłącznie podatkowe, natomiast w kosztach uzyskania przychodów przychody dotychczas wyłącznie podatkowe oraz koszty dotychczas wyłącznie rachunkowe, jeżeli w okresie rozliczenia ryczałtem nastąpi odpowiednie rozpoznanie tych korygowanych w korekcie wstępnej przychodów i kosztów, na podstawie przepisów o rachunkowości.

Efektem korekty wstępnej przychodów i kosztów jest wyeliminowanie podwójnego opodatkowania tych samych przychodów, wyeliminowanie możliwości nieuwzględnienia w rozliczeniu podatkowym określonych przychodów, jak również wyeliminowanie podwójnego odliczenia tych samych kosztów czy wyeliminowanie możliwości nieuwzględnienia w rozliczeniu podatkowym określonych kosztów.

Dzięki wskazanemu rozliczeniu przychodów i kosztów podatnik dokona ujednoczenia swoich rozliczeń podatkowych i rachunkowych, gdyż po wyborze ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych, przychody i koszty podatnika ustalane dla celów rachunkowych, staną się również kategoriami podatkowymi.

Przykład 5

Podatnik wybiera opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych począwszy od roku 2021. W rozliczeniu za rok 2020 uwzględnia między innymi:

- w przychodach podatkowych:

- naliczone, lecz jeszcze nie otrzymane odsetki od pożyczki udzielonej na rzecz udziałowca, o ile odsetki te zostały uwzględnione już w przychodach rachunkowych tj. w wyniku finansowym netto w latach poprzedzających pierwszy rok stosowania ryczału
- dodatkowo różnice kursowe, dotychczas nierealizowane, naliczone przy wycenie bilansowej środków pieniężnych zgromadzonych na zagranicznym rachunku bankowym,
- 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 ryczałem
- w kosztach uzyskania przychodów:
 -
 - 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 ryczału
 - 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 ryczału, 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.

Podatnik w rozliczeniu roku 2020 zachowuje prawo do wszelkich odliczeń od podstawy

opodatkowania, w tym przykładowo rozliczenia kosztów kwalifikowanych związanych z działalnością badawczo-rozwojową. Zmienia się jedynie sposób rozliczenia podatkowych strat (patrz Przewodnik do art. 7 ustawy).

12. Interpretując przepis art. 7aa ustawy o CIT w indywidualnych stanach faktycznych należy mieć na uwadze jego nadrzędny cel tj. zapobieganie podwójnemu zaliczeniu danej kategorii do kosztów (przykładowo: najpierw do kosztów uzyskania przychodów, a następnie w systemie ryczału - do kosztów ustalanych zgodnie z przepisami rachunkowości), jak również do nieopodatkowania pewnych przepływów (przykładowo: rozliczenia przed przystąpieniem do systemu ryczału w przychodach rachunkowych i tym samym wyniku finansowym netto podatnika dla danego okresu naliczonych, lecz jeszcze niezapłaconych odsetek od pożyczki, które podatkowo zostałyby rozpoznane dopiero w momencie zapłaty).

13. Korekta powinna mieć zastosowanie do różnic przejściowych między wynikiem finansowym, a podatkowym podatnika. Zgodnie bowiem z art 7aa ust. 2 ustawy o CIT przepisów ust. 1 pkt 1 lit. a i b nie stosuje się do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 4, oraz kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów.

Zwiększenie przychodów lub kosztów uzyskania przychodów nie będzie miało zatem także zastosowania w sytuacji, gdy dana kategoria jest różnicą o charakterze trwałym, wynikającą z nieuznawania danej kategorii za przychód lub koszt na podstawie przepisów o rachunkowości - np. nie będą podlegały zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów - przychody wyłącznie podatkowe, np. przychody z nieodpłatnych świadczeń.

Na taki przejściowy charakter przedmiotowych różnic ma wskazywać brzmienie przepisu, które wskazuje na brak "dotychczasowego" uwzględnienia danej kategorii w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości.

W ustaleniu odpowiedniego zwiększenia wysokości przychodów lub kosztów uzyskania przychodów mogą okazać się pomocne (choć nie jedynie) aktywa i rezerwy ustalone w związku z podatkiem odroczonym - jeśli podatnik (jednostka) jest zobowiązany(a) do ich ustalania. Korekty z art. 7aa ust. 1 pkt 1 lit. a i b ustawy o CIT dokonuje się za każdym razem, gdy podatnik przystępuje do ryczału od dochodów spółek kapitałowych, chyba że rok rozpoczęcia przez niego działalności jest pierwszym rokiem opodatkowania w tym systemie. Niemniej, przedłużenie ryczału na kolejny okres czteroletni zgodnie z art. 28f ust. 2 ustawy o CIT (gdy podatnik spełnia warunki do opodatkowania) nie wymaga powtórnego dokonania zwiększenia

przychodów/kosztów uzyskania przychodów na podstawie 7aa ust. 1 pkt 1 lit. a i b ustawy o CIT.

14. Zwiększenie przychodów lub kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 7aa ustawy o CIT nie odnosi się do konkretnego momentu w czasie, w którym takie różnice powstały, lecz dotyczy wszelkich kategorii, które mają aktualny charakter. Przykładowo nie będzie wymagać przedmiotowej korekty transakcja już zakończona np. transakcja pożyczki - udzielonej i spłaconej z odsetkami kilka lat temu, czy dawno zamortyzowanego (tak dla celów podatkowych jak i rachunkowych) środka trwałego. Różnice należy jednak uwzględniać narastająco - oznacza to, że nie odnoszą się one jedynie do różnic (np. z wysokości odpisów amortyzacyjnych) powstałych w roku bezpośrednio poprzedzającym opodatkowanie ryczałtem, lecz do wszystkich poprzednich lat podatkowych (np. od dnia rozpoczęcia amortyzacji danego środka trwałego).

15. Przedmiotowa korekta może być w niektórych sytuacjach korzystna dla podatnika, na przykład w sytuacji, gdy podatnik amortyzował środek trwały dla celów rachunkowych według wyższej stawki niż przyjęta przez niego dla celów podatkowych. Wówczas w kosztach podatkowych (w rozliczeniu za rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok opodatkowania ryczałtem) rozliczona różnica między amortyzacją podatkową i rachunkową w efekcie doprowadzi do rozpoznania w kosztach uzyskania przychodów wyższej kwoty amortyzacji (wynikającej z przyjętej dla celów rachunkowych).

16. Jeśli w wyniku uwzględnienia przychodów, kosztów lub dochodu z przekształcenia, o których mowa w art. 7aa ust. 1 pkt 1, wysokość zobowiązania podatkowego należnego za rok podatkowy bezpośrednio poprzedzający pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, wzrośnie o co najmniej 50% w porównaniu do zobowiązania podatkowego, jakie powstałoby, gdyby nie uwzględniono tych przychodów, kosztów lub dochodu, powstałą w ten sposób nadwyżkę zobowiązania podatkowego podatnik może zapłacić w częściach w okresie nie dłuższym niż 3 lata, licząc od końca roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem. Możliwość zapłaty zobowiązania podatkowego w częściach dotyczy kwoty całej nadwyżki zobowiązania podatkowego powstałej w wyniku zastosowania art. 7aa ust. 1 pkt 1.

17. Przedstawione w poz. 9-16 wyjaśnienia mają odpowiednie zastosowanie również do korekty wstępnej przychodów i kosztów, w przypadku, gdy podatnik wybierający ryczałt (dokonujący korekty wstępnej) został utworzony z przekształcenia w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółkę akcyjną⁹:

- przedsiębiorcy – osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą albo
- spółki nieposiadającej osobowości prawnej,

- którego pierwszy rok po przekształceniu jest jednocześnie pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

W takim przypadku podatnik powstały z przekształcenia:

- 1) przy zaliczeniu przychodów i kosztów w ramach korekty wstępnej uwzględnia przychody i koszty ustalone dla celów podatku dochodowego (w tym na podstawie ustawy o PIT) rozliczane przez przedsiębiorcę będącego osobą fizyczną lub przez wspólników spółki niebędącej osobą prawną na podstawie art. 5 ustawy o CIT lub na podstawie art. 8 ustawy o PIT;
- 2) wykazuje przychody, koszty i dochód z przekształcenia w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym przez spółkę powstałą z przekształcenia (podatnika ryczałtu) do końca trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem. Zeznanie składane w tej sytuacji nie jest zeznaniem składanym za rok poprzedni ale zeznaniem składanym wyłącznie w celu rozliczenia dochodu z korekty wstępnej i dochodu z przekształcenia. Zeznanie składa podatnik opodatkowany ryczałtem, powstały z przekształcenia;
- 3) ustala podatek CIT według stawki, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, od dochodu z korekty wstępnej oraz dochodu z przekształcenia w zeznaniu (patrz pkt 2);
- 4) dokonuje zapłaty podatku CIT (patrz pkt 3), z prawem do jego zapłaty w częściach w okresie nie dłuższym niż 2 lata, licząc od końca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

18. Przedstawione w poz. 9-17 wyjaśnienia mają odpowiednie zastosowanie także do korekty wstępnej podatnika wybierającego ryczałt, który dokonał czynności restrukturyzacyjnych wymienionych w art. 28k ust. 1 pkt 5 lub 5 albo wymienionych w art. 28k ust. 2 ustawy o CIT

⁹ Patrz art. 7aa ust. 8 i 9 ustawy o CIT

i korzysta z przejściowego prawa do wyboru ryczałtu, na podstawie art. 9 ustawy wprowadzającej.

Zgodnie z przepisem art. 9 ustawy wprowadzającej podatnicy, o których mowa w art. 28k ust. 1 pkt 5 lub 6 ustawy o CIT, oraz podmioty, o których mowa w art. 28k ust. 2 ustawy o CIT, mogą wybrać opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy o CIT, **jeżeli w 2021 r. złożą zawiadomienie**, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT. W takim przypadku przepisy art. 7aa ust. 1, 2, 4–7 i 9 ustawy o CIT stosuje się odpowiednio.

Przykład 6

Dochód do opodatkowania podatnika za rok 2020 wyniósł 10 mln zł, a należny podatek wyniósł 1,9 mln zł. Podatnik podjął decyzję o opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych począwszy od 1 stycznia 2021 roku. Po dokonaniu rozliczenia na podstawie art. 7aa ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT tj. uwzględnieniu określonych kategorii w przychodach i kosztach uzyskania przychodów, dochód do opodatkowania wynosi 30 mln zł, a należny podatek 5,7 mln zł.

W związku ze wzrostem zobowiązania podatkowego podatnika o 200% w wyniku dokonanego rozliczenia z art. 7aa ust. 1 pkt 1 ustawy, podatnik może powstałą w ten sposób nadwyżkę zobowiązania podatkowego (w wysokości 3,8 mln zł) zapłacić w częściach, w okresie nie dłuższym niż 3 lata, licząc od końca roku 2020, tj. do 31 grudnia 2023r.

2.3 Dochód z przekształcenia i innych form reorganizacji

19. Przekształcenie podmiotu będącego podatnikiem CIT:

Na podatników powstałych w wyniku przekształcenia spółki, których pierwszy rok podatkowy po przekształceniu jest jednocześnie pierwszym rokiem podlegania pod ryczałt, nałożony został (obok pozostałych ustawowych obowiązków) obowiązek rozpoznania dochodu z przekształcenia, opodatkowanego stawką 19%.

Dochodem z przekształcenia jest różnica między wartością rynkową składników majątku spółki i ich wartością podatkową (określanymi na dzień przekształcenia).

Sposób określenia w/w wartości rynkowej uzależniony jest od rodzaju danego składnika majątkowego podatnika. W przypadku papierów wartościowych i aktywów, których przeniesienie nie wiąże się ze zmianą istotnych ekonomicznie funkcji lub aktywów lub ryzyk (takich jak np. środki trwałe), wartość rynkowa ustalana jest zgodnie z art. 14 ust. 2 ustawy o CIT, tj. na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem m.in. ich stanu lub stopnia zużycia oraz czasu lub miejsca zbycia.

Z kolei, w przypadku innych składników majątkowych, tj. takich których przeniesienie jest związane ze zmianą istotnych ekonomicznie funkcji lub aktywów lub ryzyk ich wartość rynkowa podlega określeniu stosownie do art. 11c ustawy o CIT (tj. na warunkach istniejących pomiędzy podmiotami niepowiązanymi, według zasady ceny rynkowej).

Wartość podatkową składnika majątku dla celów określenia dochodu z przekształcenia stanowi wartość, która uprzednio nie została ujęta jako koszt podatkowy, ale która stanowiłaby taki koszt w przypadku zbycia przez podatnika tego składnika majątku.

Regulacje dotyczące ryczału umożliwiają rozłożenie w czasie obciążeń podatkowych wynikających z obowiązku opodatkowania dochodu z przekształcenia spółki oraz uwzględnienia w przychodach i kosztach tzw. korekty wstępnej (rozdział 2.2. Przewodnika). Jeśli ujęcie dochodu z przekształcenia wraz z korektą wstępną powoduje zwiększenie zobowiązania podatkowego (za rok podatkowy poprzedzający opodatkowanie ryczałem) o minimum 50%, podatnik ma możliwość zapłaty powstałej w ten sposób nadwyżki w częściach, w okresie nie przekraczającym 3 lat. Okres ten (3 lat) liczy się od końca roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałem od dochodów spółek kapitałowych. Ilość i kwota poszczególnych części podatku do zapłaty ustala podatnik informując o przyjętym sposobie rozliczenia w zeznaniu CIT-8 składanym za ostatni rok opodatkowania CIT klasycznym.

Przykład 7

Spółka A sp. z o. o. spółka komandytowo-akcyjna z dniem 1 stycznia 2022 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 kapitałowych, począwszy od pierwszego roku podatkowego po przekształceniu, tj, od roku kalendarzowego 2022 r.

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

Spółka powinna dokonać rozliczenia w przychodach i kosztach spółki przekształcanej A sp. z o. o. spółka komandytowo-akcyjna korektę wstępną oraz ustalić dochód z przekształcenia i wykazać ten dochód do opodatkowania w zeznaniu składanym za 2021 r. Spółki A sp. z o. o. spółka komandytowo-akcyjna.

20. Przekształcenie podmiotu nie będącego podatnikiem CIT w spółkę z o.o. albo S.A.:

Do wykazania dochodu z przekształcenia na przedstawionych powyżej zasadach (poz. 19) zobligowane są również podmioty wybierający ryczałt, którzy zostali utworzeni z przekształcenia w spółkę:

- przedsiębiorcy – osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą
- spółki nieposiadającej osobowości prawnej,

- których pierwszy rok po przekształceniu jest jednocześnie pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

W konsekwencji nałożenia na w/w podatników obowiązku wykazania również dochodu z przekształcenia, podatnicy są zobowiązani do:

- dokonania wstępnej korekty przychodów i kosztów z uwzględnieniem przychodów i kosztów rozliczanych przez przedsiębiorcę będącego osobą fizyczną lub przez wspólników spółki nieposiadającej osobowości prawnej (patrz rozdział 2.2 Przewodnika),
- rachunkowego wyodrębnienia zysków i strat za okres sprzed opodatkowania ryczałtem (w przypadku spółek kapitałowych powstałych na skutek przekształcenia spółek

nieposiadającej osobowości prawnej prowadzących księgi rachunkowe); patrz rozdział 2.5 Przewodnika,

- rozpoznania dochodu z przekształcenia, analogicznie jak w przypadku przekształcenia spółki będącej podatnikiem CIT,
- wykazania przychodów oraz kosztów z korekty wstępnej, a także dochodu z przekształcenia w zeznaniu podatkowym CIT-8. Zeznanie składane w tej sytuacji nie jest zeznaniem składanym za rok poprzedni, ale zeznaniem składanym wyłącznie w celu rozliczenia dochodu z korekty wstępnej i dochodu z przekształcenia. Zeznanie składa podatek opodatkowany ryczałtem, powstały z przekształcenia;
- ustalenia podatku (19%) od dochodu z korekty wstępnej i dochodu z przekształcenia oraz jego zapłaty, z uwzględnieniem prawa do zapłaty tego podatku w częściach w okresie nie dłuższym niż 2 lata, licząc od końca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem.

2.3.1 Restrukturyzacja w 2021 roku – przepisy przejściowe

21. Zgodnie z art. 28k ust. 1 pkt 5 i 6 oraz art. 28k ust. 2 ustawy o CIT podmioty uczestniczące w procesach restrukturyzacyjnych tj. łączenie, podział, wkład niepieniężny nie mają prawa wyboru do opodatkowania ryczałtem w roku podatkowym dokonania restrukturyzacji i w następnym roku podatkowym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesiące od dnia dokonania restrukturyzacji.

Jednakże, w drodze wyjątku uchylono w/w ograniczenie pod warunkiem złożenia w 2021 r. zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem. Przepis art. 9 ustawy wprowadzającej stanowi w tym zakresie, iż podatnicy, o których mowa w art. 28k ust. 1 pkt 5 lub 6 ustawy o CIT, oraz podmioty, o których mowa w art. 28k ust. 2 ustawy o CIT, mogą wybrać opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych zgodnie z przepisami rozdziału 6b, jeżeli w 2021 r. złożą zawiadomienie, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT. W takim przypadku przepisy art. 7aa ust. 1, 2, 4–7 i 9 ustawy o CIT stosuje się odpowiednio. Oznacza to, że podmioty dokonujące restrukturyzacji w drodze łączenia, podziału lub wniesienia wkładu niepieniężnego, dla których pierwszy rok po restrukturyzacji jest jednocześnie pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (dzień restrukturyzacji jest pierwszym dniem pierwszego roku stosowania ryczałtu) może na zasadach przejściowego prawa, istniejącego wyłącznie w 2021 r., do wyboru ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych. Należy zaznaczyć, że przepis art. 9 stanowi wyłącznie o

wyborze ryczału w 2021 r. i prawa tego nie przewidują przepisy w odniesieniu do kolejnych restrukturyzacji. Jeśli zatem po pierwszym takim wyborze podatnik dokona ponownej restrukturyzacji, jego prawo do kontynuowania ryczału uzależniony będzie od spełnienia warunków określonych art. 281 ust. 1 pkt 4 lit c i d ustawy o CIT.

22. W przypadku restrukturyzacji połączonej z wyborem ryczału od dochodów spółek kapitałowych (poz. 21), podatnik zobowiązany jest do dokonania analogicznych rozliczeń jak w przypadku przekształcenia, z uwzględnieniem faktu czy w restrukturyzacji wzięli udział wyłącznie podatnicy podatku CIT¹⁰, czy również osoby fizyczne albo spółki niebędące osobą prawną¹¹. Do obowiązków tych należą:

- dokonanie wstępnej korekty przychodów i kosztów podatkowych (rozdział 2.2 Przewodnika),
- rachunkowe wyodrębnienie zysków i strat powstałych sprzed restrukturyzacji,
- rozpoznanie dochodu z restrukturyzacji (rozdział 2.3 Przewodnika),
- wykazanie przychodów oraz kosztów oraz dochodu z restrukturyzacji w zeznaniu podatkowym CIT-8 . Dochody te wykazuje się w zeznaniu CIT-8 podmiotu restrukturyzowanego za rok poprzedzający pierwszy rok stosowania ryczału, jeśli w restrukturyzacji wzięli udział wyłącznie podatnicy CIT. Jeśli w restrukturyzacji wzięły udział osoby fizyczne lub spółki niebędące osobą prawną – w zeznaniu CIT-8 składanym przez podatnika opodatkowanego ryczałem, odpowiednio na zasadach określonych art. 7aa ust. 9 ustawy o CIT (poz. 17-18 rozdziału 2.3 Przewodnika).
- ustalenie podatku (19%) i zapłaty podatku, z prawem do jego zapłaty w częściach w okresie nie dłuższym niż 2 lata, licząc od końca pierwszego roku opodatkowania ryczałem od dochodów spółek kapitałowych przez podatnika zobowiązanego do złożenia zeznania.

Dochód z restrukturyzacji ustalany jest analogicznie jak w przypadku dochodu z przekształcenia, w odniesieniu do przejmowanych składników majątku. Stanowi on nadwyżkę wartości rynkowej przejętych składników ponad ich wartość podatkową (ustalanych na dzień dokonania restrukturyzacji).

Sposób określenia wartości rynkowej zależy od rodzaju danego składnika:

- papiery wartościowe i aktywa, których przeniesienie nie wiąże się ze zmianą istotnych ekonomicznie funkcji/aktywów/ryzyk - zgodnie z art. 14 ust. 2 ustawy o CIT, tj. na podstawie cen rynkowych

¹⁰ Patrz art. 7aa ust. 1, 2 oraz 4-7 ustawy o CIT

¹¹ Patrz art. 7aa ust. 9 w związku z ust. 1, 2 oraz 4-7 ustawy o CIT

- inne składniki majątkowe - stosownie do art. 11c ustawy o CIT, tj. na warunkach istniejących między podmiotami niepowiązаныmi

Z kolei, wartością podatkową przejmowanych aktywów jest wartość (nie zaliczona do kosztów podatkowych), stanowiąca koszt podatkowy w przypadku hipotetycznego zbycia tych aktywów.

Przykład 8

X Sp. z o.o.

- prowadzi działalność w zakresie technologii informatycznych i komputerowych (dostarczanie Internetu na rzecz odbiorców końcowych) i
- posiada aktywa wprowadzone do ewidencji środków trwałych (np. przekazniki z osprzętem, urządzenia abonenckie, meble biurowe, światłowody).
- Wartość początkowa środków trwałych wynosi 1 mln zł zaś suma dokonanych przez X Sp. z o.o. odpisów amortyzacyjnych 250 tys. zł

W związku z wdrożeniem restrukturyzacji w ramach grupy kapitałowej, w 2021 r. X Sp. z o.o.

- wnosi do Y Sp. z o.o. aportem w/w środki trwałe o wartości rynkowej 1,5 mln zł zgodnie z wyceną przygotowaną na potrzeby aportu przez rzeczoznawcę majątkowego. Y Sp. z o.o.
- korzysta z możliwości wyboru opodatkowania ryczałtem w 2021 r. powiadamiając o tym naczelnika US.

Ile wyniesie **nałężny podatek** od dochodu z restrukturyzacji (aportu)?

142 500 zł (możliwość zapłaty w **częściach** przez max. **2 lata**)

- **wartość rynkowa** środków trwałych – **1,5 mln zł**
- **wartość podatkowa** środków trwałych (wartość początkowa pomniejszona o odpisy amortyzacyjne) – **750 tys. zł** (1 mln zł - 250 tys. zł)
- **dochód restrukturyzacyjny** (wartość rynkowa pomniejszona o wartość podatkową)- **750 tys. zł** (1,5 mln – 750 tys. zł)
- **19% x dochód restrukturyzacyjny** (19% x 750 tys. zł).

2.4 Zapłata zobowiązania wynikającego z wstępnej korekty i dochodu z przekształcenia¹²

23. Stosownie do art. 7aa ust. 3 ustawy o CIT w sytuacji, gdy po uwzględnieniu przychodów, kosztów lub dochodu z przekształcenia (omówione w podrozdziale 2.2 i 2.3. Przewodnika), czyli po uwzględnieniu korekty wstępnej oraz dochodu z przekształcenia wysokość zobowiązania podatkowego należnego za rok podatkowy wzrośnie o co najmniej 50% w porównaniu do zobowiązania podatkowego, jakie powstałoby, gdyby nie uwzględniono tych przychodów, kosztów lub dochodu, powstała w ten sposób nadwyżkę zobowiązania podatkowego podatnik może zapłacić w częściach w okresie nie dłuższym niż 3 lata, licząc od końca roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. Ilość i wielkość ustalonych części podatku ustala sam podatnik i nie są one ograniczone przepisami.

O sposobie przyjętego rozliczenia podatnik informuje w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1 ustawy o CIT (tj. w zeznaniu o wysokości dochodu osiągniętego <straty poniesionej> w roku podatkowym – CIT-8).

24. W przypadku podatnika utworzonego z przekształcenia w spółkę przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą albo spółki niebędącej osobą prawną (art. 7aa ust. 8 i 9 ustawy o CIT), podatnik ten:

- 1) ustala przychody i koszty (korektę wstępną) oraz dochód z przekształcenia na zasadach, o których mowa w art. 7aa ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT
- 2) wykazuje przychody, koszty (korektę wstępną) i dochód z przekształcenia, o których mowa w pkt 1, w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1 ustawy o CIT (tj. zeznaniu o wysokości dochodu osiągniętego <straty poniesionej> w roku podatkowym – CIT-8), składanym do końca trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych;
- 3) ustala podatek według stawki, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT , tj. według stawki wynoszącej 19%;
- 4) dokonuje zapłaty podatku w częściach w okresie nie dłuższym niż 2 lata, licząc od końca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

Ilość i wielkość ustalonych części podatku w okresie 2 letnim ustala sam podatnik i nie są one ograniczone przepisami. W tej sytuacji nie jest wymagany warunek wzrostu zobowiązania

¹² W 2021 r. – również dochodu z restrukturyzacji

podatkowego w porównaniu do zobowiązania jakie powstałoby bez korekty wstępnej przychodów i kosztów oraz dochodu z przekształcenia, jak to zostało przewidziane w przypadku przekształcenia spółki w spółkę (podatnika CIT), w art. 7aa ust. 3 ustawy o CIT, z uwagi na cechującą te dwa stany prawne odmienną np. co do podatnika zobowiązanego do tego rozliczenia.

Przedstawione wyżej (poz. 24) zasady stosuje się również do dochodu z restrukturyzacji (rozdział 2.3.1 Przewodnika), jeśli uczestniczą w niej osoby fizyczne lub spółki niebędące osobą prawną. W przypadku restrukturyzacji, w której uczestniczą wyłącznie podatnicy podatku CIT przepis art. 7aa ust. 9 pkt 4 ustawy o CIT, w zakresie płatności podatku, również znajduje zastosowanie¹³.

W przypadku płatności podatku przez podmiot restrukturyzujący (restrukturyzowany) w oparciu o art. 7aa ust. 9 pkt 4 ustawy o CIT, zgodnie z którym podatnik dokonuje zapłaty podatku w częściach w okresie nie dłuższym niż 2 lata, licząc od końca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych nie jest wymagane spełnienie warunku co do wzrostu zobowiązania podatkowego w porównaniu do zobowiązania jakie powstałoby bez korekty wstępnej i dochodu z restrukturyzacji. Przepis ten nie nawiązuje bowiem do tego warunku, jak to zostało zredagowane w art. 7aa ust. 3 ustawy o CIT, w przypadku przekształcenia podatnika CIT

2.5 Obowiązek rachunkowego wyodrębnienia zysków i strat

25. Podatnik przed przystąpieniem do opodatkowania na zasadach określonych w rozdziale 6b ustawy o CIT ma również obowiązek dokonania ewidencyjnych wyodrębnień w kapitale własnym na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych w zakresie kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych odniesionych na kapitały, wypracowanych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jak również kwoty niepokrytych strat poniesionych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (art. 7aa ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT).

¹³ Patrz art. 9 ustawy wprowadzającej, który stanowi, iż do podatników uczestniczących w restrukturyzacji przepis art. 7aa ust. 9 stosuje się odpowiednio

Wyodrębnienie zysków i strat powinno być wykazywane w sprawozdaniach finansowych sporządzanych przez podatnika i jego następców prawnych, zgodnie z przepisami o rachunkowości w okresie od roku, w którym dokonano tego wyodrębnienia, do roku, w którym wypłacone zostały te zyski lub pokryte zostały te straty (art. 7aa ust. 7 ustawy o CIT).

26. Przepisy o wyodrębnieniu zysków i strat stosuje się również do podatnika utworzonego z przekształcenia w spółkę przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą albo spółki niebędącej osobą prawną jak również do podatnika utworzonego w wyniku restrukturyzacji lub uczestniczącego w restrukturyzacji, który na mocy art. 9 ustawy wprowadzającej może w okresie przejściowym w 2021 r. wybrać ryczałt od dochodów spółek kapitałowych.

27. Zgodnie z art. 28d ust. 1 ustawy o CIT podatnik opodatkowany ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych jest obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie przepisów o rachunkowości w sposób zapewniający prawidłowe określenie wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku.

Podatnik taki zobligowany został również do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie przepisów o rachunkowości w sposób zapewniający prawidłowe określenie wyodrębnionych w kapitale własnym kwoty zysków niepodzielonych i zysków podzielonych odniesionych na kapitały, wypracowanych w latach opodatkowania ryczałtem, a także kwoty niepokrytych strat poniesionych w latach opodatkowania ryczałtem.

Wyodrębnienie zysków i strat jest niezbędne w celu kontroli prawidłowości rozliczeń w systemie ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych i może zostać opisane w sposób bardziej szczegółowy w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

Wyodrębnienie zysków i strat jest podstawą do odliczeń przysługujących udziałowcom (akcjonariuszom) spółki opodatkowanej ryczałtem od podstawy opodatkowania ustalonej od otrzymanej dywidendy. Brak takiego wyodrębnienia skutkować zatem będzie brakiem uprawnienia do tych odliczeń.

Przykład 9

Opodatkowaniu zgodnie z rozdziałem 6b podlega w szczególności dochód odpowiadający wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto

przeznaczony do wypłaty udziałowcom albo akcjonariuszom lub przeznaczony na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (art. 28m ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT) oraz, w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem, dochód odpowiadający sumie zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty (art. 28m ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT). Jedynie precyzyjne wyodrębnienie zysków i strat przed wejścia do systemu ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych umożliwi pobranie podatku we właściwym momencie. Podatek ustalany zgodnie z zasadami rozdziału 6b nie będzie należny od dochodu (zysku netto) wypracowanego w okresie sprzed opodatkowania ryczałtem, stąd wypłata dywidendy z tego zysku nie będzie się wiązać z powstaniem zobowiązania podatkowego.

Podobnie w sytuacji podjęcia uchwały o pokryciu strat powstałych w okresie opodatkowania ryczałtem - zobowiązanie podatkowe nie powstanie.

Przedmiotowe wyodrębnienie zysków i strat jest również niezbędne z perspektywy odliczeń, o których mowa w art 30a ust. 19 ustawy o PIT. Jeżeli wypłacona udziałowcom (akcjonariuszom) dywidenda pochodzi z podziału zysków z okresu opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, lecz zyski te nie są obecnie wyodrębniane w kapitale własnym spółki, nie dokonuje się odliczeń których mowa w tym przepisie.

2.6 Ulgi i zwolnienia przysługujące przed rozpoczęciem stosowania Ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych

28. Zgodnie z art 18aa ustawy o CIT podatnik, który dokonuje odliczeń na podstawie art. 18 i art. 18d–18f (darowizny, ulga B+R, ulga na złe długi), traci odpowiednio prawo albo obowiązek do ich kontynuowania począwszy od pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. Jest to uzasadnione z uwagi na odmienne zasady ustalania podstawy opodatkowania oraz proinwestycyjne założenia ryczałtu.

W systemie ryczałtu, z założenia, nie przewiduje się dodatkowych odliczeń od podstawy opodatkowania, z wyjątkiem takich które zapewniają zgodność z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska..

Utrata prawa (obowiązku) do dokonywania wskazanych odliczeń nie ma charakteru bezwzględny - przepisy te będą mogły być ponownie stosowane po opuszczeniu systemu ryczału od dochodów spółek kapitałowych, ale jedynie w odniesieniu do powstałych po tym dniu wydatków, czy kosztów.

3 Podmioty uprawnione do Ryczału

29. Ryczałt jest alternatywnym w stosunku do zasad klasycznych systemem opodatkowania i ma charakter fakultatywny. To oznacza, że podatnik samodzielnie decyduje, czy chce skorzystać z tej formy opodatkowania swoich dochodów.

Opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o CIT tj. podatnik, który ma siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz podlega obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania.

Dodatkowo przepisy o ryczałcie umożliwiają wybór opodatkowania ryczałtem podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą i jednocześnie działalność rolniczą lub działalność w zakresie gospodarki leśnej (art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o CIT). Przepis art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. stanowi wprowadzenie rozszerzenie przedmiotu opodatkowania ustawy CIT, niemniej jednak zmiana ta ma na celu zapobiec dyskryminacji podatkowej podmiotów, które prowadzą taką mieszaną działalność.

30. Aby móc wybrać alternatywną formę opodatkowania podatnik jest zobowiązany przede wszystkim do poinformowania właściwego naczelnika urzędu skarbowego, w formie zawiadomienia według ustalonego wzoru, o wyborze opodatkowania ryczałtem. Zawiadomienie składa się w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym podatnik ma być opodatkowany ryczałtem (art. 28j ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT).

31. Ponadto, podatnik zobowiązany jest łącznie spełniać w każdym okresie opodatkowania ryczałtem pozostałe warunki określone w przepisie art. 28j ustawy o CIT:

1. Łączne przychody z działalności osiągnięte przez podatnika w poprzednim roku podatkowym nie mogą przekroczyć kwoty 100 000 000 zł **lub** wartość średnich przychodów z działalności, obliczona na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego z okresu opodatkowania ryczałtem, nie przekroczyła 100 000 000 zł (art. 28j ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT). Próg przychodowy obliczany jest z uwzględnieniem kwoty należnego podatku od towarów i usług i odnosi się do kwoty całkowitych przychodów podatnika, osiągniętych w poprzednim

roku podatkowym. W pierwszym roku opodatkowania ryczałtem będzie to przychód wynikający z zeznania podatkowego CIT-8, z uwzględnieniem kwoty należnego podatku od towarów i usług, z kolei w przypadku kontynuacji opodatkowania ryczałtem w następnych latach będzie to przychód podatkowy wynikający z sprawozdania finansowego w kwocie również uwzględniającej należny podatek od towarów i usług.

Wartość średnich przychodów, o której mowa powyżej, ustala się jako iloraz sumy przychodów wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług, osiągniętych w każdym poprzednim roku podatkowym okresu, o którym mowa w art. 28f ust. 1 albo 2 (tj. okresu bezpośrednio po sobie następujących 4 lat podatkowych wskazany przez podatnika w zawiadomieniu o wyborze opodatkowania ryczałtem albo kolejnych okresów bezpośrednio po sobie następujących 4 lat podatkowych, w których podatnik był opodatkowany ryczałtem) oraz liczby tych lat poprzedzających dany rok podatkowy.

Jeżeli rok podatkowy trwa dłużej albo krócej niż 12 następujących po sobie miesięcy, przychód za ten rok ustala się jako iloraz przychodu osiągniętego w tym roku wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług oraz ilorazu liczby dni w okresie opodatkowania ryczałtem i liczby 365.

Podatnik sprawdzając kryterium przychodowe powinien zbadać wysokość:

- przychodów podatkowych (wynikających ze złożonego zeznania) – w przypadku podatnika wybierającego ryczałt (kryterium wejścia).
- przychodów rachunkowych (które w trakcie opodatkowania ryczałtem stają się *de facto* przychodami podatkowymi) – w sytuacji oceny spełnienia wskazanego warunku w trakcie opodatkowania ryczałtem.

Przy obliczaniu limitu przychodów należy uwzględnić wszelkie przychody podatnika z działalności, w tym także te zwolnione od podatku dochodowego, bez względu na to, czy klasyfikowane są do źródła zyski kapitałowe czy innych źródeł przychodu. Nie uwzględnia się natomiast przychodów z działalności rolniczej czy leśnej (UWAGA: przychody te będą jednak uwzględniane przy weryfikacji kryterium przychodowego w okresie opodatkowania ryczałtem).

Ważne!

W przypadku podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności warunek przychodowy określony w pkt 1 ust. 1 art. 28j ustawy o CIT w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem **uznaje się za spełniony**¹⁴.

¹⁴ Patrz art. 28j ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT

Przykład 10

Spółka X z o. o., która zajmuje się produkcją przetworów owocowych chciałaby zmienić opodatkowanie na ryczałt, począwszy od roku 2021. Przychody Spółki w roku 2020 kształtowały się następująco:

- **70 mln zł** – przychody z podstawowej działalności Spółki (produkcja i dystrybucja przetworów owocowych),
- **20 mln zł** – przychody z działalności w specjalnej strefie ekonomicznej(SSE), zwolnione od podatku (zezwozenie strefowe wygaśnie z końcem 2020 roku i po tym okresie podatnik nie będzie prowadził działalności w SSE),
- **5 mln zł** – przychody z tytułu licencji na zarejestrowany przez Spółkę znak towarowy,
- **50 mln zł** – przychody z działalności rolniczej.

Czy spółka będzie uprawniona do wyboru ryczałtu począwszy od 2021 roku (zakładając, że pozostałe warunki określone w ustawie zostaną spełnione)?

Odpowiedź: **Tak**, przychody spółki w 2020 r. wynoszą bowiem **95 mln zł** ($70+20+5$) < 100 mln zł.

Dodatkowo należy wskazać, że intencją ustawodawcy jest co do zasady zapewnienie podatnikom możliwości pozostania w systemie do końca okresu czteroletniego. W sytuacji, gdy podatnik osiągnie wartość przychodów (średnich przychodów), która powodowałaby naruszenie warunku, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 1, projekt przewiduje domiar zobowiązania podatkowego (art. 28q ustawy o CIT). Alternatywnie, podatnik może w momencie naruszenia warunku przychodowego zaprzestać kontynuowania rozliczeń ryczałtem.

Zatem w przypadku gdy w którymkolwiek roku z 4-letniego okresu opodatkowania ryczałtem przychody podatnika lub jego średnie przychody przekroczą wartość uprawniającą do ryczałtu (100 mln zł) podatnik ten będzie mógł kontynuować wybraną formę opodatkowania, z tym że do wszystkich dochodów osiągniętych w kolejnym roku podatkowym z tego okresu zobowiązany będzie ustalać domiar zobowiązania podatkowego. Każdy pierwszy rok z 4-letniego okresu podlega jednak weryfikacji wyłącznie co do spełnienia warunku przychodowego w wysokości 100 mln zł w zakresie łącznych przychodów z działalności osiągniętych w poprzednim roku podatkowym (średnie przychody określa się jedynie odrębnie dla lat z każdego 4-letniego okresu).

Przykład 11

Spółka z o.o. prowadzi działalność od kilku lat, jej produkty z każdym rokiem sprzedają się coraz lepiej. Po wejściu do ryczału Spółka (spółka spełniła warunek przychodowy) otworzyła się na rynki zagraniczne i osiągnęła przychody w rekordowej wysokości (jedynie rok 2024 był czasem załamania gospodarczego). Przychody spółki kształtowały się następująco:

2021 (pierwszy rok ryczału): 95 mln zł

2022: 115 mln zł

2023: 120 mln zł

2024: 60 mln zł.

Czy i w którym momencie Spółka utraci prawo do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych?

Analizując przypadek Spółki należy wskazać, że:

- warunek przychodowy z założenia **był spełniony** w roku **2021 (wejście w ryczałt)**
- warunek przychodowy **był spełniony** w roku **2022**
 - (przychód za poprzedni rok 2021 = 95 mln zł < 100 mln zł) warunek przychodowy **nie był spełniony** w roku **2023**
 - (przychód za poprzedni rok 2022 = 115 mln zł > 100 mln zł) warunek średnich przychodów **nie był spełniony już** w roku 2023

(średni przychód = $(115 + 95)/2 = 105$ mln zł > 100 mln zł)

- warunek średnich przychodów **nie był spełniony** w roku 2024

(średni przychód = $(95 + 115 + 120)/3 = 110$ mln zł > 100 mln zł)

W zaprezentowanym przykładzie skutki podatkowe będą zależne od decyzji podjętej przez tę Spółkę - może ona opuścić system ryczału z końcem 2022 r. lub pozostać w tym systemie do końca czwartego roku, z tym że w latach 2023 r. i 202 r. spółka zobowiązana jest do ustalenia domiaru podatkowego do wszystkich osiągniętych w danym roku dochodów.

Spółka ustala domiar podatkowy w roku 2023.

Żałómy, że osiągnięty dochód w roku 2023 z danej transakcji za jeden miesiąc z tytułu ukrytych zysków = 100 mln zł*:

$$\left[1 - \frac{100}{\frac{95 + 115}{2}} * 100 * 5\% \right] = \left(1 - \frac{100}{105} \right) * 100 * 5\% = 0,23 \text{ [mln zł]}$$

** podatnik ustala domiar podatkowy względem każdego dochodu i płatności podatku, która może wystąpić w danym roku (tj. np. dochód z tytułu ukrytego zysku).*

Spółka ustala domiar podatkowy w roku 2024 (załóżmy, że dochody za dany miesiąc roku 2024, z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą = 10 mln zł):

$$\left[1 - \frac{100}{\frac{95 + 115 + 120}{3}} * 10 * 5\% \right] = \left(1 - \frac{100}{110} \right) * 10 * 5\% = 0,045 \text{ [mln zł]}$$

32. Opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik, którego mniej niż 50% przychodów, (łącznie przychody z działalności) 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 powiązаныmi 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.

Wprowadzone w art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT warunki dotyczące struktury przychodów mają w zamierzeniu ograniczać możliwość korzystania z nowej formy opodatkowania tym podmiotom, które nie prowadzą aktywnej działalności gospodarczej, a swoje dochody opierają na pasywnych źródłach przychodów.

W przypadku transakcji, w związku z którymi nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma (lit. g) – transakcje te ograniczone są do podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT

Ważne!

W przypadku **podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności** warunek dotyczący struktury przychodów uznaje się za spełniony w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem (art. 28j ust. 2 ustawy o CIT).

33. Opodatkowanie ryczałtem może wybrać podatnik¹⁵, który:

- 1) zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty, 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. Osoby te nie mogą być udziałowcami ani akcjonariuszami tego podatnika, lub
- 2) 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. Osoby te nie mogą być udziałowcami ani akcjonariuszami tego podatnika. Warunek ten jest spełniony 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 (art. 28j ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT). Wydatki powinny być ponoszone w każdym miesiącu roku podatkowego

Aby skorzystać z nowych zasad opodatkowania podatnik powinien zatem zatrudniać na podstawie umowy o pracę (w przeliczeniu na etaty w pełnym wymiarze czasu pracy), nie mniej niż 3 pracowników niebędących udziałowcami (akcjonariuszami), co najmniej przez okres 300 dni roku podatkowego. W przypadku, gdy rok podatkowy podatnika nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym – okres 300 dni podlega proporcjonalnemu dostosowaniu. Podatnik może jednak również ponosić adekwatne miesięczne wydatki na wynagrodzenia 3 osób fizycznych zatrudnionych na inną umowę niż umowę o pracę, w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek na ubezpieczenie.

34. W przypadku **podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności** warunek dotyczący zatrudnienia, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT nie dotyczy roku rozpoczęcia tej działalności. W kolejnych jednak latach podatnik stopniowo zobligowany jest do zatrudnienia w ten sposób, że począwszy od drugiego roku podatkowego podatnik jest

¹⁵ Patrz art. 28j ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT

obowiązany do corocznego zwiększenia zatrudnienia o co najmniej 1 etat w pełnym wymiarze czasu pracy aż do osiągnięcia wielkości zatrudnienia określonej w tym przepisie. Do limitu osób zatrudnionych nie wlicza się udziałowców (akcjonariuszy) podatnika (poz. 32 pkt 1 Przewodnika).

W przypadku warunku opierającego się na limicie miesięcznych kwot wypłaconych wynagrodzeń, powinien on zostać w pełni spełniony począwszy od drugiego roku prowadzenia działalności, w każdym miesiącu roku podatkowego - w przypadku podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności. Do limitu osób zatrudnionych nie wlicza się udziałowców (akcjonariuszy) podatnika (poz. 32 pkt 2 Przewodnika)..

35. W przypadku podatnika będącego **małym podatnikiem, w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem**, warunek dotyczący zatrudnienia uznaje się za spełniony, jeżeli mały podatnik zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej **1 osobę** w przeliczeniu na pełne etaty, przez okres wskazany w tym przepisie, tj. co najmniej **300 dni w roku podatkowym**, a w przypadku gdy rok podatkowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym – przez co najmniej **82% dni** przypadających w roku podatkowym. Do limitu osób zatrudnionych nie wlicza się udziałowców (akcjonariuszy) podatnika. W kolejnych latach, tj począwszy od drugiego roku opodatkowania ryczałtem mały podatnik zobowiązany jest już w pełni spełniać warunek dotyczący zatrudnienia (zatrudnienie na podstawie umowy o pracę co najmniej 3 osób, patrz poz. 32 pkt 1 Przewodnika)

Z kolei warunek dotyczący zatrudnienia, opierający się na limicie kwot wypłaconych wynagrodzeń, określony w ww. pkt 2)¹⁶ (zatrudnienie osób na podstawie umowy innej niż umowa o pracę) uznaje się za spełniony w **pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem**, 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**. Do limitu osób zatrudnionych nie wlicza się udziałowców (akcjonariuszy) podatnika. Warunek ten jest spełniony, 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 (art. 28j ust. 3 ustawy o CIT). W kolejnych latach, tj począwszy od drugiego roku opodatkowania ryczałtem mały podatnik zobowiązany jest już w pełni spełniać warunek dotyczący miesięcznych wydatków na zatrudnienie (miesięczne wydatki w kwocie stanowiącej

¹⁶ Patrz art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy o CIT

co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, w związku z którymi na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek na ubezpieczenie (patrz poz. 32 pkt 2 Przewodnika)).

Przykład 12

Spółka z o.o. w 2021 r. zatrudnia następujące osoby:

1. czterech udziałowców – na podstawie umowy o pracę (przez cały rok),
2. Aleksego - studenta ostatniego roku studiów w wieku 25 lat – na podstawie umowy zlecenia w kwocie 3.000 zł brutto/msc (przez okres 6 miesięcy),
3. Pana Włodzisława – na podstawie umowy o dzieło przez cały ten okres,
4. Panią Alicję – na podstawie umowy zlecenia w kwocie 7.000 zł/msc (umowa zawarta na okres styczeń - marzec, od której pobierane są zaliczki na podatek dochodowy i składki na ubezpieczenia społeczne),
5. Pana i Panią Nowak - na podstawie umów zlecenia w kwocie 5.000 zł/msc każda (umowy zawarte na cały rok 2021, od których pobierane są zaliczki na podatek dochodowy i składki na ubezpieczenia społeczne).

Czy w przypadku Spółki warunek zatrudnienia należy uznać za spełniony?

- Zatrudnianie udziałowców nie wyklucza Spółki z opodatkowania ryczałtem, jednak nie są oni wliczani do minimalnego poziomu zatrudnienia.

- Spółka nie zatrudnia osób innych niż udziałowcy na podstawie umowy o pracę, jednakże zatrudnia 5 osób na podstawie innych umów niż umowa o pracę, w związku z czym badany jest warunek z pkt 2). W związku z powyższym okres zatrudnienia wskazanych osób będzie miał wtórne znaczenie – liczy się natomiast łączna miesięczna kwota wynagrodzenia w każdym miesiącu roku podatkowego oraz obowiązek pobierania zaliczek i składek na ubezpieczenia od wskazanych umów.

Ustalenia są następujące:

- Aleksy nie jest brany pod uwagę jako osoba zatrudniona, ponieważ od umowy tej nie są pobierane składki na ubezpieczenia społeczne i zaliczka na podatek dochodowy (student poniżej 26 roku życia).
- Umowa Pana Włodzisława pozostaje nieoskładkowana, a zatem nie wlicza się ona do limitu zatrudnienia.

- Do limitu zatrudnienia wliczane będą natomiast: umowa z Panią Alicją (tylko za okres zatrudnienia tj. styczeń – marzec) oraz umowy zawarte z Państwem Nowak (2 osoby) - łącznie zatrudniane są 3 osoby w okresie styczeń – marzec, w pozostałym okresie kwiecień - grudzień 2 osoby są wliczane do progu minimalnego. Naruszony został limit miesięcznego zatrudnienia 3 osób na umowę inną niż umowa o pracę począwszy od kwietnia 2021 r..

Zakładając, że kwota przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw wynosiła w każdym miesiącu 5.500 zł należy wskazać, że łączna kwota wynagrodzeń z tytułu ww. umów wynosi:

- w okresie styczeń - marzec 17.000 (tj. 7.000 + 5.000 + 5.000), czyli **więcej** niż 16.500 (tj. 5.500 x 3)
- w okresie kwiecień - grudzień 10.000 (tj. 5.000 + 5.000), czyli **mniej** niż 16.500 (tj. 5.500 x 3).

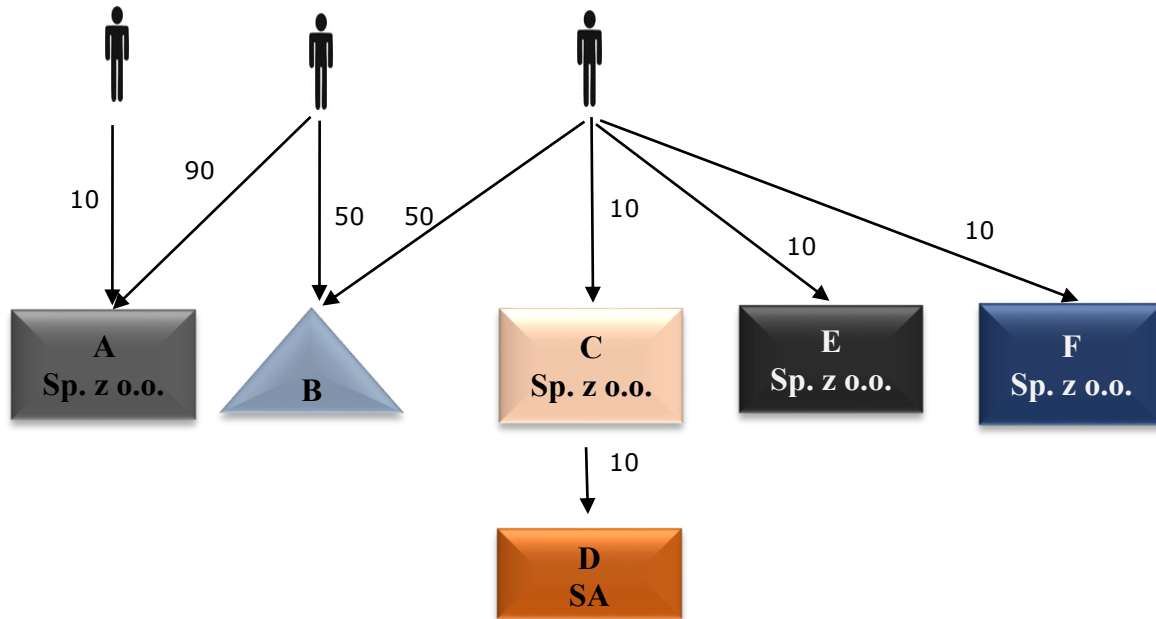
Warunek co do limitu kwot wypłaconych wynagrodzeń został również naruszony w kwietniu 2021 roku.

36. Zakres podmiotowy wprowadzonej regulacji został ograniczony do **spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółek akcyjnych**. Zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 4 i 5 ustawy o CIT opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik, który prowadzi działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółki akcyjnej, których odpowiednio udziałowcami lub akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne. Spółki te nie mogą posiadać 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).

Natomiast udziałowiec (akcjonariusz) takiej spółki (osoba fizyczna) nie może posiadać praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, lecz może posiadać udziały, akcje czy ogół praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną (art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT).

Przykład 13

Poniżej przedstawiono strukturę powiązań między podmiotami A, B, C, D, E oraz F. Czy na podstawie kryterium struktury udziałowej, podmioty te mogą być opodatkowane ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, przy założeniu że pozostałe kryteria są spełnione?



Z ryczałtu mogą skorzystać spółki A, E oraz F. Ryczałt skierowany jest do spółek z ograniczoną odpowiedzialnością/akcyjnych, które nie posiadają udziałów w innych podmiotach i których udziałowcami są wyłącznie osoby fizyczne.

37. Opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik, który nie sporządza w latach opodatkowania ryczałtem sprawozdań finansowych zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości (art. 28j ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT).

4 Podmioty wyłączone z Ryczałtu

38. Podatnik, aby móc wybrać nową formę opodatkowania jest zobowiązany spełnić warunki określone w przepisach o ryczałcie. Dodatkowo przepisy te wyłączają wprost niektóre kategorie podatników z zakresu podmiotowego tej regulacji. Należą do nich:

1. Przedsiębiorstwa finansowe, o których mowa w art. 15c ust. 16 ustawy o CIT. Zgodnie z tym przepisem przez przedsiębiorstwo finansowe rozumie się:

- 1) bank krajowy, o którym mowa w art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe;
- 2) instytucję kredytową, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 17 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe;
- 3) spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową oraz Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową;
- 4) firmę inwestycyjną, o której mowa w art. 3 pkt 33 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi;
- 5) towarzystwo, zarządzającego alternatywną spółką inwestycyjną, spółkę zarządzającą oraz zarządzającego z Unii Europejskiej, o których mowa odpowiednio w art. 2 pkt 3, 3a, 10 i 10c ustawy o funduszach inwestycyjnych;
- 6) krajowy zakład ubezpieczeń oraz zagraniczny zakład ubezpieczeń w rozumieniu odpowiednio art. 3 ust. 1 pkt 18 i 55 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz.U. z 2020 r. poz. 895 i 1180);
- 7) krajowy zakład reasekuracji oraz zagraniczny zakład reasekuracji w rozumieniu odpowiednio art. 3 ust. 1 pkt 19 i 56 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej;
- 8) dobrowolny fundusz w rozumieniu art. 8 pkt 3a ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
- 9) otwarty fundusz w rozumieniu art. 8 pkt 5 ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
- 10) pracowniczy fundusz w rozumieniu art. 8 pkt 6 ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
- 11) towarzystwo w rozumieniu art. 8 pkt 7 ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;

- 12) pracodawcę zagranicznego w rozumieniu art. 8 pkt 10 ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
- 13) zarządzającego zagranicznego w rozumieniu art. 2 pkt 24 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o pracowniczych programach emerytalnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 686);
- 14) fundusze inwestycyjne otwarte oraz alternatywne fundusze inwestycyjne utworzone na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych;
- 15) kontrahenta centralnego w rozumieniu art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 z dnia 4 lipca 2012 r. w sprawie instrumentów pochodnych będących przedmiotem obrotu poza rynkiem regulowanym, kontrahentów centralnych i repozytoriów transakcji (Dz.Urz. UE L 201 z 27.07.2012, str. 1, z późn. zm.[8]);
- 16) centralny depozyt papierów wartościowych w rozumieniu art. 3 pkt 21a ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi.

Za przedsiębiorstwo finansowe nie uważa się instytucji pożyczkowych, o których mowa w art. 5 pkt 2a ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o kredycie konsumenckim¹⁷.

2. Instytucje pożyczkowe w rozumieniu art. 5 pkt 2a ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o kredycie konsumenckim¹⁸. Zgodnie z tym przepisem instytucja pożyczkowa oznacza kredytodawcę innego niż:

- a) bank krajowy, bank zagraniczny, oddział banku zagranicznego, instytucja kredytowa lub oddział instytucji kredytowej w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe (Dz.U. z 2018 r. poz. 2187, 2243 i 2354 oraz z 2019 r. poz. 326, 730 i 875),
- b) spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa oraz Krajowa Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa,
- c) podmiot, którego działalność polega na udzielaniu kredytów konsumenckich w postaci odroczenia zapłaty ceny lub wynagrodzenia na zakup oferowanych przez niego towarów i usług.

3. Podatnicy osiągający dochody, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a ustawy o CIT tj. **1)** dochody uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej **na** terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych¹⁹ oraz **2)** dochody podatników

¹⁷ Dz.U. z 2019 r. poz. 1083).

¹⁸ (Dz.U. z 2019 r. poz. 1083)

¹⁹ Dz.U. z 2019 r. poz. 482 i 2020 oraz z 2020 r. poz. 284 i 1086

uzyskane z **działalności gospodarczej określonej** w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji²⁰.

Oznacza to, że podatnicy osiągający aktualnie dochody zwolnione na podstawie decyzji o wsparciu lub zezwolenia na prowadzenie działalności w SSE są wyłączone z możliwości opodatkowania ryczałtem. Po wyczerpaniu limitu, albo po uchyleniu lub wygaśnięciu decyzji (zezwoleń) podatnik spełniający warunki określone w przepisach o ryczałcie może wybrać tę formę opodatkowania.

4. Podatnicy postawieni w stan upadłości lub likwidacji.

5. Podmioty wyłączone z zakresu podmiotowego regulacji rozdziału 6b to również podmioty uczestniczące w podziałach, łączeniach i w transakcji noszenia wkładów niepieniężnych w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Wyłączenie tej kategorii podmiotów ma jednak charakter czasowy, w przeciwieństwie do wyżej wymienionych, co do których wyłączenie z prawa opodatkowaniem ryczałtem ma charakter trwały. Podatnik uczestniczący w restrukturyzacji może wybrać opcję opodatkowania ryczałtem najwcześniej w trzecim roku podatkowym po rozpoczęciu działalności w wyniku wystąpienia zdarzenia połączenia, podziału, czy wniesienia (otrzymania) wkładu niepieniężnego, nie wcześniej jednak niż po 24 miesiącach od dnia utworzenia;.

Zgodnie z art. 28k ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT przepisów dotyczących ryczałtu nie stosuje się do podatników, którzy zostali utworzeni:

- a) w wyniku połączenia lub podziału albo
- b) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników, albo
- c) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony, lub w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, zostało do niego wniesione na poczet kapitału uprzednio prowadzone przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski

²⁰ Dz.U. poz. 1162, z 2019 r. poz. 1495 oraz z 2020 r. poz. 1086

w pierwszym dniu roboczym miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14

– w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesiące od dnia utworzenia.

Natomiast zgodnie z art. 28k ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT przepisów rozdziału 6b ustawy o CIT nie stosuje się do podatników, którzy:

a) zostali podzieleni przez wydzielenie albo

b) wniesli tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału:

– uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w pierwszym dniu roboczym miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14, lub

– składniki majątku uzyskane przez tego podatnika w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli ten podatnik posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników

– w roku podatkowym, w którym dokonano podziału albo wniesiono wkład, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesiące od dnia dokonania podziału albo wniesienia wkładu.

Ważne! W przypadku łączenia, podziału podmiotów lub wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego, ww. przepisy stosuje się odpowiednio do podmiotów przejmujących lub otrzymujących wkład niepieniężny. Przepis art. 9 ustawy wprowadzającej wprowadza odstępstwo od wyłączenia z ryczałtu tych podatników, którzy w 2021 r. złożą zawiadomienie o wyborze tej formy opodatkowania oraz spełnią pozostałe wymienione w tym przepisie warunki (szerzej rozdział 2.3. oraz 2.4. Przewodnika)

5 Podstawowe obowiązki podatnika opodatkowanego Ryczałtem

5.1 Obowiązki ewidencyjne i inne z zakresu prawa bilansowego

39. Zgodnie z art. 28d ustawy o CIT podatnik opodatkowany ryczałtem jest obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie przepisów o rachunkowości w sposób, który zapewni prawidłowe określenie wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku. Księgi rachunkowe powinny zapewnić prawidłowy odczyt każdej podstawy opodatkowania, tj. oprócz zysku (straty) netto również transakcje np. z podmiotami powiązаныmi, wydatki podatnika, przejmowane składniki majątku, przychody i koszty ponoszone przez oddziały spółki, w tym oddziały zagraniczne. Operacje gospodarcze powinny być właściwie udokumentowane zgodnie z rzeczywistym ich przebiegiem.

W zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych stosuje się przepisy rozdziału 2 ustawy o rachunkowości.

40. Podatnicy obowiązani są również zapewnić wyodrębnienie w kapitale własnym:

- kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych odniesione na kapitały, wypracowanych 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.

41. Rokiem podatkowym podatnika opodatkowanego ryczałtem jest rok obrotowy w rozumieniu przepisów o rachunkowości. Rok obrotowy lub jego zmiany określa statut lub umowa, na podstawie której utworzono spółkę. Każda zmiana roku obrotowego powinna umożliwić właściwe sporządzenie sprawozdań finansowych za okres sprzed tej zmiany i po tej zmianie co zapewni prawidłowe ustalenie podstawy opodatkowania w ryczałcie.

42. Ustawa wprowadzająca wprowadziła zmiany w ustawie o rachunkowości, w zakresie prezentacji niektórych informacji. Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji został bowiem w przypadku podatników opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych rozszerzony o informacje o dochodach z tytułu ukrytych zysków w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób (w części "Dodatkowe informacje i Przewodnik").

5.2 Okres opodatkowania Ryczałtem

43. Stosownie do art. 28f ust. 1 ustawy o CIT opodatkowanie ryczałtem obejmuje okres bezpośrednio po sobie następujących 4 lat podatkowych wskazany przez podatnika w zawiadomieniu o wyborze opodatkowania ryczałtem, składanego do właściwego naczelnika urzędu skarbowego (według ustalonego wzoru) w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany ryczałtem.

Opodatkowanie ryczałtem przedłuża się na kolejne okresy bezpośrednio po sobie następujących 4 lat podatkowych, chyba że podatnik złoży informację o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem w deklaracji o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy, o której mowa w art. 28r ust. 1 ustawy o CIT, składanej za ostatni rok podatkowy, w którym podatnik był opodatkowany ryczałtem.

Nowy reżim opodatkowania, jak przewiduje art. 28f ustawy o CIT, wybierany jest na okresy czteroletnie. Po zakończeniu okresu czteroletniego, jeśli podatnik spełnia warunki ustawowe, może kontynuować rozliczenia zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy o CIT w kolejnym okresie czteroletnim.

W przypadku rezygnacji z tej formy opodatkowania wymagana będzie informacja o rezygnacji, składana w deklaracji podatkowej za ostatni rok opodatkowania ryczałtem.

Wyznaczenie 4-letniego okresu rozliczeń ryczałtem nie ma charakteru bezwzględnego, gdyż w przypadku naruszenia warunków jego stosowania podatnik utraci prawo do ryczałtu również w tym 4-letnim okresie (patrz rozdział 13 Przewodnika). Intencją ustawodawcy jest, co do zasady, zapewnienie podatnikom możliwości pozostania w systemie do końca okresu czteroletniego.

Również w przypadku niespełnienia warunku przychodowego ustawodawca przewiduje możliwość dalszego kontynuowania opodatkowania dochodów ryczałtem. W sytuacji bowiem, gdy podatnik osiągnie wartość przychodów (średnich przychodów), która powodowałaby naruszenie warunku, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, przepisy przewidują domiar zobowiązania podatkowego (patrz rozdział 8.3 Przewodnika). Propozycja w tym zakresie skierowana jest do tych podatników, którzy pomimo przekroczenia warunku przychodowego podejmą decyzję o kontynuacji rozliczeń ryczałtem do zakończenia 4-letniego okresu opodatkowania tą formą.

5.3 Obowiązek ponoszenia nakładów inwestycyjnych lub wydatków na wynagrodzenia

44 Regulacje wprowadzające opodatkowanie ryczałtem skierowane są do podmiotów, które zamierzają realizować proinwestycyjną strategię rozwoju, w szczególności poprzez systematyczne zwiększanie majątku trwałego albo poprzez wzrost wydatków na wynagrodzenia zatrudnionych pracowników. W konsekwencji, jednym z warunków skorzystania z opodatkowania ryczałtem jest **wzrost wydatków na cele inwestycyjne**. Warunek ten uznawany jest za spełniony również w przypadku **zwiększania** przez podatnika **wydatków na wynagrodzenia**.

5.3.1 Nakłady na cele inwestycyjne

45. Zwiększanie majątku trwałego podatnika mierzone jest **wzrostem** ponoszonych bezpośrednio **nakładów na cele inwestycyjne**, za które uznaje się faktycznie poniesione w roku podatkowym:

- **wydatki na nabycie** fabrycznie **nowych środków trwałych** zaliczanych do grupy 3-8 Klasyfikacji
- wydatki na **wytworzenie środków trwałych** zaliczanych do grupy 3-8 Klasyfikacji
- **opłaty ustalone w umowie leasingu** (z wyłączeniem leasingu operacyjnego), w części stanowiącej **splatę wartości początkowej** w/w środków trwałych zaliczanych do grupy 3-8 Klasyfikacji.

Uwaga! Przesłanki celu inwestycyjnego nie spełniają wydatki ponoszone na samochody osobowe, środki transportu lotniczego, taboru pływającego i innych aktywów, wykorzystywanych głównie dla celów osobistych przez wspólników podatnika lub członków ich rodzin.

Co do zasady, wzrost nakładów na inwestycje jest mierzony w **okresach dwuletnich**, w ramach dwóch kolejnych lat podatkowych. W drodze odstępstwa od w/w zasady, w określonych okolicznościach istnieje możliwość rozliczania nakładów na cele inwestycyjne w **okresach czteroletnich**. W konsekwencji, nie ma konieczności spełniania warunku wzrostu nakładów w każdym roku podatkowym.

Możliwość rozliczania nakładów inwestycyjnych w okresie czteroletnim przysługuje podatnikowi, który:

- realizuje **znaczącą** dla jego działalności **inwestycję** oraz

- poinformuje (przed upływem dwuletniego okresu rozliczeniowego) naczelnika US o roku poniesienia nakładów / przedmiocie / terminie planowanego ukończenia inwestycji.

Przepisy dotyczące ryczału nie definiują pojęcia „znaczącej inwestycji”, jako że definicja taka mogłaby ograniczać możliwości inwestycyjne podatnika, a jedynie wskazują przykładowe kryteria, które należy uwzględnić przy ocenie, czy dana inwestycja jest znacząca. Pod uwagę należy wziąć m.in. znaczenie nakładów dla prowadzonej działalności, ich wpływ na zmianę przedmiotu lub poszerzenia jej zakresu, jak również wpływ nakładów na przedsiębiorstwo (zorganizowaną część przedsiębiorstwa).

Jako wartość referencyjną dla określenia wzrostu nakładów przyjmuje się **wartość początkową** środków trwałych ustaloną na **ostatni dzień roku podatkowego** poprzedzającego okres, w którym nakłady są rozliczane.

Przykład 14 - dwuletni okres rozliczania nakładów

X Sp. z o.o. wybrała opodatkowanie Ryczałem w 2021 r. (Ryczałt obejmuje lata 2021, 2022, 2023 i 2024; X Sp. z o.o. przez cały okres stosowania Ryczału spełni ustawowe warunki) i rozliczanie nakładów w okresach dwuletnich. Rok podatkowy X Sp. z o.o. pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

Jak określić **wartość referencyjną** dla określenia wzrostu nakładów za poszczególne okresy?

Wartość referencyjna:

- za lata **2021 i 2022** – wartość początkowa środków trwałych ustalona na **31.12.2020** r.
- za lata **2023 i 2024** – wartość początkowa środków trwałych ustalona na **31.12.2022** r.

Przykład 15 - czteroletni okres rozliczania nakładów w związku z realizacją znaczącej dla prowadzonej działalności inwestycji

Z Sp. z o.o. wybiera opodatkowanie Ryczałem w 2023 r. (Ryczałt obejmuje lata 2023, 2024, 2025 i 2026; Z Sp. z o.o. przez cały okres stosowania Ryczału spełni ustawowe warunki) i rozliczenie nakładów w okresie czteroletnim w związku z planowaną znaczącą inwestycją, skoncentrowaną w 2024 r. (do 31.12.2024 r. poinformuje o tym naczelnika US). Rok podatkowy Z Sp. z o.o. pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

Jak określić **wartość referencyjną** dla określenia wzrostu nakładów?

Wartością referencyjną będzie wartość początkowa środków trwałych ustalona na **31.12.2022 r.**

46. Stosownie do art. 28g ust. 1 ustawy o CIT, **wysokość nakładów inwestycyjnych** uzależniona jest od okresu ich rozliczania:

- **15%** (nie mniej niż 20 tys. zł) - **w okresach dwuletnich** albo
- **33%** (nie mniej niż 50 tys. zł) - **w okresach czteroletnich.**

Przykład 16 - dwuletni okres rozliczania nakładów

X Sp. z o.o. wybiera opodatkowanie Ryczałtem w 2022 r. (Ryczałt obejmuje lata 2022, 2023, 2024 i 2025; X Sp. z o.o. przez cały okres stosowania Ryczałtu spełni ustawowe warunki) i rozliczanie nakładów w okresach dwuletnich. Rok podatkowy X Sp. z o.o. pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Na 31.12.2021 r. X Sp. z o.o. posiada środki trwałe o wartości początkowej 200 tys. zł.

Jak określić **wartość** wymaganych nakładów inwestycyjnych?

Minimalne nakłady inwestycyjne wyniosą:

- za lata **2022 i 2023 – 30 tys. zł** (200 tys. zł x 15%, nie mniej niż 20 tys. zł); na 31.12.2023 r. wartość początkowa środków trwałych wyniesie 230 tys. zł
- za lata **2024 i 2025 – 34 500 zł** (230 tys. zł x 15%, nie mniej niż 20 tys. zł)

Przykład 17 - czteroletni okres rozliczania nakładów w związku z realizacją znaczącej dla prowadzonej działalności inwestycji

Z Sp. z o.o. wybiera opodatkowanie Ryczałtem w 2024 r. (Ryczałt obejmuje lata 2024, 2025, 2026 i 2027; Z Sp. z o.o. przez cały okres stosowania Ryczałtu spełnia ustawowe warunki) i rozliczenie nakładów w okresie czteroletnim w związku z planowaną inwestycją (2026 r.), w związku z czym do 31.12.2025 r. poinformuje o tym naczelnika US. Rok podatkowy Z Sp. z o.o. pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Na 31.12.2023 r. Z Sp. z o.o. posiada środki trwałe o wartości początkowej 300 tys. zł.

Jak określić **wartość** wymaganych nakładów inwestycyjnych?

Minimalne nakłady inwestycyjne wyniosą **99 tys. zł** (300 tys. zł x 33%, nie mniej niż 50 tys. zł).

W przypadku podatnika rozpoczynającego działalność lub małego podatnika, w pierwszym dwuletnim okresie opodatkowania ryczałtem wystarczające jest poniesienie nakładów w ½ wymaganej wysokości.

W konsekwencji, **mały podatnik** jest zobowiązany do poniesienia nakładów w wysokości **7,5%** (nie mniej niż 10 tys. zł) - **w pierwszym okresie dwuletnim**. W drugim dwuletnim okresie obowiązują już podatnika podstawowe wysokości nakładów na cele inwestycyjne. Ulga ta nie ma zastosowania w przypadku rozliczania nakładów na cele inwestycyjne w 4-letnim okresie w związku z realizacją znaczącej dla prowadzonej działalności inwestycji.

W przypadku **podatnika rozpoczynającego działalność**, w braku możliwości odniesienia się do wartości środków trwałych z okresu poprzedzającego opodatkowanie ryczałtem, wymagane jest poniesienie **w pierwszym okresie dwuletnim** nakładów w wysokości **min. 10 tys. zł.**, w pierwszym dwuletnim okresie opodatkowania ryczałtem. W drugim dwuletnim okresie obowiązują już podatnika podstawowe wysokości nakładów na cele inwestycyjne. Ulga ta nie ma zastosowania w przypadku rozliczania nakładów na cele inwestycyjne w 4-letnim okresie w związku z realizacją znaczącej dla prowadzonej działalności inwestycji.

Przykład 18- dwuletni okres rozliczania nakładów

X Sp. z o.o. (mały podatnik) wybiera opodatkowanie ryczałtem w 2022 r. (Ryczałt obejmuje lata 2022, 2023, 2024 i 2025; X Sp. z o.o. przez cały okres stosowania Ryczałtu spełni ustawowe warunki) i rozliczanie nakładów w okresach dwuletnich. Rok podatkowy X Sp. z o.o. pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Na 31.12.2021 r. X Sp. z o.o. posiada środki trwałe o wartości początkowej 200 tys. zł.

Jak określić **wartość** wymaganych nakładów inwestycyjnych?

Minimalne nakłady inwestycyjne wyniosą:

- za lata **2022 i 2023 – 15 tys. zł** (200 tys. zł x 7,5%, nie mniej niż 10 tys. zł); na 31.12.2023 r. wartość początkowa środków trwałych wyniesie 215 tys. zł
- za lata **2024 i 2025 – 32 250 zł** (215 tys. zł x 15%, nie mniej niż 20 tys. zł).

Przykład 19 - czteroletni okres rozliczania nakładów w związku z realizacją znaczącej dla prowadzonej działalności inwestycji

Z Sp. z o.o. (rozpoczynająca działalność) wybiera opodatkowanie ryczałtem w 2024 r. (Ryczałt obejmuje lata 2024, 2025, 2026 i 2027; Z Sp. z o.o. przez cały okres stosowania Ryczałtu spełnia ustawowe warunki) i rozliczenie nakładów w okresie czteroletnim w związku z planowaną inwestycją (2025 r.), w związku z czym do 31.12.2025 r. poinformuje o tym naczelnika US. Rok podatkowy Z Sp. z o.o. pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

Jak określić **wartość** wymaganych nakładów inwestycyjnych?

Minimalne nakłady inwestycyjne wyniosą **50 tys. zł.**

5.3.2 Wydatki na wynagrodzenia

47. Warunek dotyczący nakładów uznawany jest za spełniony również w przypadku **zwiększania** przez podatnika **wydatków na wynagrodzenia** zatrudnionych osób fizycznych (z wyłączeniem udziałowców/akcjonariuszy), przy czym wzrost ten jest mierzony wyłącznie w **okresach dwuletnich**. Przedmiotowe wydatki powinny zostać poniesione w wysokości większej o **20%, nie mniejszej jednak niż 30 tys. zł**) w stosunku do kwoty **z roku podatkowego poprzedzającego** dwuletni okres rozliczenia.

Do wymienionych wydatków nie podlegają zaliczeniu wydatki obciążające podatnika na podstawie odrębnych przepisów (wynikające z faktu bycia pracodawcą), tj. kwota wydatków na wynagrodzenia obejmuje jedynie koszty wynagrodzenia ustalone w kwocie należnej do wypłaty (brutto), bez wliczenia obowiązkowych składek np. na Fundusz Pracy. Jednocześnie, wydatki te obejmują także inne świadczenia oferowane pracownikom, stanowiące ich przychód, takie jak dodatkowe ubezpieczenie medyczne czy karnet sportowy, przy założeniu, że stanowi to element wynagrodzenia wynikający z umowy o pracę.

Przykład 20

X Sp. z o.o. wybiera opodatkowanie ryczałtem w 2022 r. (Ryczałt obejmuje lata 2022, 2023, 2024 i 2025; X Sp. z o.o. przez cały okres stosowania ryczałtu spełnia ustawowe warunki).

Rok podatkowy X Sp. z o.o. pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

W 2021 r. X Sp. z o.o. zatrudnia na podstawie umowy o pracę 4 pracowników:

- Marka Markowicza (wspólnika) – koszty wynagrodzenia 115 660,80 zł rocznie; wynagrodzenie brutto w skali roku wynosi 96 tys. zł a pozostałe koszty pracodawcy 19 660,80 zł
- Grzegorza Grzegorzewskiego – łączne koszty wynagrodzenia w skali roku wynoszą 86 745,60 zł; wynagrodzenie brutto wynosi 72 tys. zł a pozostałe koszty pracodawcy 14 745,60 zł
- Alicji Nowak – łączne koszty wynagrodzenia w skali roku wynoszą 72 288 zł; wynagrodzenie brutto wynosi 60 tys. zł a pozostałe koszty pracodawcy 12 288 zł
- Jana Kowalskiego – łączne koszty wynagrodzenia w skali roku wynoszą 50 601,60 zł; wynagrodzenie brutto wynosi 42 tys. zł a pozostałe koszty pracodawcy 8 601,60 zł.

Jak określić wymagany **wzrost wynagrodzeń**?

Minimalny wzrost wynagrodzeń wyniesie (z wyłączeniem MM jako współnika):

- za lata **2022 i 2023 – 34 800 zł** (wynagrodzenia brutto GG + AN + JK = 174 tys. zł w 2021 r.; 174 tys. zł x 20%, co najmniej 30 tys. zł); w 2023 r. wartość referencyjna wyniesie 208 800 zł (przy założeniu analogicznych wartości liczbowych)
- za lata **2024 i 2025 – 41 760 zł** (208 800 zł x 20%, nie mniej niż 30 tys. zł).

48. Analogicznie jak w przypadku nakładów inwestycyjnych, w przypadku podatnika rozpoczynającego działalność lub małego podatnika, w pierwszym dwuletnim okresie opodatkowania ryczałtem wystarczający jest wzrost wydatków na wynagrodzenia w ½ wymaganej wysokości. W konsekwencji, mały podatnik jest zobowiązany do zwiększenia wydatków na wynagrodzenia w wysokości większej o **10%**, w kwocie **nie mniejszej niż 15 tys. zł**. W przypadku podatnika rozpoczynającego działalność, w braku możliwości odniesienia się do wartości z okresu poprzedzającego opodatkowanie ryczałtem, wymagane jest w pierwszym dwuletnim okresie opodatkowania ryczałtem, zwiększenie wydatków na wynagrodzenia w wysokości **min. 15 tys. zł**.

W drugim dwuletnim okresie obowiązują już podatnika podstawowe wysokości wydatków na wynagrodzenia.

Przykład 21

X Sp. z o.o. (mały podatnik) wybiera opodatkowanie ryczałtem w 2023 r. (Ryczałt obejmuje lata 2023, 2024, 2025 i 2026; X Sp. z o.o. przez cały okres stosowania Ryczałtu spełnia ustawowe warunki). Rok podatkowy X Sp. z o.o. pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

W 2022 r. X Sp. z o.o. zatrudnia na podstawie umowy o pracę 3 pracowników, niebędących udziałowcami:

- Grzegorza Grzegorzewskiego – łączne koszty wynagrodzenia w skali roku wynoszą 86 745,60 zł; wynagrodzenie brutto wynosi 72 tys. zł a pozostałe koszty pracodawcy 14 745,60 zł
- Alicji Nowak – łączne koszty wynagrodzenia w skali roku wynoszą 130 118,40 zł; wynagrodzenie brutto wynosi 108 tys. zł a pozostałe koszty pracodawcy 22 118,40 zł

- Jana Kowalskiego – łączne koszty wynagrodzenia w skali roku wynoszą 50 601,60 zł; wynagrodzenie brutto wynosi 42 tys. zł a pozostałe koszty pracodawcy 8 601,60 zł.

Jak określić wymagany **wzrost wynagrodzeń**?

Minimalny wzrost wynagrodzeń w latach **2023 i 2024** wyniesie **22 200 zł** (wynagrodzenia brutto GG + AN + JK = 222 tys. zł w 2022 r.; 222 tys. zł x 10%, co najmniej 15 tys. zł).

5.4 Uchwała o podziale wyniku finansowego

49. 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 i podjęciu uchwały o podziale zysku. 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.

Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto spółki powinny nastąpić po uprzednim **pisemnym** podjęciu uchwały przez zwyczajne zgromadzenie wspólników/walne zgromadzenie akcjonariuszy. W uchwale o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto spółki powinny się znaleźć zapisy o sposobie podziału zysku wraz z kwotami i ich przeznaczeniem, a w przypadku powstania straty - wskazanie źródła jej pokrycia.

Decyzje o podziale zysku lub pokryciu strat w spółce kapitałowej podjęte na zgromadzeniach/walnych muszą być jednoznaczne w sposobie podziału zysku lub pokrycia strat. Dokonując podziału wyniku finansowego, wspólnicy bądź akcjonariusze powinni mieć na uwadze zapisy w umowach (statutach) ich spółek. Należy też wziąć pod uwagę przepisy Ksh, które wskazują procedury podczas podejmowania uchwał oraz określają kwoty do podziału.

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

Ponieważ uchwała o podziale zysku stanowi dowód właściwie ustalonej podstawy opodatkowania w ryczałcie podlega ona obowiązkowi przechowywania do końca okresu

przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika, jako dowód na prawidłowo ustaloną podstawę opodatkowania.

51. Zgodnie z art. 28n ust. 2 ustawy o CIT podział lub pokrycie wyniku finansowego netto podatnika są dokonywane do końca szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego, za który sporządzone jest sprawozdanie finansowe.

Jeżeli uchwała o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto podjęta zostanie w terminie późniejszym, przyjmuje się, że uchwała ta została podjęta ostatniego dnia tego szóstego miesiąca. Oznacza to, że jeśli dojdzie do podziału wyniku finansowego netto (zysku netto) podstawa opodatkowania w ryczałcie, stanowiąca zysk przeznaczony do wypłaty udziałowcom albo akcjonariuszom, powstanie nie później niż ostatniego dnia szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego, za który sporządzone jest sprawozdanie finansowe.

Również jeżeli zysk zostanie przeznaczony np. na podwyższenie kapitału zakładowego, ukryty zysk z tego tytułu powstanie nie później niż ostatniego dnia szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego, za który sporządzone jest sprawozdanie finansowe²¹.

5.5 Kontynuacja rozliczeń podatkowych

520. Zgodnie z art. 28n ust. 3 ustawy o CIT 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.

Następuje zatem kontynuacja przyjętych przez podatnika zasad rachunkowości, np. stawki amortyzacyjne, rozliczanie międzyokresowe kosztów, etc. Kontynuacja operacji gospodarczych następuje według zasad przyjętych w księgach rachunkowych i nie wymaga modyfikacji w okresie opodatkowania ryczałtem, w związku ze zmienioną formą opodatkowania.

5.1 Obowiązki informacyjne

53. Podatnik opodatkowany ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych jest obowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy. Deklarację składa się za pomocą środków

²¹ Patrz art. 28m ust. 3 pkt 6 w związku z art. 28n ust. 1 pkt 2 i art. 28n ust. 2 ustawy o CIT.

komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej w terminie do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego (art. 28r ustawy o CIT).

54. W celu prawidłowego ustalenia przez spółkę wysokości dochodu z tytułu ukrytych zysków na podstawie art. 28s ustawy o CIT osobę fizyczną będącą udziałowcem lub akcjonariuszem podatnika opodatkowanego ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych zgodnie z przepisami rozdziału 6b zobowiązano (pod rygorem zastosowania karno-skarbowych - art. 56e ustawy KKS) do przekazywania oświadczenia podatnikowi według ustalonego wzoru, o podmiotach, w których posiada, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 5% udziałów w kapitale, ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub instytucji wspólnego inwestowania lub innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym. Oświadczenie to wspólnik zobowiązany jest składać podatnikowi w terminie do końca pierwszego miesiąca każdego roku podatkowego podatnika, w którym stosuje opodatkowanie ryczałtem, a w przypadku zmiany stanu faktycznego – w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian.

Oświadczenie obejmuje jedynie informację o tych podmiotach, z którymi podatnik dokonuje transakcji w jakiegokolwiek formie. Obowiązek przekazania informacji powstanie jednak także w tej sytuacji, gdy transakcja dokonana jest w sposób niebezpośredni - poprzez wykorzystanie podmiotów pośredniczących.

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

W przypadku gdy osoba fizyczna będąca udziałowcem lub akcjonariuszem podatnika opodatkowanego ryczałtem nie wykona obowiązku przekazania oświadczenia, podatnik ten informuje o niewykonaniu tego obowiązku naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla tej osoby fizycznej w terminie 30 dni od dnia upływu terminu na jego wykonanie.

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.

55. Zgodnie z art. 272 ust. 1 pkt 7 ustawy Ordynacji Podatkowej, organy podatkowe pierwszej instancji dokonują czynności sprawdzających, mających na celu sprawdzenie spełnienia warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych oraz rzetelności i terminowości składania oświadczenia podatnikowi przez jej udziałowca albo akcjonariusza, o których mowa w rozdziale 6b ustawy o CIT.

56. Ustawa wprowadza także zmiany w ustawie o rachunkowości dla podatników opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. W załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości w części „Dodatkowe informacje i objaśnienia” (w ust. 1 w dodanym punkcie 17a) rozszerzeniu uległ zakres informacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym w informacji dodatkowej, tj. ww. podatnicy ujawniają informacje o dochodach z tytułu ukrytych zysków w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

6 Przedmiot opodatkowania Ryczałtem

57. Opodatkowanie ryczałtem oznacza dla podatnika zmianę zasad w zakresie przedmiotu opodatkowania. Ustawa o CIT wprowadza w zakresie ryczałtu **nowe kategorie dochodów** (przedmiotu opodatkowania) nie podlegających reżimowi dotychczasowych przepisów ustawy. Dochodów tych nie łączy się z dochodami opodatkowanymi według ogólnych zasad CIT (art. 7 ustawy o CIT) dla celów ustalenia podstawy opodatkowania

Zgodnie z art. 28m ust. 1 ustawy o CIT opodatkowaniu ryczałtem podlega 6 następujących kategorii dochodów (patrz rozdziały 6.1. – 6.6. Przewodnika).

- 1) dochód z zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem, w części przeznaczonej do podziału między wspólników/akcjonariuszy lub na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym opodatkowanie ryczałtem,
- 2) dochód z tytułu ukrytych zysków,
- 3) dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika,
- 4) dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku (w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części),

5) dochód z tytułu zysku netto w części niepodzielonej lub nieprzeznaczonej na pokrycie straty w okresie stosowania ryczału - w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałem,

6) dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych.

Przedmiotem opodatkowania w systemie ryczału jest zatem co do zasady efektywna dystrybucja zysku ze spółki kapitałowej do jej udziałowca/akcjonariusza, przy czym przepisy nie ograniczają się wyłącznie do opodatkowania dywidend, ale uwzględniają również inne formy dystrybucji.

6.1 Zysk netto wypracowany w okresie opodatkowania ryczałem (art. 28m ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT)

58. Zgodnie z art. 28m ust. 1 pkt 1 opodatkowaniu ryczałem podlega dochód odpowiadający wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony:

- do wypłaty udziałowcom albo akcjonariuszom (dochód z tytułu podzielonego zysku) lub
- na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałem (dochód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat)

W dochodzie tym chodzi zatem o zysk, który w następstwie uchwały o podziale lub pokryciu zysku finansowego netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałem, w oparciu o zatwierdzone roczne sprawozdanie finansowe jednostki, jest przeznaczony bądź do podziału między udziałowców/akcjonariuszy (**stanowiąc dochód z podzielonego zysku**), bądź na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym opodatkowanie ryczałem (**stanowiąc dochód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat**).

Przepis ten znajduje odpowiednie zastosowanie również w przypadku dochodu z tytułu wypłaty zaliczek na poczet przewidywanej dywidendy (art. 28m ust. 2 ustawy o CIT).

Ważne!

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

59. W przypadku zatem, gdy podatnik posiada niepodzielone zyski oraz niepokryte straty z lat poprzedzających pierwszy rok stosowania ryczałtu, a w okresie tego opodatkowania dokona podziału zysku (wypłaty dywidendy), wówczas dla celów ustalenia dochodu do opodatkowania konieczne będzie sprecyzowanie, które zyski (z którego okresu) są/zostały podzielone. W związku z tym przepisy zobowiązują podatnika podejmującego decyzję o opodatkowaniu ryczałtem ²² (i jego następców prawnych) do **wyodrębniania w kapitale własnym sprawozdań finansowych**, sporządzanych zgodnie z przepisami o rachunkowości, **pozycji zysków i strat wypracowanych w okresie sprzed przystąpienia do nowego systemu** (tj. zysków niepodzielonych i podzielonych odniesionych na kapitały rezerwowe oraz niepokrytych strat w okresie opodatkowania podstawowym podatkiem CIT). Obowiązek ten będzie kontynuowany aż do roku całkowitej wypłaty tych zysków lub pokrycia strat, również w sytuacji gdy te kategorie finansowe zostaną przejęte w wyniku restrukturyzacji podmiotów przez następców prawnych (w art. 7aa ust. 1 pkt 2 i ust. 7 ustawy o CIT) (jeden z warunków przystąpienia do ryczałtu - patrz także Rozdział 2.5.).

Przykład 22

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

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

²² Także podatnika utworzonego z przekształcenia w spółkę przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą albo spółki niebędącej osobą prawną (art. 7aa ust. 8 ustawy o CIT)

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

Analogiczne wyodrębnienie dotyczy zysków i strat wypracowanych (poniesionych) w okresie (w latach) opodatkowania ryczałtem (art. 28d ust. 1 pkt 2 i ust. 2 ustawy o CIT), w przypadku podatnika, który zakończył już opodatkowanie w tej formie (powrócił do zasad ogólnych wynikających z ustawy o CIT).

Regulacja ta koreluje z przepisami ustawy o PIT w kontekście wpływu na prawo udziałowca (akcjonariusza) spółki kapitałowej do stosowania odliczeń w odniesieniu do dywidend z zysków wypracowanych w okresie opodatkowania ryczałtem. W przypadku bowiem braku wyodrębnienia w kapitale własnym sprawozdania finansowego spółki (po zakończeniu stosowania ryczałtu), zysków/strat pochodzących z okresu, gdy spółka była podatnikiem ryczałtu, odliczenia przewidziane w ustawie o PIT nie będą możliwe (podatek od dywidend wypłaconych z podziału takich zysków, nie będzie mógł być pomniejszony o część zapłaconego ryczałtu przypadającego na wypłacaną dywidendę).

Przykład 23

Kapitały własne w latach podatkowych opodatkowania ryczałtem (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 opodatkowania ryczałtem

III. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, w tym:

- z tytułu aktualizacji wartości godziwej

IV. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe, w tym:

- tworzone zgodnie z umową (statutem) spółki

- na udziały (akcje) własne

- kwota zysku wypracowanego w latach opodatkowania ryczałtem

V. Zysk (strata) z lat ubiegłych

- kwota niepodzielonych zysków w latach opodatkowania ryczałtem

- kwota niepokrytych strat poniesionych w latach opodatkowania ryczałtem

VI. Zysk (strata) netto

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

Więcej informacji i przykłady odnośnie tej kategorii dochodu przedstawione zostało w Rozdziale 7.1.

6.2 Dochód z tytułu ukrytych zysków (art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT)

60. Istotą przyjętego modelu jest odroczenie opodatkowania dystrybuowanego zysku do dnia podjęcia uchwały o przeznaczeniu tego zysku i **wypłat równoważnych takiej dystrybucji**. Intencją ustawodawcy jest zatem uwzględnienie w katalogu dochodów do opodatkowania także innych, alternatywnych niż dywidenda, świadczeń dokonanych na rzecz udziałowców/akcjonariuszy lub podmiotów powiązanych bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tymi udziałowcami/akcjonariuszami, (**tzw. ukryte zyski**). Wypłata ukrytych zysków oznacza powstanie dla spółki odpowiadającego im dochodu, podlegającego opodatkowaniu ryczałtem.

Zgodnie z art. 28m ust. 3 ustawy o CIT przez ukryte zyski rozumie się świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec albo akcjonariusz lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem lub akcjonariuszem. Ustawodawca przykładowo wymienia niektóre kategorie ukrytych zysków, jednak należy podkreślić, że katalog ukrytych zysków ma otwarty charakter zatem wyszczególnienie części z nich w ustawie nie oznacza że są to jedyne kategorie dochodu uznane za ukryte zyski.

ukryte zyski = wszelkie świadczenia spółki

- wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, **inne niż podzielony zysk**
- o charakterze pieniężnym, niepieniężnym, odpłatnym, nieodpłatnym lub częściowo odpłatnym (wartość nieodpłatnych i częściowo odpłatnych świadczeń określa się zgodnie z art. 12 ust. 5-6a ustawy o CIT²³)

²³ Wartość otrzymanych rzeczy lub praw, w tym otrzymanych nieodpłatnie, określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 6b.

Wartością rzeczy lub praw częściowo odpłatnych stanowiącą przychód podatnika jest różnica między wartością tych rzeczy lub praw, ustaloną według zasad określonych w art. 12 ust. 5, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika. Przepis art. 14 ust. 3 stosuje się odpowiednio.

Wartość świadczeń w naturze, w tym nieodpłatnych świadczeń, ustala się:

- 1) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia – według cen stosowanych wobec innych odbiorców;
- 2) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione – według cen zakupu;

- bezpośrednio lub pośrednio na rzecz udziałowca/akcjonariusza lub podmiotu powiązanego bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem/akcjonariuszem
- szczególna (nowa) kategoria dochodu do opodatkowania w ramach ryczału

- 61. Przykłady transakcji traktowanych jako dochód z tytułu ukrytych zysków to: pożyczka (kredyt) udzielona wspólnikowi lub podmiotowi powiązanemu ze wspólnikiem, wynagrodzenia za umorzenie udziałów, a także odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kredytu) udzielonej przez te podmioty podatnikowi;
- świadczenie wykonane na rzecz:
 - fundacji prywatnej lub rodzinnej, podmiotu równoważnego takiej fundacji lub przedsiębiorstwa prowadzonego przez taką fundację albo taki podmiot, lub na rzecz beneficjentów takiej fundacji lub takiego podmiotu,
 - trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
- nadwyżka wartości rynkowej transakcji określona zgodnie z art. 11c ponad ustaloną cenę tej transakcji;
- równowartość zysku przeznaczonego na podwyższenie kapitału zakładowego;
- darowizny, prezenty czy wydatki na reprezentację;
- wypłacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia wartości udziału (akcji).

Przykład 24

Państwo Nowakowie od kilkunastu lat prowadzą działalność produkcyjną w formie spółki z o. o. W drugim roku opodatkowania ryczałem wyjeżdżają na 2 tygodniową **wycieczkę** na Karaiby, którą zaprzyjaźniona księgowa rozlicza w kosztach jako kurs językowy.

3) jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu – w wysokości równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu;

4) w pozostałych przypadkach – na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

Wartością świadczeń częściowo odpłatnych stanowiącą przychód podatnika jest różnica między wartością tych świadczeń, ustaloną według zasad określonych w art. 12 ust. 6, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika. Przepis art. 14 ust. 3 stosuje się odpowiednio.



Jakie mogą być konsekwencje podatkowe tej operacji?

Jeśli wycieczka zostanie uznana za wydatki na reprezentację i tym samym wypłatę **ukrytych zysków**, wówczas wydatki związane z tym wyjazdem będą podlegały na poziomie spółki opodatkowaniu, . Klasyfikacja świadczenia w PIT nie ulega zmianie.

Przykład 25

XYZ Sp. z o.o. jest objęta ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. Wspólnicy stwierdzili, że zamiast **wypłaty dywidendy** mogą pozyskać pieniądze ze spółki w inny sposób np. **w formie pożyczki**.

Czy taka forma wypłaty będzie stanowiła klasyczną postać dywidendy z tytułu podzielonego zysku?

Nie, zarówno kwota kapitału takiej pożyczki jak i kwota powiązanych z nią odsetek (prowizji, opłat) zostanie uznana za podlegającą opodatkowaniu wypłatę **ukrytego zysku**. Dotyczy to jednak jedynie pożyczki udzielonej przez podatnika udziałowcowi albo akcjonariuszowi lub podmiotowi z nimi powiązanemu z udziałowcem albo akcjonariuszem. Jeżeli to udziałowiec (akcjonariusz) udziela pożyczki spółce, opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych podlegają jedynie odsetki (prowizje, opłaty), natomiast sam zwrot kapitału takiej pożyczki pozostaje neutralny podatkowo.

Przykład 26

XYZ Sp. z o.o. jest objęta ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. Dokonała transakcji o wartości rynkowej 120 000 zł, którą zaksięgowała w kwocie 50 000 zł.

W związku tym powstała nadwyżkę wartości rynkowej transakcji określoną zgodnie z art. 11c ponad ustaloną cenę tej transakcji w wysokości 70 000 zł, należy zakwalifikować jako **ukryty zysk** do opodatkowania podatkiem od ryczału.

62. Zgodnie z art. 28m ust. 4 ustawy o CIT z kategorii ukrytych zysków **wylączone są:**

- **wynagrodzenia za świadczenia na rzecz spółki** (przychody ze stosunku pracy i zrównane – art. 12 ust. 1 ustawy o PIT), **wynagrodzenia z wykonywania wolnego zawodu i zrównane** (przychody osób należących do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji itp., przychody z umów zlecenia/o dzieło, przychody z tyt. umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub podobnych – art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy o PIT) oraz **zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego** wypłacone osobie fizycznej,
przy czym:
 - wyłączenie dotyczy części, w jakiej suma wypłaconych danej osobie w miesiącu wyżej wymienionych wynagrodzeń/zasiłków, nie przekracza pięciokrotności średniego miesięcznego wynagrodzenia²⁴ wypłacanego przez podatnika z ww. tytułów, nie więcej jednak niż pięciokrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia²⁵ w sektorze przedsiębiorstw,
 - średnie i przeciętne miesięczne wynagrodzenie ustala się za miesiąc poprzedzający miesiąc dokonania wypłat osobie fizycznej
- **wydatki i odpisy amortyzacyjne oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości**, związane z używaniem **samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego** oraz innych składników majątku:
przy czym:
 - gdy składniki majątku wykorzystywane są tylko na cele działalności gospodarczej – przysługuje wyłączenie w pełnej wysokości,
 - gdy składniki majątku wykorzystywane są również na inne – niż działalność gospodarcza – cele (tzw. cele mieszane) – wyłączenie będzie przysługiwać w wysokości 50%
- **kwoty pożyczki (kredytu) zwróconej** przez podatnika udziałowcowi albo akcjonariuszowi lub podmiotowi powiązanemu, z wyłączeniem odsetek, prowizji, wynagrodzeń i opłat.

²⁴ Średnie miesięczne wynagrodzenie wypłacane przez podatnika należy policzyć poprzez zastosowanie średniej arytmetycznej.

²⁵ Ogłaszane każdego miesiąca Obwieszczeniem Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego

Ważne!

Ciężar dowodu co do wykorzystywania składnika majątku wyłącznie na cele działalności gospodarczej spoczywa na podatniku, który ma pełną dowolność co do formy i wyboru środków dowodowych. Badane powinny być różne przesłanki, takie jak: przedmiot działalności podatnika, posiadane ewidencje lub inne dowody umożliwiające wykluczenie użytku prywatnego/na cele osobiste udziałowców (akcjonariuszy) lub członków ich rodzin lub innych podmiotów powiązanych.

Przykład 27

Pan Nowak poprzez spółkę z o.o. prowadzi wraz z rodziną sklep meblowy. W przyszłym roku jego syn bierze ślub, stąd Pan Nowak zdecydował, że dobrym prezentem ślubnym dla syna i jego narzeczonej oraz podziękowaniem za zadowalające wyniki w pracy może być nowy **samochód**. Będzie używany wprawdzie przez rodzinę, ale również jako środek transportu do sklepu mebli czy niezbędnych artykułów biurowych.



Jakie będą skutki podatkowe takiej operacji i czy nowy samochód będzie mógł zostać potraktowany jako środek trwały zwiększający nakłady inwestycyjne w systemie ryczałtu?

Dla określenia wzrostu nakładów na cele inwestycyjne przyjmuje się wartość początkową środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji, **z wyłączeniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców albo akcjonariuszy lub członków ich rodzin.**

Jeśli samochód będzie wykorzystywany w znacznej części (głównie) w działalności gospodarczej – wówczas powiększa on nakłady inwestycyjne spółki. W pozostałych przypadkach należy ocenić, czy przeważa użytek prywatny, czy gospodarczy.

W przypadku wykorzystywania pojazdu **na tzw. cele mieszane** (wydatki a także odpisy amortyzacyjne/odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, związane z używaniem takiego pojazdu będą uznane jako wypłata **tzw. ukrytego zysku** w kwocie odpowiadającej 50% tych wydatków i kosztów, np. poniesionych w postaci odpisów amortyzacyjnych, wydatków na paliwo, czyszczenie, remonty, etc.

Przykład 28

Spółka XY sp. z o. o. jest podatnikiem ryczału od dochodów spółek kapitałowych. Zatrudnia 10 pracowników na umowę o pracę. Jednocześnie **prezes tej Spółki (wspólnik) jest zatrudniony na podstawie umowy o pracę i otrzymuje z tego tytułu kilkakrotnie wyższe wynagrodzenie** w stosunku do średniej wypłacanych wynagrodzeń w tej Spółce.

Jak powinien zostać zakwalifikowany taki stan faktyczny?

Dochodem do opodatkowania w spółce jako **ukryty zysk** (w świetle art. 28m ust. 4 ustawy o CIT) jest nadwyżka wypłacanej Prezesowi Spółki XY sp. z o. o. pensji, ponad 5-krotność średniego miesięcznego wynagrodzenia w firmie, nie więcej niż 5-krotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw.

Patrz także Rozdział 7.2.

6.3 Dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika (art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT)

63. Dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika odpowiada wysokości takich wydatków. Przykłady mogą częściowo pokrywać się z dotyczącymi ukrytych zysków (patrz Rozdział 6.1 i 7.2). Niemniej jednak w kategorii wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą nie jest konieczne i wymagane badanie powiązań z podmiotem na rzecz którego dokonywana jest wypłata lub z którym dokonuje się transakcji.

64. Dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą rozpoznawany jest niezależnie do tego czy podatnik dokona zapłaty za usługę czy towar kwalifikowany jako

niezwiązany z działalnością gospodarczą. Ponieważ wszystkie dochody wymienione w art. 28m ust. 1 pkt 2, 3 i 6 ustawy o CIT związane są bezpośrednio z zasadami sporządzania wyniku finansowego jeśli nawet podatnik nie dokona zapłaty za towar czy usługę ale ujmie daną operację gospodarczą jako obciążającą wynik finansowy netto (jako koszt, odpis, strata, etc) to w takiej sytuacji dojdzie do powstania dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika. Dochód z tego tytułu, zgodnie z art. 28n ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT ustala się w miesiącu wykonania danego świadczenia lub dokonania wypłaty lub wydatku.

Przykład 29

Spółka opodatkowana ryczałtem dokonuje wydatków związanych z opłatą kar, grzywien orzeczonych w postępowaniu karnym lub karnym skarbowym.

Czy wydatki te są kosztem spółki i czy podlegają opodatkowaniu w jakiegokolwiek formie?

Tak, wydatki te są kosztem spółki jeśli taką decyzję podejmie kierownik jednostki. Wydatki te jednak jako niezwiązane z działalnością gospodarczą podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT.

6.4 Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku w przypadku określonych działań restrukturyzacyjnych (art. 28m ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT)

65. W dochodzie ustalonym dla celów ryczałtu uwzględniane są wzrosty wartości majątku powstające w następstwie określonych w przepisie form restrukturyzacyjnych, tj. łączenie, podział, przekształcenie podmiotów lub wniesienie w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Każda zatem reorganizacja skutkująca czy to zmianą w strukturze właścicielskiej (jak w przypadku łączenia czy podziału), czy modyfikacją formy prawnej (jak w przypadku przekształcenia) podatkowo traktowana jest jako moment ustalenia dochodu do opodatkowania w postaci **dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku**. Dochód ten ustala się jako nadwyżka **wartości rynkowej** składników przejmowanego, przekształcanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad ich **wartość podatkową** (patrz także Rozdział 2.3).

Wartość rynkowa

(składnika majątku, o której mowa w art. 28m ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT)

- w reżimie cen transferowych związanym, w przypadku przejmowania składników majątku lub wnoszenia w drodze wkładu niepieniężnego, ze zmianą istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk – jest to wartość ustalana zgodnie z art. 11c ustawy o CIT (przy spełnieniu warunków do ustalenia cen transferowych między podmiotami powiązаныmi)
- w przypadku papierów wartościowych oraz składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk – jest to wartość ustalana zgodnie z art. 14 ust. 2 ustawy o CIT (tj. na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami, prawami lub usługami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca zbycia albo świadczenia)

Wartość podatkowa

(składnika majątku, o której mowa w art. 28m ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT)

- jest to wartość niezaliczona uprzednio w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów (w rozumieniu art. 15 ustawy o CIT lub w art. 22 ustawy o PIT), jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby dany składnik majątku został przez niego odpłatnie zbyty (cena nabycia albo niezamortyzowana część środka trwałego)

Wprowadzenie tej kategorii dochodu częściowego do opodatkowania jest uzasadnione przyjętą w modelu opodatkowania ryczałtem trwałością wyniku rachunkowego spółki, ale również możliwością przeszacowania wartości części przejmowanych lub przekształcanych aktywów (w następstwie restrukturyzacji).

66. Jednym z celów podejmowania przez podmioty gospodarcze restrukturyzacyjnych działań jest spełnienie warunku posiadania statusu spółki kapitałowej prawa handlowego w celu wejścia w system opodatkowania ryczałtem. Przekształceniu/restrukturyzacji może podlegać osoba prawna (podatnik CIT)²⁶, czy jednostka niebędąca podatnikiem CIT²⁷ (patrz Rozdział 2.3 i 2.2 Przewodnika).

67. Restrukturyzacji (w drodze łączenia, podziału, przekształcenia czy wkładu niepieniężnego) mogą podlegać również podatnicy opodatkowani już ryczałtem. Ryczałt od dochodu z

²⁶ S.A. → Sp. z o. o.

Sp. z o. o. → S.A.

SKA → Sp. z o. o.

SKA → S.A.

²⁷ Przedsiębiorca osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą → Sp. z o. o.

Przedsiębiorca osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą → S.A.

Sp. nieposiadająca osobowości prawnej (np. jawna, partnerska, komandytowa, cywilna) → Sp. z o. o./S.A.

restrukturyzacji (dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku) wystąpi w sytuacji²⁸, gdy w restrukturyzacji uczestniczą podatnicy opodatkowani ryczałtem, tj. jeżeli podatnik opodatkowany ryczałtem dokona przejęcia innego podmiotu w drodze łączenia albo podziału podmiotów lub otrzymania wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części oraz ten inny podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny również jest opodatkowany ryczałtem. Reguła ta znajduje zastosowanie również przy przekształceniu podmiotów.

Ryczałt od dochodu z restrukturyzacji (dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku) wystąpi także w sytuacji, gdy w restrukturyzacji podatnik przejmujący (w łączeniu, podziale, wniesieniu wkładu niepieniężnego) jest podatnikiem opodatkowanym ryczałtem i podatnik ten dokona przejęcia innego podmiotu, który może być podatnikiem CIT lub podmiotem niebędącym takim podatnikiem CIT²⁹, ale podmiot przejmowany nie jest opodatkowany ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. Warunkiem utrzymania przez podmiot przejmujący prawa do ryczałtu (wystąpienia dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku) jest w takiej sytuacji, aby podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny na dzień restrukturyzacji zamknął księgi rachunkowe, sporządził sprawozdanie finansowe oraz dokonał rozliczenia i ustaleń, o których mowa w art. 7aa, w zakresie transakcji pozostających w związku z przejmowanymi składnikami majątku. Zatem podmiot taki powinien ustalić wstępną korektę przychodów i kosztów oraz ustalić dochód z restrukturyzacji (dochód z przekształcenia) od przenoszonych do podatnika składników majątku.

68. W przypadku gdy podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny nie dokona rozliczeń wynikających z art. 7aa (patrz rozdział 2.2 i 2.3 Przewodnika), w przypadku przedstawionym powyżej w poz. 67, podatnik przejmujący traci prawo do ryczałtu z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym dokonano takiego przejęcia. Oznacza to, że jeśli do przejęcia doszło w trakcie roku podatkowego podatnik zobligowany jest do rozliczenia podatku CIT według zasad ogólnych od początku roku, w którym doszło do przejęcia, tj. uiszczenia należnych zaliczek i odsetek od tych zaliczek, obliczonych na podstawie art. 25 ustawy o CIT.

69. Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku powstanie także w sytuacji gdy podatnik opodatkowany ryczałtem zostanie przejęty przez inny podmiot w drodze łączenia lub

²⁸ Patrz: art. 28m ust. 1 pkt 4 w związku z art. 28l ust. 1 pkt 4 lit c i d ustawy o CIT

²⁹ Zakres możliwości podmiotów uczestniczących w łączeniu, podziałach, wnoszeniu wkładów niepieniężnych reguluje Kodeks spółek handlowych

podziału podmiotów, w tym podziału przez wydzielenie, lub wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części i podmiot przejmujący jest opodatkowany ryczałtem. W tym przypadku dochód powstanie w podmiocie uzyskującym przysporzenie tj. w podmiocie przejmującym lub wnoszącym wkład niepieniężny³⁰.

Przykład 30

Spółka XY S.A. w roku poprzedzającym rok przystąpienia do opodatkowania ryczałtem (2020 r.) poniosła stratę podatkową, a zatem nie powstał u niej dochód z działalności do opodatkowania zgodnie z ogólnymi zasadami ustawy o CIT. W pierwszym roku stosowania ryczałtu (2021 r.), doszło do przekształcenia Spółki XY S.A. w Spółka YZ sp. z o.o., w wyniku czego powstał dochód z przekształcenia (w oparciu o art. 28m ust 1 pkt 4 ustawy o CIT). Zgodnie z art. 28m ust. 1 pkt 4 (w związku z art. 28n ust. 1 pkt 3) ustawy o CIT Spółka YZ sp. z o. o. będzie zobowiązana do ustalenia dochodu, na moment przekształcenia, odpowiadającego nadwyżce wartości rynkowej nad wartość podatkową składników majątku przekształcanej spółki XY S.A. i do zapłaty podatku z tego tytułu.

Przykłady odnośnie tej kategorii dochodu przedstawione zostały dodatkowo w Rozdziale 7.3.

6.5 Dochód z tytułu zysku netto (art. 28m ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT)

70. Dochód z tytułu zysku netto odpowiada sumie zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty³¹.

Powstanie tego rodzaju dochodu związane jest z zakończeniem opodatkowania ryczałtem – wskutek m.in. braku deklaracji, co do kontynuacji tej formy opodatkowania po upływie ustawowych 4 lat podatkowych, czy naruszenia warunków uprawniających do stosowania ryczałtu, w tym w wyniku przejęcia przez inny podmiot (patrz Rozdziały 3-5, 13 i 16 Przewodnika). Dochód ten rozpoznawany „przy wyjściu” z systemu opodatkowania ryczałtem odpowiada łącznej wartości zysków netto wypracowanych przez spółkę w każdym roku

³⁰ Art. 28m ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT stanowi o dochodzie, który odpowiada nadwyżce wartości rynkowej składników **przejmowanego** majątku lub **wniesionego** w drodze wkładu nie-pieniężnego

³¹ Art. 28m ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT

podatkowym stosowania ryczału lecz niepodzielonych między wspólników czy nieprzeznaczonych na pokrycie strat w żadnym z tych lat podatkowych. Zyski te, analogicznie jak w przypadku zysków podzielonych (o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT), są wykazywane w sprawozdaniu finansowym poprzez wyodrębnienie w kapitałach własnych (art. 28d ust. 1 pkt 2 i ust. 2 ustawy o CIT).

Przykład 31

Spółka XY sp. z o.o. jest małym podatnikiem. Rok podatkowy Spółki pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Spółka była objęta ryczałem od dochodów spółek kapitałowych w latach 2021-2024. W każdym z tych lat wypracowywała zysk, który wyodrębniała w kapitale własnym. Od 2025 r. W związku z naruszeniem warunku stosowania ryczału, Spółka nie jest już podatnikiem w tym systemie opodatkowania (rozlicza się zgodnie z ogólnymi zasadami w ustawie o CIT).

Jakie będą następstwa takiego zdarzenia?

Dzięki wyodrębnianiu wypracowanych zysków w kapitale własnym sprawozdania finansowego, Spółka bez trudu rozpoznaje dochód do opodatkowania ryczałem stanowiący **sumę wszystkich zysków netto z każdego roku podatkowego w części niepodzielonej lub nieprzeznaczonej na pokrycie straty** (na potrzeby ustalenia podstawy opodatkowania).

6.6 Dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych (art. 28m ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT)

71. Dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych powstaje w związku z pominięciem zdarzeń (operacji) gospodarczych w przychodach i kosztach (stratach, zyskach) sprawozdania finansowego spółki, sporządzonego na podstawie ustawy o rachunkowości, pomimo obowiązku ich wykazania. Po ujawnieniu takiego uchybienia (np. z ramach kontroli podatkowej organu podatkowego lub weryfikacji własnej podatnika) podatnik, zgodnie z zasadami prowadzenia ksiąg rachunkowych może wprowadzić zaksięgować daną operację gospodarczą w roku ujawnienia, jednak okoliczność ta nie modyfikuje faktu, że w ryczałcie obowiązek podatkowy z tego tytułu powstaje w roku podatkowym, w którym przychody te lub koszty powinny zostać zarachowane.

Uwaga

Ujęciu w kategorii dochodów z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych podlega m.in. dochód cząstkowy uzyskiwany z tytułu udziału w strukturach hybrydowych (Rozdział 3a ustawy o CIT).

Uzasadnieniem dla stosowania na potrzeby ryczałtu regulacji ustawy o CIT, w zakresie struktur hybrydowych (pomimo ich zasadniczego wyłączenia w przypadku opodatkowania tym podatkiem), jest obligatoryjność stosowania przez wszystkich podatników podatku CIT przepisów *dyrektywy Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniającej dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich (Dz. Urz. UE L 144 z 07.06.2017, str. 1)*³²

7 Podstawa opodatkowania Ryczałtem

72. Podatnik wybierając ryczałt stosuje regulacje dedykowane temu modelowi opodatkowania określone w **rozdziale 6b ustawy o CIT**. Oznacza to **pominięcie, co do zasady, normujących analogiczne kwestie** (patrz także rozdział 1.4. Przewodnika) **przepisów ustawy o CIT**, odnoszących się w szczególności do: - ustalenia dochodu (art. 7 ustawy o CIT), - przychodów podatkowych (art. 12 ustawy o CIT), - kosztów uzyskania przychodów (art. 15 ustawy o CIT), - zwolnień od podatku (art. 17 ustawy o CIT), - podstawy opodatkowania i wysokości podatku (art. 18, art. 19 ustawy o CIT), czy - możliwych do zastosowania odliczeń (art. 18, art. 18d, art. 18f ustawy o CIT).

Treść art. 28h ust. 1 ustawy o CIT wskazuje wprost, że **dla ustalenia podstawy opodatkowania oraz stawki podatku z tytułu ryczałtu** podatnik nie podlega zasadom określonym w ww. art. 19, art. 24b i art. 24d ustawy o CIT.

Podstawa opodatkowania ryczałtem oparta jest na wyniku obliczonym na podstawie przepisów o rachunkowości oraz sumie cząstkowych dochodów określonych ustawą (art. 28m ust. 1 pkt 2-6 ustawy o CIT). Obowiązuje przy tym **zasada kontynuacji rozliczeń podatkowych operacji gospodarczych** rozpoczętych przed rokiem wyboru formy opodatkowania ryczałtem i realizowanych (w całości lub w części) w czasie stosowania ryczałtu³³. Zatem, przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatnik uwzględnia (ujawnione „na wejściu w system”) zdarzenia

³² Wdrożonej do polskiego systemu prawnego ustawą z dnia 28 maja 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1106).

³³ art. 28n ust. 3 ustawy o CIT

zaistniałe przed przystąpieniem do ryczałtu, jeżeli rozliczenie tych zdarzeń jest kontynuowane zgodnie z przyjętymi przez tego podatnika zasadami rachunkowości (patrz także rozdział 2 i rozdział 6 Przewodnika).

73. Przepis art. 28n ust. 1 ustawy o CIT przewiduje **cztery podstawy opodatkowania**, wyodrębnione w oparciu o rodzaj (kategorie) dochodu podatkowego, ustalane w sposób określony w art. 28m ustawy o CIT (patrz rozdział 6 Przewodnika):

- 1) **suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat** ustalona w miesiącu, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto, nie później jednak niż do końca szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego, za który sporządzone jest sprawozdanie finansowe,
- 2) **suma dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą** ustalona w miesiącu, w którym wykonano świadczenie lub dokonano wypłaty lub wydatku,
- 3) **dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku** osiągnięty w miesiącu, w którym nastąpiło łączenie, podział, przekształcenie podmiotów lub wniesienie wkładu niepieniężnego,
- 4) **dochód z tytułu zysku netto** (suma zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty³⁴) osiągnięty w roku podatkowym, w którym podatnik zakończył opodatkowanie ryczałtem.

Przykład 32

Spółka XY Sp. z o.o. powstała w wyniku przekształcenia spółki akcyjnej. Do przekształcenia doszło w drugim roku podatkowym (2023 r.), opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. W jednym z kolejnych lat podatkowych opodatkowania ryczałtem Spółka XY Sp. z o.o. dokonała następujących operacji (dotyczących okresu i zysków wypracowanych w ramach tej formy opodatkowania):

- a) wypłaciła wspólnikom dywidendę z tytułu osiągniętego zysku,
- b) udzieliła wspólnikom pożyczki w formie pieniężnej,

³⁴ Patrz art. 28m ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT

- c) dokonała przejęcia innego podmiotu poprzez połączenie (przy czym podmiot przejmowany jest opodatkowany ryczałtem co oznacza, zgodnie z art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. c) ustawy o CIT – patrz rozdział 13 Przewodnika), że nie doszło do utraty prawa do opodatkowania ryczałtem z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym doszło do przejęcia)
- d) osiągnęła również dochody poza terytorium Polski inne niż wyłączone lub wolne od podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej umowy międzynarodowej, której Polska jest stroną (art. 28n ust. 5 ustawy o CIT – patrz rozdział 9)

Jak należy zakwalifikować dochody osiągnięte w czasie opodatkowania ryczałtem z tytułu wymienionych zdarzeń w kontekście ustalenia podstawy opodatkowania?

Po pierwsze, w związku z wejściem w system opodatkowania ryczałtem po stronie Spółki XY sp.z .o. o, powstanie m.in. obowiązek dokonania korekty wstępnej przychodów i kosztów i zaliczenia jej wyniku do ostatniego roku podatkowego przed przystąpieniem do systemu (art. 7aa – patrz Rozdział 2.2).

Po drugie: konieczne będzie **wykazanie dochodu z przekształcenia** (art. 28m ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT), tj. dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku, w postaci nadwyżki wartości rynkowej nad wartość podatkową.

Po trzecie, co do zasady, wszystkie osiągnięte przez Spółkę ww. dochody stanowią przedmiot opodatkowania ryczałtem, tzn.:

ad a) jako dochód z tytułu podzielonego zysku art. 28m ust. 1 pkt 1 lit a i /art. 28n ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT)

ad b) jako dochód z ukrytego zysku (w kwocie kapitału takiej pożyczki wraz z powiązаныmi z nią odsetkami/prowizjami/opłatami - art. 28m ust. 1 pkt 2/art. 28n ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT)

ad c) jako dochód z tytułu zmiany wartości przejmowanych składników majątku w postaci nadwyżki wartości rynkowej nad wartość podatkową (art. 28m ust. 1 pkt 4/art. 28n ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT)

Dla ustalenia **podstawy opodatkowania** poszczególne dochody ulegną rozpoznaniu w miesiącu ich realizacji, tj.: w przypadku dywidendy (**a**) w miesiącu podjęcia uchwały o podziale zysku, nie później niż do końca szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego, za który sporządzone jest sprawozdanie finansowe; w przypadku

pożyczki (b) w miesiącu dokonania jej wypłaty, zaś w przypadku zmiany wartości składników majątku (c) w miesiącu przejęcia przez połączenie.

Natomiast dochód osiągnięty za granicą (d) wpłynie na podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 28n ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT (z tytułu podzielonego zysku i zysku przeznaczanego na pokrycie strat). Spółka podwyższy bowiem taką podstawę opodatkowania o kwotę równą podatkowi zapłaconemu od tych przychodów w obcym państwie, jeżeli podatek ten obniżył wynik finansowy netto w jakiegokolwiek formie.

Przykład 33 – dla małego podatnika

	20XX	20XX+1
Zysk brutto	12 000 000,00	12 000 000,00
Obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego	15 000,00	765 000,00
<u>Zysk netto</u>	11 985 000,00	11 235 000,00
 zysk netto z roku 20XX przeznaczony na wypłatę dywidendy		5 000 000,00
Podatek od zysku wg stawki 15% (płacony do 20-go dnia siódmego miesiąca roku podatkowego)		750 000,00
Ukryte zyski	100 000,00	100 000,00
Podatek od ukrytych zysków wg stawki 15% (płacony do 20-go dnia następnego miesiąca wykonania świadczenia lub dokonania wypłaty lub wydatku)	15 000,00	15 000,00
Razem podatek	15 000,00	765 000,00

Przykład 34 – dla małego podatnika

	20XX	20XX+1
Zysk brutto	12 000 000,00	12 000 000,00
Obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego	33 000,00	765 000,00

Zysk netto	11 967 000,00	11 235 000,00
zysk netto z roku 20XX przeznaczony na wypłatę dywidendy		5 000 000,00
Podatek od zysku wg stawki 15% (płacony do 20-go dnia siódmego miesiąca roku podatkowego)		750 000,00
Ukryte zyski	100 000,00	100 000,00
Podatek od ukrytych zysków – 15% (płacony do 20-go dnia następnego miesiąca wypłaty lub wydatku)	15 000,00	15 000,00
Zmiana wartości składników majątku w związku z połączeniem	120 000,00	
Podatek od zmiany wartości składników majątku wg stawki 15%	18 000,00	
Razem podatek	33 000,00	765 000,00

7.1 Suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat (art. 28n ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT)

74. Zasadniczą podstawą opodatkowania w ryczałcie od dochodów spółek kapitałowych jest suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat ustalona w miesiącu, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto (dochód ustalony przy uwzględnieniu regulacji art. 28m ust. 1 pkt 1 lit a i b ustawy o CIT, patrz rozdział 6 Przewodnika). Dochód ten powstaje w związku z podziałem wypracowanego zysku z przeznaczeniem do wypłaty wspólnikom lub na pokrycie strat z lat ubiegłych. Dochód nie powstaje jeżeli zysk zostaje przeznaczony na pokrycie straty osiągniętej za rok, w którym podatnik stosował ryczałt od dochodów spółek kapitałowych.

75. Termin powstania zobowiązania podatkowego z tytułu przedmiotowych dochodów uzależnia data (miesiąc) podjęcia uchwały o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto, która co do zasady powinna zostać podjęta do końca szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego, za który sporządzone jest sprawozdanie finansowe. Jeżeli uchwała o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto podjęta zostanie w terminie późniejszym, przyjmuje się, że uchwała ta została podjęta ostatniego dnia tego szóstego miesiąca.

Zgodnie bowiem z art. 28n ust. 2 ustawy o CIT:

- uchwała o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto podatnika powinna zostać podjęta **do końca szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego** za który sporządzone jest roczne sprawozdanie finansowe,

ale

- w przypadku **podjęcia uchwały w terminie późniejszym** przyjmuje się, że nastąpiło to ostatniego dnia tego szóstego miesiąca (a zatem w terminie), a obowiązek zapłaty podatku powstanie do 20. dnia siódmego miesiąca roku podatkowego³⁵.

Przyjęte rozwiązanie koreluje z przepisem art. 53 ust. 1, 3 i 4 ustawy o rachunkowości³⁶. Z reguły zatwierdzenie sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający następuje w tym samym dniu, w którym podjęta została uchwała o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto.

Ważne!

Analogiczne skutki podatkowe zostaną przyjęte również w przypadku **zmiany uchwały** o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto, zarówno w zakresie podwyższenia jak i pomniejszenia kwoty zysku do podziału, dokonanej po terminie przyjętym dla powstania obowiązku podatkowego. W tym przypadku obowiązek zapłaty podatku powstanie również do 20. dnia siódmego miesiąca roku podatkowego.

Przykład 35

XY spółka z o.o. jest objęta ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. Rok podatkowy spółki pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Po jego zakończeniu spółka dokonała podziału wyniku finansowego netto mocą uchwały o podziale zysku. Jednak uchwała ta została podjęta w terminie późniejszym niż wymagany przepisem art. 28n ust. 2 ustawy o CIT, bowiem dopiero w dniu 10 lipca następnego roku podatkowego.

³⁵ Patrz art. 28t ust. 1 pkt 1 w związku z art. 28n ust. 2 ustawy o CIT.

³⁶ Art. 53 ust. 1, 3 i 4 ustawy o rachunkowości stanowi: „roczne sprawozdanie finansowe jednostki podlega zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający, nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto jednostek zobowiązanych do poddania badaniu rocznego sprawozdania finansowego może nastąpić po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający, poprzedzonego wyrażeniem przez biegłego rewidenta opinii o tym sprawozdaniu bez zastrzeżeń lub z zastrzeżeniami. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto, dokonany bez spełnienia tego warunku, jest nieważny z mocy prawa. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto jednostek niezobowiązanych do poddania badaniu rocznego sprawozdania finansowego może nastąpić po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający.”

Czy przekroczenie wymaganego ustawą terminu oznacza bezwzględną nieterminowość dokonanej czynności?

Nie, ponieważ zgodnie z ww. art. 28n ust. 2 zdanie drugie ustawy o CIT w przypadku, gdy uchwała o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto podatnika zostanie podjęta po upływie 6 miesięcy od zakończenia roku podatkowego, za który sporządzone jest roczne sprawozdanie finansowe, przyjmuje się domniemanie, że uchwała ta została podjęta w ostatnim dniu wymaganego terminu. W tym przypadku obowiązek zapłaty podatku powstanie do 20. lipca.

76. Jak wskazano w Rozdziale 6.1 niniejszego Przewodnika, dla właściwego sklasyfikowania wypracowanego przez spółkę (w tym przeznaczonego do podziału) zysku, zasadne jest jego wyodrębnienie w kapitałach własnych sprawozdania finansowego. Należy zauważyć, że dochód z podzielonego zysku może powstać w szczególności, w ramach następujących zdarzeń, tj.

- z tytułu podziału zysku na rzecz udziałowców/akcjonariuszy w okresie opodatkowania ryczałtem, pochodzącego z zysku wypracowanego w okresie sprzed tego opodatkowania (a zatem kiedy spółka podlegała opodatkowaniu na ogólnych zasadach ustawy o CIT), z zastrzeżeniem jednak niedokonania wymaganego wydzielenia na kapitale własnym

Przykład 36

Spółka XY sp. z o.o. jest objęta ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych od 2021 r. Rok podatkowy Spółki pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Spółka posiada zysk niepodzielony wypracowany w 2020 r., który wyodrębniła w kapitale własnym sprawozdania finansowego. Podejmuje decyzję o jego podziale uchwałą z dnia 30 czerwca 2022 r. (a zatem w trakcie opodatkowania ryczałtem).

Jakie będą następstwa takiego zdarzenia?

Zobowiązanie podatkowe w podatku do ryczałtu - brak

Podział zysku za okres sprzed opodatkowania ryczałtem nie spowoduje powstania zobowiązania podatkowego w podatku CIT z tytułu ryczałtu. Wyodrębnienie zysku za 2020 r. na kapitale własnym sprawozdania finansowego daje podstawę uznania iż nie jest to zysk wypracowany w okresie opodatkowania ryczałtem, gdyż jest on przypisany do roku sprzed

tego opodatkowania (z reżimu opodatkowania Spółki podatkiem CIT na zasadach ogólnych). W przypadku wypłaty dywidendy, pochodzącej z zysku wypracowanego w 2020 r. nie przysługuje udziałowcowi prawo do pomniejszeń ani odliczeń. Dywidenda taka opodatkowana jest PIT na ogólnych zasadach dotyczących opodatkowania dywidend.

- z tytułu podziału zysku na rzecz udziałowców/akcjonariuszy w okresie opodatkowania ryczałtem, pochodzącego z zysku wypracowanego w okresie tego opodatkowania

Przykład 37

Spółka XY sp. z o.o. jest objęta ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych od 2021 r. Jej rok podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym. W tym samym 2021 r. Spółka XY sp. z o.o. uzyskała przychody ze sprzedaży rozpoznając zysk. W 2022 r. dokonuje częściowego podziału wypracowanego w 2021 r. zysku w postaci dywidendy między dwóch wspólników (udziałowców), uchwałą z dnia 27 czerwca 2022 r. (wypłata ma miejsce 28 czerwca 2022 r.). Pozostały zysk przeznacza na kapitał zapasowy.

Jakie będą następstwa takiego zdarzenia?

Zgodnie z art. 28n ust. 2 ustawy o CIT, co do zasady, **uchwała** o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto podatnika powinna zostać podjęta **do końca szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego** za który sporządzone jest roczne sprawozdanie finansowe. Oznacza to, że uchwała została podjęta z zachowaniem terminu.

Podział zysku wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w reżimie tego opodatkowania powoduje powstanie w spółce XY sp. z o.o. zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od ryczałtu (15% lub 25% zależnie od kwalifikacji podatnika).

Jeżeli w 2021 r. został wypracowany zysk w spółce w kwocie 3 500 000 zł, a do wypłaty na rzecz wspólników przeznaczono 2 000 000 zł. – podstawą opodatkowania ryczałtem z tytułu dochodu z tytułu podzielonego zysku w spółce XY sp. z o.o. będzie 2 000 000 zł.

- z tytułu podziału zysku na rzecz udziałowców/akcjonariuszy w okresie, w którym podatnik zakończył już opodatkowanie ryczałtem, pochodzącej z zysku wypracowanego w czasie opodatkowania ryczałtem (zgodnie z rozdziałem 6b ustawy o CIT) (patrz Rozdział 6.5)

Przykład 38

Spółka XY sp. z o.o. jest małym podatnikiem. Rok podatkowy Spółki pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Spółka jest objęta podatkiem od ryczału od dochodów spółek kapitałowych w latach 2021-2028. W każdym z tych lat wypracowywała zysk, który wyodrębniała w kapitale własnym (nie dokonywała jego wypłat na rzecz wspólników) Od 2029 r. Spółka nie jest już podatnikiem w tym systemie opodatkowania (rozlicza się zgodnie z ogólnymi zasadami w ustawie o CIT). 27 czerwca 2030 r. podejmuje uchwałę o podziale zysku za cały okres opodatkowania ryczałtem (za lata 2021-2028).

Jakie będą następstwa takiego zdarzenia?

Dzięki wyodrębnianiu wypracowanych zysków w kapitale własnym sprawozdania finansowego, Spółka rozpoznaje dochód do opodatkowania ryczałtem stanowiący **sumę wszystkich zysków netto z każdego roku podatkowego w części niepodzielonej lub nieprzeznaczonej na pokrycie straty (art. 28m ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT)** na koniec ostatniego roku stosowania ryczału i płaci od tego dochodu podatek do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem czyli do 31 marca 2029 r. Zatem w momencie wypłaty zysków na rzecz wspólników (w okresie w którym już nie opłaca ryczału) nie opodatkowuje tych dochodów ponownie. Dzięki wyodrębnieniu zysków w kapitale własnym udziałowcy spółki mogą skorzystać z prawa do pomniejszenia podatku od dywidend wypłaconych z podziału takich zysków o część zapłaconego ryczału przypadającego na tę dywidendę.

7.2 Suma dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (art. 28n ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT)

77. Na tę podstawę opodatkowania składają się łączne dochody osiągnięte przez spółkę z **ukrytych zysków oraz wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą** (które stanowią wyodrębnione kategorie w art. 28m ust. 1 w punktach 2 i 3 ustawy o CIT). Podstawę opodatkowania w zakresie tych rodzajów dochodów ustala się **w miesiącu wykonania danego świadczenia lub dokonania wypłaty lub wydatku** (patrz rozdział 6.2 i 6.3 Przewodnika).

W praktyce wymienione kategorie z uwagi na różnorodny ich charakter i możliwości klasyfikowania, mogą być w istocie ze sobą powiązane nie tylko na poziomie powstania dochodu w spółce, ale i w rozpoznaniu dochodu do opodatkowania u wspólnika. Na przykład

dany wydatek (np. o charakterze prywatnym prezesa zarządu spółki będącego wspólnikiem tej spółki) zakwalifikowany jako niezwiązany z działalnością gospodarczą (ale obniżający zysk netto/wynik finansowy spółki) może być również zakwalifikowany jako ukryty zysk, gdyż został poniesiony z uwagi na pozycję wspólnika w spółce i wydaniu przez niego odpowiednich dyspozycji co do obciążenia tym kosztem spółki.

Istotną różnicą między tymi dwoma kategoriami dochodu jest fakt, że dla uznania danego wydatku za dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą nie trzeba badać czy został on poniesiony w związku z istniejącymi powiązaniem z wspólnikiem

Przykład 39

- wydatki prezesa XY spółki z o.o. z tytułu zapłaty czesnego na uczelni (np. krajowej lub zagranicznej) jednego ze wspólników (członków rodziny) - jako ukryty zysk, spełniają również kwalifikację do uznania ich za dochód z tytułu wydatków **niezwiązanych z działalnością gospodarczą**

- wydatki z tytułu wynagrodzenia na podstawie umowy o pracę wypłacanego wspólnikowi Spółki XY sp. z o.o. będącego jednocześnie członkiem zarządu w tej spółce z o.o. – jako wypłata **ukrytego zysku** (szczegółowo - patrz niżej)

- wydatki z tytułu kosztów wynajmu mieszkania dla prezesa/pracownika XY spółki z o.o. – jako **niezwiązane z działalnością gospodarczą może spełniać również kryteria do uznania za dochód z tytułu ukrytego zysku.**

- wydatki z tytułu korzystania z pojazdów (samochodów osobowych, samolotu, jachtu), na tzw. cele mieszane, a także odpisy amortyzacyjne/odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, związane z użytkowaniem – jako wypłata **ukrytego zysku**

7.3 Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku (art. 28n ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT)

78. Kolejną podstawę opodatkowania w ryczałcie (w nawiązaniu do treści rozdziału 6.4 Przewodnika), kreuje dochód osiągniany przez podatnika w związku z łączeniem, podziałem, przekształceniem podmiotów lub wniesieniem w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Dochód ten **ustalany jest na moment (w**

miesiącu) dokonania jednej z ww. form restrukturyzacji. Odpowiada on nadwyżce wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego lub przekształcanego ponad ich wartość podatkową (patrz także rozdział 6.4. Przewodnika).

Przykład 40

Spółka XY Sp. z o.o. od 2021 r. stosuje opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. W ramach prowadzonej działalności Spółka dokonała przejęcia innego podmiotu poprzez połączenie (przy czym podmiot przejmowany jest opodatkowany ryczałtem co oznacza, zgodnie z art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. c) ustawy o CIT – patrz rozdział 13), że nie doszło do utraty prawa do opodatkowania ryczałtem z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym doszło do przejęcia).

Jak należy ustalić dochód z takiego przejęcia?

Zgodnie z art. 28n ust. 1 pkt 3 (w związku z art. 28m ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT) spółka będzie zobowiązana do ustalenia dochodu, w miesiącu połączenia, odpowiadającego nadwyżce wartości rynkowej nad wartość podatkową przejmowanych składników majątku.

Przykład 41

Spółka XY Sp. z o.o. jest producentem wełny mineralnej. Posiada środki trwałe niezbędne do produkcji (maszyny) na łączną kwotę 1 000 000 zł zamortyzowanych w postaci odpisów w wysokości 250 000 zł. W 2021 r. spółka XY Sp. z o.o. wnosi w drodze wkładu niepieniężnego te środki trwałe o łącznej rynkowej wartości 2 000 000 zł. Spółka XY sp. z o.o. składa oświadczenie naczelnikowi urzędu skarbowego deklarując o przystąpieniu z początkiem 2021 r. do opodatkowania ryczałtem. Spółka do której wnoszony jest aport również opodatkowana jest ryczałtem.

Jak należy ustalić dochód w spółce z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego (dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku)?

W następstwie aportu dojdzie do ustalenia dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku. Zgodnie z art. 28n ust. 1 pkt 3 (w związku z art. 28m ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT) spółka będzie zobowiązana do ustalenia dochodu w miesiącu wniesienia aportu, odpowiadającego nadwyżce wartości rynkowej nad wartość podatkową przejmowanych składników majątku.

Wartość początkowa środków trwałych (suma) w spółce przed aportem = 1 000 000 zł

Wartość dokonanych odpisów amortyzacyjnych = 250 000 zł

Wartość wniesionych aportem środków trwałych (**wartość rynkowa**) = 2 000 000 zł

Wartość podatkowa środków trwałych (1 000 000 zł – 250 000 zł) = 750 000 zł

Dochód z restrukturyzacji (zgodnie z art. 28m ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT, **do opodatkowania** zgodnie z art. 28n ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT)

(2 000 000 zł - 750 000 zł) = **1 250 000 zł**

7.4 Dochód z tytułu zysku netto osiągniętego w roku podatkowym, w którym podatnik zakończył opodatkowanie ryczałtem (art. 28n ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT)

79. Podstawę opodatkowania, o której mowa w przepisie art. 28n ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT kreuje dochód z tytułu zysku netto osiągnięty po zakończeniu opodatkowania ryczałtem. Rozliczenie takiego dochodu nastąpi w roku podatkowym następującym po roku zakończenia stosowania ryczałtu.

Podstawę opodatkowania z dochodu z tytułu zysku netto ustala się jako sumę zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty³⁷ (patrz rozdział 6.5. Przewodnika).

Przykład 42

Spółka XY Sp. z o.o. od 2021 r. stosuje opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. W okresie 2021 – 2023 spółka osiągała stratę. Z końcem 2024 r. (z dniem 31 grudnia 2024 r.) Spółka przestaje być podatnikiem tego podatku jednak za ostatni rok 2024 osiągnęła dochód i wypracowała zysk.

³⁷ Patrz art. 28n ust. 1 pkt 4 w związku z art. 28m ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT

Dochód ten zostanie on rozpoznany dla celu rozliczenia ryczału w deklaracji za rok 2024 składanej do końca trzeciego miesiąca 2025 r.

Przykład 43

Spółka XY sp. z o.o. jest małym podatnikiem. Rok podatkowy Spółki pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Spółka była objęta ryczałem od dochodów spółek kapitałowych w latach 2021-2028. W każdym z tych lat Spółka wypracowywała zysk, który wyodrębniała w kapitale własnym, nie dzieląc go między udziałowców. Od 2029 r. Spółka nie jest już podatnikiem w tym systemie opodatkowania (rozlicza się zgodnie z ogólnymi zasadami w ustawie o CIT). 27 czerwca 2030 r. podejmuje uchwałę o podziale zysku za cały okres opodatkowania ryczałem (za lata 2021-2028).

Jakie będą następstwa takiego zdarzenia?

Spółka rozpoznaje dochód do opodatkowania ryczałem stanowiący **sumę wszystkich zysków netto z każdego roku podatkowego w części niepodzielonej lub nieprzeznaczonej na pokrycie straty do końca marca 2029 r.** Dzięki wyodrębnianiu wypracowanych zysków w kapitale własnym sprawozdania finansowego udziałowcy mogą skorzystać z prawa do pomniejszenia podatku od dywidend wypłaconych z podziału takich zysków o część zapłaconego ryczału przypadającego na tę dywidendę w momencie wypłaty dywidendy, tj w 2030 r.

7.5 Dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych

80. Z tytułu dochodu powstałego w związku z nieujawnionymi w księgach operacjami gospodarczymi podstawa opodatkowania równa jest powstałemu dochodowi. Z założenia bowiem ta kategoria przychodu wystąpi sporadycznie biorąc pod uwagę obowiązek prowadzenia ksiąg rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco. Dochód z tego tytułu ustala się zatem jednorazowo do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku,

w którym przychody lub koszty powinny zostać zarachowane i w tym terminie podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku od tego dochodu³⁸.

W dochodzie tym uwzględnia się również kwoty niezaliczane do kosztów uzyskania przychodów lub zaliczane do dochodów (przychodów) na podstawie art. 16o ust. 1, art. 16p ust. 1 i 2, art. 16q, art. 16r oraz art. 16t ust. 1, gdyż zgodnie z art. 28h ust. 2 ustawy o CIT uznaje się je za dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych.

8 Wysokość Ryczałtu

8.1 Stawka podstawowa

81. Stawka ryczałtu jest zależna od następujących czynników:

- wysokość przychodów osiąganych przez podatnika tj. posiadanie statusu małego podatnika lub wartość przychodów średnich nie przekraczająca wartości maksymalnych przychodów określonych dla małego podatnika,
- rodzaj podstawy opodatkowania (dochód z tytułu zysku netto lub inny),
- wysokość nakładów na cele inwestycyjne.

82. W przypadku małego podatnika oraz podatnika, u którego wartość średnich przychodów nie przekracza wartości maksymalnych przychodów określonych dla małego podatnika stawka podatkowa wynosi 15% podstawy opodatkowania. W przypadku pozostałych podatników stawka ta wynosi 25% podstawy opodatkowania.

³⁸ Art. 28t ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT

Przykład 44

Podatnik wybiera ryczałt począwszy od 2021. W roku 2020 podatnik posiadał status małego podatnika (przychody podatkowe podatnika równe były 200 tys. euro). W latach 2021-2024 przychody i wyniki finansowe podatnika kształtowały się następująco [w celu uproszczenia przykładu kwoty wyrażono w mln eur]:

Rok	2021	2022	2023	2024
Przychody	0,5	1,5	2,5	11,5
Wynik finansowy	(0,5)	1	2	10

W roku 2021 podjęto uchwałę o podziale zysku z roku 2020 i zysk ten wypłacono udziałowcom. Ponieważ podzielono zysk sprzed okresu opodatkowania ryczałtem operacja ta nie podlega opodatkowaniu ryczałtem w roku 2021. W roku 2022 nie wypłacono dywidend ze względu na poniesioną w roku 2021 stratę. W roku 2023 zysk roku 2022 przeznaczono w całości na pokrycie strat, tj. pokrycie straty z roku 2021 (operacja neutralna podatkowo w CIT) oraz pozostałe 0,5 mln eur na pokrycie straty z okresu przed przystąpieniem do ryczałtu (opodatkowane CIT). Pomimo utraty statusu małego podatnika w roku 2023 kryterium przychodów średnich jest wciąż spełnione przez cały rok 2023, ponieważ przychody średnie za okres 2021-2022 są równe 1 mln euro, a zatem stawka podatkowa wynosi wciąż 15%. Dopiero w roku 2024 stawka będzie równa 25% podstawy opodatkowania.

8.2 Stawka obniżona

83. Po opuszczeniu systemu opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, gdy opodatkowaniu podlega dochód z tytułu zysku netto, stawka podatku może zostać obniżona o pięć punktów procentowych dla tego dochodu z tytułu zysku netto, pod warunkiem, że nakłady na cele inwestycyjne, o których mowa w art. 28g ust. 1, wynosiły co najmniej

- 50% w każdym dwuletnim okresie – w przypadku rozliczania nakładów inwestycyjnych w sposób określony w art. 28g ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT (czyli w okresach dwuletnich)

- 110% w każdym czteroletnim okresie – w przypadku rozliczania nakładów inwestycyjnych w sposób określony w art. 28g ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT rozliczenie (w okresie czteroletnim).

Obniżonej stawki podatku nie stosuje się do dochodów innych niż dochód z tytułu zysku netto.

Jeśli podatnik opodatkowany był ryczałtem przez dwa lub więcej okresów czteroletnich³⁹, w każdym z tych okresów powinien ponieść zwiększone nakłady na cele inwestycyjne (wskazane powyżej), w celu uzyskania prawa do obniżonej stawki ryczału.

84. Możliwość obniżenia stawki ryczału nie dotyczy podatników, którzy wybrali do spełnienia warunek określony w art. 28g ust. 6 ustawy o CIT tj. warunek związany z wydatkami na wynagrodzenia zatrudnionych osób fizycznych.

Przykład 45

Dane jak w przykładzie 44, z tym że zakładamy, że podatnik rezygnuje z systemu ryczału od dochodów spółek kapitałowych z końcem 2024 roku. Dodatkowo przyjmujemy, że na moment opuszczenia systemu suma zysków netto z okresu opodatkowania ryczałtem wynosi 11 mln euro, a podatnik rozliczał nakłady na cele inwestycyjne zgodnie z art. 28g ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT i wykazał wzrost ich wysokości o 200%.

Stawka podatku od sumy zysku netto może zostać obniżona o pięć punktów procentowych tj. do wysokości 20%.

8.3 Domiar zobowiązania podatkowego

85. Zgodnie z art. 28q ust. 1 ustawy o CIT podatnik, u którego przychody lub wartość średnich przychodów były wyższe niż określone w art. 28j ust. 1 pkt 1, ustala dla dochodów osiągniętych w kolejnym roku podatkowym domiar zobowiązania podatkowego.

Domiar zobowiązania podatkowego stosuje się do każdego rodzaju dochodu płaconego w roku podatkowym, tj. np. do dochodu z tytułu podzielonego zysku, ukrytych zysków, dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą i innych.

³⁹ Patrz art. 28f ustawy o CIT

Podstawę opodatkowania domiaru zobowiązania podatkowego ustala się według wzoru:

$(1-W) \times Z$, w którym poszczególne litery oznaczają:

W – iloraz kwoty maksymalnych przychodów określonych w art. 28j ust. 1 pkt 1 i wartości średnich przychodów podatnika obliczonej zgodnie z art. 28j ust. 4,

Z – dochody, o których mowa w art. 28m ust. 1, osiągnięte w roku podatkowym.

Domiar zobowiązania podatkowego wynosi **5%** podstawy opodatkowania.

9 Dochody osiągnięte poza terytorium Polski

86. Opodatkowanie dochodów osiąganych za granicą na zasadach przewidzianych w Rozdziale 6b ustawy CIT następuje z uwzględnieniem zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Podatnicy osiągający dochody za granicą, które zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania mogą być opodatkowane w drugim państwie, eliminują podwójne opodatkowanie dochodu stosując jedną z metod unikania podwójnego opodatkowania przewidzianą w umowie.

Każdorazowo, osiągając dochody za granicą należy zatem zapoznać się z postanowieniami właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej przez Polskę z państwem, w którym osiągany jest dochód. Wykaz obowiązujących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dostępny jest pod linkiem <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/>.

W zawartych przez Polskę umowach występują dwie metody unikania podwójnego opodatkowania:

- metoda wyłączenia z progresją
- metoda proporcjonalnego odliczenia

W przypadku, gdy dochód został uzyskany w państwie, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, stosowana jest metoda proporcjonalnego odliczenia.

- Metoda wyłączenia z progresją oznacza, że w Polsce wyłącza się z podstawy opodatkowania dochód osiągnięty za granicą, zwolniony z opodatkowania na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jednak w przypadku dochodów podlegających opodatkowaniu według progresywnej skali podatkowej, dla ustalenia stawki podatku od pozostałego dochodu – podlegającego opodatkowaniu w Polsce –

stosuje się stawkę podatku właściwą dla całego dochodu, tzn. łącznie z dochodem osiągniętym za granicą.

- Metoda odliczenia proporcjonalnego oznacza, że dochód osiągany za granicą jest opodatkowany w Polsce, ale od należnego podatku odlicza się podatek zapłacony za granicą. Odliczenie to możliwe jest tylko do wysokości podatku przypadającego proporcjonalnie na dochód uzyskany w obcym państwie.

9.1 Metoda wyłączenia z progresją

87. W przypadku osiągania w roku podatkowym dochodów wyłączonych lub zwolnionych z opodatkowania zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania podstawa opodatkowania w ryczałcie podlega:

- obniżeniu o wartość tych przychodów zagranicznych, oraz
- podwyższeniu o sumę kosztów związanych z tymi przychodami i kwoty równej podatkowi zapłaconemu od tych przychodów (dochodów) w obcym państwie, jeżeli wartości te zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto w jakiegokolwiek formie.

Zgodnie z metodą wyłączenia z progresją w podstawie opodatkowania nie uwzględnia się zagranicznego dochodu zwolnionego z opodatkowania w Polsce. W związku z tym, iż w podstawie opodatkowania, o której mowa w art. 28n ust. 1 pkt 1 i pkt 4 ustawy CIT, z tytułu podzielonego zysku i zysku netto uwzględniane są wszystkie przychody wypracowane w okresie podlegania opodatkowaniu ryczałtem, zarówno uzyskane na terytorium Polski jak i za granicą, konieczne jest pomniejszenie tej podstawy opodatkowania o wartość zagranicznych przychodów, które są zwolnione z opodatkowania w Polsce.

Konsekwencją obniżenia podstawy opodatkowania o przychody zwolnione jest jednocześnie podwyższenie tej podstawy o sumę kosztów związanych z tymi przychodami i kwoty równej podatkowi zapłaconemu od tych przychodów w obcym państwie, jeżeli wartości te zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto w jakiegokolwiek formie.

Przykład 46

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

Natomiast w Polsce unika się podwójnego opodatkowania dochodów stosując metodę wyłączenia z progresją.

W okresie podlegania opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych w latach 2021—2024 podatnik osiągnął następujące przychody, poniósł związane z nimi koszty oraz zapłacił podatek dochodowy:

		2021	2022	2023	2024	Suma
Przychód	Polska	100	100	100	100	400
	Niemcy	50	-	-	50	100
Koszty	Polska	5	5	5	5	20
	Niemcy	5	-	-	5	10
Podatek	Polska	-	-	-	-	-
	Niemcy	3	-	-	2	5

Została podjęta uchwała o podziale całego zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem i przeznaczeniu go w całości do wypłaty udziałowcom spółki.

Zysk netto wypracowany w okresie opodatkowania ryczałtem wyniósł 465 (500 – 35).

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

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

Podstawa opodatkowania wyniesie 380.

9.2 Metoda proporcjonalnego odliczenia

88. W przypadku osiągnięcia w roku podatkowym dochodów rozliczanych w Polsce zgodnie z metodą proporcjonalnego odliczenia podstawa opodatkowania podlega podwyższeniu o kwotę równą podatkowi zapłaconemu od tych przychodów (dochodów) w obcym państwie, jeżeli podatek ten obniżył wynik finansowy netto w jakiegokolwiek formie.

Przykład 47

Podatnik prowadzi działalność gospodarczą w Polsce oraz w Holandii, za pomocą położonego w Holandii zakładu. Zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartą między Polską a Holandią, dochód uzyskany za pomocą zakładu podlega opodatkowaniu w Holandii. Natomiast w Polsce unika się podwójnego opodatkowania dochodów stosując metodę proporcjonalnego odliczenia.

W okresie podlegania opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych w latach 2021—2024 podatnik osiągnął następujące przychody, poniósł związane z nimi koszty oraz zapłacił podatek dochodowy:

		2021	2022	2023	2024	Suma
Przychód	Polska	100	100	100	100	400
	Holandia	50	0	0	50	100
Koszty	Polska	5	5	5	5	20
	Holandia	5	-	-	5	10
Podatek	Polska	-	-	-	-	-
	Holandia	3	-	-	2	5

Została podjęta uchwała o podziale całego zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem i przeznaczeniu go w całości do wypłaty udziałowcom spółki.

Zysk netto wypracowany w okresie opodatkowania ryczałtem wyniósł 465 (500 – 35)

Z uwagi na to, że zgodnie z metodą proporcjonalnego odliczenia dochód osiągnięty w Holandii podlega opodatkowaniu w Polsce, podstawy opodatkowania nie obniża się o wartość holenderskich przychodów. Natomiast wartość podatku dochodowego zapłaconego w Holandii obniżyła zysk netto, zatem podstawę opodatkowania należy podwyższyć o kwotę równą podatkowi zapłaconemu od przychodów w Holandii (465 + 5 = 470).

Podstawa opodatkowania wyniesie 470.

Wartość podatku dochodowego zapłaconego w Holandii zostanie następnie uwzględniona przy obliczeniu wysokości podatku dochodowego zgodnie z metodą proporcjonalnego odliczenia (patrz poniżej).

Jeżeli w podstawie opodatkowania uwzględnione są przychody rozliczane zgodnie z metodą proporcjonalnego odliczenia, ryczałt od dochodu spółek kapitałowych ulega obniżeniu o kwotę równą podatkowi zapłaconemu od tych przychodów w obcym państwie. Jednakże, kwota odliczenia nie może przekroczyć tej części ryczałtu obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na przychód (dochód) uzyskany w obcym państwie.

Obliczając ryczałt zgodnie z metodą proporcjonalnego odliczenia należy :

- Obliczyć podstawę opodatkowania,
- Obliczyć podatek stosując stawkę krajową ryczałtu, o której mowa w art. 28o ust. 1
- Obliczyć limit (proporcję) zagranicznego podatku do odliczenia

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

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

Przykład 48

W latach 2021-2024 spółka będąca małym podatnikiem prowadzi działalność gospodarczą w Polsce oraz w Holandii, za pomocą położonego w Holandii zakładu. Zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Polską a Holandią, dochód uzyskany za pomocą zakładu podlega opodatkowaniu w Holandii. Natomiast w Polsce unika się podwójnego opodatkowania stosując metodę proporcjonalnego odliczenia.

Dodatkowo, w 2022 r. podatnik uzyskał dywidendę wypłaconą przez spółkę maltańską. Zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartą między Polską a Maltą, dywidenda podlega opodatkowaniu na Malcie według stawki 10%. W Polsce dochód z dywidendy podlega rozliczeniu zgodnie z metodą proporcjonalnego odliczenia. Podjęto uchwałę o podziale całego zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem i przeznaczeniu go w całości do wypłaty udziałowcom spółki.

		2021	2022	2023	2024	Suma
Przychód	Polska	100	100	100	100	400
	Holandia	50	-	-	50	100
	Malta	-	100	-	-	100
Koszty	Polska	5	5	5	5	20
	Holandia	5	-	-	5	10
	Malta	-	-	-	-	0
Podatek	Polska	-	-	-	-	-
	Holandia	3	-	-	2	5
	Malta	-	10	-	-	10

Zysk netto wypracowany w okresie opodatkowania ryczałtem wyniósł 555 (600 – 45).

Wartość podatku dochodowego zapłaconego w Holandii i na Malcie obniżyła ten zysk netto, zatem podstawę opodatkowania należy podwyższyć o kwotę równą podatkom dochodowym zapłaconym od tych przychodów za granicą (555 + 15 = 570).

Ryczałt obliczony według stawki krajowej od podstawy opodatkowania dla małego podatnika wynosi 85,5 (570 x 15%).

Kolejnym krokiem jest obliczenie limitu (proporcji) zagranicznego podatku przysługującego do odliczenia w każdym roku podatkowym zgodnie z metodą proporcjonalnego odliczenia.

- 2021 r.

Obliczenie limitu odliczenia podatku zapłaconego w Holandii

$$\text{Zysk netto } 150 - 13 = 137$$

Podwyższenie o podatek zapłacony za granicą: $137 + 3 = 140$ (podstawa opodatkowania)

$$\text{Obliczenie podatku: } 140 \times 15\% = 21$$

$$\text{Obliczenie limitu podatku do odliczenia: } 21 \times 45 / 140 = 6,75$$

- 2022 r.

Obliczenie limitu odliczenia podatku zapłaconego na Malcie

$$\text{Zysk netto } 200 - 15 = 185$$

Podwyższenie o podatek zapłacony za granicą: $185 + 10 = 195$ (podstawa opodatkowania)

Obliczenie podatku: $195 \times 15\% = 29$

Obliczenie limitu podatku do odliczenia: $29 \times 100 / 195 = 14,8$

- 2023 r.

Brak przychodów osiągniętych za granicą

- 2024 r.

Obliczenie limitu odliczenia podatku zapłaconego w Holandii

Zysk netto $150 - 12 = 138$

Podwyższenie o podatek zapłacony za granicą: $138 + 2 = 140$ (podstawa opodatkowania)

Obliczenie podatku: $140 \times 15\% = 21$

Obliczenie limitu podatku do odliczenia: $21 \times 45 / 140 = 6,75$

- Obliczenie podatku do zapłaty

Ryczałt obliczony według stawki krajowej: 85,5

Suma podatków zagranicznych do odliczenia do wysokości limitu: 15

Podatek: $85,5 - 15 = 70,5$

10 Termin zapłaty ryczałtu oraz złożenia deklaracji

89. **Do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego** podatnik jest obowiązany złożyć **deklarację** o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy. Deklarację składa się urzędowi skarbowemu **na urzędowym formularzu za pomocą środków komunikacji elektronicznej** zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

Deklaracja ma charakter informacyjny, gdyż płatność podatku została ustalona w sposób niezależny od złożenia deklaracji.

Termin zapłaty podatku jest uzależniony od przedmiotu opodatkowania ryczałtem (zob. wyżej pkt 6).

Ryczałt od dochodu z tytułu **podzielonego zysku** i dochodu z tytułu **zysku przeznaczanego na pokrycie strat** oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tych dochodów należy wpłacić **do 20. dnia siódmego miesiąca roku podatkowego**.

Ryczałt od dochodu z tytułu **zysku netto** oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tego dochodu należy wpłacić **do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po**

ostatnim roku opodatkowania ryczałtem. Ustawa przewiduje **alternatywny sposób zapłaty** podatku (zob. niżej pkt 10.1).

Ryczałt od dochodu z tytułu **nieujawnionych operacji gospodarczych** oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tego dochodu należy wpłacić **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** oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tych dochodów należy wpłacić **do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty lub wydatku.**

Ryczałtu od dochodu z tytułu **zmiany wartości składników majątku** oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tego dochodu należy wpłacić **do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu przejęcia, przekształcenia lub wniesienia wkładu niepieniężnego.**

10.1 Szczególne zasady zapłaty ryczałtu

90. W przypadku ryczałtu od dochodu z tytułu **zysku netto** oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tego dochodu podatnik może wybrać alternatywny sposób zapłaty podatku polegający na zapłacie podatku w okresie **do 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek jego zapłaty.** W tym okresie podatnik może wpłacić podatek jednorazowo lub w częściach.

Warunkiem skorzystania z tego preferencyjnego sposobu zapłaty podatku **jest poinformowanie przed terminem zapłaty podatku właściwego naczelnika urzędu skarbowego o sposobie przyjętego rozliczenia,** z uwzględnieniem m.in. terminów i kwot wpłat podatku. Ustawa nie przewiduje szczególnej formy informacji, co oznacza, iż może on zostać złożona np. w formie pisemnej lub elektronicznej.

Jeżeli podatnik zostanie postawiony w stan likwidacji albo upadłości, zostanie przejęty przez inny podmiot lub zaprzestanie prowadzenia działalności z jakiegokolwiek innej przyczyny, albo znacznie ograniczy zakres tej działalności, termin zapłaty podatku upłynie z dniem poprzedzającym dzień zaistnienia jednego z tych zdarzeń.

11 Ryczałt a obowiązek raportowania w świetle przepisów o MDR

91. Podatnicy opodatkowani ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych będą mogli korzystać z ograniczonego stosowania przepisów o schematach podatkowych. W okresie opodatkowania ryczałtem nie powstanie obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym, innym niż schemat podatkowy transgraniczny, w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (art. 86a § 5a ustawy Ordynacja Podatkowa). Nie oznacza to wyłączenia obowiązku raportowania schematów podatkowych transgranicznych lub schematów podatkowych innych niż transgraniczne, które związane są z przekazaniem informacji o innych przepisach prawa podatkowego niż te dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych. Również sam wybór opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, w przypadku schematów innych niż transgraniczne, nie będzie się wiązał z takim obowiązkiem.

12 Ryczałt a klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania

92. Stosowanie ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych nie wyłącza stosowania art. 119a ustawy Ordynacja Podatkowa. Oznacza to, że jeśli głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności było osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania), wówczas dokonanie czynności nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, a skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej (§ 2-4) lub na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano (§ 5) lub na podstawie stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania (§ 6).

Sam wybór opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, mimo że motywowany przesłankami podatkowymi powinien zasadniczo wiązać się z osiągnięciem korzyści podatkowej zgodnej z przedmiotem i/lub celem ustawy (tym samym wskazany przepis nie powinien znajdować zastosowania). Jednakże wszelkie czynności dokonane przed wyborem ryczałtu, po jego stosowaniu lub w trakcie, gdy sposób działania podatnika można uznać za sztuczny, powinny być analizowane z perspektywy potencjalnej możliwości zastosowania art. 119a ustawy Ordynacja Podatkowa. Dotyczy to także kształtowania wyniku finansowego podatnika w sposób niezgodny z zasadą *true and fair view*, jeśli wynika to z dążenia podatnika do unikania opodatkowania.

13 Utrata prawa do opodatkowania Ryczałtem

93. W przepisach o ryczałcie ustawodawca w sposób enumeratywny wymienił sytuacje i okoliczności, w których podatnik traci prawo do opodatkowania ryczałtem.

W przepisie art. 28l ustawy o CIT wskazano moment utraty prawa do opodatkowania ryczałtem m.in. w przypadku zaistnienia zdarzeń związanych z naruszeniem warunków stosowania tej formy opodatkowania, tj. określonych warunków organizacyjno-prawnych podmiotu, kryterium dynamicznego dotyczącego nakładów inwestycyjnych, obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych czy warunków związanych z restrukturyzacją podmiotów.

Zgodnie z ww. przepisem podatnik opodatkowany ryczałtem traci prawo do tego opodatkowania:

1. Z końcem ostatniego roku podatkowego okresu, o którym mowa w art. 28f ust. 1 albo 2 (tj. bezpośrednio po sobie następujących 4 lat podatkowych wskazany przez podatnika w zawiadomieniu albo kolejnych okresów bezpośrednio po sobie następujących 4 lat podatkowych) - w przypadku gdy podatnik złoży informację o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem.

2. Z końcem ostatniego roku podatkowego odpowiednio dwuletniego albo czteroletniego okresu, w którym podatnik nie poniósł nakładów na cele inwestycyjne w wysokości określonej w art. 28g ust. 1 (podrozdział 5.3.1 Przewodnika) albo wydatków na wynagrodzenia w wysokości określonej w art. 28g ust. 5 (podrozdział 5.3.2 Przewodnika).

3. Z końcem roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił któregokolwiek z warunków, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 1–3 (rozdział 3 i 4 Przewodnika).

4. Z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym:

a) podatnik nie spełnił któregokolwiek z warunków, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 4–6 (rozdział 3 i 4 Przewodnika),

b) podatnik nie prowadził ksiąg podatkowych lub dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie wyniku finansowego netto,

c) podatnik dokona przejęcia innego podmiotu w drodze łączenia albo podziału podmiotów lub otrzymania wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części,

chyba że:

– podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny jest opodatkowany ryczałtem albo

– podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny z dniem przejęcia lub wniesienia wkładu zamknie księgi rachunkowe, sporządzi sprawozdanie finansowe oraz dokona rozliczenia i ustaleń, o których mowa w art. 7aa, w zakresie transakcji pozostających w związku z przejmowanymi składnikami majątku,

d) podmiot zostanie przejęty przez inny podmiot w drodze łączenia lub podziału podmiotów, w tym podziału przez wydzielenie, lub wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, **chyba że** podmiot przejmujący jest opodatkowany ryczałtem.

W przypadku dokonania w okresie stosowania opodatkowania ryczałtem transakcji restrukturyzacyjnych podmiot będzie mógł zachować prawo do ryczałtu, jeżeli podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny jest opodatkowany ryczałtem. W przypadku, gdy podmiot, który nie stosuje ryczałtu, zostanie przejęty w drodze łączenia lub podziału lub wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, podmiot przejmujący majątek może kontynuować rozliczenia ryczałtem, jeśli podmiot przejmowany zamknie księgi rachunkowe oraz sporządzi sprawozdanie finansowe, a także dokona rozliczenia, o którym mowa w art. 7aa, w zakresie transakcji pozostających w związku z przejmowanymi składnikami majątku.

Z kolei w sytuacji, gdy podmiot jest podmiotem przejmowanym przez inny podmiot, który nie stosuje opodatkowania ryczałtem, w drodze łączenia lub podziału podmiotów lub wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, podmiot utraci prawo do opodatkowania ryczałtem z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym dokonano połączenia, podziału lub wniesienia wkładu niepieniężnego.

Jeżeli utrata prawa do opodatkowania ryczałtem nastąpi z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym spełnił się określony warunek (art. 281 ust. 1 pkt 4), rok spełnienia się tego warunku podlega rozliczeniu według tzw. klasycznego CIT, czyli zasad określonych w art. 7, 18 i art. 19 ustawy o CIT.

94. W przypadku utraty prawa do opodatkowania ryczałtem, podmiot będzie mógł złożyć zawiadomienie o wyborze tego opodatkowania dopiero po upływie 3 lat podatkowych, jednak nie wcześniej niż po upływie 36 miesięcy, następujących po roku kalendarzowym, w którym podmiot utracił prawo do takiego opodatkowania (art. 281 ust. 2 ustawy o CIT). Zasada ta zapewni stałość przyjmowanych przez podatników form opodatkowania, jak również ograniczy możliwości wykorzystywania ryczałtu dla celów optymalizacyjnych.

95. Dodatkowo podatnicy, którzy w latach 2021–2024 dokonają wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy o CIT,

mogą również zrezygnować z tej formy opodatkowania poprzez złożenie informacji o rezygnacji w deklaracji, o której mowa w art. 28r ust. 1 ustawy o CIT (deklaracji o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy), składanej za dowolny rok podatkowy tego okresu. W tym przypadku utrata prawa do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych następuje z końcem roku podatkowego, za który składana jest ta deklaracja.

14 Kontynuowanie rozliczeń operacji gospodarczych powstałych w okresie opodatkowania ryczałtem, po rezygnacji z tego opodatkowania

96. Z uwagi na fakt, iż określone ogólnymi przepisami ustawy o CIT zasady ujmowania operacji gospodarczych w przychodach i kosztach w pewnych przypadkach różnią się od zasad ujmowania tych operacji uwzględnianych dla określenia wyniku finansowego (zysku) podatnika korzystającego ze zryczałtowanej formy opodatkowania, a także z uwagi na wprowadzony dla takich podatników korzystających z ryczałtu mechanizm specjalnego funduszu (rachunku) inwestycyjnego, w przypadku rezygnacji przez podatnika z tej formy opodatkowania i powrotu do zasad ogólnych konieczne będą korekty wysokości przychodu oraz kosztów uzyskania przychodów. Ich celem jest w szczególności uniknięcie sytuacji, w której dane zdarzenie gospodarcze, które zostało już uwzględnione przez podatnika w jego wyniku finansowym w okresie korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania, nie było ponownie uwzględniane przy wyliczaniu przez takiego podatnika dochodu wyliczanego zgodnie z zasadami ogólnymi ustawy CIT po rezygnacji przez podatnika z tego ryczałtowego opodatkowania.

14.1 Przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem CIT

97. W art. 12 ust. 1 w pkt 4e i 5a ustawy CIT wprowadzone zostały zmiany, które mają na celu zapewnienie opodatkowania rezerw i odpisów aktualizujących u podatników, którzy zakończyli opodatkowanie ryczałtem. Zgodnie z tymi przepisami, podatnicy którzy zakończyli opodatkowanie ryczałtem zobowiązani zostali do uwzględnienia w swoich przychodach, z których dochód podlegać będzie opodatkowaniu zgodnie z ogólnymi zasadami, równowartość odpisów aktualizujących wartość należności, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów lub potrąconych dla celów ustalenia zysku (straty) netto w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, w przypadku ustania przyczyn, dla których

dokonano tych odpisów oraz równowartość rozwiązanych lub zmniejszonych rezerw, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 27 ustawy CIT, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów lub potrąconych dla celów ustalenia zysku (straty) netto w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

98. Wskazać także należy, iż podatnicy którzy zakończyli opodatkowanie ryczałtem zobowiązani zostali treścią art. 12 ust. 1 pkt 12 ustawy CIT do zaliczenia do swoich przychodów „podatkowe” przychody powstałe w okresie opodatkowania ryczałtem w części nieuwzględnionej zgodnie z przepisami o rachunkowości w wyniku finansowym netto podatnika za dowolny rok tego okresu.

14.2 Przychody wyłączone z opodatkowania podatkiem CIT

99. Treścią pkt 28 dodanego w art. 12 ust. 4 ustawy CIT, u podatników którzy zakończyli opodatkowanie ryczałtem, nie zalicza się do przychodów, z których dochód podlega opodatkowaniu według zasad ogólnych, przychodów uzyskanych przez tych podatników w okresie opodatkowania ryczałtem, jeżeli przychody te - zgodnie z przepisami o rachunkowości - zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika za dowolny rok tego okresu.

14.3 Koszty uzyskania przychodów

100. W przypadku podatnika, który w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych - zgodnie z przepisami o rachunkowości - zaliczał do swoich kosztów cenę nabycia lub koszt wytworzenia składnika majątku, od którego nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych na podstawie art. 16a-16m ustawy CIT ustawodawca wprowadza szczególne zasady dotyczące określania kosztów uzyskania przychodu ze zbycia lub likwidacji tego składnika lub realizacji prawa majątkowego będącego takim składnikiem. W takim bowiem przypadku kosztem takim będzie cena jego nabycia lub koszt wytworzenia pomniejszone o koszty uwzględnione w jakiegokolwiek formie w wyniku finansowym netto za dowolny rok tego okresu.

101. Ponadto, zgodnie z dodanym w art. 16 ust. 1 ustawy CIT pkt 48c, podatnicy którzy zakończyli stosować opodatkowanie ryczałtem, nie zaliczają do swoich kosztów uzyskania przychodów wydatków, odpisów, rezerw i innych kosztów poniesionych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jeżeli zgodnie z przepisami o rachunkowości zostały one przez nich uwzględnione w wyniku finansowym netto za dowolny rok tego okresu.

14.4 Amortyzacja składników majątku

102. Podatnik, który zakończył stosowanie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, w prowadzonej przez siebie ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych obowiązany jest uwzględnić odpisy amortyzacyjne dokonane zgodnie z przepisami o rachunkowości, przypadające za okres opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (art. 16g ust. 22 ustawy CIT).

103. Podatnik który zakończył stosowanie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych:

- dokonuje odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów uwzględnionych w wyniku finansowym netto za dowolny rok okresu opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych oraz
- kontynuuje metodę i okres amortyzacji oraz stosuje stawkę, przyjęte w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, albo dokonuje wyboru jednej z metod amortyzacji, stawki oraz okresu amortyzacji określonych w art. 16i-16m ustawy CIT dla poszczególnych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych przed rozpoczęciem ich amortyzacji, przy czym wybrane metodę, stawkę oraz okres stosuje się do pełnego zamortyzowania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

15 Rozliczenie dochodów udziałowca lub akcjonariusza spółki opodatkowanej ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych

104. Wspólnikami spółki opodatkowanej w formie ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych (na zasadach określonych w rozdziale 6b ustawy CIT) mogą być tylko i wyłącznie udziałowcy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcjonariusze spółki akcyjnej, będący osobami fizycznymi. Skutkuje to tym, że wszelkie przychody uzyskiwane z takiej spółki związane z prawem do udziału w jej zyskach będą opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych, określonym w ustawie o PIT. O kwalifikacji uzyskanego przez udziałowca lub akcjonariusza spółki opodatkowanej ryczałtem przychodu do określonego źródła, a co za tym idzie zastosowanie odpowiednich zasad opodatkowania, decyduje tytuł z jakiego dane świadczenie ze spółki jest wypłacane. Zauważyć bowiem należy, że przedmiotem

opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych mogą być świadczenia otrzymane przez udziałowca (akcjonariusza) także pochodzące z innych tytułów niż z podziału zysku takiej spółki.

15.1 Opodatkowanie przychodów ze świadczeń otrzymanych przez udziałowca (akcjonariusza) spółki, innych niż z dywidendy, w okresie, gdy spółka jest opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych

105. Udziałowcy lub akcjonariusze spółki, która podlega opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych mogą z tej spółki otrzymywać inne świadczenia niż dywidendy, ale których wypłata powoduje powstanie dla spółki dochodu podlegającego opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. Otrzymanie takich świadczeń przez udziałowców lub akcjonariuszy (którymi mogą być tylko osoby fizyczne) mogą stanowić dla każdego z nich przychód, podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Przed wszystkim do tego rodzaju świadczeń zaliczyć należy takie, które w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy CIT stanowiły będą dochód spółki z „ukrytych zysków”. Zgodnie z ust. 3 tego artykułu „ukrytymi zyskami” są otrzymane przez udziałowca lub akcjonariusza wszelkie świadczenia (pieniężne, niepieniężne, odpłatne i nieodpłatne, a także częściowo odpłatne) wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, z wyjątkiem świadczeń z tytułu podziału zysku spółki.

Jednak zauważyć należy, że dla udziałowca (akcjonariusza) otrzymującego świadczenie ze spółki inne niż dywidenda nie ma znaczenia, czy wypłata tego świadczenia generuje dla spółki dochód do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, ani czy pochodzi ono z okresu, gdy zyski spółki zysków spółki opodatkowanych zryczałtowanym podatkiem od dochodów spółek kapitałowych, czy podatkiem CIT na zasadach ogólnych. Kwalifikacja tych przychodów do określonego źródła następuje na podstawie przepisów ustawy o PIT. Konsekwencją kwalifikacji przychodów do określonego źródła jest zastosowanie odpowiednich zasad ich opodatkowania.

106. Przychodami udziałowca, bądź akcjonariusza z tytułu świadczeń otrzymywanych ze spółki, których wypłata powoduje powstanie w spółce dochodu do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, najczęściej będą:

- 1) wynagrodzenia z tytułu łączącego go ze spółką stosunku pracy – stanowiące przychód, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 12 ustawy PIT (ze stosunku pracy), które łączy się w zeznaniu rocznym z dochodami z innych źródeł i podlegają opodatkowaniu skalą podatkową, określoną w art. 27 ustawy PIT (17% lub 32%),
- 2) świadczenia z tytułu pełnienia funkcji członka zarządu lub rady nadzorczej spółki – stanowiące przychód, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 13 pkt 7 ustawy PIT (z działalności wykonywanej osobiście), które łączy się w zeznaniu rocznym z dochodami z innych źródeł i podlegają opodatkowaniu skalą podatkową, określoną w art. 27 ustawy PIT (17% lub 32%),
- 3) świadczenia z tytułu wykonywania usług na rzecz spółki na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło – stanowiące przychód, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 13 pkt 8 ustawy PIT (z działalności wykonywanej osobiście), które łączy się w zeznaniu rocznym z dochodami z innych źródeł i podlegają opodatkowaniu skalą podatkową, określoną w art. 27 ustawy PIT (17% lub 32%),
- 4) świadczenia otrzymane ze spółki na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze – stanowiące przychód, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 13 pkt 9 ustawy PIT (z działalności wykonywanej osobiście), które łączy się w zeznaniu rocznym z dochodami z innych źródeł i podlegają opodatkowaniu skalą podatkową, określoną w art. 27 ustawy PIT (17% lub 32%),
- 5) wynagrodzenia z tytułu umorzenia udziałów (akcji) lub ze zmniejszenia wartości nominalnej udziałów (akcji) – stanowiące przychód, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy PIT (z kapitałów pieniężnych), które podlegają opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym, na zasadach określonych w art. 30a ust. 1 pkt 4 w związku z art. 24 ust. 5 pkt 1 i ust. 5d ustawy PIT,
- 6) przychody z tytułu przeznaczenia zysków spółki na podwyższenie jej kapitału zakładowego – stanowiące przychód, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy PIT (z kapitałów pieniężnych), które podlegają opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym, na zasadach określonych w art. 30a ust. 1 pkt 4 w związku z art. 24 ust. 5 pkt 4 ustawy PIT,

- 7) przychody otrzymane z tytułu zwrotu dopłat wniesionych do spółki, zgodnie z odrębnymi przepisami, będące nadwyżką zwróconej dopłaty wniesionej do spółki ponad kwotę wniesionej dopłaty – stanowiące przychód, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy PIT (z kapitałów pieniężnych), które podlegają opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym, na zasadach określonych w art. 30a ust. 1 pkt 4 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 51 ustawy PIT.

Przykład 49

DELTA sp. z o.o. wybrała opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych od 1 stycznia 2021 r. Spółka ma dwóch wspólników: Panią A i Pana B, mających po 50% akcji. Spółka zatrudnia łącznie 16 pracowników. 15 ma miesięcznie wynagrodzenie w wysokości 3 200 zł, ale w miesiącach czerwiec i grudzień otrzymują premię, natomiast szesnastym pracownikiem jest prezesem spółki (zatrudniony w spółce na umowę o pracę) – Pan B, a jego wynagrodzenie miesięczne wynosi 32 000 zł.

Tabela przedstawia przychód do opodatkowania dla spółki ryczałtem od spółek kapitałowych, z tytułu wynagrodzenia prezesa wypłaconego w poszczególnych miesiącach.

Miesiąc wypłaty wynagrodzenia prezesowi-wspólnikowi	Kwota wypłaty wynagrodzenia prezesowi-wspólnikowi	Pięciokrotność średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego przez podatnika z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy PIT, ustalona za miesiąc poprzedzający	Pięciokrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw ustalona za miesiąc poprzedzający miesiąc dokonania wypłaty	Przychód do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, z tytułu dokonanej wypłaty wynagrodzenia prezesowi-wspólnikowi
				.

		miesiąc dokonania wypłaty		
styczeń	32 000	33 000	30 000	2 000
luty	32 000	25 000	30 250	7 000
marzec	32 000	25 000	30 500	7 000
kwiecień	32 000	25 000	30 750	7 000
maj	32 000	25 000	30 750	7 000
czerwiec	32 000	25 000	31 000	7 000
lipiec	32 000	33 000	31 000	1 000
sierpień	32 000	25 000	31 000	7 000
wrzesień	32 000	25 000	31 000	7 000
październik	32 000	25 000	31 000	7 000
listopad	32 000	25 000	31 250	7 000
grudzień	32 000	25 000	31 250	7 000

Opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych podlega nadwyżka z tytułu wynagrodzenia Pana B – prezesa ponad pięciokrotność średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego przez spółkę z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy PIT, ustalona za miesiąc poprzedzający miesiąc dokonania wypłaty nie wyżej niż pięciokrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw ustalona za miesiąc poprzedzający miesiąc dokonania wypłaty.

Niezależnie od zasad opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych otrzymane przez Pana B – prezesa spółki miesięczne wynagrodzenia w kwocie 32 000 zł podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

15.2 Opodatkowanie przychodów z dywidendy otrzymanych przez udziałowca lub akcjonariusza spółki.

15.2.1 Opodatkowanie dywidend wypłaconych w okresie, gdy spółka jest opodatkowana ryczałtem, ale pochodzących z podziału zysków spółki z okresu, gdy była opodatkowana podatkiem CIT na ogólnych zasadach.

107. Otrzymane przez udziałowca lub akcjonariusza dywidendy ze spółki opodatkowanej ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, lecz pochodzące z podziału zysku za okres kiedy spółka była opodatkowana podatkiem CIT na ogólnych zasadach, podlegają opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym od osób fizycznych, analogicznie jak dywidendy otrzymywane z innych spółek będących podatnikami CIT.

W stosunku do takich dywidend pomimo, że wypłaconych udziałowcom lub akcjonariuszom w okresie, gdy spółka była opodatkowana ryczałtem, nie służy prawo do pomniejszenia o zapłacony podatek CIT.

Ważne:

Dla zastosowania pomniejszenia u udziałowca lub akcjonariusza zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu otrzymanej dywidendy o podatek zapłacony przez spółkę od jej dochodów nie jest istotne w jaki sposób spółka jest opodatkowana w momencie wypłaty dywidendy wspólnikom, ale znaczenie ma sposób opodatkowania spółki w okresie z jakiego osiągnięty przez spółkę zysk jest wypłacony, postaci dywidendy.

Przykład 50

ALFA sp. z o.o. wybrała opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych od 1 stycznia 2021 r. Spółka ma dwóch wspólników mających po 50% udziałów. Spółka za 2020 r. miała 320 tys. zł. zysku netto (po opodatkowaniu podatkiem CIT) i w 2021 r. został dokonany podział tego zysku w następujący sposób: 300 tys. zł przeznaczone zostało na wypłatę dywidendy (150 tys. zł dla każdego udziałowca) i 20 tys. zł przeznaczone zostało na kapitał zapasowy. Wypłata dywidendy następuje 5 lipca 2021 r.

W takim przypadku, pomimo wypłaty dywidendy w 2021 r., czyli w okresie, w którym ALFA sp. z o.o. jest opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, to jednak ponieważ zyski, z których wypłacana jest dywidenda pochodzą z 2020 r. tj. z okresu, w którym nie była opodatkowana ryczałtem, wypłata z podziału tego zysku nie powoduje już powstania obowiązku podatkowego w podatku CIT.

Przychód każdego ze wspólników z dywidendy otrzymanej od tej spółki podlega opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym od osób fizycznych, (art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy PIT) – **bez pomniejszenia**, a zatem:

Podatek PIT od każdego ze wspólników wynosi: $19\% * 150\ 000\ \text{zł} = 28\ 500\ \text{zł}$.

Podatek ten jest pobierany przez ALFA sp. z o.o., jako płatnika (art. 41 ust. 4 ustawy PIT).

15.2.2 Opodatkowanie dywidend wypłaconych w okresie, gdy spółka jest opodatkowana ryczałtem, ale pochodzących z podziału zysków spółki pochodzących z okresu, gdy była opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

108. Otrzymane przez wspólnika dywidendy pochodzące z podziału zysku w okresie, gdy spółka opodatkowana była ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, podlegają opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym od osób fizycznych, analogicznie jak dywidendy otrzymywane z innych spółek będących podatnikami podatku dochodowego.

Jednak w przypadku dywidend otrzymanych z zysków spółki, które były opodatkowane ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, podatek obliczony od tych przychodów podlega pomniejszeniu o odpowiedni wskaźnik procentowy zapłaconego przez spółkę ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został otrzymany. Podkreślenia wymaga, że istotne jest w jaki sposób spółka była opodatkowana w okresie z jakiego osiągnięty przez spółkę zysk jest wypłacony w postaci dywidendy. Dlatego też zyski spółki osiągnięte za każdy rok, w którym spółka była opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych powinny być wyodrębnione w kapitale własnym spółki. Przy czym zyski spółki z okresu, gdy była opodatkowana ryczałtem powinny być wyodrębnione w kapitałach własnych spółki nie tylko w okresie, w którym jest opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, ale również, gdy będzie miała zyski z tego okresu do podziału już po zakończeniu okresu opodatkowania ryczałtem.

Ważne:

W przypadku braku wyodrębnienia w kapitale własnym spółki, zysków pochodzących z okresu, gdy była opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, podatek od dywidend wypłaconych z podziału takich zysków, nie będzie mógł być pomniejszony o część zapłaconego ryczałtu przypadającego na te dywidendę.

109. W przypadku, gdy dywidenda wypłacana jest przez spółkę opodatkowaną ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych i dywidenda ta pochodzi z podziału zysku tej spółki w okresie, w którym była ona opodatkowana ryczałtem, wyodrębnionym w kapitale tej spółki, wówczas należny podatek dochodowy każdego udziałowca lub akcjonariusza tej spółki od otrzymanej dywidendy ulega pomniejszeniu o kwotę zapłaconego przez spółkę ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych od zysku tej spółki przypadającego na otrzymaną przez wspólnika dywidendę. Tak więc w zależności od stawki ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych 15% albo 25% (co z kolei uzależnione jest od wielkości przychodów osiągniętych przez tę spółkę), odliczenie od zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych od przychodu z dywidendy (opodatkowanego stawką 19%) wynosi:

- 1) 41% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca albo akcjonariusza w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki, które zostały opodatkowane 15% ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, albo
- 2) 37% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca albo akcjonariusza w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki, które zostały opodatkowane 25% ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych,

110. Udział udziałowca – w przypadku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, albo akcjonariusza – w przypadku spółki akcyjnej, ustalany jest według stanu posiadania przez niego udziałów (akcji) z dnia, w którym udziałowiec lub akcjonariusz staje się uprawnionym do otrzymania dywidendy (dnia dywidendy). Zasady nabywania prawa do dywidendy przez udziałowców lub akcjonariuszy, w tym wskazanie dnia według którego ustala się listę wspólników (akcjonariuszy) uprawnionych do dywidendy, określają przepisy ustawy Kodeksu spółek handlowych⁴⁰.

111. W przypadku opodatkowania przychodów z dywidend otrzymanych ze spółki będącej małym podatnikiem wskaźnik odliczenia od podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu otrzymanej dywidendy w wysokości 41% zapłaconego przez spółkę ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych, przypadającego na danego udziałowca (akcjonariusza) w proporcji liczby posiadanych przez niego udziałów (akcji). Wartość wskaźnika w takiej wysokości, powoduje, że rzeczywista stopa opodatkowania zysków spółki, z których została wypłacona dywidenda

⁴⁰ art. 192 i 193 (dla sp. z o.o.) oraz art. 347 i 348 (dla S.A.).

(tj. obciążenie na poziomie spółki ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych oraz obciążenie na poziomie udziałowca lub akcjonariusza podatkiem PIT) wynosi 25%. Nota bene obecnie rzeczywista stopa opodatkowania zysków spółki będącej małym podatnikiem, który został wypłacony udziałowcom lub akcjonariuszom w formie dywidendy wynosi łącznie 26,29% (tj. podatek CIT należny od dochodów spółki – 9% i podatek PIT należny od dywidendy –19%).

Przykład 51

Pani X i Pan Y są akcjonariuszami MINI S.A. Spółka w 2021 r. uzyskała łączne przychody ze sprzedaży w wysokości 3 600 000 zł (jest małym podatnikiem) MINI S.A. wybrała opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych od 1 stycznia 2022 r. W 2022 r. spółka miała przychody w wysokości 4 200 000 zł i zysk w wysokości 1 800 000 zł W 2023 r. zastał dokonany podział tego zysku w następujący sposób: 1 400 000 zł przeznaczone zostało na wypłatę na dywidendy i 400 000 zł przeznaczone zostało na kapitał zapasowy. Dzień dywidendy został ustalony na 9 maja 2023 r., a wypłata nastąpiła w dniu 10 maja 2023 r. W dniu dywidendy Pani X posiadała 25% akcji a Pan Y posiadał 75% akcji MINI S.A. W związku z przeznaczeniem zysku spółki za 2022 r. do podziału akcjonariuszom w wysokości 1 400 000 zł powstał w spółce dochód do opodatkowania podatkiem CIT – ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych:

$$15\% * 1\,400\,000\text{ zł} = 210\,000\text{ zł}$$

a) Rozliczenie podatku PIT od przychodu z dywidendy uzyskanego przez Panią X:

Na Panią X przypada dywidenda (z zysku przeznaczony do podziału między akcjonariuszy pomniejszonego o ryczałt od dochodów spółek kapitałowych) w wysokości:

$$25\% * (1\,400\,000\text{ zł} - 15\% * 1\,400\,000\text{ zł}) = 297\,500\text{ zł};$$

Podatek PIT od przychodu z dywidendy obliczony wg stawki 19% wynosi:

$$19\% * 297\,500\text{ zł} = 56\,525\text{ zł};$$

Podatek CIT od podzielonego zysku, z którego została wypłacona dywidenda Pani X wynosi:

$$25\% * 210\,000\text{ zł} = 52\,500\text{ zł};$$

Kwota pomniejszenia podatku PIT od dywidendy wypłacanej Pani X wynosi:

$$41\% * 52\,500\text{ zł} = 21\,525\text{ zł};$$

Należny podatek PIT od wypłacanej dywidendy wypłacanej Pani X wynosi:

$$56\,525\text{ zł} - 21\,525\text{ zł} = 35\,000\text{ zł}.$$

b) Rozliczenie podatku PIT od przychodu z dywidendy uzyskanego przez Pana Y:

Na Pana Y przypada dywidenda (z zysku przeznaczony do podziału między akcjonariuszy pomniejszonego o ryczałt od dochodów spółek kapitałowych) w wysokości:

$$75\% * (1\,400\,000\ \text{zł} - 15\% * 1\,400\,000\ \text{zł}) = 892\,500\ \text{zł},$$

Podatek PIT od przychodu z dywidendy obliczony wg stawki 19% wynosi:

$$19\% * 892\,500\ \text{zł} = 169\,575\ \text{zł};$$

Podatek CIT od podzielonego zysku, z którego została wypłacona dywidenda Panu Y wynosi:

$$75\% * 210\,000\ \text{zł} = 157\,500\ \text{zł};$$

Kwota pomniejszenia podatku PIT od dywidendy wypłaconej Panu Y wynosi:

$$41\% * 157\,500\ \text{zł} = 64\,575\ \text{zł};$$

Należny podatek PIT od dywidendy wypłaconej Panu Y wynosi:

$$169\,575\ \text{zł} - 64\,575\ \text{zł} = 105\,000\ \text{zł}.$$

Z kolei w przypadku opodatkowania przychodów z dywidend otrzymanych ze spółki niebędącej małym podatnikiem wskaźnik odliczenia od podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu otrzymanej dywidendy w wysokości 37% zapłaconego przez spółkę ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych, przypadającego na danego udziałowca (akcjonariusza) w proporcji liczby posiadanych przez niego udziałów (akcji). Wartość wskaźnika w takiej wysokości powoduje, że rzeczywista stopa opodatkowania zysków spółki, z których została wypłacona dywidenda (tj. obciążenie na poziomie spółki ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych oraz obciążenie na poziomie udziałowca lub akcjonariusza podatkiem PIT) wynosi 30%. Obecnie rzeczywista stopa opodatkowania zysków spółki niebędącej małym podatnikiem, który został wypłacony udziałowcom lub akcjonariuszom w formie dywidendy wynosi łącznie 34,39% (tj. podatek CIT należny od dochodów spółki – 19% i podatek PIT należny od dywidendy – 19%).

Przykład 52

Pani XX i Pan YY są akcjonariuszami MAXI S.A. Spółka w 2021 r. łącznie uzyskała przychody ze sprzedaży w wysokości 23 300 000 zł (nie jest małym podatnikiem). MAXI S.A. wybrała opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych od 1 stycznia 2022 r. W 2022 r. spółka miała przychody w wysokości 26 800 000 zł i zysk w wysokości

2 900 000 zł W 2023 r. zastał dokonany podział tego zysku w następujący sposób: 1 450 000 zł przeznaczone zostało wypłatę na dywidendy i 1 450 000 zł przeznaczone zostało na kapitał zapasowy. Dzień dywidendy został ustalony na 9 maja 2023 r., a wypłata nastąpiła w dniu 10 maja 2023 r. W dniu dywidendy Pani XX posiadała 60% akcji a Pan Y posiadał 40% akcji MAXI S.A..

W związku z przeznaczeniem zysku spółki za 2022 r. do podziału akcjonariuszom w wysokości 1 450 000 zł powstał w spółce dochód do opodatkowania podatkiem CIT – ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych:

$$25\% * 1\,450\,000\ \text{zł} = 362\,500\ \text{zł}$$

a) Rozliczenie podatku PIT od przychodu z dywidendy uzyskanego przez Panią XX:

Na Panią XX przypada dywidenda (z zysku przeznaczony do podziału między akcjonariuszy pomniejszonego o ryczałt od dochodów spółek kapitałowych) w wysokości:

$$60\% * (1\,450\,000\ \text{zł} - 25\% * 1\,450\,000\ \text{zł}) = 652\,500\ \text{zł};$$

Podatek PIT od przychodu z dywidendy obliczony wg stawki 19% wynosi:

$$19\% * 652\,500\ \text{zł} = 123\,975\ \text{zł};$$

Podatek CIT (ryczałt) od podzielonego zysku, z którego została wypłacona dywidenda Pani XX wynosi:

$$60\% * 362\,500\ \text{zł} = 217\,500\ \text{zł};$$

Kwota pomniejszenia podatku PIT od dywidendy wypłaconej Pani XX wynosi:

$$37\% * 217\,500\ \text{zł} = 80\,475\ \text{zł};$$

Należny podatek PIT od dywidendy wypłaconej Pani XX wynosi:

$$123\,975\ \text{zł} - 80\,475\ \text{zł} = 43\,500\ \text{zł}.$$

b) Rozliczenie podatku PIT od przychodu z dywidendy uzyskanego przez Pana YY:

Na Pana YY przypada dywidenda (z zysku przeznaczonego do podziału między akcjonariuszy pomniejszonego o ryczałt od dochodów spółek kapitałowych) w wysokości:

$$40\% * (1\,450\,000\ \text{zł} - 25\% * 1\,450\,000\ \text{zł}) = 435\,000\ \text{zł},$$

Podatek PIT od przychodu z dywidendy obliczony wg stawki 19% wynosi:

$$19\% * 435\,000\ \text{zł} = 82\,650\ \text{zł};$$

Podatek CIT (ryczałt) od podzielonego zysku, z którego została wypłacona dywidenda Panu YY wynosi:

$$40\% * 362\,500\ \text{zł} = 145\,000\ \text{zł};$$

Kwota pomniejszenia podatku PIT od dywidendy wypłaconej Panu YY wynosi:

$$37\% * 145\,000\ \text{zł} = 53\,650\ \text{zł};$$

Należny podatek PIT od dywidendy wypłaconej Panu YY wynosi:

$82\ 650\ \text{zł} - 53\ 650\ \text{zł} = 29\ 000\ \text{zł}$.

15.2.3 Opodatkowanie dywidend wypłaconych w okresie, gdy spółka już nie jest opodatkowana ryczałtem, ale pochodzących z podziału zysków spółki pochodzących z okresu, gdy była opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

112. W myśl wprowadzonych regulacji opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych obejmuje okres bezpośrednio po sobie następujących czterech lat podatkowych. Wybrane przez spółkę opodatkowanie w formie ryczału, przedłuża się „automatycznie” na następne okresy bezpośrednio po sobie następujących czterech lat podatkowych. Po każdym czteroletnim okresie podatnik może zrezygnować z opodatkowania w formie ryczału. Informację o rezygnacji z tej formy opodatkowania podatnik składa w rocznej deklaracji o wysokości osiągniętego dochodu za rok podatkowy. Deklaracje te podatnik jest obowiązany składać w formie elektronicznej do urzędu skarbowego w terminie do końca trzeciego miesiąca następnego roku podatkowego.

Jeżeli podatnik zakończy opodatkowanie ryczałtem, niezależnie, czy na złożony wniosek, po upływie czteroletniego okresu opodatkowania, czy też wskutek zaistnienia okoliczności które powodują utratę do opodatkowani w tej formie wskazanych w art. 281 pkt 2-4 ustawy CIT (patrz rozdział 13 Przewodnika) w spółce może powstać dochód do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. Dochód ten stanowi sumę zysków netto osiągniętych przez spółkę w każdym roku stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zyski te nie zostały wypłacone udziałowcom lub akcjonariuszom w formie dywidendy (nie były podzielone do wypłaty), lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty spółki – zarówno powstałych w okresie opodatkowania ryczałtem, jak i w okresie kiedy była opodatkowana podatkiem CIT na zasadach ogólnych. Co do zasady dochód ten podlega opodatkowaniu stawką 15% – w przypadku małego podatnika lub podatnika, którego wartość średnich przychodów obliczona zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 1 ustawy CIT nie przekracza równowartości 2 000 000 euro, albo

25% dla pozostałych podatników, którzy byli opodatkowani ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

113. Otrzymane przez wspólnika dywidendy w czasie kiedy dochody spółki są już opodatkowane podatkiem CIT na zasadach ogólnych, lecz pochodzące z podziału zysków spółki osiągniętych w okresie, gdy spółka opodatkowana była ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, podlegają opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Jednak również i tym przypadku, podatek obliczony od przychodów dywidend otrzymanych z zysków spółki, które były opodatkowane ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, podlega pomniejszeniu o odpowiedni wskaźnik procentowy zapłaconego przez spółkę ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został otrzymany. Gdy spółka nie ponosiła wysokich nakładów na cele inwestycyjne (zagadnienie zostało omówione w pkt 15.3.4) wskaźnik ten wynosi:

- 1) 41% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca albo akcjonariusza w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy - w przypadku otrzymania dywidend wypłaconych z zysków spółki, które w wyniku „wyjścia z ryczałtu” stanowiły dochód spółki opodatkowany 15% ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, albo
- 2) 37% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca albo akcjonariusza w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy - w przypadku otrzymania dywidend wypłaconych z zysków spółki, które w wyniku „wyjścia z ryczałtu” stanowiły dochód spółki opodatkowany 25% ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych

Przy czym pamiętać należy, że podatek PIT z dywidend podlega pomniejszeniu, tylko gdy dywidenda pochodzi z zysków spółki wypłacanych z okresu, gdy była opodatkowana ryczałtem, które zostały wyodrębnionych w kapitale własnym spółki, pomimo, że wypłata dywidendy następuje w czasie, kiedy spółka opodatkowana jest już podatkiem CIT na ogólnych zasadach.

Przykład 53

Spółka EXIT MINI S.A. jest małym podatnikiem. W 2021 r. wybrała opodatkowanie podatkiem ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. Zyski uzyskiwane przez spółkę w poszczególnych latach czteroletniego okresu 2021-2024 przedstawia się następująco:

Rok	zysk spółki	Zysk z roku ubiegłego przeznaczony do wypłaty dywidendy akcjonariuszom	Zysk z roku ubiegłego przeznaczony na pokrycie strat z okresu przed opodatkowaniem spółki ryczałtem	Zysk z roku ubiegłego pozostawiony w spółce
2021	1 000 000			
2022	1 100 000	400 000	400 000	200 000
2023	1 200 000	700 000	–	400 000
2024	1 300 000	800 000	–	400 000
		0	–	1 300 000
Zysk pozostawiony w spółce w okresie opodatkowania ryczałtem - dochód do opodatkowania ryczałtem:				2 300 000
Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych wg stawki 15%				345 000
Zyski spółki osiągnięte w okresie opodatkowania ryczałtem, wyodrębnione w kapitale własnym spółki				1 955 000

W dniu 20 maja 2027 r., w okresie kiedy spółka EXIT-MINI S.A była już opodatkowana podatkiem CIT na zasadach ogólnych, podjęta została uchwała o wypłacie dywidendy z zysków wypracowanych przez spółkę w latach 2021-2024 w kwocie 1 955 000 zł, które zostały wyodrębnione w jej kapitale własnym. W dniu podjęcia uchwały (który jednocześnie był dniem dywidendy) Pani EX posiadała 25% akcji a Pan EY posiadał 75% akcji EXIT-MINI S.A.

a) Rozliczenie podatku od przychodu z dywidendy uzyskanego przez Panią EX:

Na Panią EX przypada dywidenda (z zysku przeznaczonego do podziału między akcjonariuszy) w wysokości:

$$25\% * 1\,955\,000 \text{ zł} = 488\,750 \text{ zł};$$

Podatek PIT od przychodu z dywidendy obliczony wg stawki 19% wynosi:

$$19\% * 488\,750 \text{ zł} = 92\,862,5 \text{ zł};$$

Podatek CIT (ryczałt) od podzielonego zysku, z którego została wypłacona dywidenda Pani EX wynosi:

$25\% * 345\ 000\ \text{zł} = 86\ 250\ \text{zł};$

Kwota pomniejszenia podatku PIT od dywidendy wypłaconej Pani EX wynosi:

$41\% * 52\ 500\ \text{zł} = 35\ 362,5\ \text{zł};$

Należny podatek PIT od dywidendy wypłaconej Pani EX wynosi:

$92\ 862,5\ \text{zł} - 35\ 362,5\ \text{zł} = 57\ 500\ \text{zł}.$

b) Rozliczenie podatku od przychodu z dywidendy uzyskanego przez Pan EY:

Na Pana EY przypada dywidenda (z zysku przeznaczonego do podziału między akcjonariuszy) w wysokości:

$75\% * 1\ 955\ 000\ \text{zł} = 1\ 466\ 250\ \text{zł},$

Podatek PIT od przychodu z dywidendy obliczony wg stawki 19% wynosi:

$19\% * 1\ 466\ 250\ \text{zł} = 278\ 587,5\ \text{zł};$

Podatek CIT (ryczałt) od podzielonego zysku, z którego została wypłacona dywidenda Panu EY wynosi:

$75\% * 345\ 000\ \text{zł} = 258\ 750\ \text{zł};$

Kwota pomniejszenia podatku PIT od dywidendy wypłaconej Panu EY wynosi:

$41\% * 258\ 750\ \text{zł} = 106\ 087,5\ \text{zł};$

Należny podatek PIT od dywidendy wypłaconej Panu EY wynosi:

$278\ 587,5\ \text{zł} - 106\ 087,5\ \text{zł} = 172\ 500\ \text{zł}.$

Przykład 54

Spółka EXIT-MAXI S.A. nie jest małym podatnikiem. W 2021 r. wybrała opodatkowanie podatkiem ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. Zyski uzyskiwane przez spółkę w poszczególnych latach czteroletniego okresu 2021-2024 przedstawiają się następująco:

Rok	zysk spółki	Zysk przeznaczony do wypłaty dywidendy akcjonariuszom	Zysk na pokrycie strat z okresu przed opodatkowaniem	Zysk pozostawiony w spółce

			spółki ryczałtem	
2021	3 000 000			
2022	3 500 000	–	3 000 000	0
2023	4 000 000	1 200 000	1 500 000	800 000
2024	1 500 000	1 600 000	–	2 400 000
			–	1 500 000
Zysk pozostawiony w spółce w okresie opodatkowania ryczałtem - dochód do opodatkowania ryczałtem:				4 700 000
Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych wg stawki 25%				1 175 000
Zyski spółki osiągnięte w okresie opodatkowania ryczałtem, wyodrębnione w kapitale własnym spółki				3 525 000

W dniu 30 maja 2026 r., w okresie kiedy spółka EXIT-MAXI S.A była już opodatkowana podatkiem CIT na zasadach ogólnych, podjęta została uchwała o wypłacie dywidendy z zysków wypracowanych przez spółkę w latach 2021-2024 w kwocie 3 525 000 zł, które zostały wyodrębnione w jej kapitale własnym.. W dniu podjęcia uchwały (który jednocześnie był dniem dywidendy) Pani EXX posiadała 60% akcji a Pan EYY posiadał 40% akcji EXIT-MAXI S.A.

a) Rozliczenie podatku od przychodu z dywidendy uzyskanego przez Panią EXX:
Na Panią EXX przypada dywidenda (z zysku przeznaczonego do podziału między akcjonariuszy) w wysokości:

$$60\% * 3\,525\,000 \text{ zł} = 2\,115\,000 \text{ zł};$$

Podatek PIT od przychodu z dywidendy obliczony wg stawki 19% wynosi:

$$19\% * 2\,115\,000 \text{ zł} = 401\,850 \text{ zł};$$

Podatek CIT (ryczałt) od podzielonego zysku, z którego została wypłacona dywidenda Pani EXX wynosi:

$$60\% * 1\,175\,000 \text{ zł} = 705\,000 \text{ zł};$$

Kwota pomniejszenia podatku PIT od dywidendy wypłaconej Pani EXX wynosi:

$$37\% * 705\,000 \text{ zł} = 260\,850 \text{ zł};$$

Należny podatek PIT od dywidendy wypłaconej Pani EXX wynosi:

$$401\,850 \text{ zł} - 260\,850 \text{ zł} = 141\,000 \text{ zł}.$$

b) Rozliczenie podatku od przychodu z dywidendy uzyskanego przez Pana EYY:

Na Pana EYY przypada dywidenda (z zysku przeznaczanego do podziału między akcjonariuszy) w wysokości:

$$40\% * 3\,525\,000 \text{ zł} = 1\,410\,000 \text{ zł},$$

Podatek PIT od przychodu z dywidendy obliczony wg stawki 19% wynosi:

$$19\% * 1\,410\,000 \text{ zł} = 267\,900 \text{ zł};$$

Podatek CIT (ryczałt) od podzielonego zysku, z którego została wypłacona dywidenda Panu EYY wynosi:

$$40\% * 1\,175\,000 \text{ zł} = 470\,000 \text{ zł};$$

Kwota pomniejszenia podatku PIT od dywidendy wypłaconej Panu EYY wynosi:

$$37\% * 470\,000 \text{ zł} = 173\,900 \text{ zł};$$

Należny podatek PIT od dywidendy wypłaconej Panu EYY wynosi:

$$267\,900 \text{ zł} - 173\,900 \text{ zł} = 94\,000 \text{ zł}.$$

15.2.4 Opodatkowanie dywidend wypłaconych w okresie, gdy spółka nie jest już opodatkowana ryczałtem, ale pochodzących z podziału zysków spółki pochodzących z okresu, gdy była opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych i w tym okresie ponosiła wysokie nakłady na cele inwestycyjne.

114. W przepisach regulujących opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych została wprowadzona preferencyjna stawka ryczału dla tych podatników, którzy w okresie opodatkowania ryczałtem ponieśli nakłady na cele inwestycyjne, o których mowa w art. 28g ust. 1 ustawy CIT, w wielkości, co najmniej:

- 1) 50% w każdym dwuletnim okresie – w przypadku rozliczania nakładów inwestycyjnych, w sposób określony w art. 28g ust. 1 pkt 1 ustawy CIT, zamiast przewidzianych w tym przepisie wymogu poniesienia nakładów w wysokości wyższej o 15% (nie mniejszej niż 20 000 zł),
- 2) 110% w każdym czteroletnim okresie – w przypadku rozliczania nakładów inwestycyjnych, w sposób określony w art. 28g ust. 1 pkt 2 ustawy CIT, zamiast przewidzianych w tym przepisie wymogu poniesienia nakładów w wysokości wyższej o 33% (nie mniejszej niż 50 000 zł), związanych z realizacją inwestycji znaczącej dla prowadzonej przez podatnika działalności.

W przypadku takich podatników dochód z tytułu zysków netto ustalany w związku z zakończeniem opodatkowania ryczałtem podlega opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych stawką 10% – w przypadku małego podatnika lub podatnika, którego wartość średnich przychodów obliczona zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 1 ustawy CIT nie przekracza równowartości 2 000 000 euro, albo stawką 20% – dla pozostałych podatników, którzy byli opodatkowani ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. Tak więc w takim przypadku preferencja podatkowa polega na obniżeniu stawek ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych o 5 punktów procentowych.

115. Dywidendy wypłacone udziałowcom (akcjonariuszom) w czasie, gdy dochody spółki są już opodatkowywane podatkiem dochodowym od osób prawnych na ogólnych zasadach, lecz pochodzące z zysków spółki wypracowanych w okresie kiedy była opodatkowana ryczałtem, o ile zyski te zostały wyodrębnione w kapitale spółki (które w związku z zakończeniem opodatkowania ryczałtem, opodatkowane zostały 10% stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych), podlegają opodatkowaniu zryczałtowanym 19% podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Obliczony w ten sposób podatek PIT pomniejszany jest o 71% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca albo akcjonariusza w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy. Podkreślić należy, że dla ustalenia kwoty odliczenia w podatku PIT znaczenie ma procentowy udział udziałowca albo akcjonariusza w zysku spółki liczony na dzień nabycia prawa przez niego do dywidendy (wg stanu z dnia dywidendy). Nie ma zatem znaczenia udział w spółce takiego udziałowca lub akcjonariusza w dniu, w którym powstał przychód do opodatkowania, czyli w ostatnim dniu zakończenia opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

Wartość wskaźnika odliczenia od podatku PIT w wysokości 71% powoduje, że rzeczywista stopa opodatkowania zysków spółki, z których została wypłacona dywidenda (tj. obciążenie na poziomie spółki ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych oraz obciążenie na poziomie udziałowca lub akcjonariusza podatkiem PIT) wynosi 20%. Obecnie rzeczywista stopa opodatkowania zysków spółki będącej małym podatnikiem, który został wypłacony udziałowcom lub akcjonariuszom w formie dywidendy wynosi łącznie 26,29% (tj. podatek CIT należny od dochodów spółki – 9% i podatek PIT należny od dywidendy –19%).

Przykład 55

Dla lepszego uwidocznienia różnicy w obciążeniu podatkowym zysków spółek ponoszących nakłady na cele inwestycyjne, w wielkościach określonych w art. 28o ust. 2 ustawy CIT, w przykładzie tym dla spółki INWEST-EXIT-MINI S.A. zostały przyjęte takie same dane jak dla spółki w przykładzie 5.

Spółka INWEST-EXIT-MINI S.A. jest małym podatnikiem. W 2021 r. wybrała opodatkowanie podatkiem ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. Zyski uzyskiwane przez spółkę w poszczególnych latach czteroletniego okresu 2021-2024 przedstawia się następująco:

Rok	zysk spółki	Zysk z roku ubiegłego przeznaczony do wypłaty dywidendy akcjonariuszom	Zysk z roku ubiegłego przeznaczony na pokrycie strat z okresu przed opodatkowaniem spółki ryczałtem	Zysk z roku ubiegłego pozostawiony w spółce
2021	1 000 000			
2022	1 100 000	400 000	400 000	200 000
2023	1 200 000	700 000	–	400 000
2024	1 300 000	800 000	–	400 000
		0	–	1 300 000
Zysk pozostawiony w spółce w okresie opodatkowania ryczałtem - dochód do opodatkowania ryczałtem:				2 300 000
Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych wg stawki 10%				230 000
Zyski spółki osiągnięte w okresie opodatkowania ryczałtem, wyodrębnione w kapitale własnym spółki				2 070 000

W dniu 20 maja 2027 r., w okresie kiedy spółka INWEST-EXIT-MINI S.A. była już opodatkowana podatkiem CIT na zasadach ogólnych, podjęta została uchwała o wypłacie dywidendy z zysków wypracowanych przez spółkę w latach 2021-2024 w kwocie 2 070 000 zł, które zostały wyodrębnione w jej kapitale własnym. W dniu podjęcia uchwały (który

jednocześnie był dniem dywidendy) Pani IEX posiadała 25% akcji a Pan IEY posiadał 75% akcji INWEST-EXIT-MINI S.A.

a) Rozliczenie podatku od przychodu z dywidendy uzyskanego przez Panią IEX:

Na Panią IEX przypada dywidenda (z zysku przeznaczanego do podziału między akcjonariuszy) w wysokości:

$$25\% * 2\,070\,000 \text{ zł} = 517\,500 \text{ zł};$$

Podatek PIT obliczony stawką 19% wynosi:

$$19\% * 517\,500 \text{ zł} = 98\,325 \text{ zł};$$

Podatek CIT od podzielonego zysku, z którego została wypłacona dywidenda Pani IEX wynosi:

$$25\% * 230\,000 \text{ zł} = 57\,500 \text{ zł};$$

Kwota pomniejszenia podatku PIT od dywidendy wypłaconej Pani IEX wynosi:

$$71\% * 57\,500 \text{ zł} = 40\,825 \text{ zł};$$

Należny podatek PIT od dywidendy wypłaconej Pani IEX wynosi:

$$98\,325 \text{ zł} - 40\,825 \text{ zł} = 57\,500 \text{ zł}.$$

b) Rozliczenie podatku od przychodu z dywidendy uzyskanego przez Pana IEY:

Na Pana IEY przypada dywidenda (z zysku przeznaczanego do podziału między akcjonariuszy) w wysokości:

$$75\% * 2\,070\,000 \text{ zł} = 1\,552\,500 \text{ zł},$$

Podatek PIT obliczony stawką 19% wynosi:

$$19\% * 1\,552\,500 \text{ zł} = 294\,975 \text{ zł};$$

Podatek CIT od podzielonego zysku, z którego została wypłacona dywidenda Panu IEY wynosi:

$$75\% * 230\,000 \text{ zł} = 172\,500 \text{ zł};$$

Kwota pomniejszenia podatku PIT od dywidendy wypłaconej Panu IEY wynosi:

$$71\% * 172\,500 \text{ zł} = 122\,475 \text{ zł};$$

Należny podatek PIT od wypłaconej dywidendy wypłaconej Panu IEY wynosi:

$$294\,975 \text{ zł} - 122\,475 \text{ zł} = 172\,500 \text{ zł}.$$

116. Dywidendy wypłacone udziałowcom (akcjonariuszom) w czasie, gdy dochody spółki są już opodatkowywane podatkiem dochodowym od osób prawnych na ogólnych zasadach, lecz pochodzące z zysków spółki wypracowanych w okresie kiedy była opodatkowana ryczałtem, o ile zyski te zostały wyodrębnione w kapitale spółki, które w związku z zakończeniem

opodatkowania ryczałtem, opodatkowane zostały 20% stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych, podlegają opodatkowaniu zryczałtowanym 19% podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Obliczony w ten sposób podatek PIT pomniejszany jest o 51% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca albo akcjonariusza w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy. W tym przypadku również dla ustalenia kwoty odliczenia w podatku PIT znaczenie ma procentowy udział udziałowca albo akcjonariusza w zysku spółki liczony na dzień nabycia prawa przez niego do dywidendy (wg stanu z dnia dywidendy). Nie ma zatem znaczenia udział w spółce takiego udziałowca lub akcjonariusza w dniu, w którym powstał przychód do opodatkowania, czyli w ostatnim dniu zakończenia opodatkowani ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

Wartość wskaźnika odliczenia od podatku PIT w wysokości 51% powoduje, że rzeczywista stopa opodatkowania zysków spółki, z których została wypłacona dywidenda (tj. obciążenie na poziomie spółki ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych oraz obciążenie na poziomie udziałowca lub akcjonariusza podatkiem PIT) wynosi 25%. Obecnie rzeczywista stopa opodatkowania zysków spółki niebędącej małym podatnikiem, który został wypłacony udziałowcom lub akcjonariuszom w formie dywidendy wynosi łącznie 34,39% (tj. podatek CIT należny od dochodów spółki – 19% i podatek PIT należny od dywidendy –19%).

Przykład 56

Dla lepszego uwidocznienia różnicy w obciążeniu podatkowym zysków spółek ponoszących nakłady na cele inwestycyjne, w wielkościach określonych w art. 28o ust. 2 ustawy CIT, w przykładzie tym dla spółki INWEST-EXIT-MAXI S.A. zostały przyjęte takie same dane jak dla spółki w przykładzie 6.

Spółka INWEST-EXIT-MAXI S.A. nie jest małym podatnikiem. W 2021 r. wybrała opodatkowanie podatkiem ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. Zyski uzyskiwane

przez spółkę w poszczególnych latach czteroletniego okresu 2021-2024 przedstawia się następująco:

Rok	zysk spółki	Zysk przeznaczony do wypłaty dywidendy akcjonariuszom	Zysk na pokrycie strat z okresu przed opodatkowaniem spółki ryczałtem	Zysk pozostawiony w spółce
2021	3 000 000			
2022	3 500 000	–	3 000 000	0
2023	4 000 000	1 200 000	1 500 000	800 000
2024	1 500 000	1 600 000	–	2 400 000
			–	1 500 000
Zysk pozostawiony w spółce w okresie opodatkowania ryczałtem - dochód do opodatkowania ryczałtem:				4 700 000
Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych wg stawki 20%				940 000
Zyski spółki osiągnięte w okresie opodatkowania ryczałtem, wyodrębnione w kapitale własnym spółki				3 760 000

W dniu 30 maja 2026 r., w okresie kiedy spółka INWEST-EXIT-MAXI S.A. była już opodatkowana podatkiem CIT na zasadach ogólnych, podjęta została uchwała o wypłacie dywidendy z zysków wypracowanych przez spółkę w latach 2021-2024 w kwocie 3 525 000 zł, które zostały wyodrębnione w jej kapitale własnym. W dniu podjęcia uchwały (który jednocześnie był dniem dywidendy) Pani IEXX posiadała 60% akcji a Pan IEYY posiadał 40% akcji INWEST-EXIT-MAXI S.A..

a) Rozliczenie podatku od przychodu z dywidendy uzyskanego przez Panią IEXX:

Na Panią IEXX przypada dywidenda (z zysku przeznaczonego do podziału między akcjonariuszy) w wysokości:

$60\% * 3\,760\,000\text{ zł} = 2\,256\,000\text{ zł}$;

Podatek PIT obliczony stawką 19% wynosi:

$19\% * 2\,256\,000\text{ zł} = 428\,640\text{ zł}$;

Podatek CIT od podzielonego zysku, z którego została wypłacona dywidenda Pani IEXX wynosi:

$$60\% * 940\ 000\ \text{zł} = 564\ 000\ \text{zł};$$

Kwota pomniejszenia podatku PIT od dywidendy wypłaconej Pani IEXX wynosi:

$$51\% * 564\ 000\ \text{zł} = 287\ 640\ \text{zł};$$

Należny podatek PIT od dywidendy wypłaconej Pani IEXX wynosi:

$$428\ 640\ \text{zł} - 287\ 640\ \text{zł} = 141\ 000\ \text{zł}.$$

b) Rozliczenie podatku od przychodu z dywidendy uzyskanego przez Pana IEYY:

Na Pana IEYY przypada dywidenda (z zysku przeznaczonego do podziału między akcjonariuszy) w wysokości:

$$40\% * 3\ 760\ 000\ \text{zł} = 1\ 504\ 000\ \text{zł},$$

Podatek PIT obliczony stawką 19% wynosi:

$$19\% * 1\ 504\ 000\ \text{zł} = 285\ 760\ \text{zł};$$

Podatek CIT od podzielonego zysku, z którego została wypłacona dywidenda Panu IEYY wynosi:

$$40\% * 940\ 000\ \text{zł} = 376\ 000\ \text{zł};$$

Kwota pomniejszenia podatku PIT od dywidendy wypłaconej Panu IEYY wynosi:

$$51\% * 376\ 000\ \text{zł} = 191\ 760\ \text{zł};$$

Należny podatek PIT od dywidendy wypłaconej Panu IEYY wynosi:

$$285\ 760\ \text{zł} - 191\ 760\ \text{zł} = 94\ 000\ \text{zł}.$$

16 Jak skorzystać i zrezygnować z Ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w okresie 2021 - 2024 roku

117. Opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych jest opcją podatkową (ma charakter fakultatywny). Aby z niej skorzystać podatnik spełniający ustawowe warunki powinien złożyć 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 (art. 28j

ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT). Wzór zawiadomienia określa w drodze rozporządzenia Minister właściwy do spraw finansów publicznych (art. 28i ustawy o CIT).

118. W przypadku utraty prawa do opodatkowania ryczałtem podatnik może złożyć zawiadomienie ponownie po upływie 3 lat podatkowych, jednak nie wcześniej niż po upływie 36 miesięcy, następujących po roku kalendarzowym, w którym podatnik utracił prawo do opodatkowania ryczałtem (art. 28l ust. 2).

119. Opodatkowanie ryczałtem obejmuje okres bezpośrednio po sobie następujących czterech lat podatkowych i może być automatycznie przedłużone na kolejne okresy bezpośrednio po sobie następujących czterech lat podatkowych, chyba że podatnik złoży informację o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem w deklaracji, o której mowa w art. 28r ust. 1, składanej za ostatni rok podatkowy, w którym podatnik był opodatkowany ryczałtem (art. 28f ustawy o CIT). Czteroletni okres opodatkowania podatnik wskazuje w zawiadomieniu o wyborze opodatkowania ryczałtem.

Podatnicy, których rok podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym mogą wybrać ryczałt od dochodów spółek kapitałowych od 01.2021 roku i podlegać opodatkowaniu ryczałtem od tego dnia. Natomiast podatnicy, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2021 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2020 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy ustawy o CIT, w brzmieniu do 1 stycznia 2021 r. i mogą wybrać ryczałt od kolejnego roku podatkowego, rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2020 r.

16.1 Jak skorzystają z Ryczałtu podatnicy rozpoczynający działalność, mali podatnicy oraz podatnicy dokonujący restrukturyzacji w 2021 roku

120. W ustawie przewidziano dodatkowe ułatwienia dla podatników rozpoczynających działalność oraz małych podatników, którzy dokonają wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych w roku 2021 r. Podmioty te będą w pierwszym dwuletnim okresie opodatkowania zwolnione z obowiązku ponoszenia nakładów na cele inwestycyjne.

121. W przypadku podatników, którzy są stroną czynności restrukturyzacyjnych wymienionych w art. 28k ust. 1 pkt 5-6 lub art. 28k ust. 2 ustawy o CIT przewidziano możliwość przystąpienia do systemu ryczałtu bez stosowania okresu karencji (wyłączenie opodatkowania ryczałtem 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 albo w roku podatkowym, w którym dokonano podziału albo wniesiono wkład, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy od dnia dokonania podziału albo wniesienia wkładu). Warunkiem skorzystania z tej preferencji jest złożenie zawiadomienia o wyborze ryczału w roku 2021 oraz dokonanie rozliczenia, o którym mowa w art. 7aa ustawy.

16.2 Szczególne zasady rezygnacji z Ryczału od dochodów spółek kapitałowych w 2021-2024 roku.

122. Podatnicy, którzy dokonają wyboru opodatkowania ryczałem od dochodów spółek kapitałowych w latach 2021–2024 mogą złożyć informację o rezygnacji z tego opodatkowania w deklaracji składanej za dowolny rok podatkowy tego okresu. W tym przypadku utrata prawa do opodatkowania ryczałem od dochodów spółek kapitałowych następuje z końcem roku podatkowego, za który składana jest ta deklaracja. Ma to stanowić dodatkową zachętę do wyboru nowego reżimu opodatkowania.

Przykład 57

Rok podatkowy podatnika pokrywa się z rokiem kalendarzowym, Podatnik wybrał ryczałt od dochodów spółek kapitałowych począwszy od 2024 roku. Jednakże w trakcie opodatkowania zmienił zdanie i w deklaracji za rok 2026 złożył informację o rezygnacji z opodatkowania ryczałem. Począwszy od 01.2027 r. do podatnika będą miały zastosowanie ogólne zasady rozliczeń.