

PREKONSULTACJE

Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych
[Estoński CIT]

propozycje zamian legislacyjnych – materiały robocze

Wprowadzenie nowych, fakultatywnych zasad opodatkowania (opcji)

W projekcie przewidziane zostały dwa alternatywne warianty opodatkowania na nowych zasadach (bez możliwości ich łączenia) tj.:

1. **Wariant pierwszy:** ryczałt od dochodów spółek kapitałowych, który jest systemem wzorowanym na rozwiązaniu estońskim (i pokrewnych: łotewskim, gruzińskim) wiążący dochód do opodatkowania z kategoriami prawa bilansowego i polegający na znacznej modyfikacji podstawowych zasad opodatkowania, obowiązujących w ustawie o CIT (zmianie ulega m.in. moment powstania obowiązku podatkowego, podstawa opodatkowania, stawki podatkowe) zwany dalej: **ryczałtem**. Ze względu na swoją specyfikę i odrębność przewiduje się nowy rozdział ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych: Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych.
2. **Wariant drugi:** specjalny fundusz inwestycyjny, który w sensie ekonomicznym umożliwi szybsze rozliczenie amortyzacji środków trwałych w kosztach podatkowych. Zasady opodatkowania pozostają jak dotychczas, w tym możliwe jest równoległe korzystanie z wszelkich preferencji podatkowych.

Zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawa o CIT)

W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 865, z późn. zm.¹) proponuje się następujące zmiany:

Pkt 1 dotyczy art. 2 ustawy o CIT

Przepis umożliwia podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą i jednocześnie działalność rolniczą lub działalność w zakresie gospodarki leśnej wybór opodatkowania ryczałtem uregulowanym w rozdziale 6b. Przepis ten stanowi wprowadzenie rozszerzenie przedmiotu opodatkowania ustawy o CIT, niemniej jednak zmiana ta ma na celu zapobieganie dyskryminacji podatkowej podmiotów, które prowadzą taką mieszaną działalność. z uwagi na sposób ustalania dochodu do opodatkowania ryczałtem jedyną możliwością uwzględnienia tych podmiotów w prawie do takiego opodatkowania jest objęcie ustawą o CIT również docho-

¹ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2019 r. poz. 1018, 1309, 1358, 1495, 1571, 1572, 1649, 1655, 1751, 1798, 1978, 2020, 2200, 2217 i 2473 oraz z 2020 r. poz. 183, 288, 568, 695, 1065, 1086, 1106 i 1262.

dów osiąganych z działalności rolniczej i z gospodarki leśnej. Regulacja ta nie będzie skutkować podwójnym opodatkowaniem dochodów, gdyż zarówno podatek rolny jak i podatek leśny należą do kategorii podatków majątkowych a nie dochodowych.

- 1) w art. 2 w ust. 1 w pkt 1 i 2 otrzymują brzmienie:
 - „1) przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej oraz dochodów opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych;
 - 2) przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach, z wyjątkiem dochodów opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych;”;

Pkt 2 dotyczy dodanego ust. 7 w art. 7 ustawy o CIT

Przepis przewiduje, iż podatnik, który w latach poprzedzających pierwszy rok stosowania opodatkowania ryczałtem (zgodnie z przepisami rozdziału 6b), osiągnął stratę podatkową i nabył prawo do jej odliczenia, traci prawo do tego odliczenia w okresie, w którym stosuje opodatkowanie ryczałtem. Strata ta będzie mogła zostać odliczona po zakończeniu stosowania opodatkowania ryczałtem (w ramach podstawowych zasad ustawy o CIT), jeżeli została poniesiona nie wcześniej niż w piątym roku podatkowym poprzedzającym ostatni rok stosowania tego opodatkowania. Oznacza to, że podczas opodatkowania ryczałtem podatnik nie może rozliczać strat podatkowych poniesionych w okresie, gdy był on objęty podstawowymi zasadami CIT. Straty te mogą zostać rozliczone po wyjściu, jeśli nie upłynął okres na ich rozliczenie (nie zostają więc one „zawieszane” na okres opodatkowania ryczałtem).

- 2) w art. 7 dodaje się ust. 7 w brzmieniu:
 - „7. Podatnik, który w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, osiągnął stratę, o której mowa w art. 7 ust. 2, i nabył prawo do jej odliczenia na podstawie art. 7 ust. 5, traci prawo do tego odliczenia, począwszy od pierwszego roku stosowania tego opodatkowania. Strata ta może jednak zostać odliczona po zakończeniu stosowania opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych na podstawie art. 7 ust. 5, jeżeli została poniesiona nie wcześniej niż w piątym roku podatkowym poprzedzającym ostatni rok stosowania tego opodatkowania.”;

Pkt 3 dotyczy dodanego art. 7aa w ustawie o CIT

Opodatkowanie ryczałtem oznacza znaczącą zmianę dotychczasowych zasad rozliczeń podatnika. Odchodzi się od podejścia polegającego na

opodatkowaniu dochodu rozumianego jako różnica między przychodami i kosztami uzyskania przychodu (z uwzględnieniem odliczeń od podstawy opodatkowania) na rzecz nałożenia podatku na wypłaty zysku określone szczegółowo w art. 28m. Zatem, inaczej niż dotychczas, podstawa opodatkowania jest oparta o wynik wynikający z prawa bilansowego.

Podatnik, który chce skorzystać z ryczałtu zobligowany będzie do dopasowania dotychczasowych rozliczeń w podatku CIT do nowych wymogów systemowych, tj. uwzględnienia w podstawie opodatkowania tych kategorii świadczeń, które w przeciwnym wypadku pozostałyby nieopodatkowane lub mogłyby zostać opodatkowane podwójnie. Podatnik, który wybrał nowy sposób opodatkowania (ryczałtem), w rozliczeniu roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok stosowania tego opodatkowania, powinien:

- zaliczyć do przychodów podatkowych przychody uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika, zgodnie z ustawą o rachunkowości, a niezaliczone do przychodów na podstawie art. 12 ust. 1 oraz koszty zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, a nieuwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika, zgodnie z ustawą o rachunkowości;
- zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, przychody zaliczone do przychodów na podstawie art. 12 ust. 1, a nieuwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika, zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz koszty niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów, a uwzględnione w wyniku finansowym podatnika, zgodnie z ustawą o rachunkowości.

Zgodnie z ustępem 2 takie dostosowanie rozliczeń nie będzie miało zastosowania do różnic (w podatku odroczonym) o charakterze trwałym, lecz jedynie do różnic o charakterze przejściowym, które wystąpiły w okresie sprzed opodatkowania ryczałtem.

Jeżeli korekta przyczyni się do wzrostu wysokości zobowiązania podatkowego (należnego za rok podatkowy) o co najmniej 50%, wówczas powstała nadwyżka może zostać zapłacona w ratach, jednak w okresie nie dłuższym niż 3 lata, licząc od końca roku podatkowego, poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem.

Dodatkowo, w celach informacyjnych (aby możliwe było łatwe określenie wysokości zysku wypracowanego w okresie sprzed przystąpienia do nowego systemu i związanych z tym zyskiem wypłat w okresie stosowania opodatkowania ryczałtem) podatnik powinien ustalić sumę niepodzielonych w latach ubiegłych zysków oraz niepokrytych strat.

W tym zakresie projekt przewiduje również obowiązek wyodrębnienia tych zysków i strat w bilansie, w kapitale własnym podatnika. Wyodręb-

nienie to podatnik będzie miał obowiązek wykazywać w sprawozdaniu finansowym sporządzanym zgodnie z ustawą o rachunkowości do roku całkowitej wypłaty tych zysków lub pokrycia tych strat. Obowiązek takiego wyodrębnienia ciążyć będzie również na następcach prawnych podatnika. Przepis w tym zakresie powiązany jest z regulacją art. 28d ust. 1 pkt 2 i 3 oraz ust. 2, która przewiduje analogiczne wyodrębnienie dla zysków i strat wypracowanych w okresie opodatkowania ryczałtem oraz z regulacją w ustawie o PIT, która uzależnia stosowne odliczenia od podatku należnego od dywidendy od tego, z jakich zysków pochodzi ta dywidenda (z zysków wypracowanych w okresie opodatkowania ryczałtem czy z zysków wypracowanych w innym okresie). w przypadku, gdy po zaprzestaniu opodatkowania ryczałtem spółka zaniecha przedmiotowego wyodrębnienia w kapitale własnym, pomimo posiadania zysków z okresu opodatkowania ryczałtem, wspólnik otrzymujący dywidendę pochodzącą z takich zysków nie będzie uprawniony do odliczeń przewidzianych w ustawie o PIT.

W celu uniknięcia działań optymalizacyjnych, podatnicy utworzeni w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną lub spółki niebędącej osobą prawną, których pierwszy rok podatkowy po przekształceniu jest jednocześnie pierwszym rokiem stosowania opodatkowania zgodnie z przepisami rozdziału 6b zobligowani zostaną do ustalenia dochodu z takiego przekształcenia. Przepis wskazuje sposób obliczania takiego dochodu.

3) po art. 7a dodaje się art. 7aa w brzmieniu:

„Art. 7aa.1 Podatnik, który wybrał opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, jest obowiązany:

1) w rozliczeniu roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem:

a) zaliczyć do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1:

- przychody uwzględnione, zgodnie z ustawą o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok stosowania opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych lub za lata poprzednie, a niezaliczone dotychczas do przychodów na podstawie art. 12 ust. 1, oraz
- koszty zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, na podstawie art. 15 ust. 1, w roku podatkowym poprzedzającym pierwszy rok stosowania tego opodatkowania lub w latach poprzednich, a nieuwzględnione dotychczas w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z ustawą o rachunkowości;

b) zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1:

- przychody zaliczone do przychodów na podstawie art. 12 ust. 1 w roku podatkowym poprzedzającym pierwszy rok stosowania tego opodat-

kowania lub w latach poprzednich, a nieuwzględnione dotychczas w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z ustawą o rachunkowości, oraz

– koszty uwzględnione, zgodnie z ustawą o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok stosowania tego opodatkowania lub za lata poprzednie, a niezaliczone dotychczas do kosztów uzyskania przychodów, na podstawie art. 15 ust. 1;

c) ustalić dochód z przekształcenia – w przypadku podatnika utworzonego w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą lub spółki niebędącej osobą prawną, lub spółki w rozumieniu art. 4a pkt 21, którego pierwszy rok podatkowy po przekształceniu jest jednocześnie pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych;

2) na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem:

a) wyodrębnić w kapitale własnym kwotę zysków niepodzielonych i wypracowanych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych oraz

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

2. Przepisu ust. 1 pkt 1 lit. a i b nie stosuje się do kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów oraz przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 4.

3. Jeżeli po uwzględnieniu przychodów i kosztów, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lit a i b, wysokość zobowiązania podatkowego należnego za rok podatkowy wzrośnie o co najmniej 50% w porównaniu do zobowiązania podatkowego jakie powstałoby bez uwzględnienia tych przychodów i kosztów, powstała w ten sposób nadwyżka zobowiązania podatkowego podatnik może zapłacić również w częściach w okresie nie dłuższym niż 3 lata, licząc od końca roku podatkowego, o którym mowa w ust. 1. O sposobie przyjętego rozliczenia podatnik informuje w zeznaniu.

4. Dochodem z przekształcenia, o którym mowa w ust. 1 pkt 1 lit c, jest nadwyżka wartości rynkowej składników majątku, ustalonej na dzień przekształcenia, ponad ich wartość podatkową ustaloną na ten dzień.

5. Wartość rynkową, o której mowa w ust. 4, określa się:

1) zgodnie z art. 14 ust. 2 – w przypadku papierów wartościowych oraz składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk;

2) zgodnie z art. 11c – w pozostałych przypadkach.

6. Przez wartość podatkową składnika majątku, o której mowa w ust. 4, rozumie się niezaliczoną uprzednio w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, w rozumieniu art. 15 lub art. 22 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1387, z późn. zm.²)) jaka

zostałaby przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty.

7. Wyodrębnienie w kapitale własnym zysków lub strat, o których mowa w ust. 1 pkt 2, jest wykazywane w sprawozdaniu finansowym podatnika lub jego następców prawnych sporządzanym zgodnie z ustawą o rachunkowości do roku wypłaty tych zysków lub pokrycia tych strat.”;

Pkt 4 dotyczy art. 12 ustawy o CIT

- lit. a)? w art. 12 ust. 1 zmiana brzmienia pkt 4e i 5a oraz dodanie pkt 6b–6d i pkt 12

Zmiany przewidziane w pkt 4e i 5a mają na celu zapewnienie opodatkowania odpisów aktualizujących i rezerw u tych podatników, którzy zakończyli opodatkowanie ryczałtem. Dotychczasowe brzmienie przepisów mogłoby prowadzić do sytuacji, w której podatnik, w okresie stosowania ryczałtu, tworzy odpisy aktualizujące lub rezerwy w celu zaniżenia zysku (poprzez rozliczenie jako koszt księgowy) obniżając tym samym poziom obciążenia podatkowego (w ramach bieżących wypłat lub opodatkowania sumy zysku netto na podstawie art. 28n ust. 1 pkt 4), natomiast po wyjściu z systemu rozwiązanie tych odpisów lub rezerw nie byłoby nigdy uwzględnione w przychodach, co skutkowałoby ich nieopodatkowaniem. Regulacja z pkt 4e i 5a zapewnia symetryczne rozliczenie rezerw i odpisów aktualizujących, pomniejszających wynik finansowy netto podatnika, poprzez zaliczenie wartości rozwiązanych rezerw lub odpisów do przychodów podatkowych.

4) w art. 12:

a) w ust. 1:

– pkt 4e otrzymuje brzmienie:

„4e) 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;”;

– pkt 5a otrzymuje brzmienie:

„5a) równowartość rozwiązanych lub zmniejszonych rezerw, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 27, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów lub potrąconych dla celów ustalenia zysku (straty) netto w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych;”;

² Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2019 r. poz. 1358, 1394, 1495, 1622, 1649, 1655, 1726, 1751, 1798, 1818, 1834, 1835, 1978, 2020, 2166, 2200 i 2473 oraz z 2020 r. poz. 179, 183, 284, 288, 568, 695, 875, 1065, 1068 i ...

Z kolei dodane przepisy pkt 6b–6d są konsekwencją wprowadzenia w ustawie nowelizującej nowego sposobu rozliczeń opartego na wykorzystaniu specjalnego funduszu (rachunku) inwestycyjnego. Regulacje te określają przesłanki, w przypadku których wystąpienia, kwotom zaliczonym uprzednio do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1hb, powinien odpowiadać wykazany przez podatnika przychód, tj.:

- kwoty odpisane lub wypłacone z funduszu zostały przez podatnika przeznaczone na cele inne niż cele inwestycyjne określone w art. 28g – podatnik powinien zaliczyć równowartość tych kwot do przychodów na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 6b;
- kwoty odpisane lub wypłacone z funduszu zostały podatnikowi sfinansowane lub zwrócone w jakiegokolwiek formie – podatnik powinien zaliczyć równowartość tych kwot do przychodów na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 6b;
- podatnik przestaje spełniać warunki, o których mowa w art. 28j? podatnik powinien, w roku podatkowym naruszenia tych warunków, zaliczyć do przychodów równowartość środków zgromadzonych na funduszu na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 6c, przy czym przychód ten powstaje w ostatnim dniu roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił wymienionych w tych przepisach warunków;
- środki zostały wydatkowane na cele inwestycyjne później niż w roku podatkowym następującym po roku w którym dokonano odpisu, a podatnik nie złożył do właściwego naczelnika urzędu skarbowego informacji o planowanych działaniach inwestycyjnych wraz z oświadczeniem co do roku wydatkowania środków funduszu na cele inwestycyjne? podatnik powinien zaliczyć do przychodów równowartość środków zgromadzonych na funduszu na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 6d, przy czym przychód ten powstaje w ostatnim dniu roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił wymienionych w tych przepisach warunków;
- podatnik złożył do właściwego naczelnika urzędu skarbowego informację o planowanych działaniach inwestycyjnych wraz z oświadczeniem co do roku wydatkowania środków funduszu na cele inwestycyjne, lecz środki te zostały wydatkowane później niż w trzecim roku podatkowym następującym po roku, w którym dokonano tego odpisu? podatnik powinien zaliczyć do przychodów równowartość środków zgromadzonych na funduszu na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 6d, przy czym przychód ten powstaje w ostatnim dniu roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił wymienionych w tych przepisach warunków.

Przepis, w zakresie art. 12 ust. 1 pkt 12, przewiduje również, że przychody powstałe w okresie stosowania opodatkowania zgodnie z przepisami rozdziału 6b, w części nieuwzględnionej w wyniku finansowym podatnika zgodnie z ustawą o rachunkowości, stanowią przychody dla celów rozliczeń klasycznego CIT.

- po pkt 6a dodaje się pkt 6b–6d w brzmieniu:
 - „6b) równowartość zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów kwot odpisanych lub wypłaconych z funduszu, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb, na cele inne niż inwestycyjne, o których mowa w art. 28g lub na te cele inwestycyjne, ale sfinansowane lub zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie;
 - 6c) równowartość środków zgromadzonych na funduszu, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli w roku podatkowym podatnik nie spełnił warunków, o których mowa w art. 28j;
 - 6d) równowartość środków zgromadzonych na funduszu, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów, odpowiadająca kwocie niewydatkowanej w sposób, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb pkt 4, z zastrzeżeniem pkt 6c;”;
- w pkt 11 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 12 w brzmieniu:
 - „12) przychody powstałe w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych w części nieuwzględnionej w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z ustawą o rachunkowości z tego okresu.”;

- lit. b)? w art. 12 dodany ust. 1aa i 1ab

Przepis precyzuje moment rozpoznawania przychodu w przypadku niespełnienia warunków przez podatnika co do wydatkowania środków na cele inwestycyjne, w przypadku utworzenia funduszu, jak również konsekwencje takiego nieprawidłowego wydatkowania środków.

Przepis ust. 1ab stanowi również, iż w przypadku powstania przychodu na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 6b–6d, podatnik obowiązany jest w dniu jego powstania wpłacić do urzędu skarbowego kwotę odsetek naliczonych od dnia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów na fundusz na cele inwestycyjne do dnia powstania tego przychodu. Odsetki liczone będą według stawki odsetek za zwłokę właściwej dla zaległości podatkowych, obowiązującej w dniu dokonania odpisu. Naliczoną kwotę odsetek podatnik wykazywać będzie w zeznaniu podatkowym.

- b) po ust. 1a dodaje się ust. 1aa i 1ab w brzmieniu:

„1aa. Przychód, o którym mowa w ust. 1 pkt 6c i 6d, powstaje w ostatnim dniu roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił wymienionych w tych przepisach warunków.

1ab. W przypadku przychodu, o którym mowa w ust. 1 pkt 6b–6d, podatnik jest obowiązany w dniu powstania tego przychodu wpłacić do urzędu skarbowego kwotę odsetek naliczonych od dnia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów na fundusz na cele inwestycyjne do dnia powstania tego przychodu, według stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych obowiązującej w dniu dokonania odpisu. Naliczoną kwotę odsetek podatnik wykazuje w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1.”

- lit. c) – w art. 12 ust. 3aa

Zmiana dotyczy podatnika, który stosował ryczałt zgodnie z rozdziałem 6b i wobec tego podatnika w okresie gdy był opodatkowany ryczałtem, dokonana została korekta cen transferowych (o której mowa w art. 11e). Jeśli korekta ta nie będzie ujęta w wyniku finansowym netto podatnika w dowolnym roku podatkowym z tego okresu i nie będzie ona dotyczyła transakcji dokonywanych w tym okresie, kwota korekty stanie się przychodem w okresie stosowania zasad klasycznego CIT. Analogicznie jak w przypadku art. 12 ust. 1 lit. 4e i 5a, przepis ma na celu zapewnienie spójności systemowej, tj. opodatkowanie korekt cen transferowych w sytuacji, gdy brak ujęcia korekty w wyniku finansowym prowadziły do jej nieopodatkowania.

c) w ust. 3aa w pkt 2 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 3 w brzmieniu:

„3) korektę cen transferowych, o której mowa w art. 11e, która została dokonana w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, nie została uwzględniona w wyniku finansowym netto podatnika tego okresu i nie dotyczy transakcji dokonywanych w tym okresie.”

- lit. d) – w art. 12 ust. 4 dodaje się pkt 28

Nowy przepis art. 12 ust. 4 pkt 28 wyłącza z przychodów podatkowych kwoty odpowiadające wartości przychodów osiągniętych w okresie stosowania opodatkowania zgodnie z przepisami rozdziału 6b i uwzględnionych w wyniku finansowym netto podatnika w dowolnym roku podatkowym z tego okresu. Przepis ten ma na celu zapewnienie, że podatnik, wybierając nowe zasady określone w rozdziale 6b, po wyjściu z systemu nie będzie podlegał podwójnemu opodatkowaniu w zakresie zdarzeń ujętych uprzednio w wyniku finansowym i podlegających opodatkowaniu ryczałtem, na podstawie rozdziału 6b.

d) w ust. 4 w pkt 27 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 28 w brzmieniu:

„28) przychodów z okresu opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych uwzględnionych w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z ustawą o rachunkowości z tego okresu.”;

Pkt 5 dotyczy art. 15 ustawy o CIT

- lit. a) – zmiany dotyczące art. 15 ust. 1ab

Zmiana symetryczna do tej poczynionej w art. 12 ust. 1, lecz odnosząca się do uwzględnienia w kosztach podatkowych korekt cen transferowych (o których mowa w art. 11e), określonych w okresie stosowania opodatkowania ryczałtem, na podstawie rozdziału 6b, jeśli nie zostały one uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika w dowolnym roku podatkowym z tego okresu i nie dotyczą transakcji dokonywanych w tym okresie. Przepis ma na celu zapewnienie systemowej spójności regulacji i ich zgodności z przepisami w zakresie cen transferowych.

5) w art. 15:

a) w ust. 1ab w pkt 2 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 3 w brzmieniu:

„3) korektę cen transferowych, o której mowa w art. 11e, która została dokonana w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, nie została uwzględniona w wyniku finansowym netto podatnika tego okresu i nie dotyczy transakcji dokonywanych w tym okresie.”

- lit. b) – dodanie ust. 1ze w art. 15

Regulacja dotyczy podatnika, który stosował opodatkowanie zgodnie z przepisami rozdziału 6b i w okresie tego opodatkowania rozliczał w kosztach cenę nabycia lub koszt wytworzenia składnika majątku w postaci odpisów amortyzacyjnych ustalanych na podstawie ustawy o rachunkowości, przy czym od tego składnika majątku na podstawie ustawy o CIT nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Przepis przesądza, iż w kosztach uzyskania przychodów określanych przy zbyciu, likwidacji lub realizacji prawa majątkowego uwzględnia się cenę jego nabycia lub koszt wytworzenia pomniejszoną jednak o te odpisy/koszty, które zostały już uwzględnione w kosztach w wyniku finansowym podatnika w dowolnym roku podatkowym (lub latach) z okresu opodatkowania ryczałtem.

b) po ust. 1zd dodaje się ust. 1ze w brzmieniu:

„1ze. W przypadku podatnika, który podlegał opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych i w okresie tego opodatkowania rozliczał w kosztach cenę nabycia lub koszt wytworzenia składnika majątku, od którego nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych na podstawie art. 16a–16m, kosztem uzyskania przychodu ze zbycia lub likwidacji tego składnika lub realizacji prawa majątkowego jest cena

jego nabycia lub koszt wytworzenia pomniejszone o koszty uwzględnione w jakiegokolwiek formie w wyniku finansowym netto z okresu tego opodatkowania.”,

• lit. c) – dodanie ust. 1hb – 1hd w zakresie funduszu na cele inwestycyjne Art. 15 ust. 1hb określa przesłanki zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów na wyodrębniony w kapitale rezerwowym podatnika fundusz, utworzony na cele inwestycyjne, o których mowa w art. 28g. Odpisy te, aby mogły zostać rozliczone w kosztach podatkowych, powinny odpowiadać wartości zysku spółki (lub jego części), osiągniętego za rok poprzedzający dany rok podatkowy oraz równowartości środków pieniężnych faktycznie wpłaconych (nie później niż w dniu dokonania odpisu) na dedykowany rachunek, inny niż rachunek płatniczy podatnika, prowadzony w Banku Gospodarstwa Krajowego (BGK) albo innym banku, jeśli bank ten posiada zawartą z BGK umowę o współpracy w zakresie wymiany informacji o środkach gromadzonych na tym rachunku. Ponadto, odpisy muszą dla podatnika stanowić koszt ekonomicznie/faktycznie poniesiony (środki nie mogą pochodzić z pożyczki, kredytu, dotacji, subwencji, dopłat i innych form wsparcia finansowego), a celem wydatkowania środków muszą być cele (nakłady) inwestycyjne określone w art. 28g. Ponadto podatnik musi w roku podatkowym, w którym dokonuje odpisu na fundusz, spełniać warunki określone w art. 28j.

Uprawnienie do szczególnego rozliczenia odpisów na funduszu na cele inwestycyjne nie przysługuje podmiotom wymienionym w art. 28k. Zatem oprócz podstawowych przesłanek uznania za koszt podatkowy wprowadzono także pewne kryteria dodatkowe. Preferencja jest kierowana do podobnej grupy docelowej, co podmioty opodatkowanie ryczałtem, tj. podmiotów z najbardziej ograniczonym dostępem do finansowania dłużnego. Zawężenie w zakresie rodzaju rachunku oraz miejsca jego prowadzenia ma na celu zapewnienie organom kontrolnym możliwości weryfikacji rozliczeń podatnika z faktycznymi przepływami pieniężnymi na tym rachunku (w zakresie wpływów jak i celów przeznaczenia środków pieniężnych na określone cele). Na wysokość możliwych do dokonania odpisów inwestycyjnych nałożono limit w wysokości zysku osiągniętego za rok poprzedzający dany rok podatkowy, w ten sposób uzależniając ich wysokość od rentowności podatnika. Zakłada się, że podatnik może dokonać wydatkowania środków z funduszu na cele inwestycyjne w ciągu trzech lat następujących od daty dokonania odpisu, pod warunkiem złożenia, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, informacji o planowanych inwestycjach wskazującej rok wydatkowania środków funduszu na cele inwestycyjne.

c) po ust. 1ha dodaje się ust. 1hb–1hd w brzmieniu:

„1hb. Podatnicy, z wyjątkiem wymienionych w art. 28k, spełniający w roku podatkowym warunki określone w art. 28j, mogą zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów odpisy na wyodrębniony w kapitale rezerwowym fundusz utworzony na cele inwestycyjne, o których mowa w art. 28g, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- 1) fundusz ten jest tworzony z zysku osiągniętego za rok poprzedzający rok podatkowy;
- 2) równowartość środków pieniężnych odpowiadająca wartości odpisu na ten fundusz zostanie wpłacona na wyodrębniony w tym celu rachunek w Banku Gospodarstwa Krajowego albo w banku, który zawarł umowę z Bankiem Gospodarstwa Krajowego o współpracę w zakresie wymiany informacji o środkach gromadzonych na tym rachunku, inny niż rachunek płatniczy podatnika, nie później niż w dniu dokonania tego odpisu;
- 3) środki pieniężne, o których mowa w pkt 2, nie pochodzą z pożyczki (kredytu), dotacji, subwencji, dopłat i innych form wsparcia finansowego;
- 4) zgromadzone w roku podatkowym środki tego funduszu zostaną wydatkowane na te cele inwestycyjne nie później niż w roku podatkowym następującym po roku, w którym dokonano tego odpisu, chyba że podatnik:
 - a) złoży do właściwego naczelnika urzędu skarbowego informację o planowanych inwestycjach wskazującą rok wydatkowania środków funduszu na cele inwestycyjne oraz
 - b) wydatkowanie tych środków nastąpi nie później niż trzeciego roku podatkowego, następującego po roku, w którym dokonano tego odpisu, przy czym każdy z tych trzech lat nie może być dłuższy niż 12 miesięcy.

Przepis w ust. 1hc reguluje również sytuację, w której podatnik zakończył opodatkowanie ryczałtem i planuje w ramach tzw. klasycznego CIT rozliczać wydatki na cele inwestycyjne poprzez fundusz. w takiej sytuacji podatnik będzie uprawniony do szczególnych rozliczeń w ramach funduszu (tj. podlegających rozliczeniu w kosztach podatkowych odpisów na fundusz utworzony na cele inwestycyjne), lecz dopiero od trzeciego roku podatkowego następującego po ostatnim roku stosowania ryczałtu, przy czym dwa lata poprzedzające rozliczenia funduszu nie mogą być krótsze niż 12 miesięcy. Jeżeli którykolwiek rok z tego okresu będzie krótszy niż 12 miesięcy, rok ten nie powinien być brany pod uwagę dla wyliczenia pierwszego roku, w którym podatnik uprawniony będzie do rozliczenia odpisów na fundusz na cele inwestycyjne.

1hc. Jeżeli przed utworzeniem funduszu na cele inwestycyjne, o którym mowa w ust. 1hb, podatnik podlegał opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek

kapitałowych odpisy dokonane na ten fundusz podatnik może rozliczać na zasadach określonych w tym przepisie nie wcześniej niż od trzeciego roku podatkowego następującego po ostatnim roku stosowania tego opodatkowania, przy czym każdy z tych dwóch lat poprzedzających rozliczenie na tych zasadach nie może być krótszy niż 12 miesięcy

W przepisie ust. 1hd zostało dodatkowo przewidziane, iż w przypadku, gdy podatnik dokona w roku podatkowym wydatków z funduszu w sposób niezgodny z założeniami istnienia funduszu, tj. wydatku na cele inne niż inwestycyjne lub wydatku z tego funduszu, który został sfinansowany lub zwrócony podatnikowi w jakiegokolwiek formie albo w roku podatkowym zostały naruszone warunki, o których mowa w art. 28j albo wydatkowanie środków nie zostanie dokonane w terminie określonym w ust. 1hb pkt 4, oprócz obowiązku zapłaty odsetek (art. 12 ust. 1ab) podatnik utraci prawo do dokonywania odpisów zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów na zasadach określonych w ust. 1hb przez okres 3 lat podatkowych, nie krócej jednak niż przez okres 36 miesięcy.

Przepisy regulujące konsekwencje niewłaściwego wykorzystania środków funduszu mają na celu zapobieganie działaniom optymalizacyjnym polegającym m.in. na traktowaniu funduszu jako formy lokaty środków finansowych, bez faktycznego celu ich wykorzystania na inwestycje. Ponieważ rozliczenie odpisów na fundusz na cele inwestycyjne stanowi duże odstępstwo od istniejących zasad rozliczenia w kosztach podatkowych ceny nabycia lub wytworzenia środków trwałych istnieje uprawnione oczekiwanie od podatników, co do rzetelności w tworzeniu takiego funduszu, wyłącznie w sytuacji istnienia realnych planów inwestycyjnych.

1hd. Jeżeli podatnik dokonał w roku podatkowym:

- 1) wydatków z funduszu, o którym mowa w ust. 1hb, na cele inne niż inwestycyjne, o których mowa w art. 28g, lub wydatków z tego funduszu, które zostały sfinansowane lub zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie albo
- 2) w roku podatkowym podatnik nie spełnił warunków, o których mowa w art. 28j albo
- 3) wydatki z funduszu, o którym mowa w ust. 1hb, nie zostały wydatkowane w sposób określony w ust. 1hb pkt 4
 - począwszy od roku następnego podatnik traci prawo do dokonywania odpisów zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów na podstawie ust. 1hb, przez okres 3 lat podatkowych, nie krócej jednak niż przez okres 36 miesięcy.”;

Pkt 6 dotyczy art. 16 ust. 1 ustawy o CIT

Zgodnie z wprowadzonymi przepisami, do kosztów uzyskania przychodów nie mogą zostać zaliczone wydatki na nabycie lub wytworzenie środków trwałych lub odpisy z tytułu zużycia środków trwałych (dokonywane według zasad określonych w art. 16a–16m), od tej części ich wartości, która została bezpośrednio sfinansowana środkami funduszu utworzonego na cele inwestycyjne (art. 16 ust. 1 pkt 48a) ani wydatki, odpisy, rezerwy czy inne koszty poniesione w okresie stosowania opodatkowania ryczałtem, zgodnie z przepisami rozdziału 6b, jeśli zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika w dowolnym roku podatkowym tego okresu (art. 16 ust. 1 pkt 48b). Regulacja ma na celu zapewnienie, że wskazane kategorie nie będą kilkukrotnie pomniejszać podstawy opodatkowania. W przypadku funduszu inwestycyjnego dochodziłoby do ujęcia odpisu w kosztach, a następnie amortyzacji zakupionego środka trwałego, podczas gdy celem regulacji jest jedynie przyspieszenie rozliczenia wydatków w kosztach podatkowych, a nie jego multiplikacja. Jeśli środek trwały został jedynie częściowo sfinansowany odpisem z funduszu, o którym mowa art. 15 ust. 1hb, wyżej wskazane ograniczenie dotyczy jedynie tej części, której odpowiada dokonany odpis z funduszu. z kolei pkt 48b odnosi się do różnych kategorii, których ujęcie jako zmniejszenie wyniku finansowego, a następnie rozliczenie w kosztach podatkowych po wyjściu z ryczałtu prowadziłoby do ich kilkukrotnego odliczenia.

6) w art. 16 w ust. 1 po pkt 48 dodaje się pkt 48a i 48b w brzmieniu:

- „48a) wydatków na nabycie lub wytworzenie środków trwałych lub odpisów z tytułu zużycia środków trwałych dokonywanych według zasad określonych w art. 16a–16m od tej części ich wartości, która została sfinansowana środkami funduszu utworzonego na cele inwestycyjne, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb;
- 48b) wydatków, odpisów, rezerw i innych kosztów poniesionych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych i uwzględnionych w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z ustawą o rachunkowości z tego okresu;”;

Pkt 7 i 8 dotyczy art. 16g i 16h ustawy o CIT

Przepis przewiduje, iż podatnik, który zakończył stosowanie opodatkowania ryczałtem (zgodnie z przepisami rozdziału 6b), może w rozliczeniach amortyzacji kontynuować metodę, stawkę oraz okres, przyjęte dla celów amortyzacji w okresie opodatkowania ryczałtem, na podstawie ustawy o rachunkowości, albo dokonać wyboru amortyzacji na podstawie zasad przyjętych w ustawie o CIT. Zasadą jest jednak dla takiego podatnika, iż kontynuowane odpisy amortyzacyjne (na podstawie ustawy o rachun-

kowości lub ustawy o CIT) muszą uwzględniać wartość odpisów amortyzacyjnych uwzględnionych w wyniku finansowym netto podatnika z lat okresu opodatkowania ryczałtem. Zasada ta wykluczy możliwość wielokrotnego odliczenia tych samych kosztów podatkowych. Wielkość dokonanych odpisów na podstawie ustawy o rachunkowości podatnik musi ująć w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

7) w art. 16g dodaje się ust. 22 w brzmieniu:

„22. Podatnik, który zakończył stosowanie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, w ewidencji, o której mowa w art. 9, uwzględnia odpisy amortyzacyjne dokonane zgodnie z ustawą o rachunkowości, przypadające za okres tego opodatkowania.”;

8) w art. 16h po ust. 3d dodaje się ust. 3e w brzmieniu:

„3e. Podatnik, który zakończył stosowanie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, dokonuje odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów amortyzacyjnych uwzględnionych w wyniku finansowym netto podatnika z okresu tego opodatkowania oraz:

- 1) kontynuuje metodę, stawkę oraz okres amortyzacji, przyjęte w okresie tego opodatkowania albo
- 2) dokonuje wyboru jednej z metod amortyzacji, stawkę oraz okres amortyzacji określone w art. 16i–16m dla poszczególnych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych przed rozpoczęciem ich amortyzacji na podstawie ustawy, przy czym wybraną metodę, stawkę oraz okres stosuje się do pełnego zamortyzowania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.”;

Pkt 9 dotyczy art. 18aa ustawy o CIT

Przepis przesądza, iż w okresie stosowania zasad opodatkowania uregulowanych w rozdziale 6b podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczeń od podstawy opodatkowania, wskazanych w zakresie regulowanym w art. 18–18f, czyli darowizn, ulgi B+R, ulgi na złe długi i innych ulg odliczanych od podstawy opodatkowania. Zatem w momencie przejścia na zasady opodatkowania ryczałtem podatnik traci uprawnienie do rozliczenia lub kontynuowania wymienionych ulg (odliczeń i doliczeń dotyczących wydatków poniesionych przed momentem zmiany zasad opodatkowania na ryczałt) również w sytuacji, gdy zakończy opodatkowanie ryczałtem i znów rozpocznie opodatkowanie na zasadach klasycznego CIT.

9) po art. 18a dodaje się art. 18aa w brzmieniu:

„18aa. Podatnik, który dokonuje odliczeń na podstawie art. 18–18f traci odpowiednio prawo albo obowiązek do ich kontynuowania począwszy od pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.”;

Pkt 10 art. 1 – wprowadzenie rozdziału 6b pn. „Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych”

10) po rozdziale 6a dodaje się rozdział 6b w brzmieniu:

„Rozdział 6b
Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych
Oddział 1
Przepisy ogólne

Art. 28c – 28f – przepisy ogólne

W przepisach przewidziano: słowniczek pojęć, rozumienie roku podatkowego, zakres obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych, obowiązek wyodrębnienia na kapitałach spółki zysków i strat osiągniętych w okresie opodatkowania ryczałtem, a także wyznaczenie 4-letniego okresu jako podstawowego okresu rozliczeń ryczałtu.

W zakresie rozumienia pojęcia „podmiotu powiązanego” (art. 28c pkt 1) projekt przewiduje, iż są to podmioty oceniane według tych samych cech i kryteriów, jak zostało to przyjęte dla celów stosowania przepisów o cenach transferowych (rozdział 1a ustawy o CIT). Dla celów opodatkowania ryczałtem obniżony został jednak próg poziomu udziału, praw głosu lub pozostałych praw do 5% (z 25%) i jest to jedyna różnica w rozumieniu podmiotu powiązanego między ryczałtem a cenami transferowymi.

Rokiem podatkowym podatnika jest rok obrotowy, w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości (art. 28e).

Podatnik zobowiązany jest do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz do sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie ustawy o rachunkowości, w sposób zapewniający prawidłowe określenie wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy (art. 28d).

Przepis art. 28d nakłada na podatnika także obowiązek ustalania i wykazywania w sprawozdaniu finansowym (w kapitale własnym) zysków niepodzielonych oraz niepokrytych strat wypracowanych (poniesionych) w latach stosowania opodatkowania ryczałtem. w tym zakresie projekt przewiduje obowiązek wyodrębnienia tych zysków i strat w bilansie, w kapitale własnym. Wyodrębnienie to podatnik będzie miał obowiązek wykazywać w sprawozdaniu finansowym sporządzanym zgodnie z ustawą o rachunkowości do roku całkowitej wypłaty tych zysków lub całkowitego pokrycia tych strat. Obowiązek takiego wyodrębnienia ciążyć będzie również na następcach prawnych podatnika, np. w przypadku

łączeń czy podziałów podmiotów. Regulacja ta koreluje z przepisem przewidzianym w ustawie o PIT w zakresie możliwości stosowania odpowiednich odliczeń w odniesieniu do dywidend otrzymanych z zysków wypracowanych w okresie opodatkowania ryczałtem. Jeśli zatem spółka nie będzie po zakończeniu stosowania opodatkowania ryczałtem wyodrębniać w sprawozdaniu finansowym zysków i strat wypracowanych w tym okresie, wówczas nie będzie istniała możliwość dokonywania odliczeń przewidzianych w ustawie o PIT dla dywidend pochodzących z zysków z tego okresu.

Nowy reżim opodatkowania, jak przewiduje art. 28f ustawy o CIT projektu, wybierany jest na okresy czteroletnie (po zakończeniu okresu czteroletniego, jeśli podatnik spełnia warunki ustawowe, może kontynuować rozliczenia zgodnie z reżimem rozdziału 6b w kolejnych okresach czteroletnich). 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 bezwzględnie, gdyż w przypadku naruszenia warunków jego stosowania podatnik utraci prawo do ryczałtu również w tym 4-letnim okresie (art. 28l). Ponieważ jednak intencją projektodawcy 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)? 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 i po zakończeniu tego okresu ich średnie przychody przekroczą próg 50 mln złotych.

Art. 28c. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:

- 1) podmiotach powiązanych – oznacza to podmioty powiązane w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, z tym, że dla ustalenia warunku co do wywierania znaczącego wpływu, w zakresie stosowania art. 11a ust. 2 pkt 1, przyjmuje się 5% poziom udziału, praw głosu lub pozostałych praw;
- 2) podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto – oznacza to podział lub pokrycie wyniku finansowego netto, o których mowa w przepisach ustawy o rachunkowości;
- 3) wyniku finansowym netto – oznacza to wynik finansowy netto ustalany na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości;
- 4) zysku (stracie) netto – oznacza to zysk (stratę) netto ustalany na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości.

Art. 28d. 1. Podatnik opodatkowany ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, zwany dalej „ryczałtem”, jest obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie ustawy o rachunkowości w sposób zapewniający prawidłowe określenie:

- 1) wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku oraz
- 2) w kapitale własnym kwoty zysków niepodzielonych i wypracowanych w latach opodatkowania ryczałtem oraz
- 3) w kapitale własnym kwoty niepokrytych strat poniesionych w latach opodatkowania ryczałtem.

2. Wyodrębnienie w kapitale własnym zysków lub strat, o których mowa w ust. 1 pkt 2 i 3, podatnik lub jego następca prawny obowiązany jest wykazywać w sprawozdaniu finansowym sporządzanym zgodnie z ustawą o rachunkowości do roku wypłaty tych zysków lub pokrycia tych strat.

Art. 28e. Rokiem podatkowym podatnika opodatkowanego ryczałtem, jest rok obrotowy w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości.

Art. 28f. 1. Opodatkowanie ryczałtem obejmuje okres bezpośrednio po sobie następujących czterech lat podatkowych wskazany przez podatnika w zawiadomieniu o wyborze tego opodatkowania, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 7.

2. Opodatkowanie ryczałtem przedłuża się na kolejne okresy bezpośrednio po sobie następujących czterech lat podatkowych, chyba że podatnik złoży informację o rezygnacji z tego opodatkowania w deklaracji, o której mowa w art. 28r, składanej za ostatni rok podatkowy, w którym podatnik stosował to opodatkowanie.

Art. 28g – obowiązek ponoszenia nakładów inwestycyjnych

W projekcie przewidziano warunek systematycznego zwiększania majątku trwałego w działalności podatnika. Rozwój ten mierzony jest wzrostem poniesionych bezpośrednio nakładów na cele inwestycyjne tj. faktycznie poniesionych w roku podatkowym wydatków na wytworzenie lub nabycie fabrycznie nowych środków trwałych zaliczonych do grupy 38 Klasyfikacji lub opłat ustalonych w umowie leasingu (z wyłączeniem umowy leasingu operacyjnego), w części stanowiącej spłatę ich wartości początkowej. Za cel inwestycyjny nie są uznawane wydatki poniesione na wytworzenie, nabycie lub spłatę wartości (w ramach umowy leasingu) samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców (akcjonariuszy) lub członków ich rodzin.

Wzrost nakładów inwestycyjnych mierzony jest w okresach dwuletnich, w ramach dwóch kolejno następujących po sobie lat podatkowych. To rozwiązanie korzystne dla podatnika, ponieważ warunek wzrostu nakładów inwestycyjnych nie będzie musiał zostać spełniony w każdym

okresie rocznym, lecz w okresie dłuższym (dwuletnim lub, jako wyjątek od ogólnej zasady, w okresie czteroletnim).

W drodze odstępstwa od wyżej wskazanej zasady, wzrost nakładów inwestycyjnych może być mierzony w okresie 4-letnim, jeżeli przykładowo podatnik realizuje dużą inwestycję, skoncentrowaną (z perspektywy ponoszonych wydatków) w jednym roku z 4-letniego okresu – w tej szczególnej sytuacji, wymagana jest informacja dla naczelnika urzędu skarbowego w przedmiotowym zakresie.

Jako wartość referencyjną dla określenia wzrostu nakładów na cele inwestycyjne przyjmuje się wartość początkową środków trwałych ustaloną na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego rok, w którym podatnik wybrał opodatkowanie ryczałtem albo poprzedzającego pierwszy rok okresu dwuletniego albo rok poprzedzający 4-letni okres. Oznacza to, że jeśli podatnik przez cały okres stosowania opodatkowania spełnia ustawowe warunki i wybrał ryczałt w roku 2022 i będzie stosował to opodatkowanie w latach 2022, 2023, 2024, 2025, wówczas:

- aby ustalić wzrost nakładów za pierwszy dwuletni okres 2022–2023 należy jako wartość referencyjną przyjąć wartość początkową środków trwałych ustaloną na 31.12.2021 r.,
- aby ustalić wzrost nakładów za okres 2023–2024 należy jako wartość referencyjną przyjąć wartość początkową środków trwałych ustaloną na 31.12.2022 r.,
- aby ustalić wzrost nakładów za okres 2024–2025 należy jako wartość referencyjną przyjąć wartość początkową środków trwałych ustaloną na 31.12.2023 r.

Rozliczenie nakładów inwestycyjnych w okresie 4-letnim nie oznacza, iż w przypadku kontynuacji opodatkowania ryczałtem podatnik nie będzie mógł rozliczać nakładów inwestycyjnych w dwuletnich okresach. o sposobie rozliczenia decyduje podatnik i rodzaj (charakter) realizowanych inwestycji.

Art. 28g. 1. Podatnik opodatkowany ryczałtem jest obowiązany ponosić bezpośrednio nakłady inwestycyjne w kwocie wskazującej na wzrost nakładów o:

- 1) 15%, jednak nie mniejszej niż 20 000 zł – w okresie dwóch kolejno następujących po sobie lat podatkowych opodatkowania ryczałtem, albo
 - 2) 33%, jednak nie mniejszej niż 50 000 zł – w okresie czterech lat podatkowych, o którym mowa w art. 28f ust. 1 lub 2.
2. Przez nakłady na cele inwestycyjne, o których mowa w ust. 1, rozumie się faktycznie poniesione w roku podatkowym:
- 1) wydatki na nabycie fabrycznie nowych środków trwałych lub wytworzenie środków trwałych,

- 2) opłaty ustalone w umowie, o której mowa w art. 3 ust. 4 lub 6 ustawy o rachunkowości, z wyłączeniem umowy leasingu operacyjnego, w części stanowiącej spłatę wartości początkowej 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.
3. Dla określenia wzrostu nakładów na cele inwestycyjne, o którym mowa w ust. 1, przyjmuje się ustaloną na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio dwuletni albo czteroletni okres opodatkowania ryczałtem 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.
4. Przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się do podatnika, który realizuje znaczącą dla prowadzonej działalności inwestycję, oraz poinformuje przed upływem 2-letniego okresu, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, właściwego naczelnika urzędu skarbowego o przedmiocie inwestycji, roku poniesienia nakładów na cele inwestycyjne i terminie planowanego zakończenia inwestycji.

Art. 28h – stosowanie innych przepisów ustawy CIT

Podatnik wybierając ryczałt stosuje wyłącznie regulacje rozdziału 6b, z pominięciem pozostałych przepisów ustawy o CIT. Ponieważ jest to alternatywny sposób opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w stosunku do klasycznego CIT przepis art. 28h wskazuje, iż dla ustalenia podstawy opodatkowania oraz podatku od ryczałtu nie stosuje się innych przepisów ustawy o CIT, regulujących analogiczne kwestie.

Art. 28h. Do podatnika opodatkowanego ryczałtem nie stosuje się przepisów przewidujących opodatkowanie na zasadach określonych w art. 19, art. 24b i art. 24d.

Art. 28i – upoważnienie do wydania przez Ministra Finansów druków formularzy wymaganych w rozliczeniach ryczałtu

W przepisie zredagowane zostało upoważnienie dla Ministra Finansów do wydania rozporządzenia w sprawie druków niezbędnych dla rozliczeń ryczałtem, przewidzianych w ustawie, w rozdziale 6b. Podatnik, który złoży zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem zobowiązany jest do składania deklaracji, o których mowa w art. 28r, a w przypadku, gdy w roku podatkowym nie wystąpił dochód, o którym mowa w art. 28m, informacji o niedokonaniu w tym roku podatkowym wypłat lub innych świadczeń podlegających opodatkowaniu ryczałtem.

Art. 28i. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzory:

- 1) zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 7,
- 2) deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 28r,
- 3) oświadczenia, o którym mowa w art. 28s
 - wraz z objaśnieniami co do sposobu ich wypełniania, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji podatnika, urzędu skarbowego, do którego jest skierowany formularz, poprawne złożenie zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem, obliczenie dochodu, podstawy opodatkowania oraz podatku przez podatnika, a także ustalenia spełnienia warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem.

Art. 28j – podmioty uprawnione do ryczałtu

Regulacje kierowane są do podmiotów o możliwie prostej strukturze udziałowej tj. spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółek akcyjnych, których udziałowcami lub akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne i które nie posiadają udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel/fundator lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym). Natomiast udziałowiec (akcjonariusz) takiej spółki 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.

Ograniczenie zakresu podmiotowego regulacji jedynie do spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i spółek akcyjnych jest podyktowane przede wszystkim jednakowym sposobem opodatkowania tych podmiotów w klasycznym systemie CIT (tj. dochodzi do podwójnego ekonomicznego opodatkowania dochodu, po raz pierwszy na poziomie spółki oraz po raz drugi na poziomie wspólników, w przeciwieństwie do spółki komandytowo-akcyjnej, której powołanie skutkuje zróżnicowaniem skutków podatkowych u komplementariusza i akcjonariusza). Założenie to jest warunkiem wypracowania spójnych założeń systemowych co do sposobu opodatkowania i wielkości ciężaru podatkowego w systemie ryczałtu. Ponadto istotne jest objęcie tych podmiotów obowiązkiem prowadzenia

tzw. pełnej księgowości, która jest niezbędna w celu weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatkowych dokonywanych zgodnie z rozdziałem 6b. Ograniczenia w zakresie struktury własnościowej i bezpośrednich powiązań kapitałowych są podyktowane z kolei potrzebą zminimalizowania komplikacji, które wynikałyby z rozliczeń między podmiotami objętymi różnymi, także co do przedmiotu opodatkowania, reżimami, a także celem normy prawnej, która ma wspierać te podmioty, dla których uzyskanie finansowania stanowi barierę w prowadzonej działalności gospodarczej. Przedsiębiorstwa należące do grup kapitałowych nie spełniają tego kryterium, jako że mogą korzystać z pożyczek i gwarancji wewnątrzgrupowych, jak również, wykorzystując korzyści skali, uzyskać lepsze warunki finansowania zewnętrznego.

Ryczałt kierowany jest do podmiotów mikro, małych i częściowo średnich, a także tych rozpoczynających działalność. Wybrany próg 50 mln zł stanowi w przybliżeniu 65% wartości średnich przychodów z całości kształtu działalności przedsiębiorstw niefinansowych w Polsce w roku 2019. Został on ustalony na relatywnie wysokim poziomie ze względu na wprowadzone ograniczenia w zakresie struktury udziałowej. Zakłada się, że próg ten będzie motywować mniejsze podmioty do wzrostu (rozwoju) w systemie ryczałtu, natomiast w sytuacji ustalenia zbyt niskiego progu istniałaby zachęta do zaniżania dochodowości.

Próg przychodowy obliczany jest z uwzględnieniem kwoty należnego podatku od towarów i usług i odnoszony jest do kwoty całkowitych przychodów podatnika, osiągniętych w poprzednim roku podatkowym. w roku rozpoczęcia opodatkowania ryczałtem będzie to przychód wynikający z deklaracji podatkowej z uwzględnieniem VAT, z kolei w latach kontynuacji opodatkowania ryczałtem będzie to przychód podatkowy wynikający z ksiąg rachunkowych, ale również w kwocie uwzględniającej VAT.

Z uwagi na zmienność koniunktury, podatnik nie ma pełnego wpływu na kształtowanie się wartości przychodów. Co więcej, zakłada się zróżnicowanie opodatkowania tzw. małych podatników i pozostałych kategorii podatników, czyli tych podatników, którzy osiągają przychody wyższe niż 2 000 000 euro i jednocześnie nieprzekraczające 50 000 000 zł. Wskazany próg przychodowy nie powinien zniechęcać podatników do rozwoju działalności, ponieważ byłoby to sprzeczne z celem prowadzonych regulacji, które zakładają wzrost i rozwój działalności podatnika. Z uwagi na powyższe wprowadzono regulacje art. 28j ust. 1 pkt 1 w związku z ust. 3, odnoszące się do średnich przychodów. Zgodnie ze wskazanymi przepisami, podatnik, który w co najmniej jednym roku podatkowym okresie stosowania ryczałtu osiągnął przychody wyż-

sze niż wartość maksymalnych przychodów określonych dla małego podatnika i niższe niż 50 000 000 zł, albo osiągnął przychody wyższe niż 50 000 000 zł zobowiązany jest do ustalenia średnich przychodów osiągniętych w latach poprzednich czteroletniego okresu stosowania tego opodatkowania. Jeśli średni przychód mieści się w wyżej wskazanych przedziałach wartości przychodów, podatnika traktuje się tak, jakby utrzymał status małego podatnika lub, odpowiednio, podatnika, którego przychód nie przekroczył wartości 50 000 000 zł. w przeciwnym razie podatnik zobowiązany jest ustalić domiar zobowiązania podatkowego w sposób wskazany w art. 28q. Alternatywnie, podatnik może w momencie naruszenia warunku przychodowego zaprzestać kontynuowania rozliczeń ryczałtem.

Wprowadzone warunki dotyczące zatrudnienia i struktury przychodów mają w zamierzeniu ograniczać możliwość korzystania z tej opcji podatkowej tym podmiotom, które nie prowadzą rzeczywistej działalności gospodarczej. Warunek dotyczący udziału przychodów pasywnych w przychodach ogółem będzie stosowany od roku następującego po roku rozpoczęcia działalności przez podatnika (jeśli rokiem poprzedzającym wybór ryczałtu jest rok rozpoczęcia tej działalności). Wymóg zatrudnienia na podstawie wyłącznie umowy o pracę ma motywować podmioty objęte ryczałtem do zawierania tego typu umów, jako że mają one bardziej „stabilny” charakter niż umowy cywilnoprawne, co jest szczególnie istotne w warunkach załamania koniunktury. Jak wynika z przyjętej przez ONZ Agendy na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030 nadmierne stosowanie umów tymczasowych stanowi barierę trwałego i inkluzywnego wzrostu gospodarczego w Polsce.

Aby skorzystać z nowych zasad opodatkowania podatnik powinien 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. Okres 65 dni (z 365) uznano za wystarczający w sytuacji zmian kadrowych i poszukiwania kolejnego pracownika. w przypadku gdy rok podatkowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym – okres 300 dni podlega proporcjonalnemu dostosowaniu. Próg zatrudnienia ustalono w oparciu o dane PARP, które wskazują, że przeciętna wielkość przedsiębiorstwa w Polsce to 4,7 osoby pracujące i 3,3 osoby zatrudnione. Mając na uwadze trudności finansowe mniejszych podmiotów w pierwszych latach działalności, ustawodawca przewiduje, iż warunek dotyczący zatrudnienia nie musi być spełniony już w roku rozpoczęcia działalności i dwóch bezpośrednio po nim następujących latach podatkowych, jeśli zostaje on spełniony w wyniku systematycznego wzrostu zatrud-

nienia (tj. corocznie o co najmniej 1 etat w pełnym wymiarze czasu pracy począwszy od drugiego roku podatkowego), aż do osiągnięcia wymaganego poziomu 3 pracowników.

Dodatkowym warunkiem skorzystania z ryczałtu jest dopełnienie obowiązków informacyjnych. Podatnik jest zobligowany do poinformowania właściwego naczelnika urzędu skarbowego, w formie zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem złożonego według ustalonego wzoru, w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego dokonania wyboru tego opodatkowania.

Z możliwości skorzystania ze szczególnych zasad opodatkowania zostały wykluczone podmioty, które sporządzają sprawozdania finansowe zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości. Jest to podyktowane koniecznością równego traktowania podatników wobec prawa. Dopuszczenie swobody wyboru w zakresie zasad sprawozdawczości mogłoby przyczynić się do powstania zobowiązania podatkowego w różnej wysokości u dwóch podatników, u których wystąpiły dokładnie te same operacje gospodarcze.

Oddział 2

Zakres podmiotowy

Art. 28j. 1. Opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, jeżeli spełnia łącznie następujące warunki:

- 1) łączne przychody z działalności osiągnięte w poprzednim roku podatkowym lub wartość średnich przychodów z działalności, obliczona na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego, z okresu opodatkowania ryczałtem, nie przekroczyły 50 000 000 zł liczonych z uwzględnieniem kwoty należnego podatku od towarów i usług;
- 2) mniej niż 50% przychodów, o których mowa w pkt 1, pochodzi:
 - a) z wierzytelności,
 - b) z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek,
 - c) z części odsetkowej raty leasingowej,
 - d) z poręczeń i gwarancji,
 - e) z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,
 - f) ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,
 - g) z transakcji z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 – w przypadku, gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma;
- 3) średnie zatrudnienie przez okres co najmniej:
 - a) 300 dni w roku podatkowym – w przypadku, gdy rokiem podatkowym jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych,
 - b) 82% dni przypadających w roku podatkowym – w przypadku roku podatkowego innego niż wskazany w lit. a

- wynosi co najmniej 3 pracowników, niebędących udziałowcami ani akcjonariuszami tego podatnika, zatrudnionych na podstawie umowy o pracę w pełnym wymiarze czasu pracy, przy czym pracowników zatrudnionych w niepełnym wymiarze czasu pracy uwzględnia się po przeliczeniu na etaty w pełnym wymiarze czasu pracy;
 - 4) prowadzi działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółki akcyjnej, której odpowiednio udziałowcami albo akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
 - 5) nie posiada udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
 - 6) nie sporządza za okres opodatkowania ryczałtem sprawozdań finansowych zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości;
 - 7) złoży zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem, według ustalonego wzoru, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany tym podatkiem.
2. W przypadku podatników rozpoczynających prowadzenie działalności:
- 1) warunki, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, uznaje się za spełnione w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem;
 - 2) warunek, o którym mowa w ust. 1 pkt 3, nie dotyczy roku rozpoczęcia tej działalności i dwóch bezpośrednio po nim następujących lat podatkowych z tym, że począwszy od drugiego roku podatkowego podatek jest obowiązany do corocznego zwiększenia zatrudnienia o co najmniej 1 etat w pełnym wymiarze czasu pracy aż do osiągnięcia zatrudnienia określonego w tym warunku.
3. Wartość średnich przychodów, o której mowa w ust. 1 pkt 1, ustala się jako iloraz sumy przychodów wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług, osiągniętych w każdym poprzednim roku podatkowym okresie, o którym mowa w art. 28f ust. 1 albo 2 i liczby tych lat poprzedzających rok podatkowy. Jeżeli rok podatkowy trwa dłużej lub 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.

Art. 28k – podmioty nieuprawnione do ryczałtu

Niektóre kategorie podatników wyłączone z zakresu podmiotowego regulacji rozdziału 6b. Należą do nich przedsiębiorstwa prowadzące działalność na rynku finansowym (przedsiębiorstwa finansowe, o których mowa

w art. 15c ust. 16 oraz instytucje pożyczkowe, o których mowa w art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 12 maja 2011 o kredycie konsumenckim), podatnicy uzyskujący dochody z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej lub w Polskiej Strefie Inwestycji (PSI) czy podatnicy postawieni w stan upadłości lub likwidacji. Podmioty te nie spełniają założeń, które zostały przyjęte przy wyborze grupy docelowej regulacji, w szczególności w zakresie potrzeb płynnościowych i głównie operacyjnego charakteru działalności gospodarczej, która cechuje się dużym potencjałem rozwoju i zapotrzebowaniem na znaczne inwestycje w środki trwałe. Na wybór tych podmiotów istotny wpływ miał również sposób ustalania podstawy opodatkowania w ryczałcie, która odpowiada wartości zysku wypracowanego z całej (ogółu) działalności gospodarczej, bez względu na fakt czy działalność taka jest zwolniona z opodatkowania na podstawie przepisów prawa czy nie. Ponieważ system opodatkowania ryczałtem ma charakter wspierający podmioty pozostające w gorszej sytuacji ekonomiczno-prawnej nieuzasadnione jest również nakładanie się na ten system innych form wsparcia państwa (np. wsparcie działalności prowadzonej w SSE czy PSI).

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 najwcześniej w drugim roku podatkowym po rozpoczęciu działalności w wyniku wystąpienia zdarzenia połączenia, podziału, czy wniesienia (otrzymania) wkładu niepieniężnego. Określone w przepisach sytuacje odraczają moment przystąpienia do ryczałtu z uwagi na możliwość wystąpienia w ich wyniku komplikacji rozliczeń księgowych i podatkowych oraz zmiany wartości majątku.

Art. 28k. 1. Przepisów niniejszego rozdziału nie stosuje się do:

- 1) przedsiębiorstw finansowych, o których mowa w art. 15c ust. 16;
- 2) instytucji pożyczkowych w rozumieniu art. 5 pkt 2a ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o kredycie konsumenckim (Dz. U. z 2019 r. poz. 1083);
- 3) podatników osiągających dochody, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a;
- 4) podatników postawionych w stan upadłości lub likwidacji;
- 5) 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 podatek 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 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 rozpoczął działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy;

6) podatników, który:

a) zostali podzieleni przez wydzielenie albo

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

- uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro 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 podatek 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 miesięcy.

2. W przypadku łączenia, podziału podmiotów lub wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego, przepisy ust. 1 pkt 5 i 6 stosuje się odpowiednio do podmiotów przejmujących lub otrzymujących wkład niepieniężny.

Art. 28l – utrata prawa do opodatkowania ryczałtem

W przepisie wskazano moment utraty prawa do opodatkowania ryczałtem, w przypadku zaistnienia zdarzeń związanych z naruszeniem warunków stosowania tej formy opodatkowania, tj. określonych warunków organizacyjno-prawnych podmiotu, kryterium dynamicznego dotyczą-

cego nakładów inwestycyjnych, obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych czy warunków związanych z restrukturyzacją podmiotów.

W przypadku dokonania w okresie stosowania opodatkowania ryczałtem transakcji restrukturyzacyjnych podatek będzie mógł zachować prawo do ryczałtu. 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, podatek 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 podatek 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, podatek utraci prawo do opodatkowania zgodnie z przepisami rozdziału 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. 28l 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.

W przypadku utraty prawa do opodatkowania ryczałtem, podatek będzie mógł złożyć zawiadomienie o wyborze tego opodatkowania dopiero po upływie 3 lat podatkowych, trwających nie krócej niż 36 miesięcy, następujących po roku kalendarzowym, w którym podatek utracił prawo do takiego opodatkowania. Zasada ta zapewni stałość przyjmowanych przez podatników form opodatkowania, jak również ograniczy możliwości wykorzystywania ryczałtu dla celów optymalizacyjnych.

Art. 28l. 1. Podatek opodatkowany ryczałtem traci prawo do tego opodatkowania z końcem:

- 1) ostatniego roku podatkowego okresu, o którym mowa w art. 28f ust. 1 lub 2 – w przypadku, gdy podatek złoży informację o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem;
- 2) ostatniego roku podatkowego dwuletniego lub czteroletniego okresu, w którym podatek nie poniósł nakładów na cele inwestycyjne w wysokości określonej w art. 28g;
- 3) z końcem roku podatkowego, w którym podatek nie spełnił któregokolwiek z warunków, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 1–3;

- 4) z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym:
- podatnik nie spełnił któregokolwiek z warunków, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 4–6,
 - podatnik nie prowadził ksiąg podatkowych lub dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie wyniku finansowego netto,
 - podatnik dokona przejęcia innego podmiotu w drodze łączenia lub podziału podmiotów lub wniesienia 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,
 - podatnik 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.
2. W przypadku utraty prawa do opodatkowaniem ryczałtem, podatnik może złożyć ponowne zawiadomienie o wyborze tego opodatkowania 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. 28m – przedmiot opodatkowania

Przedmiotem opodatkowania jest sześć kategorii dochodów: dochód z tytułu podzielonego zysku, dochód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat, jeżeli straty te powstały w okresie poprzedzającym opodatkowanie ryczałtem, dochód z tytułu ukrytych zysków, dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku, dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych, a w przypadku podatnika, który zakończył stosowanie opodatkowania ryczałtem, w tym w wyniku przejęcia przez inny podmiot? dochód ustalony w wysokości sumy zysku netto osiągniętego w każdym roku podatkowym stosowania tego opodatkowania, w części w jakiej zysk ten nie był wcześniej (w okresie opodatkowania ryczałtem) podzielonym zyskiem lub nie został przeznaczony na pokrycie straty.

Intencją projektodawcy jest opodatkowanie dystrybucji zysku (już w momencie podjęcia uchwały o celu przeznaczeniu tego zysku) i wypłat równoważnych takiej dystrybucji, w tym między innymi świadczeń dokonanych na rzecz udziałowców (akcjonariuszy) lub podmiotów powiązanych bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tymi udziałowcami

(akcjonariuszami) (tzw. ukryte zyski). Jeśli podatnik posiada niewypłacone zyski z lat poprzedzających pierwszy rok stosowania ryczałtu oraz w okresie tego opodatkowania dokona wypłaty dywidendy, wówczas dla celów ustalenia dochodu do opodatkowania projekt przewiduje, że istotne jest ustalenie, które zyski są wypłacane, tj. czy z okresu sprzed opodatkowania ryczałtem czy z okresu tego opodatkowania. Opodatkowaniu ryczałtem podlegają bowiem tylko zyski wypracowane w okresie tego opodatkowania, również w sytuacji gdy zostaną one przeznaczone na pokrycie strat powstałych sprzed tego okresu. Wyróżnienie tych zysków zapewnia warunek wyodrębnienia w kapitale własnym, tworzonym zgodnie z ustawą o rachunkowości, pozycji zysków i strat wypracowanych w okresie opodatkowania ryczałtem i okresie opodatkowania podstawowym podatkiem CIT, określony w art. 7aa ust. 1 pkt 2 oraz w art. 28d ust. 1 pkt 2 i 3 skierowany do podatników wybierających ryczałt jako formę opodatkowania dochodów z działalności. Wyodrębnienie tych pozycji w kapitale własnym podatnik będzie zobligowany kontynuować aż do roku wypłaty tych zysków lub pokrycia tych strat, również w sytuacji gdy te kategorie finansowe zostaną przejęte w wyniku restrukturyzacji podmiotów przez następców prawnych.

W przepisie wskazano sposób rozumienia ukrytych zysków oraz przykładowe wskazanie transakcji traktowanych jako taki dochód. w przypadku wydatków związanych z używaniem np. samochodów osobowych, samolotów, statków, jachtów przyjęte zostało rozwiązanie, zgodnie z którym możliwość wyłączenia ich z dochodów z tytułu ukrytych zysków jest dopuszczona pod warunkiem wykorzystywania tych składników wyłącznie dla celów działalności gospodarczej. z uwagi na istotne problemy dowodowe w tym zakresie ciężar dowodu będzie ciążył na podatniku. Forma dowodzenia nie została ograniczona i podatnik ma w tym zakresie pełną dowolność co do 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.

Oddział 3

Przedmiot opodatkowania

Art. 28m. 1 Opodatkowaniu ryczałtem podlega 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 (dochód z tytułu podzielonego zysku) lub

- b) na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (dochód z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat);
 - 2) ukrytych zysków (dochód z tytułu ukrytych zysków);
 - 3) wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą);
 - 4) nadwyżki wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników (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) sumy 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 (dochód z tytułu zysku netto) – w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem;
 - 6) wartości przychodów i kosztów podlegających zgodnie z ustawą o rachunkowości zarachowaniu w roku podatkowym i uwzględnieniu w zysku (stracie) netto, które nie zostały uwzględnione w tym zysku (stracie) netto (dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych).
2. Przepis ust. 1 pkt 1 stosuje się odpowiednio do wypłaty zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy wypłaconej zgodnie z odrębnymi przepisami.
3. Przez ukryte zyski, o których mowa w ust. 1 pkt 2, 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, w tym w szczególności:
- 1) kwotę pożyczki (kredytu) udzielonej przez podatnika udziałowcowi albo akcjonariuszowi lub podmiotowi powiązanemu z udziałowcem albo akcjonariuszem oraz odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kredytu) udzielonej przez te podmioty podatnikowi;
 - 2) świadczenia wykonane na rzecz:
 - a) fundacji prywatnej lub rodzinnej, podmiotu równoważnego takiej fundacji lub na rzecz przedsiębiorstwa prowadzonego przez taką fundację albo podmiot, lub na rzecz beneficjentów takiej fundacji lub podmiotu;
 - b) trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
 - 3) nadwyżkę wartości rynkowej transakcji określoną zgodnie z art. 11c ponad jej ustaloną ceną tej transakcji;
 - 4) nadwyżkę zwróconej przeliczonej na złote z dnia zwrócenia dopłaty wniesionej do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami ponad kwotę wniesioną przeliczoną na złote według dnia faktycznego jej wniesienia;
 - 5) wypłacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia ich wartości;
 - 6) równowartość zysku przeznaczanego na podwyższenie kapitału zakładowego;
 - 7) darowizny, prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju;

- 8) wydatki na reprezentację.
4. Do ukrytych zysków nie zalicza się:
- 1) wynagrodzeń za świadczenia na rzecz spółki oraz z należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez zakład pracy – do łącznej wysokości pięciokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw oraz pięciokrotności średniego wynagrodzenia wypłacanego przez podatnika z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, za każdy miesiąc roku podatkowego;
 - 2) wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z używaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku:
 - a) w pełnej wysokości – w przypadku składników majątku wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności gospodarczej,
 - b) w wysokości 50% – w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej;
 - 3) kwoty pożyczki (kredytu) zwróconej przez podatnika udziałowcowi albo akcjonariuszowi lub podmiotowi powiązanemu, z wyłączeniem odsetek, prowizji, wynagrodzeń i opłat.
5. W przypadku, o którym mowa w ust. 4 pkt 2 lit. a, ciężar dowodu, że składnik majątku jest wykorzystywany wyłącznie na cele działalności gospodarczej, spoczywa na podatniku.
6. Wartość rynkową składnika majątku, o której mowa w ust. 1 pkt 4, określa się:
- 1) zgodnie z art. 14 ust. 2 – w przypadku papierów wartościowych oraz składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk;
 - 2) zgodnie z art. 11c – w pozostałych przypadkach.
7. Przez wartość podatkową składnika majątku, o której mowa w ust. 1 pkt 4, rozumie się niezaliczoną uprzednio w jakiejkolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, w rozumieniu art. 15 lub art. 22 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty.
8. Wartość nieodpłatnych i częściowo odpłatnych świadczeń, o której mowa w ust. 3, określa się zgodnie z art. 12 ust. 5–6a.

Art. 28n – podstawa opodatkowania

Projekt przewiduje cztery podstawy opodatkowania, wyodrębnione w oparciu o rodzaj dochodu podatkowego. Podstawami opodatkowania są: dochód z tytułu podzielonego zysku, w tym przeznaczanego na pokrycie strat, dochód z tytułu ukrytego zysku oraz wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku w przypadku działań restrukturyzacyjnych oraz

dochód z tytułu zysku netto. Sposób ustalania poszczególnych dochodów określony został w art. 28m ustawy o CIT.

Przepis reguluje również termin powstania zobowiązania podatkowego w odniesieniu do dochodu powstałego z tytułu zysku podzielonego. w tym zakresie projektowane przepisy przewidują, iż uchwała o podziale lub pokryciu wyniku finansowego podatnika powinna zostać podjęta do końca szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego za który sporządzone jest roczne sprawozdanie finansowe. Jeżeli uchwała podjęta zostanie w terminie późniejszym przyjmuje się, że uchwała ta została podjęta ostatniego dnia tego szóstego miesiąca.

Analogiczne skutki podatkowe zostaną przyjęte również w przypadku zmian uchwały o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto, zarówno w zakresie podwyższenia jak i pomniejszenia kwoty zysku do podziału, dokonanych po terminie przyjętym dla powstania obowiązku podatkowego. Przyjęta propozycja regulacji wynika z przepisu art. 53 ust. 1, 3 i 4 ustawy o rachunkowości, który stanowi, iż „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.” w praktyce przyjmuje się z reguły, iż zatwierdzenie sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający następuje w tym samym dniu co uchwała o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto. Potrzeba ustalenia w przepisie konkretnej daty powstania zobowiązania podatkowego w odniesieniu do dochodu z podzielonego zysku lub zysku przeznaczonego na pokrycie straty wynika również z rozwiązań polskiego systemu podatkowego, w którym przyjmowane są co do zasady rozwiązania oparte na ustawowych terminach płatności podatków. Do tej zasady podporządkowane są regulacje np. w zakresie korekt deklaracji w przedmiocie skutkującym zmianą kwoty zobowiązania podatkowego, odsetek za zwłokę, etc.

Przepis przewiduje również kontynuację rozliczeń podatkowych operacji gospodarczych podjętych przed rokiem wyboru opodatkowania

ryczałtem i realizowanych (w całości lub w części) w czasie stosowania tej formy opodatkowania.

W projektowanym przepisie art. 28n przewiduje się również rozliczenie dochodów osiągniętych poza terytorium Polski, co ma na celu zapewnienie aby rozliczenia podatkowe odpowiadały postanowieniom umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w przypadku, gdy podatnik uzyskuje dochody poza terytorium Polski i dochody te podlegają opodatkowaniu tzw. podatkiem u źródła lub są zwolnione w tego opodatkowania. Regulacje mające na celu podwyższenie lub obniżenie podstawy opodatkowania o wartości przychodów, kosztów lub podatków wynika z zasad tworzenia wyniku finansowego i ma na celu zrównanie sytuacji prawopodatkowej w kwotach odliczeń w odniesieniu do podatników opodatkowanych tzw. podstawowym (klasycznym) podatkiem CIT i podatników opodatkowanych ryczałtem. Przyjęte rozliczenie uwzględnia również możliwość wypłaty zysków w kwocie mniejszej niż została wypracowana jak również możliwość przeznaczenia zysku na pokrycie straty i opodatkowanie zysku netto w przypadku zakończenia stosowania ryczałtu.

Oddział 4

Podstawa opodatkowania

Art. 28n.1 Podstawę opodatkowania ryczałtem stanowi:

- 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;
 - 2) suma dochodów z tytułu ukrytego zysku 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 osiągniętego w roku podatkowym, w którym zakończył opodatkowanie ryczałtem.
2. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto podatnika są dokonywane do końca szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego za który sporządzone jest roczne 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.
3. Przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatnik opodatkowany ryczałtem uwzględnia zdarzenia zaistniałe przed pierwszym rokiem stosowania opodatkowania ryczałtem, jeżeli rozliczenie tych zdarzeń jest kontynuowane zgodnie z przyjętymi przez tego podatnika zasadami rachunkowości.

4. Jeżeli podatnik osiągnął w roku podatkowym przychody (dochody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej wyłączone lub wolne od podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, podstawa opodatkowania, o której mowa w ust. 1 pkt 1 lub 4, podlega obniżeniu o wartość tych przychodów oraz podwyższeniu o sumę kosztów związanych z tymi przychodami i kwoty równej podatnikowi zapłaconemu od tych przychodów (dochodów) w obcym państwie, jeżeli wartości te zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto w jakiegokolwiek formie.
5. Jeżeli podatnik osiągnął w roku podatkowym przychody (dochody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej inne niż przychody (dochody), o których mowa w ust. 4, podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1 pkt 1 lub 4, podwyższa się o kwotę równą podatnikowi zapłaconemu od tych przychodów (dochodów) w obcym państwie, jeżeli podatek ten obniżył wynik finansowy netto w jakiegokolwiek formie.
6. Jeżeli dochód stanowiący podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1 pkt 1, nie odpowiada pełnej wysokości zysku netto osiągniętego za rok podatkowy, obniżenia i podwyższenia, o których mowa w ust. 4 i 5 dokonuje się proporcjonalnie do udziału tego dochodu w zysku netto.
7. Przepisy ust. 4–6 stosuje się odpowiednio do przychodów i kosztów podatnika w zakresie działalności prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej za pośrednictwem zagranicznego zakładu.

Art. 28o – wysokość podatku

Wysokość obciążenia podatkowego uzależniona jest od wielkości podatnika, tj. jest niższa dla podatników posiadających status małego podatnika (w tym także, gdy status ten został utrzymany na podstawie wartości średnich przychodów) oraz dla podatników, którzy w okresie stosowania ryczałtu dokonywali znaczących nakładów inwestycyjnych. Ustalenie stawki podatku właściwej dla dochodów osiągniętych w roku podatkowym, podatnik dokonywać będzie każdego roku, gdyż na każdy rok w 4-letnim okresie opodatkowania ryczałtem ustala się przychody osiągnięte w poprzednim roku oraz średnie przychody osiągnięte w latach poprzednich tego 4-letniego okresu. Wielkość tych przychodów zadecyduje o wysokości stawki podatkowej jaką należy zastosować do dochodów osiągniętych w roku podatkowym.

Jeżeli przychody lub średnie przychody podatnika, w roku opodatkowania ryczałtem, przekroczą próg 50 000 000 zł, podatnik do osiągniętych w kolejnym roku dochodów będzie dokonywał domiaru zobowiązania podatkowego, na podstawie art. 28q.

Oddział 5 Wysokość podatku

Art. 28o. 1. Ryczałt wynosi:

- 1) 15% podstawy opodatkowania – w przypadku małego podatnika oraz podatnika, którego wartość średnich przychodów obliczona zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 1, nie przekracza wartości maksymalnych przychodów określonych dla małego podatnika;
 - 2) 25% podstawy opodatkowania – w przypadku podatnika innego niż wskazany w pkt 1.
2. W przypadku podstawy opodatkowania ustalonej od dochodu z tytułu zysku netto stawka podatku, o której mowa w pkt 1, podlega obniżeniu o pięć punktów procentowych, jeżeli nakłady na cele inwestycyjne, o których mowa w art. 28g ust. 1, wynosiły co najmniej:
- 1) 50% w każdym dwuletnim okresie – w przypadku rozliczania nakładów inwestycyjnych w sposób określony w art. 28g ust. 1 pkt 1;
 - 2) 110% w każdym czteroletnim okresie – w przypadku rozliczania nakładów inwestycyjnych w sposób określony w art. 28g ust. 1 pkt 2.

Art. 28p – odliczenie od podatku

Przepis ma na celu dostosowanie rozliczeń podatkowych do postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w przypadku, gdy podatnik uzyskuje dochody poza terytorium Polski i dochody te podlegają opodatkowaniu tzw. podatkiem u źródła. w tym przypadku podatnik od podatku obliczonego od podstawy opodatkowania obliczonej od dochodu z tytułu podzielonego zysku lub dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat odliczy kwotę równą podatnikowi zapłaconemu od tych dochodów w obcym państwie. Kwota odliczenia nie będzie mogła przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie oraz uwzględniać będzie udział dochodu z tytułu podzielonego zysku (zysku przeznaczonego na pokrycie strat) w dochodach wypracowanych przez podatnika.

Odliczenie dokonywane będzie jedynie od dochodu z podzielonego zysku (dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat), czyli od tego dochodu, w którym uwzględniane są takie dochody zagraniczne.

Art. 28p.1 Jeżeli podatnik osiągnął w roku podatkowym przychody (dochody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej inne niż wymienione w art. 28n ust. 4, od ryczałtu obliczonego od podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 28n ust. 5 odlicza się kwotę równą podatnikowi zapłaconemu w obcym państwie od przychodów (dochodów), o których mowa w tym przepisie. Kwota odliczenia nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na przychód (dochód) uzyskany w obcym państwie.

2. Jeżeli dochód stanowiący podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 28n ust. 1 pkt 1 lub 4, nie odpowiada pełnej wysokości zysku netto osiągniętego za rok podatkowy odliczenia, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się proporcjonalnie do udziału tego dochodu w zysku netto.

Art. 28q – domiar zobowiązania podatkowego

Jednym z kryteriów opodatkowania ryczałtem jest spełnienie warunku przychodowego (przychody podatnika nie większe niż 50 mln zł). w celu zapewnienia jak najmniejszej ingerencji w plany gospodarcze podatnika, który wybrał opodatkowanie ryczałtem, projekt przewiduje, iż w przypadku, gdy w którymkolwiek roku z 4-letniego okresu opodatkowania ryczałtem przychody podatnika lub jego średnie przychody przekroczą wartość uprawniającą do ryczałtu (50 mln. zł) podatnik taki będzie mógł kontynuować tę formę opodatkowania, z tym że do wszystkich dochodów osiągniętych w kolejnym roku podatkowym z tego okresu zobowiązany będzie ustalać domiar zobowiązania podatkowego

Oddział 6

Domiar zobowiązania podatkowego

- Art. 28q. 1. 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.
2. Podstawę opodatkowania domiaru zobowiązania podatkowego ustala się według wzoru:
(1-W)*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. 3,
Z – dochody, o których mowa w art. 28m ust. 1, osiągnięte w roku podatkowym.
 3. Domiar zobowiązania podatkowego wynosi 5% podstawy opodatkowania ustalonej zgodnie z ust. 2.

Art. 28r – obowiązek złożenia deklaracji

Do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego podatnik będzie obowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy. Deklaracja ma charakter informacyjny, gdyż płatność podatku została ustalona w sposób niezależny od złożenia deklaracji. Ponieważ projekt nie przewiduje rozliczenia rocznego, w deklaracji podatnik będzie informował jedynie o sumie dochodów osiągniętych w poszczególnych miesiącach roku podatkowego za który składana będzie deklaracja.

Oddział 7

Obowiązki informacyjne

- Art. 28r. 1. Do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego podatnik jest obowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy.
2. Deklarację, o której mowa w ust. 1, składa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

Art. 28s? obowiązek informacyjny

W okresie stosowania opodatkowania ryczałtem (zgodnie z rozdziałem 6b) wspólnicy zobowiązani są do składania spółce będącej podatnikiem, oświadczenia o posiadanych przez nich, w sposób bezpośredni i pośredni udziałach (akcjach), ogóle 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. Oświadczenie takie każdy wspólnik zobowiązany będzie składać spółce w terminie do końca pierwszego miesiąca każdego roku podatkowego, w którym spółka ta opodatkowana będzie ryczałtem. W przypadku zmiany stanu faktycznego obowiązek ten należy wykonać w terminie 14 dni od zaistnienia tych zmian. Pomimo, że warunkiem wykluczającym skorzystanie z ryczałtu jest posiadanie przez udziałowca (akcjonariusza) praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, udziałowiec lub akcjonariusz może być z takimi podmiotami powiązany w sposób pośredni. Obowiązek informacyjny dotyczy powiązań w wysokości 5%.

Z obowiązku informacyjnego wyłączone są te podmioty powiązane bezpośrednio lub pośrednio, z którymi spółka będąca podatnikiem nie realizuje transakcji, również takich w których występuje podmiot pośredniczący, jeśli nie ma on wpływu na warunki transakcji i nie występuje dla celów optymalizacji podatkowej.

Na żądanie naczelnika urzędu skarbowego spółka zobowiązana będzie do przekazania otrzymanego oświadczenia. Ponieważ naczelnicy urzędów skarbowych działają w zakresie ograniczonej prawnie właściwości, żądanie dostarczenia przedmiotowej informacji będzie mógł wystosować jedynie urząd właściwy dla podatnika (spółki) jak i urząd właściwy dla udziałowca lub akcjonariusza.

Wprowadzenie warunku informacyjnego w przedstawionym zakresie ma na celu prawidłowe wywiązywanie się spółki będącej podatnikiem, z obo-

wiązku podatkowego w zakresie dochodów z tytułu ukrytych zysków. Brak takiej informacji wprowadziłby utłumność w możliwościach egzekwowania zobowiązania podatkowego od tego rodzaju dochodów.

Art. 28s. 1. Osoba fizyczna będąca udziałowcem lub akcjonariuszem podatnika opodatkowanego ryczałtem składa temu podatnikowi oświadczenie, 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, w terminie do końca pierwszego miesiąca każdego roku podatkowego spółki, w którym stosuje opodatkowanie zgodnie z przepisami rozdziału, a w przypadku zmiany stanu faktycznego – w terminie 14 dni od zaistnienia tych zmian. Kopię oświadczenia podatnik przekazuje, na żądanie, do naczelnika urzędu skarbowego.

2. Informacja, o której mowa w ust. 1, nie obejmuje podmiotów z którymi podatnik nie dokonuje transakcji w jakiegokolwiek formie, w tym z udziałem podmiotów pośredniczących.

Art. 28t? płatność podatku

Termin zapłaty podatku został uzależniony od przedmiotu opodatkowania (art. 28m) i jest ustalony co do zasady na 20 dzień miesiąca następującego po miesiącu, w którym został osiągnięty dochód będący przedmiotem opodatkowania. w sytuacji szczególnej, tj. w przypadku zakończenia opodatkowania ryczałtem albo w przypadku powstania dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych, termin płatności podatku przypada na koniec trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem lub roku, w którym powstały takie operacje. w przypadku podjęcia uchwały o podziale zysku – termin płatności podatku został ustalony na dzień 20 lipca roku podatkowego (jeśli rok ten pokrywa się z rokiem kalendarzowym).

W przypadku zakończenia opodatkowania ryczałtem podatnik będzie miał możliwość zapłaty podatku w ustalonych częściach (art. 28t ust. 2, z zastrzeżeniem ust. 3), o ile poinformuje właściwego naczelnika urzędu skarbowego o sposobie przyjętego przez siebie rozliczenia, podając w szczególności terminy i kwoty wpłat podatku, w okresie jednak nie dłuższym niż 3 lata. Projekt nie przewiduje szczególnej formy przekazywania tych informacji, co oznacza, iż może to nastąpić zarówno w formie pisemnej jak i elektronicznej.

W celu zagwarantowania realizacji zobowiązania podatkowego, co do którego podatnik zadeklaruje chęć zapłaty w częściach projekt przewi-

duje, iż w przypadku, gdy podatnik zostanie postawiony w stan likwidacji, upadłości, zostanie przejęty przez inny podmiot lub zaprzestanie prowadzenia działalności z jakiegokolwiek przyczyny, albo znacznie (istotnie) ograniczy zakres tej działalności, termin zapłaty tego podatku upływa z dniem poprzedzającym dzień zaistnienia jednego z tych zdarzeń. Realizacja zobowiązania ciąży na podatniku i nie będzie wymagać w takim przypadku interwencji organu podatkowego.

Oddział 8

Płatność podatku

Art. 28t.1 Podatnik jest obowiązany do zapłaty:

- 1) ryczałtu od dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tych dochodów – do 20 dnia siódmego miesiąca roku podatkowego;
 - 2) ryczałtu od dochodu z tytułu zysku netto oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tego dochodu – do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem;
 - 3) ryczałtu od dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tego dochodu – do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym przychody lub koszty powinny zostać zarachowane;
 - 4) ryczałtu od dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodów niezwiązanych z prowadzoną działalnością oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tych dochodów – do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty lub wydatku;
 - 5) ryczałtu od dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku oraz domiaru zobowiązania podatkowego od tego dochodu – do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu przejścia, przekształcenia lub wniesienia wkładu niepieniężnego.
2. Podatnik może zapłacić podatek, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, w całości albo w części, w okresie nie dłuższym niż 3 lata licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek jego zapłaty, jeżeli przed upływem terminu zapłaty tego podatku poinformuje właściwego naczelnika urzędu skarbowego o sposobie przyjętego rozliczenia, podając w szczególności terminy i kwoty wpłat podatku.
3. Jeżeli przed wyznaczonym terminem zapłaty podatku, o którym mowa w ust. 2, podatnik zostanie postawiony w stan likwidacji, upadłości, zostanie przejęty przez inny podmiot lub zaprzestanie prowadzenia działalności z jakiegokolwiek innej przyczyny, albo znacznie ograniczy zakres tej działalności, termin zapłaty tego podatku upływa z dniem poprzedzającym dzień zaistnienia jednego z tych zdarzeń.”

Zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawa o PIT)

W celu zapewnienia spójności systemowej, we wdrażanym rozwiązaniu zachowane zostanie opodatkowanie na dwóch poziomach: podatkiem od dochodów osób prawnych w momencie wypłaty zysku przez spółkę oraz podatkiem od dochodów osób fizycznych z tytułu odpowiadającego rodzajowi dokonanej przez spółkę wypłaty (dywidendy, odsetek, wynagrodzenia i innych).

Wysokość łącznego obciążenia została jednak dostosowana do specyfiki nowego modelu rozliczeń, gdzie istnieje bezpośrednia i silna więź wspólników z prowadzoną przez nich spółką, co przemawia za wprowadzeniem szczególnej, łącznej stawki podatkowej, mającej charakter preferencyjny. Będzie ona miała zastosowanie do wypłaty zysku ze spółek, które w efektywny i pożądany przez prawodawcę sposób korzystają z systemu estońskiego, ponosząc znaczne nakłady inwestycyjne, jak również w zakresie wypłat, które mają charakter podziału zysku (dywidend). Projekt przewiduje, iż opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych stanowiąc element systemowego opodatkowania dochodów wypracowanych przez spółkę ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych uwzględnia efektywny poziom tego opodatkowania.

Efekt łącznego opodatkowania na poziomie CIT i PIT osiągnięty zostanie poprzez możliwość odliczenia od podatku płaconego na poziomie wspólnika (PIT) części podatku zapłaconego na poziomie spółki (CIT). w tym zakresie projekt przewiduje, iż podatek dochodowy od przychodów z dywidend otrzymanych z zysków spółki powstałych w okresie, w którym jej dochody są opodatkowane ryczałtem, zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, może ulec obniżeniu o proporcjonalne odliczenie podatku należnego zapłaconego przez tę spółkę od dochodu z zysku podzielonego, który przypada na przychód udziałowca (akcjonariusza) tej spółki. Wysokość proporcjonalnego odliczenia została ustalona w sposób zapewniający uzyskanie łącznego opodatkowania na zakładanym poziomie: 25% dla podatnika małego (z możliwością obniżenia o 5 p.p., w przypadku dokonania większych inwestycji przez spółkę) oraz 30% dla pozostałych (z możliwością obniżenia o 5 p.p.).

Proponuje się, aby przedsiębiorca, u którego w ciągu określonego okresu nastąpił znaczny wzrost inwestycji, mógł skorzystać z preferencji podatkowej polegającej na obniżonych stawkach podatku na wyjściu z systemu (podatek od sumy zysków netto). w przypadku, gdy spółka korzysta z obniżonej stawki opodatkowania na skutek wysokiego poziomu nakładów inwestycyjnych kwota odliczenia jest podwyższona, co dodatkowo

obniży poziom opodatkowania dywidendy wypłaconej na rzecz udziałowca lub akcjonariusza spółki opodatkowanej ryczałtem.

Stosowanie odliczenia uzależnione jest od wydzielenia w kapitale własnym spółki wypłacającej dywidendę pozycji odnoszącej się do zysków wypracowanych i strat poniesionych w okresie opodatkowania ryczałtem. Obowiązek takiego wyodrębnienia przewiduje art. 7aa oraz art. 28d ustawy o CIT. Niemniej jednak, w przypadku gdy spółka lub jej następca prawny zaniecha takiego wyodrębnienia wypłata dywidendy będzie podlegać opodatkowaniu na podstawie ogólnych zasad obowiązujących w ustawie PIT, również wówczas gdy pochodzą z zysków wypracowanych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

Odliczenie stosowane jest wyłącznie do dywidendy wypłaconej z zysków opodatkowanych ryczałtem, co oznacza iż nie będzie mieć zastosowania do zaliczkowej wypłaty dywidendy.

W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1387, z późn. zm.³) wprowadza się następujące zmiany:

- 1) w art. 30a dodaje się ust. 19 w brzmieniu:
„19. Zryczałtowany podatek, obliczony zgodnie z ust. 1 pkt 4, od przychodów uzyskiwanych z dywidend, wypłacanych z zysków spółki osiągniętych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli pochodzą z podziału zysków z tego okresu wyodrębnionych w kapitale własnym spółki, pomniejsza się o kwotę stanowiącą:
 - 1) 41% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca albo akcjonariusza w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych;
 - 2) 37% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca albo akcjonariusza w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,
 - 3) 71% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca albo akcjonariusza w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego

³ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2019 r. poz. 1358, 1394, 1495, 1622, 1649, 1655, 1726, 1751, 1798, 1818, 1834, 1835, 1978, 2020, 2166, 2200 i 2473 oraz z 2020 r. poz. 179, 183, 284, 288, 568, 695, 875, 1065 i 1068.

prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych zgodnie z art. 28o ust. 2 ustawy o podatku ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w związku z art. 28o ust. 1 pkt 1 tej ustawy;

4) 51% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych zgodnie z art. 28o ust. 2 ustawy o podatku ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w związku z art. 28o ust. 1 pkt 2 tej ustawy.”;

2) w art. 41 po ust. 4e dodaje się ust. 4f w brzmieniu:

„4f. Spółki, które dokonują wypłaty należności z tytułu dywidend wypłaconych z zysków osiągniętych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, są obowiązane jako płatnicy pobierać zryczałtowany podatek dochodowy o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 4, z uwzględnieniem zasad określonych w art. 30a ust. 19.”.

Zmiany w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości

W celu umożliwienia weryfikacji wysokości zobowiązania podatkowego podmiotów stosujących opodatkowanie ryczałtem (określone w rozdziale 6b ustawy o CIT), w ustawie o rachunkowości wprowadza się obowiązek przekazywania informacji, w ramach sprawozdania finansowego, o wszystkich dochodach z tytułu ukrytych zysków.

W ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351, 1495, 1571, 1655 i 1680 oraz z 2020 r. poz. 568) w załączniku nr 1 w części „Dodatkowe informacje i objaśnienia” w ust. 1 w pkt 19 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 20 w brzmieniu:

„20) 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 (Dz. U. z 2019 r. poz. 865, z późn. zm.⁴)), przez podatników opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.”.

⁴ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2019 r. poz. 1018, 1309, 1358, 1495, 1571, 1572, 1649, 1655, 1751, 1798, 1978, 2020, 2200, 2217 i 2473 oraz z 2020 r. poz. 183, 288, 568, 695, 1065, 1086, 1106, 1262 i ...

Zmiany w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

do pkt 1 i 2, dotyczy art. 70, 70a, 70c i 70e

W związku ze zróżnicowaniem momentu powstania obowiązku podatkowego w ramach stosowania zasad opodatkowania określonych w rozdziale 6b ustawy o CIT, projekt przewiduje zmiany w ustawie Ordynacja podatkowa w zakresie regulującym przedawnienie zobowiązania podatkowego (art. 70 § 1a). Okres przedawnienia zobowiązania podatkowego w odniesieniu do dochodów wypracowanych w okresie opodatkowania ryczałtem przedawniać się będzie z upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym zysk został wypłacony na rzecz wspólników albo zysk został przeznaczony na pokrycie straty z lat ubiegłych albo w którym upłynął termin płatności podatku od ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych należnego od wypłat innych niż zysk podzielony.

do pkt 3, dotyczy art. 86a

Norma uregulowana w projektowanym art. 86 § 5a Ordynacji podatkowej wyłącza z kolei obowiązek raportowania schematów podatkowych, innych niż schematy podatkowe transgraniczne, w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, przez cały okres opodatkowania podatnika ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, w tym także w sytuacji wyboru tego opodatkowania przez podatnika. Jeśli uzgodnienie dotyczy innych należności publicznoprawnych, np. podatku od nieruchomości, czy podatku od czynności cywilnoprawnych w tym zakresie obowiązki informacyjne w obszarze raportowania schematów podatkowych będą występowały.

do pkt 4, dotyczy art. 272

Przepis przewiduje umożliwienie przeprowadzenia czynności sprawdzających przez organ podatkowy w zakresie warunków uprawniających do stosowania ryczałtu oraz weryfikacji terminowości oraz prawdziwości informacji w oświadczeniach składanych przez wspólników spółce opodatkowanej ryczałtem (art. 28s ustawy o CIT).

W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.⁵)) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 70 po § 1 dodaje się § 1a w brzmieniu:

„§1a. Zobowiązanie podatkowe podatnika podatku dochodowego od osób prawnych w okresie stosowania opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, o którym mowa w rozdziale 6b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, przedawnia się z upływem 5 lat licząc od końca:

⁵ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2019 r. poz. 924, 1018, 1495, 1520, 1553, 1556, 1649, 1655, 1667, 1751, 1818, 1978, 2020 i 2200 oraz z 2020 r. poz. 285, 568, 695, 1065, 1086 i 1106.

- 1) roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku od dochodów z tytułu ukrytych zysków;
- 2) roku kalendarzowego, w którym:
 - a) zysk został wypłacony na rzecz wspólników albo
 - b) zysk został przeznaczony na pokrycie straty z lat ubiegłych.”;
- 2) w art. 70a w § 1 i 1a, art. 70c oraz art. 70e w § 1 wyrazy „art. 70 § 1” zastępuje się wyrazami „art. 70 § 1 i 1a”;
- 3) w art. 86a po § 5 dodaje się § 5a w brzmieniu:
„§ 5a. Obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym, innym niż schemat podatkowy transgraniczny, w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych nie powstaje, gdy korzystający wybiera lub korzysta z formy opodatkowania określonej w rozdziale 6b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.”
- 4) w art. 272 po pkt 6 dodaje się pkt 7 w brzmieniu:
„7) sprawdzenie co do spełnienia warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych oraz rzetelności i terminowości składania oświadczenia spółce przez jej udziałowca lub akcjonariusza, o których mowa w rozdziale 6b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.”

Zmiany w ustawie z dnia 10 września 1999 r.

Kodeks karny skarbowy

Przepis art. 54e (nowododany) przewiduje odpowiedzialność karno-skarbową podatnika, który wbrew obowiązkowi nie składa spółce, w której jest udziałowcem lub akcjonariuszem oświadczenia, o którym mowa w art. 28s ustawy o CIT albo składa je po terminie lub podaje w nim dane niezgodne ze stanem rzeczywistym”

W ustawie z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2020 r. poz. 19 z późn. zm.) po art. 54d dodaje się art. 54e w brzmieniu:

- „Art. 54e §1 Podatnik, który wbrew obowiązkowi nie składa spółce, w której jest udziałowcem lub akcjonariuszem oświadczenia, o którym mowa w art. 28s ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, albo składa je po terminie lub podaje w nim dane niezgodne ze stanem rzeczywistym podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.
- §2. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.”

Przepis przejściowy: podatnicy podatku CIT, którzy wybiorą opodatkowanie ryczałtem oraz 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. mogą być opodatkowani ryczałtem począwszy od pierwszego roku podatkowego rozpoczynającego się po 1 stycznia 2021 r.

Przepis przejściowy

Art. XXX. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, 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 zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym. Wybór opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, o którym mowa w rozdziale 6b ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, może zostać dokonany począwszy od pierwszego roku podatkowego rozpoczynającego się po 1 stycznia 2021 r.

Wejście w życie

wejście w życie odpowiednich przepisów jest planowane na dzień 1 stycznia 2021 r. Oznacza to, iż spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne, których rok podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, spełniające warunki ustawowe, mogą wybrać opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych od 1 stycznia 2021 r. i być opodatkowane ryczałtem od tego dnia

Propozycja przepisu określającego moment wejścia w życie zmian:

Art. XXX. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.