

23 grudnia 2021 r.

Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek¹

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

Spis treści

1	Wprowadzenie	5
1.1	Zakres Przewodnika	5
1.2	Cel Przewodnika	5
1.3	Podstawa prawna i ochrona prawno-podatkowa Przewodnika	5
1.4	Dyrektywa interpretacyjna	6
2	Rozliczenie podatku dochodowego przed zmianą zasad opodatkowania na Ryczałt od dochodów spółek	6
2.1	Szczególne zasady odliczenia straty podatkowej	7
2.2	Wstępna korekta przychodów i kosztów uzyskania przychodów	9
2.3	Dochód z przekształcenia	14
2.4	Zapłata zobowiązania wynikającego z wstępnej korekty i dochodu z przekształcenia	15
2.5	Obowiązek rachunkowego wyodrębnienia zysków i strat	16
2.6	Ulgi i zwolnienia przysługujące przed rozpoczęciem stosowania Ryczałtu od dochodów spółek	17
3	Podmioty uprawnione do Ryczałtu	17
4	Podmioty wyłączone z Ryczałtu	22
5	Podstawowe obowiązki podatnika opodatkowanego Ryczałtem	26
5.1	Obowiązki ewidencyjne i inne z zakresu prawa bilansowego	26
5.2	Okres opodatkowania Ryczałtem	26
5.3	Uchwała o podziale wyniku finansowego	27
5.4	Kontynuacja rozliczeń podatkowych	28
5.6	Obowiązki informacyjne	28
6	Przedmiot opodatkowania Ryczałtem	29
6.1	Dochód z tytułu podzielonego zysku oraz zysku przeznaczonego na pokrycie strat (art. 28m ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT)	30
6.2	Dochód z tytułu ukrytych zysków (art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT)	32

6.3	Dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika (art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT).....	40
6.4	Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku w przypadku określonych działań restrukturyzacyjnych (art. 28m ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT).....	42
6.5	Dochód z tytułu zysku netto (art. 28m ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT)	44
6.6	Dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych (art. 28m ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT)	44
7	Podstawa opodatkowania Ryczałtem	45
7.1	Suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat (art. 28n ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT)	48
7.2	Suma dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (art. 28n ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT)	51
7.3	Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku (art. 28n ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT)	52
7.4	Dochód z tytułu zysku netto osiągniętego w roku podatkowym, w którym podatnik zakończył opodatkowanie ryczałtem (art. 28n ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT).....	53
7.5	Dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych.....	54
8	Wysokość Ryczałtu	55
9	Dochody osiągnięte poza terytorium Polski	55
9.1	Metoda wyłączenia z progresją.....	55
9.2	Metoda proporcjonalnego odliczenia.....	57
10	Termin zapłaty ryczałtu oraz złożenia deklaracji.....	59
11	Ryczałt a przepisy o MDR i klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania	60
12	Utrata prawa do opodatkowania Ryczałtem.....	60
13	Kontynuowanie rozliczeń operacji gospodarczych powstałych w okresie opodatkowania ryczałtem, po rezygnacji z tego opodatkowania	62
13.1	Przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem CIT	62
13.2	Przychody wyłączone z opodatkowania podatkiem CIT	62
13.3	Koszty uzyskania przychodów	62

13.4	Amortyzacja składników majątku	63
14	Rozliczenie dochodów wspólnika spółki opodatkowanej ryczałtem od dochodów spółek.....	63
14.1	Opodatkowanie przychodów ze świadczeń otrzymanych przez wspólnika spółki, innych niż z wypłat podzielonych zysków spółki, w okresie gdy spółka jest opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek.....	63
14.2	Opodatkowanie przychodów z podzielonych zysków otrzymanych przez wspólnika spółki.	66
14.2.1	Opodatkowanie podzielonych zysków spółki wypłaconych w okresie, gdy spółka jest opodatkowana ryczałtem i pochodzących z podziału zysków spółki z okresu, gdy była opodatkowana podatkiem CIT na ogólnych zasadach.....	66
14.2.2	Opodatkowanie podzielonych zysków spółki wypłaconych w okresie, gdy spółka jest opodatkowana ryczałtem i pochodzących z podziału zysków spółki z okresu, gdy była opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek.	67
14.2.3	Opodatkowanie podzielonych zysków spółki wypłaconych w okresie, gdy spółka już nie jest opodatkowana ryczałtem, ale pochodzących z podziału zysków spółki z okresu, gdy była opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek.	70
15	Jak skorzystać i zrezygnować z Ryczałtu od dochodów spółek.....	74

1 Wprowadzenie

1.1 Zakres Przewodnika

1. Niniejszy Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek (dalej: „**Przewodnik**”) dotyczy stosowania przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² (dalej: „**ustawa o CIT**”) w zakresie nowych zasad opodatkowania, tj. ryczałtu od dochodów spółek³ (zwanego dalej również: „**ryczałtem**”). Nowy sposób opodatkowania jest odejściem od dotychczasowych zasad znanych z ustawy o CIT. Ze względu na swoją specyfikę i odrębność został uregulowany w rozdziale 6b ustawy o CIT zatytułowanym „Ryczałt od dochodów spółek”, a także w przepisach ogólnych, które są związane z rozliczeniami dokonywanymi w ryczałcie (zob. m.in. art. 12 ust. 1 pkt 4e, 5a i 12 oraz ust. 3aa pkt 3, ust. 4 pkt 28, art. 15 ust. 1ab pkt 3, ust. 1ze, art. 16g ust. 22 i art. 16h ust. 3e oraz art. 18aa). Przepisy o ryczałcie zostały wprowadzone do ustawy o CIT na mocy ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw⁴ (dalej: „**ustawa wprowadzająca**”) i weszły w życie z dniem 1 stycznia 2021 r. Był to pierwszy krok w procesie implementacji tego modelu opodatkowania do polskiego systemu podatkowego. Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw⁵ (dalej: „**ustawa zmieniająca**”) wprowadziła kilka istotnych zmian, których celem jest uczynienie ryczałtu jeszcze bardziej dostępnym i atrakcyjnym rozwiązaniem podatkowym.

Przewodnik dotyczy ww. przepisów ustawy o CIT, ale również koncentruje się na odesłaniach do przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁶ (dalej: „**ustawa o PIT**”), przepisów Ordynacji podatkowej oraz ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁷ (dalej: „**ustawa o rachunkowości**”) - łącznie nazywanych również „**przepisami o ryczałcie**”.

1.2 Cel Przewodnika

2. Celem Przewodnika jest przedstawienie prawidłowego rozumienia przepisów ustawy o CIT w zakresie opodatkowania ryczałtem dochodów spółek. Ten sposób opodatkowania wiąże podstawę opodatkowania z kategoriami prawa bilansowego. Wpływa to również na moment powstania obowiązku podatkowego. W związku z powyższym zasady opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek są odejściem od dotychczasowych zasad opodatkowania CIT. Wybór tego modelu opodatkowania oznacza dla podatnika przystąpienie do systemu opartego na nowych zasadach opodatkowania, które w sposób istotny różni się od reguł podstawowych.

Ryczałt jest rozwiązaniem fakultatywnym. Oznacza to, że podatnik może, ale nie musi z niego skorzystać. Pozostałe instrumenty podatkowe (np. ulgi podatkowe) pozostają dostępne dla podmiotów nieobjętych ryczałtem.

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

1.3 Podstawa prawna i ochrona prawno-podatkowa Przewodnika

3. Zgodnie z art. 14a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, niniejsze opracowanie stanowi ogólne wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe). Stosownie do art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k-14m tej ustawy.

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

³ W 2021 r. – ryczałt od dochodów spółek kapitałowych

⁴ Dz. U. poz. 2122.

⁵ Dz. U. poz.

⁶ Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.

⁷ Dz. U. z 2019 r. poz. 351, z późn. zm.

1.4 Dyrektywa interpretacyjna

4. Należy wskazać, że ryczałt jest alternatywnym sposobem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w stosunku do klasycznego CIT. Przepis art. 28h ustawy o CIT wskazuje, że dla ustalenia podstawy opodatkowania w ryczałcie nie stosuje się innych przepisów ustawy o CIT regulujących analogiczne kwestie, tj. w zakresie ustalenia dochodu, podstawy opodatkowania, stawki podatkowej, a także podatku od przychodów z budynków czy podatku minimalnego, których rozliczenie jest bezpośrednio związane z podstawowymi (klasycznymi) zasadami rozliczania podatku CIT. Przepis art. 28h ustawy o CIT nie wyłącza jednak stosowania innych przepisów tej ustawy, regulujących odrębne obowiązki podatkowe, tj. w zakresie cen transferowych (rozdział 1a), dochodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych, dochodów z zagranicznej jednostki kontrolowanej, dochodów z niezrealizowanych zysków, czy w zakresie obowiązków płatnika i poboru podatku u źródła. Oznacza to, że przepisy regulujące te kwestie, znajdują zastosowanie również do podatników, którzy wybrali opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek.

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

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

5. Przy ocenie prawidłowości kwalifikacji przychodów, kosztów, zysków, strat i innych kategorii rachunkowych uwzględnianych w wyniku finansowym netto, znaczenie mają przyjęte w spółce zasady (polityka) rachunkowości, treść ekonomiczna zdarzeń oraz nadrzędne zasady rachunkowości (m.in. wiarygodności, przewagi treści nad formą, memoriału, współmierności przychodów i kosztów, ostrożności, istotności, ciągłości, kontynuacji działalności oraz indywidualnej wyceny). **Podatnik obowiązany jest rzetelnie i jasno przedstawiać sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki**, stosując przyjęte zasady (politykę) rachunkowości zgodne z przepisami ustawy o rachunkowości.

6. W ocenie dochodów z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku, dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych czy dochodu z tytułu ukrytych zysków - znaczenie może mieć orzecznictwo sądów administracyjnych, wypracowane na bazie innych przepisów ustawy o CIT. W szczególności dla oceny dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, znaczenie może mieć rozumienie wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów w kontekście art. 15 ust. 1 oraz art. 16 ustawy o CIT.

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

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

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

2.1 Szczególne zasady odliczenia straty podatkowej

7. Podatnik wybierający ryczałt od dochodów spółek, który w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem osiągnął stratę ze źródła przychodów - **traci prawo do odliczenia tej straty na zasadach określonych art. 7 ust. 5 ustawy o CIT**, tj. od dochodów osiąganych począwszy od pierwszego roku opodatkowania ryczałtem oraz w okresie następującym po zakończeniu opodatkowania ryczałtem. **Utrata tego prawa dotyczy wyłącznie straty osiągniętej w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem**. Oznacza to, że przedmiotowa utrata prawa do rozliczenia straty zgodnie z art. 7 ust. 5 nie ma charakteru bezwzględnego. **Po zakończeniu opodatkowania ryczałtem, podatnik będzie uprawniony do rozliczania przyszłych strat** (tzn. powstałych po okresie opodatkowania ryczałtem) na zasadach art. 7 ust. 5 ustawy o CIT.

8. Podatnik, który wybrał opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek, a w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem osiągnął stratę ze źródła przychodów i był uprawniony do odliczenia tej straty na podstawie art. 7 ust. 5 ustawy o CIT, ale zgodnie z art. 7 ust. 5 ustawy o CIT nie mógł jej w pełni odliczyć (pozostała nieodliczona część straty) – nabywa prawo do rozliczenia tej nieodliczonej straty na podstawie art. 7 ust. 7, poprzez obniżenie dochodu (z danego źródła przychodu) uzyskanego w dwóch latach podatkowych bezpośrednio poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem. Odliczenie na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT nie jest ograniczone żadnymi warunkami jakie zostały wskazane w art. 7 ust. 5 ustawy o CIT. Oznacza to, że strata nieodliczona na podstawie art. 7 ust. 5 ustawy o CIT może zostać w całości odliczona na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT, o ile podatnik wypracował dochód pozwalający na takie pełne odliczenie.

Odliczenie straty na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT od dochodu osiągniętego w roku podatkowym poprzedzającym pierwszy rok stosowania ryczałtu, podatnik dokonuje w zeznaniu podatkowym składanym za ten rok podatkowy. Natomiast dokonując odliczenia straty na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT za drugi rok bezpośrednio poprzedzający pierwszy rok stosowania ryczałtu, podatnik jest zobowiązany złożyć korektę zeznania podatkowego.

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

Przykład 1

Podatnik wybiera ryczałt począwszy od 2022 roku. Rok podatkowy podatnika pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Podatnik składa zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w styczniu 2022 roku.

Dochody oraz straty podatnika uzyskane w jednym źródle przychodów kształtowały się w okresie 2016-2021 w sposób następujący (kwoty wyrażono w mln zł, kwota wskazana w nawiasie oznacza poniesienie straty):

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

Dochód po odliczeniu straty	3	2	-	-	-	-
-----------------------------	---	---	---	---	---	---

Podatnik wybierając opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek:

- traci prawo do rozliczenia strat z lat 2018-2021 na podstawie art. 7 ust. 5 ustawy o CIT, w roku 2022 i następnych latach;
- nabywa prawo do rozliczenia straty w latach 2020-2021 na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT. Jednak z uwagi na fakt, że w latach 2020-2021 poniósł stratę nie skorzysta z tego odliczenia.

Możliwość potrącenia straty na podstawie art. 7 ust. 5 ustawy o CIT podatnik utraci z mocy prawa z dniem wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, w zamian nabywając jednak prawo do jej rozliczenia na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT. Analizując wskazany przykład należy zauważyć, że podatnik w dwóch latach podatkowych bezpośrednio poprzedzających wybór opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, tj. w okresie 2020-2021 nie osiągnął dochodu, lecz poniósł stratę podatkową (w łącznej wysokości 7 mln zł) - w tym konkretnym przypadku nie ma on zatem możliwości rozliczenia strat poniesionych w okresie 2018-2021 (w łącznej wysokości 11 mln zł) - ani na podstawie art. 7 ust. 5, ani na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT.

Przykład 2

Podatnik wybiera ryczałt począwszy od 2022 roku. Rok podatkowy podatnika pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

Podatnik składa zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w styczniu 2022 roku.

Dochody oraz straty podatnika w jednym źródle przychodów kształtowały się w okresie 2016-2021 w sposób następujący (kwoty wyrażono w mln zł, kwota wskazana w nawiasie oznacza poniesienie straty):

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

W rozliczeniu za rok 2021 podatnik wykazał dochód w wysokości 15 mln zł, od którego odliczył 50% straty z roku 2020 (na podstawie art. 7 ust. 5 ustawy o CIT). Pozostała część dochodu z roku 2021 w wysokości 10 mln zł podatnik może jednorazowo pomniejszyć o pozostałą do odliczenia kwotę straty z roku 2020 – na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT, tj. o 5 mln. zł. Dochód podatnika za 2021 r. po odliczeniu straty na podstawie art. 7 ust. 5 i art. 7 ust. 7 ustawy o CIT wynosi 5 mln. zł.

Przykład 3

Podatnik wybiera ryczałt począwszy od 2022 roku. Rok podatkowy podatnika pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

Dochody oraz straty podatnika w jednym źródle przychodów kształtowały się w okresie 2016-2021 w sposób następujący (kwoty wyrażono w mln zł, kwota wskazana w nawiasie oznacza poniesienie straty):

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

Po rozliczeniu dochodu za 2021 r. i strat z okresu 2016-2021, na podstawie art. 7 ust. 5 ustawy o CIT, podatnik posiada nierozliczoną stratę w kwocie 4 mln zł (połowa straty z roku 2018). Strata ta, na podstawie art. 7 ust. 5 ustawy o CIT, mogłaby zostać rozliczona nie później niż w rozliczeniu za rok 2023.

Zgodnie z założeniami podatnik wybiera opodatkowanie ryczałtem począwszy od 2022 roku. W związku z powyższym:

- traci on w sposób bezwzględny prawo do rozliczenia straty na podstawie art. 7 ust. 5 ustawy o CIT od dochodów osiągniętych od 2022 r.,
- nabywa prawo do rozliczenia straty w latach 2020-2021 na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT, w części nieodliczonej na podstawie art. 7 ust. 5 ustawy o CIT.

Podatnik odlicza stratę podatkową (4 mln zł) w rozliczeniu za rok 2021 na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT. Odliczenie jest nieograniczone (w odróżnieniu od rozliczenia na podstawie art. 7 ust. 5 ustawy o CIT), dzięki czemu strata może zostać rozliczona w wysokości odpowiadającej 100% jej wartości.

Przykład 4

Założenia i dane jak w przykładzie 3.

Jeżeli podatnik naruszy warunki opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek (np. w 2023 roku wspólnik spółki będący osobą fizyczną sprzeda udziały w spółce na rzecz osoby prawnej), wówczas na podstawie art. 7 ust. 8 ustawy o CIT podatnik utraci nabyte warunkowo prawo do rozliczenia straty na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT. Oznacza to konieczność złożenia korekty zeznania za rok 2021, w którym podatnik rozliczył stratę, jak również obowiązek zapłaty odsetek za zwłokę - naliczonych od dnia, w którym podatnik skorzystał z tego obniżenia, (np. od dnia złożenia zeznania podatkowego). Jeśli podatnik dokonał odliczenia straty na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT w dniu 31 marca 2022 roku – naliczenie odsetek powinno zostać dokonane od tego dnia.

Jednocześnie podatnik utraci prawo do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym podatnik nie spełnił warunku, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 4, tj. z końcem 2022 roku (art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy o CIT).

Utrata prawa do rozliczenia straty na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT nie oznacza powtórnego nabycia prawa do rozliczenia straty na podstawie art. 7 ust. 5 ustawy o CIT. Zatem podatnik nie będzie mógł uwzględnić w rozliczeniu za rok 2023, strat poniesionych przed przystąpieniem do ryczałtu od dochodów spółek.

Po zaprzestaniu stosowania opodatkowania ryczałtem, podatnik może rozliczać przyszłe straty (powstałe po okresie opodatkowania ryczałtem) na zasadach określonych w art. 7 ust. 5 ustawy o CIT. Jeśli zatem podatnik poniesie stratę w roku 2023 (tj. gdy w wyniku naruszenia warunków opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek powróci do opodatkowania na zasadach ogólnych) strata ta będzie mogła być odliczona na podstawie art. 7 ust. 5 ustawy o CIT w latach kolejnych, tj. począwszy od 2024 r. (pod warunkiem opodatkowania na ogólnych zasadach, tj. innych niż określone w rozdziale 6b).

2.2 Wstępna korekta przychodów i kosztów uzyskania przychodów

9. Zgodnie z art. 7aa. ust. 1 ustawy o CIT podatnik, który wybrał opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek, jest zobowiązany, na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek:

- sporządzić informację o różnicach w przychodach i kosztach, które wynikają z ich odmiennej klasyfikacji dla celów prawa podatkowego oraz prawa bilansowego, wraz z informacją o podatku należnym
- sporządzić informację o dochodzie z przekształcenia, w kwocie odpowiadającej sumie nadwyżek wartości poszczególnych składników majątku, ustalonych dla wyniku finansowego netto zgodnie z przepisami o rachunkowości, na dzień przekształcenia, ponad ich wartość podatkową ustaloną na ten dzień wraz z informacją o podatku należnym
- wyodrębnić w kapitale własnym kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych, które odniesiono na kapitały, a które zostały wypracowane w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek,
- wyodrębnić kwoty niepokrytych strat, które zostały poniesione w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.

10. W informacji, o której mowa w art. 7aa ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT podatnik jest zobowiązany:

- do zaliczenia do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o CIT:
 - przychodów już uwzględnionych, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto

- o podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek – jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o CIT,
- o kosztów zaliczonych już do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek – jeżeli dotychczas nie zostały jeszcze uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości, ale mogą zgodnie z tymi przepisami zostać uwzględnione w wyniku finansowym netto w okresie opodatkowania ryczałtem.
- do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT:
 - o przychodów zaliczonych już do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o CIT, w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek - jeżeli dotychczas nie zostały jeszcze uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości, ale mogą zgodnie z tymi przepisami zostać uwzględnione w wyniku finansowym netto w okresie opodatkowania ryczałtem,
 - o kosztów uwzględnionych już, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek - jeżeli dotychczas nie zostały jeszcze zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT.

11. Podatnik na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzający pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, zobowiązany jest sporządzić informację o przychodach podatkowych oraz kosztach uzyskania przychodów wynikających z różnic ich ujmowania dla celów podatkowych i rachunkowych. Przychody i koszty przypisuje się odpowiednio do źródła przychodów, z których generowane są te przychody i koszty, tj. albo do zysków kapitałowych albo do dochodów osiągniętych z innych źródeł przychodów.

Efektom korekty wstępnej przychodów i kosztów jest wyeliminowanie:

- podwójnego opodatkowania tych samych przychodów,
- możliwości nieuwzględnienia w rozliczeniu podatkowym określonych przychodów,
- podwójnego odliczenia tych samych kosztów
- możliwości nieuwzględnienia w rozliczeniu podatkowym określonych kosztów.

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

Przykład 5

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

W tym celu do przychodów podatkowych zalicza np.

- o naliczone, lecz jeszcze nie otrzymane odsetki od pożyczki udzielonej wspólnikowi, o ile odsetki te zostały uwzględnione już w przychodach rachunkowych, tj. w wyniku finansowym netto w latach poprzedzających pierwszy rok stosowania ryczałtu,
- o dodatnie różnice kursowe, dotychczas nierealizowane, naliczone przy wycenie bilansowej środków pieniężnych zgromadzonych na zagranicznym rachunku bankowym,
- o naliczone, lecz jeszcze nie otrzymane odsetki od należności z tytułu dostaw i usług,

- o kwotę różnicy między amortyzacją środka trwałego dla celów rachunkowych i podatkowych, np. w sytuacji gdy środek trwały został podatkowo zamortyzowany w oparciu o odpis jednorazowy (na podstawie art. 16k ust. 7 ustawy o CIT), a rachunkowe odpisy będą kontynuowane w okresie opodatkowania ryczałtem.

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

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

Podatnik dokonuje rozliczenia za rok 2021 na zasadach klasycznych, zachowując prawa do wszelkich odliczeń od podstawy opodatkowania (np. rozliczenia kosztów kwalifikowanych związanych z działalnością badawczo-rozwojową). W zeznaniu o którym mowa w art. 27 ust. 1 ustawy o CIT składanym za rok 2021 – podatnik wykazuje informację o przychodach i kosztach o których mowa w art. 7aa ust. 2 pkt 1-2 (zob. art. 7aa ust. 4 pkt 1).

12. Interpretując przepis art. 7aa ustawy o CIT w indywidualnych stanach faktycznych należy mieć na uwadze jego nadrzędny cel, tj. zapobieganie podwójnemu zaliczeniu danej kategorii do przychodów lub kosztów, jak również do nieopodatkowania pewnych przepływów. Przykładowo do podwójnego zaliczenia danej kategorii do kosztów jest sytuacja, w której dany wydatek zaliczony jest najpierw do kosztów uzyskania przychodów podczas opodatkowania na zasadach klasycznych, a następnie w okresie opodatkowania ryczałtem ponownie jest zaliczony do kosztów (lub innych odpisów) ustalanych zgodnie z przepisami o rachunkowości. Z kolei rozliczenie w przychodach rachunkowych naliczonych, lecz jeszcze niezapłaconych odsetek od pożyczki – w okresie przed opodatkowaniem ryczałtem - jest przykładem, w którym mogłoby dojść do nieopodatkowania pewnych przepływów. Dzieje się tak, ponieważ przychód z tego tytułu został uwzględniony w wyniku finansowym netto w momencie naliczenia odsetek, natomiast dla celów podatkowych stanowiłby przychód dopiero w momencie ich zapłaty. W związku z powyższym takie odsetki nie stanowiłyby przychodu ani w okresie opodatkowania na zasadach klasycznych, ani w okresie opodatkowania ryczałtem.

13. Korekta powinna mieć zastosowanie do różnic przejściowych między wynikiem finansowym, a podatkowym podatnika. Zgodnie z art 7aa ust. 3 ustawy o CIT przepisów ust. 2 pkt 1-2 nie stosuje się do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 4, oraz kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, z wyjątkiem tych przychodów i kosztów, które podlegają rozliczeniu w innych terminach lub okresach zgodnie z przepisami o rachunkowości. Celem tego przepisu jest wskazanie, iż korekta wstępna przychodów dotyczy tych kategorii, które są rozpoznawane dla celów podatkowych (wg zasad ogólnych CIT).

Przepis art. 7aa ustawy o CIT w zakresie korekty wstępnej będzie mieć zatem zastosowanie do takich kategorii jak np. odsetki, które podlegają rozliczeniu również na podstawie art. 12 ust. 1 oraz art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, ale w innym terminie lub okresie niż wskazuje art. 12 ust. 4 czy art. 15 i 16 ustawy o CIT. Przykładowo odsetki, co do zasady, podlegają rozliczeniu w dochodzie podatkowym na podstawie art. 12 ust. 1 ustawy o CIT ale dopiero w momencie, kiedy zostaną faktycznie otrzymane. Fakt ich naliczenia (bez uregulowania) pozostaje obojętny podatkowo na podstawie art. 12 ust. 4 pkt 2 oraz art. 16 ust. 1 pkt 11 ustawy o CIT. Różnice w rozliczeniu przychodów i kosztów mogą wnikać również z innych zasad przewidzianych w ustawie o CIT oraz w przepisach o rachunkowości.

Zwiększenie przychodów lub kosztów uzyskania przychodów nie będzie miało zatem także zastosowania w sytuacji, gdy dana kategoria jest różnicą o charakterze trwałym. Takie różnice wynikają z nieuwzględnienia danej kategorii za przychód lub koszt na podstawie przepisów o rachunkowości. Przykładowo nie będą podlegały rozliczeniu w korekcie wstępnej przychody wyłącznie podatkowe, np. przychody z nieodpłatnych świadczeń.

Na taki przejściowy charakter przedmiotowych różnic wskazuje brzmienie przepisów objętych art. 7aa ustawy o CIT, które odwołują się do braku "dotychczasowego" uwzględnienia danej kategorii w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości.

W ustaleniu odpowiedniego zwiększenia wysokości przychodów lub kosztów uzyskania przychodów, pomocne mogą się okazać (choć nie jedynie) aktywa i rezerwy ustalone w związku z podatkiem odroczonym – jeśli podmiot (jednostka) jest zobowiązany(a) do ich ustalania. Informacja, o której mowa w art. 7aa ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, sporządza się za każdym razem, gdy podmiot przystępuje do ryczału od dochodów spółek, chyba że rok rozpoczęcia przez niego działalności jest pierwszym rokiem opodatkowania w tym systemie (z wyjątkiem rozpoczęcia działalności po restrukturyzacji). Przedłużenie ryczału na kolejny okres czteroletni zgodnie z art. 28f ust. 2 ustawy o CIT (gdy podmiot spełnia warunki do opodatkowania) nie wymaga powtórzonego sporządzenia informacji, o której mowa w art. 7aa ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT.

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

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

16. W przypadku ustalenia przychodów i kosztów z tytułu korekty wstępnej, podmiot dokonuje zapłaty podatku należnego od tego dochodu z końcem pierwszego miesiąca następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Jeżeli jednak podmiot stosował to opodatkowanie cztery lata podatkowe lub dłużej, w sposób nieprzerwany, zobowiązanie podatkowe z tego tytułu wygasa w całości.

17. Przedstawione w poz. 9-16 wyjaśnienia mają odpowiednie zastosowanie do korekty wstępnej przychodów i kosztów, w przypadku, gdy podmiot wybierający ryczałt (dokonujący korekty wstępnej) został utworzony z przekształcenia:

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

- w spółkę akcyjną, prostą spółkę akcyjną, spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, spółkę komandytowo-akcyjną lub spółkę komandytową oraz którego pierwszy rok po przekształceniu jest jednocześnie pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek⁹.

W takim przypadku podmiot (spółka) powstały z przekształcenia¹⁰:

1) w informacji o przychodach i kosztach (art. 7aa ust. 2 pkt 1-2 w zw. z art. 7aa ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT) uwzględnia przychody i koszty ustalone dla celów podatku dochodowego rozliczane przez przedsiębiorcę będącego osobą fizyczną albo

⁹ Zob. art. 7aa ust. 8 ustawy o CIT

¹⁰ Zob. art. 7aa ust. 9 ustawy o CIT

przez wspólników spółki niebędącej osobą prawną na podstawie art. 5 lub na podstawie art. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych;

2) wykazuje przychody, koszty oraz dochód z przekształcenia (art. 7aa ust. 2 ustawy o CIT), w zeznaniu CIT-8, o którym mowa w art. 27 ust. 1 ustawy o CIT, składanym do końca trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek; zeznanie to składa się niezależnie od zeznania składanego na podstawie ustawy o PIT i innych rozliczeń wynikających z tej ustawy o PIT;

3) ustala podatek należny od dochodu stanowiącego różnicę między przychodami, a kosztami, o których mowa w art. 7aa ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy o CIT, oraz podatek należny od dochodu z przekształcenia, według stawki, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 1, niezależnie od statusu tego podatnika (od tego czy jest to mały podatnik czy inny);

4) dokonuje zapłaty podatku należnego od dochodu z przekształcenia, o którym mowa w pkt 3, w całości w terminie wskazanym w art. 27 ust. 1 ustawy o CIT (do końca trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem) albo w częściach w okresie nie dłuższym niż 2 lata, licząc od końca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek; o sposobie przyjętego rozliczenia podatnik informuje w zeznaniu CIT-8. W przypadku ustalenia przychodów i kosztów z tytułu korekty wstępnej oraz podatku należnego od dochodu stanowiącego różnicę między tymi przychodami, a kosztami, podatnik dokonuje zapłaty podatku należnego z końcem pierwszego miesiąca następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Jeżeli jednak podatnik stosował to opodatkowanie cztery lata podatkowe lub dłużej, w sposób nieprzerwany, zobowiązanie podatkowe z tego tytułu wygasa w całości.

2.3 Dochód z przekształcenia

19. Na podatników powstałych w wyniku przekształcenia spółki, których pierwszy rok podatkowy po przekształceniu jest jednocześnie pierwszym rokiem podlegania pod ryczałt, nałożony został (obok pozostałych ustawowych obowiązków) obowiązek rozpoznania dochodu z przekształcenia, opodatkowanego stawką 19%¹¹.

20. Dochodem z przekształcenia, zgodnie z art. 7aa ust. 2 pkt 3 ustawy o CIT jest kwota odpowiadająca sumie nadwyżek wartości poszczególnych składników majątku, ustalonych dla wyniku finansowego netto zgodnie z przepisami o rachunkowości, na dzień przekształcenia, ponad ich wartość podatkową ustaloną na ten dzień (określanymi na dzień przekształcenia).

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

21. Zasady te stosuje się również do podatnika utworzonego z przekształcenia w spółkę przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą albo spółki niebędącej osobą prawną.

W takim przypadku podatnik (spółka) utworzony w wyniku przekształcenia:

1) wykazuje dochód z przekształcenia w zeznaniu CIT-8, składanym do końca trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek;

2) ustala podatek należny od dochodu z przekształcenia, według stawki 19%, tj. o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT;

3) dokonuje zapłaty podatku należnego od dochodu z przekształcenia, w całości w terminie wskazanym w art. 27 ust. 1 ustawy o CIT tj. do końca trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Podatek należny może zostać zapłacony również w częściach w okresie nie dłuższym niż 2 lata, licząc od końca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. O sposobie przyjętego rozliczenia podatnik informuje w zeznaniu CIT-8 (patrz pkt 1).

¹¹ Art. 7aa ust 4 pkt 2 ustawy o CIT

Przykład 6

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

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

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

Przykład 7

X Sp. z o.o.

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

W związku z wdrożeniem restrukturyzacji w ramach grupy kapitałowej, w 2021 r. dochodzi do przekształcenia X Sp. z o.o. w Y S.A. W konsekwencji przekształcenia Y S.A.:

- przejmuje w/w środki trwałe o wartości rynkowej 1,5 mln zł zgodnie z wyceną przygotowaną na potrzeby przekształcenia przez rzeczoznawcę majątkowego;
- w/w środki trwałe w spółce przekształcanej Y S.A. podlegają kontynuacji wyceny dla celów ustalania kosztów i wyniku finansowego, tj zapisie w księgach Y S.A. podlega: wartość początkowa - 1 mln zł, suma dokonanych już odpisów amortyzacyjnych - 250 tys. zł, pozostało do amortyzacji 750 tys. zł.

Jednocześnie, Y S.A. korzysta z możliwości wyboru opodatkowania ryczałtem w 2022 r. począwszy od pierwszego roku po przekształceniu, powiadamiając o tym naczelnika US.

Ile wyniesie **należny podatek Y S.A.** od dochodu z przekształcenia?

Dochód z przekształcenia nie wystąpi. Jak bowiem wynika ze stanu faktycznego, spółka Y S.A. kontynuuje wycenę składników majątkowych spółki X sp. z o.o., co oznacza że nie doszło do przeszacowania wartości tych składników, będącego podstawą do ustalenia dochodu z przekształcenia.

2.4 Zapłata zobowiązania wynikającego z wstępnej korekty i dochodu z przekształcenia¹²

22. W przypadku podatnika (spółki będącej podatnikiem CIT), który nie powstał z przekształcenia, obowiązek zapłaty podatku od dochodu z tytułu korekty wstępnej powstaje z końcem pierwszego miesiąca następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli podatnik taki stosował to opodatkowanie krócej niż cztery lata podatkowe. Kwotę dochodu z tytułu korekty wstępnej wykazuje się w zeznaniu CIT-8 za rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok

¹² W 2021 r. – również dochodu z restrukturyzacji

opodatkowania ryczałtem. Do dochodu z tytułu korekty wstępnej stosuje się stawkę podatku określoną w art. 19 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, tj. 19%.

Jeżeli jednak podatnik stosował ryczałt w sposób nieprzerwany przez okres dłuższy niż cztery lata podatkowe, zobowiązanie podatkowe z tytułu dochodu od korekty wstępnej wygasa w całości.

23. W przypadku podatnika osiągnącego dochód z przekształcenia, tj. spółki powstałej z przekształcenia innego podatnika CIT, podatek od tego dochodu płatny jest w całości w terminie złożenia zeznania za rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok opodatkowania ryczałtem. Podatnik może zapłacić podatek od dochodu z przekształcenia również w częściach, ale w okresie nie dłuższym niż 2 lata, licząc od końca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. O sposobie przyjętego rozliczenia podatnik informuje w zeznaniu składanym za rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok opodatkowania ryczałtem. Ilość i wielkość ustalonych części podatku w okresie dwuletnim ustala sam podatnik.

Do dochodu z tytułu przekształcenia stosuje się stawkę podatku określoną w art. 19 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, tj. 19%.

24. W przypadku podatnika utworzonego z przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą albo spółki niebędącej osobą prawną:

1) obowiązek zapłaty podatku od dochodu z tytułu korekty wstępnej powstaje z końcem pierwszego miesiąca następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli podatnik taki stosował to opodatkowanie krócej niż cztery lata podatkowe. Kwotę dochodu z tytułu korekty wstępnej wykazuje się w zeznaniu CIT-8, składanym do końca trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Do dochodu z tytułu korekty wstępnej stosuje się stawkę podatku określoną w art. 19 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, tj. 19%.

2) obowiązek zapłaty podatku należnego od dochodu z przekształcenia, według stawki 19%, tj. stawki, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, powstaje w terminie do końca trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, czyli w terminie złożenia zeznania CIT-8 – jeśli podatnik zapłaci ten podatek w całości. Jeżeli podatek ten będzie płatny w częściach, okres ten nie może być dłuższy niż 2 lata, licząc od końca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Ilość i wielkość ustalonych części podatku ustala sam podatnik. O sposobie przyjętego rozliczenia podatnik informuje w zeznaniu CIT-8, składanym w terminie do końca trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem.

2.5 Obowiązek rachunkowego wyodrębnienia zysków i strat

25. Podatnik przed przystąpieniem do opodatkowania na zasadach określonych w rozdziale 6b ustawy o CIT ma obowiązek dokonania ewidencyjnych wyodrębnień w kapitale własnym na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Obowiązek ten obejmuje wyodrębnienie w kapitale własnym¹³:

- kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych, które odniesiono na kapitały, a zostały wypracowane w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, oraz
- kwoty niepokrytych strat, które zostały poniesione w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.

Obowiązek taki nie powstanie w przypadku, gdy podatnik powstał z przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną albo spółki niebędącej osobą prawną, w sytuacji gdy taki podmiot przekształcony nie prowadził ksiąg rachunkowych i tym samym nie dokonywał wyodrębnienia kapitałów własnych (zysków i strat).

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

¹³ Zob. art. 7aa ust. 1 pkt 2.

26. Przepisy o wyodrębnieniu zysków i strat stosuje się również do podatnika utworzonego z przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą albo spółki niebędącej osobą prawną w spółkę o formie organizacyjno-prawnej uprawniającej do ryczału od dochodów spółek, jeśli podmiot przekształcony prowadził księgi rachunkowe.

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

Podatek ten został zobligowany również do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie przepisów o rachunkowości w sposób zapewniający prawidłowe określenie wyodrębnionych w kapitale własnym kwoty zysków niepodzielonych i zysków podzielonych, które odniesiono na kapitały a które zostały wypracowane w latach opodatkowania ryczałem, a także kwoty niepokrytych strat, które podatek poniósł w latach opodatkowania ryczałem.

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

Wyodrębnienie zysków i strat jest podstawą do odliczeń przysługujących wspólnikom spółki opodatkowanej ryczałem od podstawy opodatkowania ustalonej od otrzymanej dywidendy na gruncie ustawy o PIT¹⁴. Brak takiego wyodrębnienia skutkować będzie brakiem uprawnienia do tych odliczeń.

Przykład 8

Opodatkowaniu ryczałem zgodnie z rozdziałem 6b podlega w szczególności dochód odpowiadający:

- wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony do wypłaty wspólnikom lub przeznaczony na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałem (art. 28m ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT) oraz,
- w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałem, dochód odpowiadający sumie zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty (art. 28m ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT)¹⁵.

Jedynie precyzyjne wyodrębnienie zysków i strat sprzed wejścia do systemu ryczału od dochodów spółek umożliwi pobranie podatku we właściwej wysokości. Podatek ustalany zgodnie z zasadami rozdziału 6b nie będzie należny od dochodu (zysku netto) wypracowanego w okresie sprzed opodatkowania ryczałem, stąd wypłata dywidendy z takiego zysku nie będzie się wiązać z powstaniem obowiązku podatkowego w podatku CIT.

Podobnie w sytuacji podjęcia uchwały o pokryciu strat powstałych w okresie opodatkowania ryczałem – obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe nie powstanie.

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

¹⁴ Zob. art. 30a ust. 19 ustawy o PIT.

¹⁵ Termin opodatkowania tego dochodu jest uzależniony od terminu jego rozdysponowania

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

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

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

Utrata prawa (obowiązku) do dokonywania wskazanych odliczeń nie ma charakteru bezwzględnego - przepisy te będą mogły być ponownie stosowane po opuszczeniu systemu ryczałtu od dochodów spółek. Prawo (obowiązek) do dokonywania wskazanych odliczeń będzie przysługiwało podatnikowi jedynie w odniesieniu do wydatków czy kosztów powstałych w okresie po zakończeniu opodatkowania ryczałtem.

3 Podmioty uprawnione do Ryczałtu

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

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

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

30. Aby móc wybrać alternatywną formę opodatkowania, podatnik jest zobowiązany przede wszystkim do poinformowania właściwego naczelnika urzędu skarbowego, w formie zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem – według ustalonego wzoru ZAW-RD. Zawiadomienie składa się:

- do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym podatnik ma być opodatkowany ryczałtem (art. 28j ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT), lub
- przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego, jeżeli na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem podatnik zamknie księgi rachunkowe oraz sporządzi sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości. W tym przypadku księgi rachunkowe otwiera się na pierwszy dzień miesiąca opodatkowania ryczałtem (art. 28j ust. 5 ustawy o CIT).

Ponadto, podatnik zobowiązany jest łącznie spełniać w każdym okresie opodatkowania ryczałtem pozostałe warunki określone w przepisie art. 28j ust. 1 pkt 2-6 ustawy o CIT.

31. Opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik, którego mniej niż 50% przychodów, (łącznie przychody z działalności) pochodzi:

- a) z wierzytelności,
- b) z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek,
- c) z części odsetkowej raty leasingowej,
- d) z poręczeń i gwarancji,
- e) z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,
- f) ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,

- g) z transakcji z podmiotami powiązаными w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT – w przypadku gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma.

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

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

Ważne!

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

32. Opodatkowanie ryczałtem może wybrać podatnik¹⁶, który:

- 1) zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 3 osoby fizyczne, inne niż wspólnicy, w przeliczeniu na pełne etaty, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, a w przypadku gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych – przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym, lub
- 2) ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, z tytułu wypłaty wynagrodzeń na rzecz co najmniej 3 osób fizycznych, innych niż wspólnicy, zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę.

Ważne!

Do minimalnego poziomu zatrudnienia, o którym mowa w pkt 1 oraz 2, nie wlicza się wspólników tego podatnika.

Ponadto, **warunek, o który mowa w pkt 2, uważa się za spełniony, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych** (art. 28j ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT). Wydatki powinny być ponoszone w każdym miesiącu roku podatkowego.

Aby skorzystać z ryczałtu podatnik powinien zatem zatrudniać na podstawie umowy o pracę (w przeliczeniu na etaty w pełnym wymiarze czasu pracy), nie mniej niż 3 pracowników niebędących wspólnikami, co najmniej przez okres 300 dni roku podatkowego. W przypadku, gdy rok podatkowy podatnika nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym – okres 300 dni podlega proporcjonalnemu dostosowaniu. Podatnik może również zatrudniać co najmniej 3 osoby fizyczne na podstawie innej umowy niż umowę o pracę. W takiej sytuacji konieczne jest jednak spełnienie jeszcze dwóch warunków. Po pierwsze, wysokość wydatków na wynagrodzenia takich osób fizycznych (co najmniej 3) powinna być równa co najmniej trzykrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw. Po drugie, wypłata wynagrodzenia musi być opodatkowana PIT (obowiązek poboru przez podatnika zaliczek na podatek PIT) oraz oskładkowana (obowiązek poboru przez podatnika składek na ubezpieczenie społeczne). W przypadku zatrudnienia na podstawie umowy innej niż umowa o pracę, oba warunki muszą być spełnione kumulatywnie (łącznie). Należy dodatkowo wyjaśnić, że w zakresie obowiązku dotyczącego opodatkowania wypłaty PIT oraz jej oskładkowania przepis art. 28j ust. 1 pkt 3 lit b ustawy o CIT stanowi, iż na podatniku ma ciążyć obowiązek poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych. Warunek ten będzie zatem spełniony gdy podatnik występuje jako płatnik tych należności. Jeżeli zatem wystąpi obowiązek płatnika ale przepis szczególnie pozwoli na zwolnienie z

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

opodatkowania PIT lub oskładkowania to warunek ten również zostanie spełniony (np. w przypadku osób korzystających z tzw. ulgi dla młodych do ukończenia 26. roku życia).

Kryterium minimalnego poziomu zatrudnienia o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT **będzie spełnione** tylko w sytuacji, kiedy podatnik w pełni realizuje warunki określone w pkt 1 lub w pkt 2 lub realizuje w pełni oba warunki jednocześnie. Kryterium minimalnego poziomu zatrudnienia **nie będzie** jednak **spełnione**, jeśli warunki określone w pkt 1 lub 2 będą zrealizowane tylko częściowo. Przykładowo do takiej sytuacji dojdzie w przypadku, kiedy podatnik zatrudnia 2 osoby fizyczne na umowę o pracę oraz 2 osoby na podstawie umowy cywilnoprawnej, nawet jeśli pozostałe warunki (opodatkowanie, oskładkowanie oraz wysokość wynagrodzenia na podstawie umowy cywilnoprawnej) będą spełnione.

Do minimalnego poziomu zatrudnienia wlicza się zarówno osoby fizyczne, które podatnik zatrudniał przed przystąpieniem do Ryczałtu od dochodów spółek jak i osoby, które zostały zatrudnione przez podatnika już w trakcie opodatkowania Ryczałtem. Innymi słowy nie jest konieczne, aby podatnik zwiększał zatrudnienie, jeśli kryterium minimalnego poziomu zatrudnienia o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 3 jest spełnione w momencie przystąpienia do Ryczałtu i utrzymane w roku podatkowym.

33. W przypadku **podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności** warunek dotyczący zatrudnienia, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT nie dotyczy roku rozpoczęcia tej działalności i dwóch lat podatkowych bezpośrednio po nim następujących. Jednak w kolejnych latach, podatnik jest zobligowany do stopniowego wzrostu zatrudnienia. Począwszy od drugiego roku podatkowego, podatnik jest obowiązany do corocznego zwiększania zatrudnienia o co najmniej 1 etat w pełnym wymiarze czasu pracy, aż do osiągnięcia poziomu zatrudnienia, określonego w tym przepisie. Do limitu osób zatrudnionych nie wlicza się wspólników podatnika.

Z kolei warunek opierający się na limicie miesięcznych kwot wypłaconych wynagrodzeń od umów innych niż umowa o pracę, powinien zostać **w pełni** spełniony począwszy już od drugiego roku prowadzenia działalności, w każdym miesiącu roku podatkowego. Również w tym przypadku do limitu osób zatrudnionych nie wlicza się wspólników tego podatnika.

34. W przypadku podatnika będącego **małym podatnikiem, w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem**, warunek dotyczący zatrudnienia na podstawie umowy o pracę (zob. poz. 32 pkt 1 Przewodnika) uznaje się za spełniony, jeżeli mały podatnik zatrudnia co najmniej **1 osobę fizyczną** w przeliczeniu na pełne etaty, przez okres wskazany w tym przepisie, tj. co najmniej **300 dni w roku podatkowym**, a w przypadku gdy rok podatkowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym – przez co najmniej **82% dni** przypadających w roku podatkowym.

Z kolei warunek dotyczący zatrudnienia osób na podstawie umowy innej niż umowa o pracę (zob. poz. 32 pkt 2 Przewodnika), uznaje się za spełniony **w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem**, jeżeli **mały podatnik** ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej **przeciętne miesięczne wynagrodzenie** w sektorze przedsiębiorstw w tytułu wypłaty wynagrodzenia na rzecz co najmniej **1 osoby fizycznej**. Wypłata wynagrodzenia na podstawie umowy innej niż umowa o pracę, musi być opodatkowana PIT (obowiązek poboru przez podatnika zaliczek na podatek PIT) oraz oskładkowana (obowiązek poboru przez podatnika składek na ubezpieczenie społeczne).

W obu przypadkach do limitu osób zatrudnionych nie wlicza się wspólników tego podatnika.

W kolejnych latach, tj. począwszy od drugiego roku opodatkowania ryczałtem, mały podatnik zobowiązany jest już **w pełni** spełniać warunek dotyczący zatrudnienia. Dotyczy to zarówno zatrudnienia na podstawie umowy o pracę oraz na podstawie innej umowy (poz. 32 pkt 1 i 2 Przewodnika).

Przykład 12

Spółka z o.o. w 2022 r. zatrudnia następujące osoby:

1. czterech udziałowców – na podstawie umowy o pracę (przez cały rok),
2. Pana Włodzisława – na podstawie umowy o dzieło przez cały ten okres,
3. Panią Alicję – na podstawie umowy zlecenia w kwocie 7.000 zł/msc (umowa zawarta na okres styczeń - marzec, od której pobierane są zaliczki na podatek dochodowy i składki na ubezpieczenia społeczne),
4. Pana i Panią Nowak - na podstawie umów zlecenia w kwocie 5.000 zł/msc każda (umowy zawarte na cały rok

2022, od których pobierane są zaliczki na podatek dochodowy i składki na ubezpieczenia społeczne).

Czy w przypadku Spółki warunek zatrudnienia należy uznać za spełniony?

- Zatrudnianie udziałowców nie wyklucza Spółki z opodatkowania ryczałtem, jednak nie są oni wliczani do minimalnego poziomu zatrudnienia.
- Spółka nie zatrudnia osób innych niż udziałowcy na podstawie umowy o pracę, jednakże zatrudnia 4 osoby na podstawie innych umów niż umowa o pracę. W związku z powyższym należy sprawdzić, czy spełniony jest warunek dotyczący zatrudnienia na podstawie umowy innej niż umowa o pracę (zob. poz. 32 pkt 2 Przewodnika). W tym wypadku okres zatrudnienia wskazanych osób będzie miał wtórne znaczenie – liczy się natomiast łączna miesięczna kwota wynagrodzenia w każdym miesiącu roku podatkowego oraz obowiązek pobierania zaliczek i składek na ubezpieczenia społeczne od wskazanych umów.

Ustalenia są następujące:

- Umowa Pana Włodzisława pozostaje nieoskładkowana, a zatem nie wlicza się ona do limitu zatrudnienia.
- Do limitu zatrudnienia wliczane będą natomiast: umowa z Panią Alicją (tylko za okres zatrudnienia, tj. styczeń – marzec) oraz umowy zawarte z Państwem Nowak (2 osoby) – zatem łącznie zatrudniane są 3 osoby w okresie styczeń – marzec, a w pozostałym okresie (kwiecień – grudzień) 2 osoby są wliczane do progu minimalnego. Naruszony został limit miesięcznego zatrudnienia 3 osób na umowę inną niż umowa o pracę począwszy od kwietnia 2022 r.

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

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

Warunek co do limitu kwot wypłaconych wynagrodzeń również został naruszony w kwietniu 2022 roku.

36. Zakres podmiotowy wprowadzonej regulacji został ograniczony do¹⁷:

- **spółki akcyjnej;**
- **prostej spółki akcyjnej;**
- **spółki z ograniczoną odpowiedzialnością;**
- **spółki komandytowo-akcyjnej;**
- **spółki komandytowej.**

Zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik, który prowadzi działalność w formie spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki komandytowo-akcyjnej, oraz spółki komandytowej. Ponadto w myśl art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT, współnikami spółki muszą być wyłącznie osoby fizyczne. Spółka, która chce skorzystać z ryczałtu nie może posiadać udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym (art. 28j ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT).

Natomiast współnik takiej spółki (osoba fizyczna) nie może posiadać praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym (art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT). Nie ma natomiast przeszkód, aby współnik takiej spółki posiadał udziały lub akcje w innych spółkach kapitałowych czy ogół praw i obowiązków w innej spółce niebędącej osobą prawną.

¹⁷ W 2021 r. podmiotami objętymi ryczałtem mogły być spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki akcyjne

Przykład 13

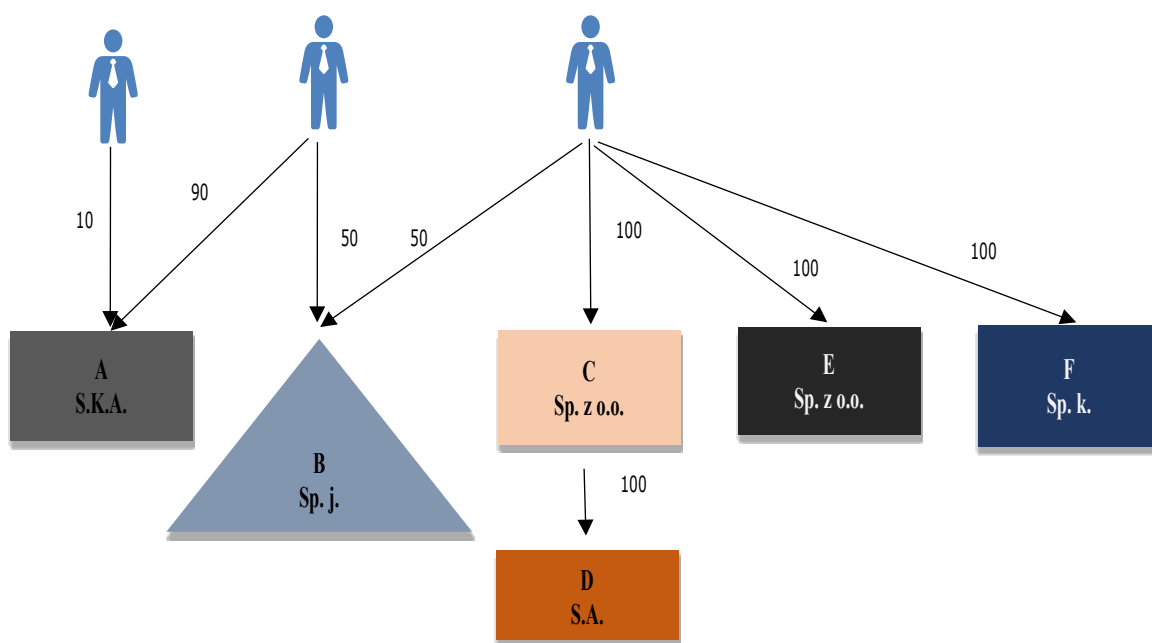
Poniżej przedstawiono strukturę powiązań między podmiotami A, B, C, D, E oraz F. Czy na podstawie kryterium struktury udziałowej (podanej w %), podmioty te mogą być opodatkowane ryczałtem od dochodów spółek, przy założeniu że pozostałe kryteria są spełnione?

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

Spółka B nie może skorzystać z ryczałtu ze względu na formę prawną. Spółka jawna nie może być opodatkowana ryczałtem.

Spółka C jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, która co do zasady może być opodatkowana ryczałtem. Należy jednak pamiętać, że spółka, która chce skorzystać z ryczałtu nie może posiadać m.in. akcji w innych podmiotach, a w przykładzie spółka ta posiada 10% akcji w spółce D. W związku z powyższym spółka C nie może skorzystać z ryczałtu.

Natomiast spółka D nie może skorzystać z ryczałtu, ponieważ jednym z jej wspólników (akcjonariuszy) jest spółka C. Został zatem naruszony warunek dotyczący tzw. prostej struktury właścicielskiej, bowiem nie wszyscy wspólnicy spółki D są osobami fizycznymi.



37. Opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik, który nie sporządza w latach opodatkowania ryczałtem sprawozdań finansowych zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości (art. 28j ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT). Natomiast zgodnie z art. 45 ust. 1d ustawy o rachunkowości organ zatwierdzający może podjąć decyzję w sprawie zaprzestania stosowania MSR przy sporządzaniu sprawozdań finansowych przez jednostki w przypadku ustania okoliczności, o których mowa w art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości. Jeśli jednostka gospodarcza zaprzestanie stosowania MSR i podejmie

decyzje o sporządzaniu sprawozdań finansowych na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości, to może skorzystać z ryczału począwszy od początku roku podatkowego, za który sprawozdanie finansowe zostanie sporządzone w oparciu o przepisy ustawy o rachunkowości.

4 Podmioty wyłączone z Ryczału

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

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

1) **bank krajowy**, o którym mowa w art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe¹⁸ (dalej: „Prawo bankowe”);

2) **instytucję kredytową**, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 17 Prawa bankowego;

3) **spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową oraz Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową**;

4) **firmę inwestycyjną**, o której mowa w art. 3 pkt 33 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi¹⁹ (dalej: „ustawa o obrocie instrumentami finansowymi”);

5) **towarzystwo, zarządzającego alternatywną spółką inwestycyjną, spółkę zarządzającą oraz zarządzającego z Unii Europejskiej**, o których mowa odpowiednio w art. 2 pkt 3, 3a, 10 i 10c ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi²⁰ (dalej: „ustawa o funduszach inwestycyjnych”);

6) **krajowy zakład ubezpieczeń oraz zagraniczny zakład ubezpieczeń** w rozumieniu odpowiednio art. 3 ust. 1 pkt 18 i 55 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej²¹ (dalej: „ustawa o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej”);

7) **krajowy zakład reasekuracji oraz zagraniczny zakład reasekuracji** w rozumieniu odpowiednio art. 3 ust. 1 pkt 19 i 56 ustawy o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej;

8) **dobrowolny fundusz** w rozumieniu art. 8 pkt 3a ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych²² (dalej: „ustawa o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych”);

9) **otwarty fundusz** w rozumieniu art. 8 pkt 5 ustawy o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;

10) **pracowniczy fundusz** w rozumieniu art. 8 pkt 6 ustawy o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;

11) **towarzystwo** w rozumieniu art. 8 pkt 7 ustawy o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;

12) **pracodawcę zagranicznego** w rozumieniu art. 8 pkt 10 ustawy o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;

13) **zarządzającego zagranicznego** w rozumieniu art. 2 pkt 24 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o pracowniczych programach emerytalnych²³;

14) **fundusze inwestycyjne otwarte oraz alternatywne fundusze inwestycyjne** utworzone na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych;

15) **kontrahenta centralnego** w rozumieniu art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 z dnia 4 lipca 2012 r. w sprawie instrumentów pochodnych będących przedmiotem obrotu poza rynkiem regulowanym, kontrahentów centralnych i repozytoriów transakcji²⁴;

16) **centralny depozyt papierów wartościowych** w rozumieniu art. 3 pkt 21a ustawy o obrocie instrumentami finansowymi.

¹⁸ Dz. U. z 2020 r. poz. 1896, z późn. zm.

¹⁹ Dz. U. z 2020 r. poz. 89, z późn. zm.

²⁰ Dz. U. z 2020 r. poz. 95, z późn. zm.

²¹ Dz.U. z 2020 r. poz. 895 i 1180.

²² Dz. U. z 2020 r. poz. 105 i 1474.

²³ Dz. U. z 2020 r. poz. 686.

²⁴ Dz. Urz. UE L 201 z 27.07.2012, str. 1, z późn. zm.

Za przedsiębiorstwo finansowe nie uważa się instytucji pożyczkowych, o których mowa w art. 5 pkt 2a ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o kredycie konsumenckim²⁵.

2. Instytucje pożyczkowe w rozumieniu art. 5 pkt 2a ustawy o kredycie konsumenckim. Zgodnie z tym przepisem instytucja pożyczkowa oznacza kredytodawcę innego niż:

- a) bank krajowy, bank zagraniczny, oddział banku zagranicznego, instytucja kredytowa lub oddział instytucji kredytowej w rozumieniu Prawa bankowego,
- b) spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa oraz Krajowa Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa,
- c) podmiot, którego działalność polega na udzielaniu kredytów konsumenckich w postaci odroczenia zapłaty ceny lub wynagrodzenia na zakup oferowanych przez niego towarów i usług.

3. Podatnicy osiągający dochody, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a ustawy o CIT, tj. 1) dochody **uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych**²⁶ oraz 2) dochody podatników **uzyskane z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji**²⁷.

Wyłączeniu z prawa do korzystania z ryczałtu, podlega również podatnik nieosiągający dochodów z wyżej wymienionej działalności w SSE lub PSI prowadzonej w oparciu odpowiednio o zezwolenie lub decyzję, ale ponoszący na niej stratę. Wyłączeniu podlega również podatnik, który posiadając wymienione wyżej zezwolenie lub decyzję na działalność gospodarczą nie zaczął jeszcze osiągać z niej przychodów. Podatnicy tacy podlegają bowiem pod reżim stosowania art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a ustawy o CIT.

Oznacza to, że podatnicy osiągający aktualnie dochody zwolnione na podstawie decyzji o wsparciu lub zezwolenia na prowadzenie działalności w SSE - **bez względu na to czy w całości czy w części** - są wyłączone z możliwości opodatkowania ryczałtem. Po wyczerpaniu limitu pomocy publicznej, albo po uchyleniu lub wygaśnięciu decyzji (zezwoienia) podatnik spełniający warunki określone w przepisach o ryczałcie może wybrać tą formę opodatkowania.

4. Podatnicy postawieni w stan upadłości lub likwidacji.

5. Podmioty wyłączone z zakresu podmiotowego regulacji rozdziału 6b to również podmioty uczestniczące w podziałach, łączeniach i w transakcji wnoszenia wkładów niepieniężnych. Wyłączenie tej kategorii podmiotów ma jednak charakter **czasowy**, w przeciwieństwie do podmiotów wymienionych w pkt 1-4, których wyłączenie z prawa opodatkowaniem ryczałtem ma charakter trwały. Podatnik uczestniczący w restrukturyzacji może wybrać opcję opodatkowania ryczałtem najwcześniej w trzecim roku podatkowym po rozpoczęciu działalności w wyniku wystąpienia zdarzenia połączenia, podziału, czy wniesienia (otrzymania) wkładu niepieniężnego, nie wcześniej jednak niż po 24 miesiącach od dnia utworzenia;

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

- a) w wyniku połączenia lub podziału albo
- b) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników, albo
- c) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony, lub w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, zostało do niego wniesione na poczet kapitału uprzednio prowadzone przedsiębiorstwo, zorganizowana część

²⁵ Dz.U. z 2019 r. poz. 1083.

²⁶ Dz.U. z 2020 r. poz. 1670.

²⁷ Dz.U. z 2020 r. poz. 1752

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 ustawy o CIT

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

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

- a) zostali podzieleni przez wydzielenie albo
- b) 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 ustawy o CIT, lub
 - składniki majątku uzyskane przez tego podatnika w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli ten podatnik posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników

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

Ważne!

W przypadku łączenia, podziału podmiotów lub wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego, ww. przepisy stosuje się także odpowiednio do podmiotów przejmujących lub otrzymujących wkład niepieniężny.

Przykład 14

W marcu 2019 r. została utworzona X sp. z o.o., której współnikami są bracia Kowalscy. Rokiem podatkowym X sp. z o.o. jest rok kalendarzowy. W listopadzie 2019 r. Piotr Nowak, prowadzący dotychczas jednoosobową działalność gospodarczą, podjął decyzję o restrukturyzacji prowadzonej działalności gospodarczej. W tym celu wniósł tytułem aportu do X sp. z o.o. uprzednio prowadzone przedsiębiorstwo. W związku z powyższym Piotr Nowak objął udziały w podwyższonym kapitale zakładowym X sp. z o.o. o wartości 100 000 złotych. Wartość udziałów, które objął Piotr Nowak w podwyższonym kapitale zakładowym X sp. z o.o., w zamian za wniesione w drodze aportu uprzednio prowadzone przedsiębiorstwo, odpowiada wartości rynkowej tego przedsiębiorstwa oszacowanej przez rzeczoznawcę.

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

Jeśli pozostałe warunki uprawniające do wyboru opodatkowania ryczałtem zostały spełnione, to X sp. z o.o. będzie uprawniona do wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek począwszy od dnia 1 stycznia 2022 r. Powyższe będzie możliwe, ponieważ od dnia otrzymania wkładu niepieniężnego przez X sp. z o.o. upłynęły 2 lata podatkowe (nie krótsze niż 24 miesiące).

Przykład 15

W grudniu 2021 r. Piotr Nowak prowadzący jednoosobową działalność gospodarczą podjął decyzję o przekształceniu swojej działalności w jednoosobową sp. z o.o., aby w najbliższym czasie skorzystać z ryczałtu od dochodów spółek. Dopełnienie wszelkich formalności związanych z przekształceniem zajęło Panu Piotrowi Nowakowi 3 miesiące. Zgodnie z zapisami umowy spółki, pierwszy rok obrotowy Piotr Nowak sp. z o.o. rozpoczyna się 1 marca 2022 r. a kończy się 31 grudnia 2022 r. Piotr Nowak jest jedynym udziałowcem spółki i póki co nie zatrudnia żadnych pracowników. W dniu 14 lutego 2022 r. Piotr Nowak złożył do właściwego naczelnika urzędu skarbowego zawiadomienie (według ustalonego wzoru) o wyborze ryczałtu od dochodów spółek, począwszy od dnia 1 marca 2022 r.

Czy Piotr Nowak sp. z o.o. będzie uprawniona do wyboru opodatkowania ryczałtem od 1 marca 2022 r.?

Tak, Piotr Nowak sp. z o.o. będzie mogła skorzystać z ryczałtu od dochodów spółek już od 1 marca 2022 r.

Przekształcenie jednoosobowej działalności gospodarczej w spółkę z o.o. nie jest czynnością restrukturyzacyjną wymienioną w art. 28k ust.1 pkt 5-6, a więc nie ogranicza w żaden sposób prawa do skorzystania z ryczałtu. Ponadto Piotr Nowak sp. z o.o. jest podatnikiem rozpoczynającym działalność gospodarczą. W związku z powyższym, zgodnie z art. 28j ust. 2 ustawy o CIT warunek dotyczący struktury przychodów (art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT) oraz minimalnego poziomu zatrudnienia (art. 28j ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT) uznaje się za spełniony w pierwszym roku opodatkowania ryczałtem. W myśl art. 28e ust. 2 ustawy o CIT pierwszy rok opodatkowania ryczałtem zakończy się 31 grudnia 2022 r.

Spełnione zostały również pozostałe warunki uprawniające do skorzystania z ryczałtu, tj. forma prawna (sp. z o.o. jest podmiotem uprawnionym) oraz prosta struktura właścicielska (jedynym wspólnikiem jest Piotr Nowak, a więc wszyscy wspólnicy spółki są osobami fizycznymi).

5 Podstawowe obowiązki podatnika opodatkowanego Ryczałtem

5.1 Obowiązki ewidencyjne i inne z zakresu prawa bilansowego

39. Zgodnie z art. 28d ustawy o CIT podatnik opodatkowany ryczałtem jest obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie przepisów o rachunkowości w sposób, który zapewni prawidłowe określenie wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku. Księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i na bieżąco. Zatem informacje z nich pochodzące powinny zapewnić ustalenie podstawy opodatkowania zgodnie z przepisami podatkowymi, tj. powinny umożliwiać uzyskanie informacji co do zysku (straty) netto, transakcji z podmiotami powiązаныmi, wydatków podatnika, przejmowanych składników majątku, etc. Księgi rachunkowe powinny zapewnić także prawidłowy odczyt każdej podstawy opodatkowania, tj. oprócz zysku (straty) netto również transakcje np. z podmiotami powiązаныmi, wydatki podatnika, przejmowane składniki majątku, przychody i koszty ponoszone przez oddziały spółki, w tym oddziały zagraniczne. Operacje gospodarcze powinny być właściwie udokumentowane zgodnie z rzeczywistym ich przebiegiem.

W zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych stosuje się przepisy ustawy o rachunkowości, w tym rozdziału 2 tej ustawy.

40. Podatnicy obowiązani są również zapewnić wyodrębnienie w kapitale własnym²⁸:

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

²⁸ Zob. art. 28d ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT

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

41. Rokiem podatkowym podatnika opodatkowanego ryczałtem jest rok obrotowy w rozumieniu przepisów o rachunkowości. Rok obrotowy lub jego zmiany określa statut lub umowa, na podstawie której utworzono spółkę. Zmiana roku obrotowego nie powinna wpływać na prawidłowe ustalenie podstawy opodatkowania w ryczałcie.

42. Ustawa wprowadzająca wprowadziła zmiany w ustawie o rachunkowości, w zakresie ujawnienia niektórych informacji. Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji został bowiem w przypadku podatników opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek rozszerzony o informacje o dochodach z tytułu ukrytych zysków w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT (w informacji dodatkowej w części "Dodatkowe informacje i objaśnienia" w ust. 1 pkt 17a).

5.2 Okres opodatkowania Ryczałtem

43. Stosownie do art. 28f ust. 1 ustawy o CIT opodatkowanie ryczałtem obejmuje okres bezpośrednio po sobie następujących 4 lat podatkowych, wskazany przez podatnika w zawiadomieniu o wyborze opodatkowania ryczałtem. Zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem należy złożyć do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, według ustalonego wzoru, na druku ZAW-RD.

Opodatkowanie ryczałtem przedłuża się na kolejne okresy bezpośrednio po sobie następujących 4 lat podatkowych, chyba że podatnik złoży informację o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem – w deklaracji o której mowa w art. 28r ust. 1 ustawy o CIT, składanej na druku CIT-8E, za ostatni rok podatkowy, w którym podatnik był opodatkowany ryczałtem.

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

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

44. Podatnik może również w dowolnym momencie zrezygnować z tej formy opodatkowania, na podstawie art. 28l ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT. Warunkiem jest jednak to, aby rezygnacja nastąpiła z końcem roku obrotowego (podatkowego). Nie jest dopuszczalna rezygnacja z ryczałtu w trakcie trwającego roku obrotowego (podatkowego).

5.3 Uchwała o podziale wyniku finansowego

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

46. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto spółki powinny nastąpić po uprzednim **pisemnym** podjęciu uchwały przez zwyczajne zgromadzenie wspólników (w sp. z o.o. oraz sp.k.), albo zwyczajne walne zgromadzenie akcjonariuszy (w S.A., P.S.A. oraz S.K.A.). W uchwale o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto spółki powinny się znaleźć zapisy o sposobie podziału zysku wraz z kwotami i ich przeznaczeniem, a w przypadku powstania straty – wskazanie źródła jej pokrycia. Po podjęciu uchwały o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto w księgach rachunkowych następuje przeksięgowanie wyniku finansowego netto z konta „Rozliczenie wyniku finansowego” na odpowiednie konta zgodnie z rodzajem dystrybucji wyniku finansowego netto wynikającym z ww. uchwały.

47. **Decyzje o podziale zysku lub pokryciu strat w spółce**, podjęte na zwyczajnym zgromadzeniu wspólników albo zwyczajnym walnym zgromadzeniu akcjonariuszy **muszą być jednoznaczne w sposobie podziału zysku lub pokrycia strat**. Dokonując podziału wyniku finansowego, wspólnicy powinni mieć na uwadze zapisy w umowach (statutach) ich spółek. Należy też wziąć pod uwagę przepisy ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych²⁹ (dalej: **“Kodeks spółek handlowych”**), które wskazują procedury podczas podejmowania uchwał oraz określają kwoty do podziału.

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

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

48. Ponieważ **uchwała o podziale zysku** stanowi dowód właściwie ustalonej podstawy opodatkowania w ryczałcie, **podlega ona obowiązkowi przechowywania do końca okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika**, jako dowód na prawidłowo ustaloną podstawę opodatkowania.

49. Zgodnie z art. 28n ust. 2 ustawy o CIT podział lub pokrycie wyniku finansowego netto podatnika są dokonywane do końca szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego, za który sporządzone jest sprawozdanie finansowe. Powyższe jest zgodne z terminami przewidzianymi przez przepisy KSH³⁰ na zwołanie zwyczajnego zgromadzenia wspólników albo zwyczajnego walnego zgromadzenia akcjonariuszy.

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

Również jeżeli zysk zostanie przeznaczony np. na podwyższenie kapitału zakładowego, dochód z tytułu ukrytego zysku z tego tytułu powstanie nie później niż ostatniego dnia szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego, za który sporządzone jest sprawozdanie finansowe³¹.

5.4 Kontynuacja rozliczeń podatkowych

50. Zgodnie z art. 28n ust. 3 ustawy o CIT przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatnik opodatkowany ryczałtem uwzględnia zdarzenia zaistniałe przed pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem, jeżeli rozliczenie tych zdarzeń jest kontynuowane zgodnie z przyjętymi przez tego podatnika zasadami rachunkowości.

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

5.6 Obowiązki informacyjne

51. Podatnik opodatkowany ryczałtem od dochodów spółek jest obowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy. Deklarację składa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej w terminie do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego (art. 28r ust. 1-2 ustawy o CIT). Wzór deklaracji został określony na druku CIT-8E.

52. W celu prawidłowego ustalenia przez spółkę wysokości dochodu z tytułu ukrytych zysków na podstawie art. 28s ustawy o

²⁹ Dz. U. z 2020 r. poz. 1526, z późn. zm.

³⁰ Patrz art. 231 §1 KSH oraz art. 395 §1 KSH

³¹ Patrz art. 28m ust. 3 pkt 6 w związku z art. 28n ust. 1 pkt 2 i art. 28n ust. 2 ustawy o CIT.

CIT, osobę fizyczną będącą współnikiem podatnika opodatkowanego ryczałtem od dochodów spółek zobowiązano do przekazywania temu podatnikowi oświadczenia według ustalonego wzoru na druku OSW-RD, 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.

53. Oświadczenie to współnik zobowiązany jest składać podatnikowi w terminie do końca pierwszego miesiąca każdego roku podatkowego tego podatnika, w którym stosuje opodatkowanie ryczałtem, a w przypadku zmiany stanu faktycznego – w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian.

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

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

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

Niedopełnienie obowiązku związanego z przekazaniem ww. oświadczenia zagrożone jest odpowiedzialnością karną skarbową z art. 56e ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy³². Zgodnie z wymienionym przepisem osoba fizyczna, która wbrew obowiązkowi nie składa podatnikowi oświadczenia, albo składa je po terminie lub podaje w nim dane niezgodne ze stanem rzeczywistym, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych lub w wypadku przewinienia mniejszej wagi - karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

55. Zgodnie z art. 272 ust. 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej, organy podatkowe dokonują czynności sprawdzających w zakresie weryfikacji:

- spełnienia warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek,
- oraz rzetelności i terminowości składania podatnikowi (spółce) oświadczenia przez współników podatnika opodatkowanego ryczałtem od dochodów spółek.

56. Wprowadzono także zmiany w ustawie o rachunkowości dla podatników opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek. W załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości, w części „Dodatkowe informacje i objaśnienia” (w ust. 1 w dodanym punkcie 17a) rozszerzeniu uległ zakres informacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym w informacji dodatkowej. Podatnicy opodatkowani ryczałtem, ujawniają w części „Dodatkowe informacje i objaśnienia”, informacje o dochodach z tytułu ukrytych zysków w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT.

³² Dz. U. z 2020 r. poz. 19, z późn. zm.

6 Przedmiot opodatkowania Ryczałtem

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

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

- 1) **dochód z tytułu zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem, w części przeznaczonej do podziału** między wspólników **lub na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym** opodatkowanie ryczałtem,
- 2) **dochód z tytułu ukrytych zysków,**
- 3) **dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą** podatnika,
- 4) **dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku** (w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia przez osobę fizyczną w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części),
- 5) **dochód z tytułu zysku netto w części niepodzielonej lub nieprzeznaczonej na pokrycie straty w okresie stosowania ryczałtu** - w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem,
- 6) **dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych.**

Przedmiotem opodatkowania w systemie ryczałtu jest zatem co do zasady efektywna dystrybucja zysku przez podmiot opodatkowany ryczałtem, w tym przede wszystkim na rzecz jej wspólnika. Przepisy nie ograniczają się jednak wyłącznie do opodatkowania dywidendy, ale uwzględniają również inne formy dystrybucji wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem zysku netto.

6.1 Dochód z tytułu podzielonego zysku oraz zysku przeznaczonego na pokrycie strat (art. 28m ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT)

58. 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 wspólnikom (dochód z tytułu podzielonego zysku) lub
- na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (dochód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat).

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

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

Ważne!

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

59. W przypadku zatem, gdy podatnik posiada niepodzielone zyski oraz niepokryte straty z lat poprzedzających pierwszy rok stosowania ryczałtu, a w okresie tego opodatkowania dokona podziału zysku (wypłaty dywidendy), wówczas dla celów

ustalenia dochodu do opodatkowania konieczne będzie sprecyzowanie, które zyski (z którego okresu) są/zostały podzielone. W związku z tym przepisy zobowiązują podatnika podejmującego decyzję o opodatkowaniu ryczałtem³³ (i jego następców prawnych) do **wyodrębnienia w sprawozdaniach finansowych** sporządzanych zgodnie z przepisami o rachunkowości, - w kapitale własnym – kwoty zysków i strat wypracowanych w okresie przed przystąpieniem do ryczałtu od dochodów spółek (tj. zysków niepodzielonych i podzielonych, które zostały odniesione na kapitały rezerwowe oraz niepokrytych strat, w okresie opodatkowania na zasadach ogólnych wynikających z ustawy o CIT). Obowiązek ten występuje aż do roku całkowitej wypłaty tych zysków lub pokrycia strat, również w sytuacji, gdy te kategorie finansowe zostaną przejęte w wyniku restrukturyzacji podmiotów przez następców prawnych (w art. 7aa ust. 1 pkt 2 i ust. 7 ustawy o CIT – jest to jeden z warunków przystąpienia do ryczałtu - patrz także Rozdział 2.5 Przewodnika).

Przykład 16

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

A. Kapitał (fundusz) własny

I. Kapitał (fundusz) podstawowy

II. Kapitał (fundusz) zapasowy, w tym:

- nadwyżka wartości sprzedaży (wartości emisyjnej) nad wartością nominalną udziałów (akcji)

- **kwota zysku wypracowanego w latach przed opodatkowaniem ryczałtem**

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

- z tytułu aktualizacji wartości godziwej

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

- tworzone zgodnie z umową (statutem) spółki

- na udziały (akcje) własne

- **kwota zysku wypracowanego w latach przed opodatkowaniem ryczałtem**

V. Zysk (strata) z lat ubiegłych

- **kwota niepodzielonych zysków w latach przed opodatkowaniem ryczałtem**

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

VI. Zysk (strata) netto

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

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

Regulacja ta koreluje z przepisami ustawy o PIT, uprawniającymi wspólnika spółki do częściowego odliczenia należnego podatku CIT (ryczałtu) od należnego podatku PIT z tytułu przychodu z wypłat podzielonych zysków spółki, osiągniętych przez spółkę w okresie opodatkowania ryczałtem. W przypadku bowiem braku wyodrębnienia w kapitale własnym spółki (po zakończeniu stosowania ryczałtu), zysków pochodzących z okresu, gdy spółka była podatnikiem ryczałtu, odliczenia przewidziane w ustawie o PIT nie będą możliwe (podatek od dywidend wypłaconych z podziału takich zysków, nie będzie mógł być pomniejszony o część należnego ryczałtu przypadającego na wypłacaną dywidendę).

Przykład 17

Kapitały własne w latach podatkowych opodatkowania ryczałtem (do roku wypłaty zysków lub pokrycia strat)

A. Kapitał (fundusz) własny

I. Kapitał (fundusz) podstawowy

II. Kapitał (fundusz) zapasowy, w tym:

- nadwyżka wartości sprzedaży (wartości emisyjnej) nad wartością nominalną udziałów (akcji)

- **kwota zysku wypracowanego w latach opodatkowania ryczałtem**

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

- z tytułu aktualizacji wartości godziwej

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

- tworzone zgodnie z umową (statutem) spółki

- na udziały (akcje) własne

- **kwota zysku wypracowanego w latach opodatkowania ryczałtem**

V. Zysk (strata) z lat ubiegłych

- **kwota niepodzielonych zysków w latach opodatkowania ryczałtem**

- **kwota niepokrytych strat poniesionych w latach opodatkowania ryczałtem**

VI. Zysk (strata) netto

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

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

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

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

ukryte zyski = wszelkie świadczenia spółki:

- wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, **inne niż podzielony zysk**
- o charakterze pieniężnym, niepieniężnym, odpłatnym, nieodpłatnym lub częściowo odpłatnym (wartość nieodpłatnych i częściowo odpłatnych świadczeń określa się zgodnie z art. 12 ust. 5-6a ustawy o CIT³⁴)

³³ Także podatnika utworzonego z przekształcenia w spółkę przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą albo spółki niebędącej osobą prawną (art. 7aa ust. 8 ustawy o CIT)

- bezpośrednio lub pośrednio na rzecz wspólnika lub podmiotu powiązanego bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym wspólnikiem
- szczególna (nowa) kategoria dochodu do opodatkowania w ramach ryczału

61. Przykłady transakcji traktowanych jako dochód z tytułu ukrytych zysków to:

- kwota pożyczki (kredytu) udzielonej przez podatnika (spółkę) wspólnikowi, w tym za pośrednictwem tworzonych z zysku funduszy, lub podmiotowi powiązanemu ze wspólnikiem, a także odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kredytu) udzielonej przez te podmioty podatnikowi (spółce);
- świadczenie wykonane na rzecz:
 - fundacji prywatnej lub rodzinnej, podmiotu równoważnego takiej fundacji lub przedsiębiorstwa prowadzonego przez taką fundację albo taki podmiot, lub na rzecz beneficjentów takiej fundacji lub takiego podmiotu,
 - trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
- nadwyżka wartości rynkowej transakcji określona zgodnie z art. 11c ustawy o CIT ponad ustaloną cenę tej transakcji, czyli wartości ustalonej na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane;
- równowartość zysku przeznaczonego na podwyższenie kapitału zakładowego;
- darowizny, prezenty czy wydatki na reprezentację;
- wypłacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji), ze zmniejszenia wartości udziału (akcji), z wystąpienia wspólnika ze spółki lub ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce;
- dopłaty wypłacone w przypadku połączenia lub podziału podmiotów;
- odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę;
- zysk przeznaczony na uzupełnienie udziału kapitałowego wspólnika spółki;
- świadczenia pieniężne i niepieniężne wypłacone w przypadku zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce.

Przepis art. 28m ust. 3 ustawy o CIT wskazuje, iż za ukryty zysk uznaje się każde świadczenie, którego beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest wspólnik lub inny podmiot powiązany.

Świadczenie ma być wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, innym niż podzielony zysk.

Dochód z tytułu ukrytego zysku powstaje w wyniku wszelkich świadczeń związanych z funkcjonowaniem podatnika w grupie podmiotów powiązanych, których beneficjentem jest wspólnik lub inny podmiot powiązany (bezpośrednio lub pośrednio) z podatnikiem (spółką) lub z jego wspólnikiem. Aby świadczenie uznane było za ukryty zysk powinno być związane z wywieraniem wpływu na działanie i decyzje spółki będącej podatnikiem ryczału. Innymi słowy, świadczenie powinno bezpośrednio lub pośrednio wynikać z uzgodnień pomiędzy podmiotami powiązаныmi, niezależnie od ich formy. Świadczenie uznane za ukryty zysk, w przypadku którego stroną jest wspólnik spółki opodatkowanej ryczałem, może być oceniane w kontekście świadczenia ekwiwalentnego dywidendzie. Takie świadczenie powstanie m.in. w sytuacji, kiedy podatnik

³⁴ Wartość otrzymanych rzeczy lub praw, w tym otrzymanych nieodpłatnie, określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 6b.

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

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

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

2) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione – według cen zakupu;

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

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

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

dokonując czynności prawnej (jednej lub wielu) osiąga taki sam efekt ekonomiczny, jaki osiągnąłby poprzez wypłatę zysku w formie dywidendy.

Przykład 18

Jan Kowalski wraz z bratem prowadzą działalność gospodarczą w formie sp. z o.o.

W listopadzie 2021 r. bracia Kowalscy (będący jedynymi wspólnikami w spółce) podjęli decyzję, że od 1 stycznia 2022 r. Kowalscy sp. z o.o. będzie opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek.

Sprawozdanie finansowe za rok 2022 r. zostało sporządzone w marcu 2023 r. Z informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym za rok 2022 wynika, że Kowalscy sp. z o.o. osiągnęła w 2022 r. zysk netto w wysokości 1 000 000 zł. W maju 2022 r. odbyło się zwyczajne zgromadzenie wspólników, na którym bracia Kowalscy podjęli decyzję o pozostawieniu w spółce zysku netto wypracowanego w 2022 r. Znajomy powiedział im bowiem, że mogą wypłacić zysk ze spółki nie poprzez wypłatę dywidendy, lecz wypłacając sobie wynagrodzenie za pracę, którą świadczą na rzecz swojej spółki.

Czy takie zdarzenie może być uznane za ukrytą wypłatę zysku?

Tak, takie zdarzenie **jest** uznane za ukrytą wypłatę zysku. Należy zwrócić uwagę, że wypłata wynagrodzenia na rzecz wspólników spółki (a więc podmiotów bezpośrednio powiązanych z podatnikiem) prowadzi do takich samych skutków ekonomicznych jak wypłata dywidendy. Jednakże przepis art. 28m ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT ogranicza kwotę wynagrodzenia za pracę jaka może zostać uznana za ukryty zysk do pięciokrotności średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego przez podatnika z tytułów, 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 i pięciokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, przy czym średnie i przeciętne miesięczne wynagrodzenie ustala się za miesiąc poprzedzający miesiąc dokonania wypłat osobie fizycznej.

Do świadczeń, które skutkować będą powstaniem dochodu z tytułu ukrytego zysku mogą zatem zaliczać się świadczenia dokonane w grupie podmiotów powiązanych mające związek np. z:

- podziałem funkcji, aktywa lub ryzyka;
- korektą dochodowości – bez względu na jej podstawę;
- zarządzaniem udziałami w grupie kapitałowej;
- audytem przeprowadzanym w grupie kapitałowej;
- przekazywaniem know-how w ramach grupy kapitałowej;
- doradztwem w zakresie m.in. usług zarządzania, promocji czy reklamy;
- udostępnianiem wartości intelektualnej lub majątku.

Jednakże, dochód z tytułu ukrytego zysku nie obejmuje świadczeń, które nie są wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, czyli świadczeń podjętych (wykonanych) bez jakiegokolwiek wpływu innych podmiotów powiązanych na działanie i decyzje spółki opodatkowanej ryczałtem, w zakresie takiego świadczenia.

Aby świadczenie wykonane z podmiotem powiązaniem nie stanowiło podstawy do obliczenia dochodu z tytułu ukrytego zysku, powinno pozostawać poza jakąkolwiek polityką prowadzoną wewnątrz danej grupy kapitałowej, do której należy spółka opodatkowana ryczałtem. Świadczeniami, które nie powinny powodować powstania dochodu z tytułu ukrytego zysku, mogą być transakcje zakupu oraz sprzedaży, dokonywane w ramach podstawowej działalności podatnika (np. określonej w przedmiocie działalności), które wykonywane są na warunkach analogicznych jak wobec podmiotów niepowiązanych. Takimi świadczeniami mogą być np. świadczenia podwykonawców niezbędne dla wytworzenia produktu końcowego w zakresie obróbki towarów czy dostarczania komponentów. Jeśli warunki określonej transakcji z podmiotem powiązaniem, mieszczące się w podstawowym przedmiocie działalności podatnika opodatkowanego ryczałtem, ustalone są na analogicznych zasadach jak transakcje dokonywane przez takiego podatnika z podmiotami niepowiązanymi i transakcja ta jest niezbędna w prowadzonej działalności gospodarczej, to nie powinny być one oceniane w aspekcie dochodu z tytułu ukrytego zysku.

Do reguły tej (wyłączającej z dochodu z tytułu ukrytego zysku) nie powinno przypisywać się świadczeń pośrednio powiązanych z podstawowym przedmiotem działalności, tj. np. szeroko pojmowanych świadczeń doradczych, udostępniania wartości intelektualnych czy majątku. Czerpanie przez podmioty powiązane korzyści z takich świadczeń jak np. udostępnianie praw własności przemysłowej, może spełniać cechy uznania takiego świadczenia za ukryty zysk.

Beneficjentem transakcji kreującej dochód z tytułu ukrytego zysku powinien być podmiot powiązany pośrednio lub bezpośrednio w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT. Wielkość udziałów i praw, o których mowa w art. 11a ust. 2 pkt 1 lit. a–c, wynosi dla celów opodatkowania ryczałtem co najmniej 5%. Podmiotami powiązanymi są zatem:

- podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub
- podmioty, na które wywiera znaczący wpływ ten sam inny podmiot lub małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
- podatnik i jego zagraniczny zakład.

Wywieraniem znaczącego wpływu jest:

- posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów w kapitale lub praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub
- faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lub
- pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

Podmiotami powiązanymi są również podmioty, między którymi występują relacje, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mające na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich³⁵.

Przepis art. 28m ust. 3 ustawy o CIT nie wskazuje czy świadczenie kreujące dochód z tytułu ukrytego zysku ma być wykonane przez spółkę będącą podatnikiem ryczałtu (transakcja sprzedaży) czy świadczenie to ma zostać przez spółkę nabyte (transakcja zakupu) czy też zostać zrealizowane w innej formie (np. refakturowania, zwrotu kosztów, kompensaty etc.). Charakter dochodu stanowiącego „ukryty zysk” wskazuje jednak, że **co do zasady ukrytym zyskiem są świadczenia, których wynikiem jest przysporzenie bezpośrednie lub pośrednie dla podmiotu powiązanego ze spółką będącą podatnikiem ryczałtu.**

Dochodem z tytułu ukrytego zysku mogą być na przykład:

- świadczenia nabyte przez spółkę od podmiotu powiązanego,
- kwota pokrytych (poniesionych) przez spółkę kosztów związanych z funkcjonowaniem podmiotu powiązanego,
- zwrot kosztów,
- refakturowanie kosztów funkcjonowania grupy kapitałowej,
- kwoty wynikające z zapłaconej przez spółkę korekty dochodowości w grupie kapitałowej,
- świadczenia wykonane przez spółkę, jeśli związane są z takimi uzgodnieniami, które w efekcie przynoszą jakiegokolwiek bezpośrednie lub pośrednie przysporzenie (korzyść) dla podmiotu powiązanego, przy czym mogą być one zarówno odpłatne jak i nieodpłatne, pieniężne bądź w naturze.

Ocena czy transakcja mogłaby zostać zawarta między podmiotami niepowiązanymi nie powinna się ograniczać jedynie do oceny ustalonej ceny transakcji (według wartości rynkowej) ale powinna również uwzględnić fakt czy doszłoby w ogóle do zawarcia danej transakcji, gdyby nie uczestniczyły w niej podmioty powiązane (tj. czy doszłoby do takiej transakcji między podmiotami niepowiązanymi). Dokonując takiej oceny należy uwzględnić potrzeby spółki z punktu widzenia przedmiotu jej działalności, zasadności zakupu lub świadczenia takiej transakcji w aspekcie sytuacji majątkowej spółki czy faktycznych jej

³⁵ Art. 11a ust. 1 pkt 4, ust. 2-4 ustawy CIT

potrzeb biznesowych. Szczególnie wnikliwej ocenie powinny podlegać usługi o charakterze niematerialnym, które są często wykorzystywane do czerpania zysków ze spółki w innej postaci niż dywidenda.

W relacji spółka – wspólnik istotne może być w przedmiotowej ocenie to, czy wspólnik zadbał o wyposażenie spółki w aktywa niezbędne dla prowadzonej działalności gospodarczej i czy ewentualny niedobór tych aktywów nie jest przyczyną działań polegających na dokapitalizowywaniu w następstwie tego spółki, tj. dokapitalizowywaniu w innej formie niż w postaci wkładu do spółki (np. w formie pożyczki, udostępniania nieruchomości).

Również inne świadczenia ekwiwalentne dywidendzie, czyli świadczenia, które pod pozorem inaczej nazwanej czynności prawnej (jednej lub wielu) prowadzą de facto do korzyści wspólnika, która bez wykonania tego świadczenia zostałaaby zrealizowana w postaci dywidendy kreują dochód z tytułu ukrytych zysków.

Przykładowo, jeżeli spółka opodatkowana ryczałtem zapłaci za fakturę z tytułu zakupu usługi niematerialnej na rzecz powiązanej spółki cypryjskiej, która posiada niewiele lub nie posiada żadnych aktywów czy nie ponosi żadnych ryzyk, to pomimo tego, iż marża dla tego typu wynagrodzeń ustalona w umowie ma charakter rynkowy, to jednak ponieważ usługodawca cypryjski nie posiadał faktycznej zdolności do wykonania usługi – cała wartość świadczenia powinna być uznana za dochód z tytułu ukrytego zysku. Również w sytuacji, gdy taka usługa niematerialna nie była spółce potrzebna w prowadzonej działalności – cała wartość świadczenia powinna być uznana za dochód z tytułu ukrytego zysku. Także stan faktyczny, w którym określony majątek (np. nieruchomości) wypracowany w spółce przekazany został jej wspólnikowi, który ten następnie udostępnił tejże spółce w formie np. odpłatnego świadczenia może kreować dochód z tytułu ukrytych zysków. Z uwagi zatem na wielorakość stanów faktycznych i umów, jakie mogą być zawierane między spółką a jej wspólnikiem lub innym podmiotem powiązanim istnieje konieczność każdorazowego badania postanowień zawartych w umowie określającej dane świadczenie a także sytuację biznesową spółki. Dopiero to pozwoli na odpowiedź, czy w danym stanie faktycznym może znaleźć zastosowanie art. 28n ust. 1 pkt 2 ustawy CIT, w zakresie dochodów z tytułu ukrytych zysków.

Przykład 19

Państwo Nowakowie od kilkunastu lat prowadzą działalność produkcyjną w formie spółki z o. o. (są jednocześnie wspólnikami i pracownikami spółki). W drugim roku opodatkowania ryczałtem wyjeżdżają na 2 tygodniową **wycieczkę** na Maltę, którą zaprzyjaźniona księgowia rozlicza w na koncie zespołu czwartego 40-8 „Szkolenia pracowników”. Państwo Nowakowie dowiedzieli się bowiem, że jedno z biur podróży organizuje kursy z języka angielskiego na Malcie.

Jakie mogą być konsekwencje podatkowe tej operacji?

Koszty wycieczki uznane za koszty szkolenia pracowników, kwalifikują się jako dochód z tytułu **ukrytych zysków**. Wydatki związane z tym wyjazdem będą podlegały opodatkowaniu na poziomie spółki. Klasyfikacja świadczenia w PIT nie ulegnie zmianie.

Wydatki na wycieczkę zostaną uznane za dochód z tytułu ukrytych zysków, ponieważ wycieczka jest wydatkiem z tytułu świadczenia na rzecz podmiotu powiązanego ze spółką. Należy zwrócić uwagę, że kurs językowy można odbyć w większości miast w Polsce, natomiast koszt kursu językowego na Malcie jest stosunkowo droższy. W praktyce gospodarczej rzadko się bowiem zdarza, aby pracodawca delegował pracowników na kurs językowy poza granicami państwa, w którym pracownik świadczy pracę. W związku z powyższym można uznać za wysoce prawdopodobne, że spółka nie opłaciłaby pracownikowi takiego kursu, gdyby nie fakt, iż mieli w nim uczestniczyć jej wspólnicy. W przykładzie istotne jest również fakt, że zaksięgowany wydatek ma charakter prywatnych wydatków wspólników spółki.

Ważne!

Częstą sytuacją w praktyce jest pełnienie podwójnej roli przez wspólnika spółki – nie tylko roli wspólnika, ale także roli zarządu spółki. Nie zmienia to jednak faktu, że spółka to inny podmiot, odrębny podatnik, który posiada swój własny majątek. Majątek spółki służyć powinien spółce a nie jej wspólnikom. Jeśli więc spółka podejmuje decyzję o przeznaczeniu swoich środków na cele służące wspólnikom lub podmiotom powiązanim, wiąże się to z konsekwencjami podatkowymi. Jeśli wspólnik chce

wykupić wycieczkę na Malediwy, powinien wydatkować na ten cel swoje własne środki. Jeśli te środki są wydatkowane przez spółkę, będzie to najczęściej kwalifikowane jako opodatkowana ukryta wypłata zysków ze spółki.

Przykład 20

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

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

Nie, kwota kapitału takiej pożyczki nie stanowi dywidendy, ale zostanie uznana za podlegający opodatkowaniu dochód z tytułu **ukrytego zysku**. Dotyczy to pożyczki udzielonej przez podatnika wspólnikowi lub podmiotowi powiązanemu ze wspólnikiem. W takiej sytuacji bez znaczenia jest fakt czy wspólnik lub podmiot powiązany ze wspólnikiem dokona zwrotu kapitału takiej pożyczki. Jeżeli to wspólnik udziela pożyczki spółce, opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek podlegają jedynie odsetki (prowinizje, opłaty, wynagrodzenia), natomiast sam zwrot przez spółkę kapitału takiej pożyczki pozostaje neutralny podatkowo.

Przykład 21

X Sp. z o.o. jest objęta ryczałtem od dochodów spółek. Spółka dokonała ze wspólnikiem transakcji, której wartość ustalono na kwotę 50 tys. zł. Wartość rynkowa tej transakcji to 120 tys. zł. Transakcja polega na remoncie mieszkania wspólnika przez spółkę – prace remontowe wykonali pracownicy spółki.

Jak należy zakwalifikować takie zdarzenie?

W przykładzie Spółka X uzyskuje od wspólnika przychód z tytułu wykonania prac remontowych. Zgodnie z art. 28m ust. 3 pkt 3 ustawy o CIT ukrytym zyskiem jest świadczenie dokonane z podmiotem powiązanym, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, a w szczególności jest nim nadwyżka wartości rynkowej transakcji określona zgodnie z art. 11c ustawy o CIT ponad ustaloną cenę tej transakcji. W przykładzie ustalenie ceny transakcji na warunkach odbiegających od rynkowych pozwala uznać, że powstała nadwyżka wartości rynkowej transakcji ponad jej ustaloną kwotę w wysokości 70 tys. zł (120 tys. zł – 50 tys. zł), tj. jest dochodem z tytułu ukrytego zysku, do opodatkowania ryczałtem. Naruszenie zasady ceny rynkowej jak również fakt, że transakcja związana jest z celami o charakterze osobistym powoduje, że zasadne jest uznanie, iż świadczenie zostało wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, innym niż podzielony zysk.

Przykład 22

XYZ Sp. z o.o. jest objęta ryczałtem od dochodów spółek. Spółka prowadzi działalność w zakresie produkcji tworzyw sztucznych. Wspólnik Pan X wynajmuje Spółce magazyn na potrzeby przechowywania produkowanych przez nią towarów, w zamian za miesięczny czynsz w wysokości 50 tys. zł. Magazyn został wybudowany ze środków prywatnych Pana X i wyposażony w sposób niezbędny dla prowadzonej działalności. Czynsz został ustalony według cen rynkowych (zgodnie z zasadą ceny rynkowej). Magazyn jest niezbędny w prowadzeniu działalności gospodarczej przez XYZ Sp. z o.o. i nie wymaga przeprowadzenia dodatkowych nakładów inwestycyjnych przez Spółkę (magazyn jest w pełni użyteczny dostosowany do potrzeb spółki w momencie podpisania umowy najmu). Z uwagi na zakres prowadzonej działalności przez Spółkę, gdyby Spółka nie wynajęła magazynu od wspólnika zobligowana byłaby wynajmując taki magazyn od innego podmiotu albo zrealizować inwestycję w postaci budowy magazynu.

Jak należy kwalifikować taką operację?

Wartość czynszu regulowanego przez Spółkę (cała należność) **nie powinna** zostać zakwalifikowana jako **ukryty zysk** Spółki, zatem nie powinna być opodatkowana ryczałtem. Magazyn jest bowiem niezbędny Spółce dla celów przechowywania towarów i został on wynajęty na zasadach rynkowych (nie wymagał nakładów inwestycyjnych spółki, nie został wybudowany za środki Spółki i wyprowadzony z jego majątku do majątku wspólnika, etc.). Jednakże należy

wyraźnie podkreślić, że każda transakcja z podmiotem powiązaniem (w tym wypadku wspólnikiem) musi być rozpatrywana indywidualnie. Jeśli okoliczności faktyczne i prawne należy uzasadniają zasadność zawarcia transakcji pomiędzy podatnikiem a podmiotem powiązaniem z perspektywy ekonomicznej lub prawnej, to taka transakcja nie powinna być kwalifikowana jako ukryta wypłata zysku. Innymi słowy, jeśli można wykazać, że powiązania pomiędzy stronami danej transakcji nie miały istotnego wpływu na fakt jej zawarcia lub jej warunki (taką transakcję na takich warunkach zawarłyby również podmioty niepowiązane) – to wartość takiej transakcji nie powinna być kwalifikowana jako ukryta wypłata zysku.

Przykład 23

XYZ Sp. z o.o. jest objęta ryczałtem od dochodów spółek. Wspólnik Pan Y udostępnia Spółce na podstawie umowy licencyjnej prawo do znaku towarowego do produkowanych przez Spółkę przetworów owocowo – warzywnych, otrzymując w zamian comiesięczną opłatę licencyjną, ustaloną według ceny rynkowej (zgodnie z zasadą ceny rynkowej). Znak towarowy przed przekazaniem go spółce nie był rozpoznawalny i identyfikowalny z przetworami owocowo-warzywnymi ani z innymi produktami.

Jak należy kwalifikować taką operację?

Wartość opłat licencyjnych uiszczanych przez Spółkę (cała należność), kwalifikowana jest jako dochód z tytułu **ukrytego zysku** i podlega opodatkowaniu ryczałtem.

Pan Y jest podmiotem powiązaniem ze Spółką, ponieważ jako jej wspólnik ma faktyczną możliwość wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez Spółkę. Z okoliczności faktycznych i prawnych nie wynika, aby prawo do znaku towarowego produkowanych przez Spółkę przetworów owocowo – warzywnych musiało z obiektywnych względów znajdować się w majątku prywatnym wspólnika. Faktem jest natomiast, że Spółka jest niejako zmuszona do zawarcia ze wspólnikiem umowy licencyjnej, na mocy której dochodzi do faktycznej dystrybucji zysku, w innej postaci niż dywidenda.

Dla oceny stanu faktycznego bardzo istotne znaczenie ma również fakt nierozpoznawalności licencjonowanego znaku towarowego i jego nie identyfikowalności z produktami spożywczymi. Już sam ten fakt powoduje, że rynkowa wartość takiego znaku jest zerowa (lub bliska tej wartości), a na jego wartość pracuje dopiero spółka, której ten znak jest przekazany w drodze umowy licencyjnej. Każda zatem opłata licencyjna stanowi ukryty zysk wspólnika.

W stanie faktycznym należy również przeanalizować czy nabycie znaku towarowego jest spółce niezbędne, skoro nie wiąże się z nim żadne wartości związane z kreowaniem popytu na produkty spółki i równie dobrze spółka może pracować na swoją pozycję rynkową w oparciu o swoją własną nazwę (firmę).

Przykład 24

Pan Z jest 100% udziałowcem dwóch spółek kapitałowych, tj.:

- XY Spółki z o.o. – będącej podatnikiem podatku CIT na zasadach ogólnych oraz
- XZ Spółki z o.o. – będącej od 2021 r. podatnikiem ryczałtu od dochodów spółek.

XY Spółka z o.o. od 2022 r. świadczy na rzecz XZ Spółki z o.o. usługi doradcze, nie związane z zarządzaniem, uzyskując z tego tytułu comiesięczny przychód, ustalony według zasady ceny rynkowej.

Jak należy kwalifikować takie zdarzenie?

Świadczenie doradztwa wykonywanego przez Spółkę XY Spółka z o.o. na rzecz spółki XZ Spółka z o.o. (cała należność) powinno zostać ocenione pod kątem przesłanek kreujących go jako dochód z tytułu ukrytego zysku osiągnięty przez XZ Spółka z o.o.

Ponieważ Pan Z jest jedynym udziałowcem obu spółek, to Spółka XY oraz XZ są podmiotami powiązaniem w rozumieniu przepisów o ryczałcie od dochodów spółek. Okoliczności faktyczne oraz prawne w indywidualnej sprawie mogą uzasadniać ekonomiczny sens powyższej transakcji uzyskiwanej w postaci korzyści podatkowej (np. Spółka XY posiada nierozliczoną

stratę z poprzednich lat podatkowych), co w przypadku usług doradczych o ogólnym charakterze, czy usług nie mających wymiernego i istotnego wpływu na funkcjonowanie spółki XZ sp. z o.o. powinno prowadzić do utożsamienia wydatków z tytułu takich usług jako dochodu z tytułu ukrytych zysków.

Dla oceny innych przesłanek kreujących wydatki spółki XZ sp. z o.o. na doradztwo jako dochodu z tytułu ukrytych zysków istotny jest przedmiot tej usługi. Jeśli bowiem świadczone doradztwo związane jest bezpośrednio i ściśle z przedmiotem działalności tej spółki i bez świadczonych w ten sposób usług przez Spółkę XY sp. z o.o. – spółka XZ sp. z o.o. zobowiązana byłaby uzyskiwać analogiczne usługi od innych podmiotów (np. doradztwo w zakresie użytkowania określonych urządzeń przemysłowych) usługi takie nie powinny być kwalifikowane jako dochód z tytułu ukrytego zysku.

Przykład 25

Pan Z jest 100% udziałowcem dwóch spółek kapitałowych, tj.:

- XY Spółki z o.o. – będącej podatnikiem podatku CIT na zasadach ogólnych; spółka jest producentem towarów z tworzyw sztucznych w tym m.in. guzików oraz
- XZ Spółki z o.o. – będącej od 2021 r. podatnikiem ryczałtu od dochodów spółek; spółka jest producentem odzieży.

W 2022 r. XY Spółka z o.o. dokonała sprzedaży towarów (guzików) na rzecz XZ Spółki z o.o., za kwotę 50 tys. zł. Wartość rynkowa towarów (guzików) odpowiada cenie ustalonej między spółkami.

Jak należy kwalifikować takie zdarzenie?

Zgodnie z art. 28m ust. 3 ustawy o CIT ukrytym zyskiem jest świadczenie wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż zysk podzielony. Wartość transakcji zakupu guzików przez XZ została ustalona według ceny rynkowej, na zasadach ustalanych z innymi producentami guzików. Zakupiony towar jest niezbędny dla wyprodukowania odzieży (kurtek i marynarek), czyli realizacji podstawowej działalności spółki. Ustalenie transakcji na warunkach rynkowych w zakresie niezbędnym dla realizacji podstawowego przedmiotu działalności spółki pozwala uznać, że transakcja zakupu towaru (guzików) wykracza poza zakres dochodu z tytułu ukrytych zysków spółki XZ spółka z o.o.

Zdarzenie to nie kreuje dochodu z tytułu ukrytych zysków.

Przykład 26

XYZ Sp. z o.o. objęta od 2022 r. ryczałtem od dochodów spółek, w tym samym roku osiągnęła przychody ze sprzedaży i zysk w wysokości 3 mln zł. W 2023 r. Spółka dokonała:

- 1) na rzecz 2 członków zarządu (wspólników) wypłaty premii stanowiącej 2% zysku wynikającego z zatwierdzonego za 2022 r. rocznego sprawozdania finansowego (po 30 tys. zł dla każdego członka zarządu) oraz
- 2) na rzecz 2 innych członków zarządu (niebędących wspólnikami ani osobami spełniającymi kryteria dla uznania za podmiot powiązany) wypłaty premii stanowiącej 1% zysku wynikającego z zatwierdzonego za 2021 r. rocznego sprawozdania finansowego (po 15 tys. zł dla każdego członka zarządu).

Jak należy kwalifikować taką operację?

Wypłacona przez Spółkę premia nie stanowi podziału zysku mocą stosownej uchwały, w oparciu o zatwierdzone roczne sprawozdanie finansowe jednostki, ale stanowi wynagrodzenie należne z tytułu zasiadania w organach zarządczych spółki. W związku z tym **wypłata wynagrodzenia stanowi dochód z tytułu ukrytego zysku** i podlega opodatkowaniu ryczałtem **ale jedynie w odniesieniu do wypłat dokonanych na rzecz wspólników**. Ponieważ pozostali członkowie zarządu, w podanym stanie faktycznym, nie spełniają przesłanek do uznania ich za podmioty powiązane ze spółką, wypłata wynagrodzenia na ich rzecz nie stanowi dochodu z tytułu ukrytego zysku i nie podlega opodatkowaniu ryczałtem.

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

- **wynagrodzenia za świadczenia na rzecz spółki** (przychody ze stosunku pracy i zrównane – art. 12 ust. 1 ustawy o PIT), **wynagrodzenia z wykonywania wolnego zawodu i zrównane** (przychody osób należących do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji itp., przychody z umów zlecenia/o dzieło, przychody z tyt. umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub podobnych – art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy o PIT) oraz **zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego** wypłacone osobie fizycznej, przy czym:
 - wyłączenie dotyczy części, w jakiej suma wypłaconych danej osobie w miesiącu wyżej wymienionych wynagrodzeń/zasiłków, nie przekracza pięciokrotności średniego miesięcznego wynagrodzenia³⁶ wypłacanego przez podatnika z ww. tytułów, nie więcej jednak niż pięciokrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia³⁷ w sektorze przedsiębiorstw,
 - średnie i przeciętne miesięczne wynagrodzenie ustala się za miesiąc poprzedzający miesiąc dokonania wypłat osobie fizycznej
- **wydatki i odpisy amortyzacyjne oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości**, związane z używaniem **samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego** oraz innych składników majątku, przy czym:
 - gdy składniki majątku wykorzystywane są tylko na cele działalności gospodarczej – przysługuje wyłączenie w pełnej wysokości,
 - gdy składniki majątku wykorzystywane są również na inne cele niż działalność gospodarcza (tzw. użytek mieszany) – wyłączenie będzie przysługiwać w wysokości 50%
- **kwoty pożyczki (kredytu) zwróconej** przez podatnika wspólnikowi lub podmiotowi powiązanemu, z wyłączeniem odsetek, prowizji, wynagrodzeń i opłat.

Wyłączenia w art. 28m ust. 4 ustawy o CIT mają charakter katalogu zamkniętego.

Ważne!

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

Przykład 27

Pan Nowak poprzez spółkę z o.o. prowadzi wraz z rodziną sklep meblowy. W przyszłym roku jego syn bierze ślub, stąd Pan Nowak zdecydował, że dobrym prezentem ślubnym dla syna i jego narzeczonej oraz podziękowaniem za zadowalające wyniki w pracy może być nowy **samochód**. Samochód będzie używany wprawdzie przez rodzinę, ale również jako samochód służbowy.

Jakie będą skutki podatkowe takiej operacji

W przypadku wykorzystywania pojazdu **na tzw. cele mieszane**, wydatki a także odpisy amortyzacyjne oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, które są związane z używaniem takiego pojazdu, będą uznane jako wypłata **tzw. ukrytego zysku**. Dochód z tytułu ukrytych zysków, będzie w takiej sytuacji wynosił 50% tych wydatków i kosztów, np. poniesionych w

³⁶ Średnie miesięczne wynagrodzenie wypłacane przez podatnika należy policzyć poprzez zastosowanie średniej arytmetycznej.

³⁷ Ogłaszanego każdego miesiąca Obwieszczeniem Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego

postaci odpisów amortyzacyjnych, wydatków na paliwo, czyszczenie, naprawy, etc.

Przykład 28

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

Jak powinien zostać zakwalifikowany taki stan faktyczny?

Dochodem do opodatkowania w spółce jako **ukryty zysk** (w świetle art. 28m ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT) jest nadwyżka wypłacanej Prezesowi Spółki XY sp. z o. o. pensji, ponad 5-krotność średniego miesięcznego wynagrodzenia w firmie, nie więcej niż 5-krotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw.

Patrz także Rozdział 7.2 Przewodnika.

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

63. Dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika odpowiada wysokości takich wydatków. Przykłady mogą częściowo pokrywać się z tymi, które dotyczą dochodów z tytułu ukrytych zysków (patrz Rozdział 6.2 i 7.2 Przewodnika). Jednak w przypadku wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą nie jest konieczne i wymagane badanie powiązań z podmiotem na rzecz którego dokonywana jest wypłata lub z którym dokonuje się transakcji.

64. Sposób kwalifikacji tego dochodu uzależniony jest od indywidualnego stanu faktycznego, w jakim pozostaje spółka. W ocenie wydatków kwalifikujących się do tego rodzaju dochodów **można się posiłkować** kwalifikacją wydatków do kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, na podstawie art. 15 ust. 1, wynikającą z praktyki podmiotu jak również bogatego orzecznictwa sądowno-administracyjnego. Wprowadzie pojęcie „wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą” nie jest tożsame z pojęciem „wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów”, jednak należy zwrócić uwagę na podobieństwo, jakie może je cechować. Podobieństwa pomiędzy wydatkami niezwiązanymi z działalnością gospodarczą a wydatkami niestanowiącymi kosztów uzyskania przychodu, należy upatrywać przede wszystkim w celu ich poniesienia. Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów³⁸. Te same cele powinny realizować wydatki związane z działalnością gospodarczą. Należy bowiem zwrócić uwagę, że jedną z immanentnych cech działalności gospodarczej, która wyróżnia ją od innego rodzaju aktywności, jest jej zarobkowy charakter³⁹.

Ważne!

Za wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą będą uznane publicznoprawne wydatki o charakterze sankcyjnym, np. kary, grzywny czy odsetki od nieterminowego uregulowania zobowiązania podatkowego. Takie wydatki oprócz tego, że mają charakter sankcyjny, nie są również poniesione w celu osiągnięcia, zabezpieczenia lub zachowania źródła przychodów jak również ich ponoszenie nie jest podstawą prowadzenia działalności gospodarczej.

Dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą rozpoznawany jest dla celów opodatkowania ryczałtem niezależnie od tego czy podatnik dokona już zapłaty za usługę czy towar. Wszystkie dochody wymienione w art. 28m ust. 1 pkt 2, 3 i 6 ustawy o CIT związane są bezpośrednio z zasadami sporządzania wyniku finansowego. W związku z powyższym, nawet jeśli podatnik nie dokona zapłaty za towar czy usługę, ale zaksięguje daną operację gospodarczą obciążającą wynik finansowy netto (m.in. zapisy księgowe na kontach zespołu 4, 5 i 7), to w takiej sytuacji dojdzie do powstania dochodu z tytułu

³⁸ Art. 15 ust. 1 ustawy o CIT

³⁹ Por. art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców, Dz. U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.

wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika. Dochód z tego tytułu, zgodnie z art. 28n ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT ustala się w miesiącu wykonania danego świadczenia lub dokonania wypłaty lub wydatku. Indywidualny stan faktyczny i cechy określonego świadczenia i zachowania podatnika przesądzać będą o terminie powstania dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Przykład 29

Spółka opodatkowana ryczałtem, produkująca buty, dokonuje wydatków związanych z opłatą kar, grzywien orzeczonych w postępowaniu karnym. Ponosi również wydatki na rzecz organizacji miłośników zdrowego żywienia.

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

Takie wydatki mogą być kosztem spółki dla celów przepisów o rachunkowości, o ile jest to zgodne z zasadami rachunkowymi spółki. Jednak wydatki z tytułu kar i grzywien ze względu na sankcyjny charakter oraz brak związku z osiągnięciem przychodów bądź zachowaniem lub zabezpieczeniem jego źródła oraz z istotą działalności gospodarczej – **podlegają opodatkowaniu** na podstawie art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT **jako dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą**. Wprawdzie często działalność gospodarcza obciążana jest różnymi karami i opłatami, niemniej jednak obowiązki związane z ich zapłatą nie są wpisane w podstawowy profil zachowania spółki, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Kary i opłaty karne wynikają raczej z zawinionych działań wynikających z błędów ludzkich, a nie z samej istoty działalności gospodarczej.

Również wydatki na rzecz organizacji miłośników zdrowego żywienia podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT jako dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Trudno bowiem uznać aby miały one związek z produkcją butów.

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

65. W dochodzie ustalonym dla celów ryczałtu uwzględniane są wzrosty wartości majątku powstające w następstwie określonych form restrukturyzacyjnych, tj. łączenie, podział, przekształcenie podmiotów lub wniesienie przez osobę fizyczną w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części⁴⁰. Każda zatem reorganizacja skutkująca czy to np. zmianą w strukturze właścicielskiej (jak w przypadku łączenia czy podziału), czy modyfikacją formy prawnej (jak w przypadku przekształcenia) podatkowo traktowana jest jako moment ustalenia dochodu do opodatkowania w postaci **dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku**. Dochód ten ustala się jako nadwyżka **wartości rynkowej** składników przejmowanego, przekształcanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad ich **wartość podatkową** (patrz także Rozdział 2.3 Przewodnika).

Wartość rynkowa

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

- w reżimie cen transferowych związanym - w przypadku przejmowania składników majątku lub wnoszenia w drodze wkładu niepieniężnego - ze zmianą istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk – jest to wartość ustalana zgodnie z art. 11c ustawy o CIT (przy spełnieniu warunków do ustalenia cen transferowych między podmiotami powiązаныmi)

⁴⁰ Dotyczy aportu przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części wnoszonego do spółki opodatkowanej ryczałtem przez osobę fizyczną będącą właścicielem tego przedsiębiorstwa (zorganizowanej części). W innych przypadkach dojdzie do naruszenia przepisu art. 28j ust. 1 pkt 4 lub 5 ustawy o CIT co oznacza, iż podatnik wnoszący aport oraz otrzymujący taki aport utraci prawo do ryczałtu.

- w przypadku papierów wartościowych oraz składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk – jest to wartość ustalana zgodnie z art. 14 ust. 2 ustawy o CIT (tj. na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami, prawami lub usługami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca zbycia albo świadczenia)

Wartość podatkowa

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

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

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

66. Jednym z celów podejmowania przez podmioty gospodarcze działań restrukturyzacyjnych może być spełnienie warunku posiadania statusu spółki uprawnionej do wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Restrukturyzacji mogą podlegać zarówno podatnicy CIT jak i podmiot niebędący podatnikiem CIT⁴¹ (patrz Rozdział 2.3 Przewodnika).

Restrukturyzacji (w drodze łączenia, podziału, przekształcenia czy wkładu niepieniężnego) mogą podlegać również podatnicy opodatkowani już ryczałtem. Zatem dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku może wystąpić również w sytuacji⁴², gdy wszyscy podatnicy uczestniczący w restrukturyzacji podlegają opodatkowaniu ryczałtem.

67. Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku występuje w sytuacji, gdy w restrukturyzacji (łączeniu, podziale, wnoszeniu przez osobę fizyczną wkładu niepieniężnego) podatnik przejmujący jest podatnikiem opodatkowanym ryczałtem, natomiast podmiot przejmowany nie jest opodatkowany ryczałtem. W takiej sytuacji warunkiem utrzymania przez podmiot przejmujący prawa do ryczałtu jest to, aby **podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny**, na dzień restrukturyzacji:

- zamknął księgi rachunkowe,
- sporządził sprawozdanie finansowe, oraz
- dokonał rozliczeń i ustaleń, o których mowa w art. 7aa ustawy o CIT, w związku z przejmowanymi (wnoszonymi aportem) składnikami majątku, czyli ustalił wstępną korektę przychodów i kosztów oraz ustalił dochód z restrukturyzacji (dochód z przekształcenia) od przenoszonych do podatnika opodatkowanego ryczałtem składników majątku wraz z należnym podatkiem.

Wskazać przy tym należy, że w przypadku aportu do spółki opodatkowanej ryczałtem, jedynym możliwym przypadkiem jest wniesienie aportu przez osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą - w ramach wnoszonego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części⁴³. Ustalenie w tym przypadku wstępnej korekty przychodów i kosztów oraz ustalenie dochodu z restrukturyzacji (dochodu z przekształcenia) od składników majątku przenoszonych w drodze aportu do podatnika opodatkowanego ryczałtem – ciążyć będzie na podatniku, zgodnie z art. 7aa ustawy o CIT.

⁴¹ Przedsiębiorca osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą → S.A., P.S.A., S.K.A., Sp. z o. o., sp. k.

Sp. nieposiadająca osobowości prawnej (np. jawna, partnerska, cywilna) → S.A., P.S.A., S.K.A., Sp. z o. o., sp. k.

⁴² Patrz: art. 28m ust. 1 pkt 4 w związku z art. 28l ust. 1 pkt 4 lit c i d ustawy o CIT

⁴³ W innych korelacjach wnoszenia aportu dojdzie do naruszenia warunku z art. 28j ust. 1 pkt 4 i 5 ustawy o CIT, co oznacza utratę prawa do ryczałtu przez spółkę otrzymującą taki aport oraz spółkę wnoszącą aport (jeśli była opodatkowana ryczałtem).

Jeżeli wymienione obowiązki nie zostaną spełnione, podatnik opodatkowany ryczałtem traci prawo do tego opodatkowania z końcem roku podatkowego, poprzedzającego rok podatkowy, w którym dokonano takiego przejęcia. W tym przypadku, podmiot przejmujący zobligowany jest do rozliczenia podatku CIT według zasad ogólnych od początku roku podatkowego, w którym doszło do przejęcia (aportu). Oznacza to obowiązek uiszczenia należnych zaliczek na podatek dochodowy, obliczonych na podstawie art. 25 ustawy o CIT, wraz z odsetkami od dochodu ustalonego na podstawie art. 7 ustawy o CIT.

68. W sytuacji, gdy podatnik zostanie przejęty przez inny podmiot, który nie jest opodatkowany ryczałtem – w drodze łączenia lub podziału podmiotów, w tym podziału przez wydzielenie, lub wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części - podatnik ten traci prawo do ryczałtu z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym dokonano restrukturyzacji. Nie dochodzi wówczas do ustalenia dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku, a czynność ta rozliczana jest na podstawie ogólnych zasad CIT, zgodnie z art. 7b ustawy o CIT.

69. W sytuacji, gdy wszystkie podmioty uczestniczące w czynnościach restrukturyzacyjnych są opodatkowane ryczałtem, podmioty te dokonują jedynie ustalenia dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku.

Przykład 30

Spółka X S.A. w roku poprzedzającym rok przystąpienia do opodatkowania ryczałtem (2021 r.) poniosła stratę podatkową, a zatem nie powstał u niej dochód z działalności do opodatkowania zgodnie z ogólnymi zasadami ustawy o CIT. W pierwszym roku stosowania ryczałtu (2022 r.), doszło do przekształcenia Spółki X S.A. w Spółkę Y sp. z o.o., w wyniku czego powstał dochód z przekształcenia (w oparciu o art. 28m ust 1 pkt 4 ustawy o CIT). Zgodnie z art. 28m ust. 1 pkt 4 (w związku z art. 28n ust. 1 pkt 3) ustawy o CIT Spółka Y sp. z o. o. będzie zobowiązana do ustalenia dochodu, na moment przekształcenia, odpowiadającego nadwyżce wartości rynkowej nad wartość podatkową składników majątku przekształcanej spółki X S.A. oraz do zapłaty ryczałtu z tego tytułu.

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

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

70. Dochód z tytułu zysku netto odpowiada sumie zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania ryczałtu w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty⁴⁴.

Powstanie tego rodzaju dochodu związane jest z zakończeniem opodatkowania ryczałtem – wskutek m.in. złożenia informacji o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem, czy naruszenia warunków uprawniających do stosowania ryczałtu. Dochód ten rozpoznawany jest w momencie zakończenia opodatkowania ryczałtem. i odpowiada łącznej wartości zysków netto wypracowanych przez spółkę w każdym roku podatkowym stosowania ryczałtu, które nie zostały podzielone między wspólników lub przeznaczone na pokrycie strat w żadnym z tych lat podatkowych. Zyski wypracowane w okresie opodatkowania ryczałtem wykazywane są w sprawozdaniu finansowym poprzez wyodrębnienie ich w kapitałach własnych. Stanowią je kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych, które zostały odniesione na kapitały (art. 28d ust. 1 pkt 2 i ust. 2 ustawy o CIT). O sposobie zapłaty podatku od dochodu z tytułu zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem decyduje podatnik. Termin zapłaty podatku od tego dochodu uzależniony został bowiem od terminu jego dystrybucji (patrz rozdział 10 Przewodnika).

Przykład 31

Spółka X sp. z o.o. jest małym podatnikiem. Rok podatkowy Spółki pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Spółka była objęta ryczałtem od dochodów spółek w latach 2022-2025. W każdym z tych lat wypracowywała zysk, który wyodrębniała w kapitale własnym. Od 2026 r. w związku z naruszeniem warunku stosowania ryczałtu, Spółka nie jest już podatnikiem w tym systemie opodatkowania (rozlicza się zgodnie z ogólnymi zasadami w ustawie o CIT).

⁴⁴ Art. 28m ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT

Jakie będą następstwa takiego zdarzenia?

Dzięki odpowiedniej ewidencji w księgach rachunkowych oraz wyodrębnianiu wypracowanych zysków w kapitale własnym sprawozdania finansowego, Spółka bez trudu identyfikuje dochód do opodatkowania ryczałtem, którym jest **suma wszystkich zysków netto z każdego roku podatkowego w części niepodzielonej lub nieprzeznaczonej na pokrycie straty**.

W przypadku wypłaty zysku po zakończeniu opodatkowania ryczałtem, spółka będzie obowiązana obliczyć oraz odprowadzić należny podatek na takich zasadach, jakby dalej była opodatkowana ryczałtem.

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

71. Dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych powstaje w związku z pominięciem w prowadzonych księgach zdarzeń (operacji) gospodarczych (w przychodach lub kosztach (stratach, zyskach), pomimo obowiązku ich wykazania. Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, do ksiąg rachunkowych danego okresu sprawozdawczego, należy wprowadzić w postaci zapisu każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Jeśli jednostka gospodarcza nie ujęła danego zdarzenia gospodarczego w księgach rachunkowych w wyniku błędu, to w zależności od tego czy błąd ten został ujawniony przed zatwierdzeniem, czy po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za rok obrotowy, którego ten błąd dotyczy oraz czy ma on istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, operacja gospodarcza dotycząca tego błędu powinna zostać ujęta:

- albo w księgach bieżącego roku obrotowego
- albo w księgach rachunkowych roku, którego dotyczy
 - zgodnie z regulacjami art. 54 ustawy o rachunkowości.

Po ujawnieniu takiego uchybienia (np. w ramach kontroli podatkowej organu podatkowego lub weryfikacji własnej podatnika) podatek - zgodnie z zasadami prowadzenia ksiąg rachunkowych - zaksięguje więc daną operację gospodarczą w roku jej ujawnienia. **Jednak okoliczność ta nie modyfikuje faktu, że w ryczałcie obowiązek podatkowy z tego tytułu powstaje w roku podatkowym, w którym przychody te lub koszty powinny zostać zarachowane.**

Uwaga !

Na podstawie art. 28h ust. 2 ustawy o CIT w kategorii dochodów z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych ujmuje się również dochód uzyskiwany z tytułu udziału w strukturach hybrydowych (Rozdział 3a ustawy o CIT).

Uzasadnieniem dla stosowania na potrzeby ryczałtu regulacji w zakresie struktur hybrydowych (pomimo ich zasadniczego wyłączenia w przypadku opodatkowania tym podatkiem), jest obligatoryjność stosowania przez wszystkich podatników podatku CIT przepisów *dyrektywy Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniającej dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich (Dz. Urz. UE L 144 z 07.06.2017, str. 1)*⁴⁵

7 Podstawa opodatkowania Ryczałtem

72. Podatnik wybierając ryczałt stosuje regulacje dedykowane temu modelowi opodatkowania, które zostały określone w **rozdziale 6b ustawy o CIT**. Oznacza to **ominięcie, co do zasady, normujących analogiczne kwestie** (patrz także Rozdział

⁴⁵ Wdrożonej do polskiego systemu prawnego ustawą z dnia 28 maja 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1106).

1.4 Przewodnika) **przepisów ustawy o CIT**, odnoszących się w szczególności do: - ustalenia dochodu (art. 7 ustawy o CIT), - przychodów podatkowych (art. 12 ustawy o CIT), - kosztów uzyskania przychodów (art. 15 ustawy o CIT), - zwolnień od podatku (art. 17 ustawy o CIT), - podstawy opodatkowania i wysokości podatku (art. 18 oraz 19 ustawy o CIT), czy - możliwych do zastosowania odliczeń (art. 18 – 18f ustawy o CIT).

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

Podstawa opodatkowania ryczałtem oparta jest na wyniku obliczonym na podstawie przepisów o rachunkowości oraz na dochodach określonych ustawą (art. 28m ust. 1 pkt 2-6 ustawy o CIT). Dla określonych dochodów ustala się odrębne podstawy opodatkowania. Obowiązuje przy tym **zasada kontynuacji rozliczeń podatkowych operacji gospodarczych** rozpoczętych przed rokiem wyboru formy opodatkowania ryczałtem i realizowanych (w całości lub w części) w czasie stosowania ryczałtu⁴⁶. Zatem, przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatnik uwzględnia (ujawnione „na wejściu w system”) zdarzenia zaistniałe przed przystąpieniem do ryczałtu, jeżeli rozliczenie tych zdarzeń jest kontynuowane zgodnie z przyjętymi przez tego podatnika zasadami rachunkowości (patrz także Rozdział 2 i 6 Przewodnika).

73. Przepis art. 28n ust. 1 ustawy o CIT przewiduje **pięć podstaw opodatkowania**, które zostały wyodrębnione w oparciu o rodzaj (kategorię) dochodu podatkowego, ustalanego w sposób określony w art. 28m ustawy o CIT (patrz Rozdział 6 Przewodnika):

- 1) **suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat** ustalona w miesiącu, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto, nie później jednak niż do końca szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego, za który sporządzone jest sprawozdanie finansowe,
- 2) **suma dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą** ustalona w miesiącu, w którym wykonano świadczenie lub dokonano wypłaty albo wydatku,
- 3) **dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku** osiągnięty w miesiącu, w którym nastąpiło łączenie, podział, przekształcenie podmiotów lub wniesienie wkładu niepieniężnego,
- 4) **dochód z tytułu zysku netto** (suma zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty⁴⁷) osiągnięty w roku podatkowym, w którym podatnik zakończył opodatkowanie ryczałtem,
- 5) **dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych** osiągnięty w roku podatkowym.

Przykład 32

Spółka X Sp. z o.o. powstała w wyniku przekształcenia spółki akcyjnej. Do przekształcenia doszło w drugim roku podatkowym (2024 r.) stosowania opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. W jednym z kolejnych lat podatkowych opodatkowania ryczałtem Spółka X Sp. z o.o. dokonała następujących operacji (dotyczących okresu i zysków wypracowanych w ramach tej formy opodatkowania):

- a) wypłaciła wspólnikom dywidendę z tytułu osiągniętego zysku,
- b) udzieliła wspólnikom pożyczki w formie pieniężnej,
- c) dokonała przejęcia innego podmiotu poprzez połączenie (przy czym podmiot przejmowany jest opodatkowany ryczałtem co oznacza, zgodnie z art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. c) ustawy o CIT – patrz Rozdział 13 Przewodnika, że nie doszło do utraty prawa do opodatkowania ryczałtem)
- d) osiągnęła również dochody poza terytorium Polski inne niż wyłączone lub wolne od podatku na podstawie umowy

⁴⁶ art. 28n ust. 3 ustawy o CIT

⁴⁷ Patrz art. 28m ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT

o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej umowy międzynarodowej, której Polska jest stroną (art. 28n ust. 5 ustawy o CIT – patrz Rozdział 9)

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

1) Powstanie dochód z przekształcenia (art. 28m ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT), tj. dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku, w postaci nadwyżki wartości rynkowej nad wartość podatkową.

2) Co do zasady, wszystkie osiągnięte przez Spółkę ww. dochody stanowią przedmiot opodatkowania ryczałtem, tzn.:

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

ad b) dochód z tytułu ukrytych zysków (w kwocie kapitału udzielonej pożyczki - art. 28m ust. 1 pkt 2/art. 28n ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT)

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

Dla ustalenia **podstawy opodatkowania** poszczególne dochody ulegną rozpoznaniu w miesiącu ich realizacji, tj.: w przypadku dywidendy **(a)** - w miesiącu podjęcia uchwały o podziale zysku, nie później niż do końca szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego, za który sporządzone jest sprawozdanie finansowe; w przypadku pożyczki **(b)** - w miesiącu dokonania jej wypłaty lub zawarcia umowy, powodujących obowiązek dokonania odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych, zaś w przypadku zmiany wartości składników majątku **(c)** - w miesiącu przejęcia przez połączenie.

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

Przykład 33 – dla małego podatnika

	20XX	20XX+1
Zysk brutto	12 000 000,00	12 000 000,00
Obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego	10 000,00	510 000,00
<u>Zysk netto</u>	11 990 000,00	11 490 000,00
zysk netto z roku 20XX przeznaczony na wypłatę dywidendy w roku 20XX+1		5 000 000,00
Podatek od zysku wg stawki 10% (płacony do 20-go dnia siódmego miesiąca roku podatkowego)		500 000,00
Ukryte zyski	100 000,00	100 000,00
Podatek od ukrytych zysków wg stawki 10% (płacony do 20-go dnia następnego miesiąca wykonania świadczenia lub dokonania wypłaty lub wydatku)	10 000,00	10 000,00
Razem podatek	10 000,00	510 000,00

Przykład 34 – dla małego podatnika

	20XX	20XX+1
Zysk brutto	12 000 000,00	12 000 000,00
Obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego	22 000,00	510 000,00
<u>Zysk netto</u>	11 978 000,00	11 490 000,00
zysk netto z roku 20XX przeznaczony na wypłatę dywidendy w roku 20XX+1		5 000 000,00
Podatek od zysku wg stawki 10% (płacony do 20-go dnia siódmego miesiąca roku podatkowego)		500 000,00
Ukryte zyski	100 000,00	100 000,00
Podatek od ukrytych zysków – 10% (płacony do 20-go dnia następnego miesiąca wypłaty lub wydatku)	10 000,00	10 000,00
Zmiana wartości składników majątku w związku z połączeniem	120 000,00	
Podatek od zmiany wartości składników majątku wg stawki 10%	12 000,00	
Razem podatek	22 000,00	510 000,00

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

74. Zasadniczą podstawą opodatkowania w ryczałcie od dochodów spółek jest 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 (dochód ustalony przy uwzględnieniu regulacji art. 28m ust. 1 pkt 1 lit a i b ustawy o CIT, patrz Rozdział 6 Przewodnika). Dochód ten powstaje w związku z podziałem wypracowanego zysku, który został przeznaczony do wypłaty wspólnikom lub na pokrycie strat z lat ubiegłych, tj. powstałych przed stosowaniem ryczałtu. Dochód nie powstaje, jeżeli zysk zostaje przeznaczony na pokrycie straty osiągniętej za rok, w którym podatnik stosował ryczałt od dochodów spółek. Dla celów Ryczałtu wypłacone zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy uważa się za dochód z tytułu podzielonego zysku, o którym mowa w art. 28m ust. 1 pkt 1⁴⁸.

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

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

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

ale

⁴⁸ Zob. art. 28m ust. 2 ustawy o CIT.

- w przypadku **podjęcia uchwały w terminie późniejszym** przyjmuje się, że nastąpiło to ostatniego dnia tego szóstego miesiąca, a obowiązek zapłaty podatku powstanie do 20. dnia siódmego miesiąca roku podatkowego⁴⁹.

Przyjęte rozwiązanie koreluje z przepisem art. 53 ust. 1, 3 i 4 ustawy o rachunkowości⁵⁰. Z reguły zatwierdzenie sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający następuje w tym samym dniu, w którym podjęta została uchwała o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto.

Ważne!

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

Przykład 35

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

Czy przekroczenie wymaganego ustawą terminu oznacza bezwzględną nieterminowość dokonanej czynności?

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

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

- z tytułu podziału zysku na rzecz wspólników w okresie opodatkowania ryczałtem, pochodzącego z zysku wypracowanego w okresie sprzed tego opodatkowania (a zatem kiedy spółka podlegała opodatkowaniu na ogólnych zasadach ustawy o CIT).

Przykład 36

Spółka X sp. z o.o. jest objęta ryczałtem od dochodów spółek od 2022 r. Rok podatkowy Spółki pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Spółka posiada niepodzielony zysk, który został wypracowany w 2021 r., oraz wyodrębniony w kapitale własnym sprawozdania finansowego. Spółka podejmuje decyzję o podziale tego zysku uchwałą z dnia 30 czerwca 2023 r. (a zatem w trakcie opodatkowania ryczałtem).

Jakie będą następstwa takiego zdarzenia?

Zobowiązanie podatkowe w podatku od ryczałtu - brak

⁴⁹ Patrz art. 28t ust. 1 pkt 1 w związku z art. 28n ust. 2 ustawy o CIT.

⁵⁰ **Art. 53 ust. 1, 3 i 4 ustawy o rachunkowości** stanowi: „roczne sprawozdanie finansowe jednostki podlega zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający, nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto jednostek zobowiązanych do poddania badaniu rocznego sprawozdania finansowego może nastąpić po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający, poprzedzonego wyrażeniem przez biegłego rewidenta opinii o tym sprawozdaniu bez zastrzeżeń lub z zastrzeżeniami. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto, dokonany bez spełnienia tego warunku, jest nieważny z mocy prawa. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto jednostek niezobowiązanych do poddania badaniu rocznego sprawozdania finansowego może nastąpić po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający.”

Podział zysku za okres sprzed opodatkowania ryczałtem nie spowoduje powstania zobowiązania podatkowego w podatku CIT z tytułu ryczałtu. Wyodrębnienie zysku za 2021r. na kapitale własnym sprawozdania finansowego daje podstawę uznania, że nie jest to zysk wypracowany w okresie opodatkowania ryczałtem, gdyż jest on przypisany do roku podatkowego sprzed opodatkowania ryczałtem (z okresu, w którym Spółka była opodatkowana podatkiem CIT na zasadach ogólnych). W przypadku wypłaty dywidendy pochodzącej z zysku wypracowanego w 2021 r. wspólnikowi spółki **nie przysługuje** prawo do pomniejszeń ani odliczeń. Taka dywidenda podlega opodatkowaniu podatkiem PIT na zasadach ogólnych, dotyczących opodatkowania dywidend.

- z tytułu podziału zysku na rzecz wspólników w okresie opodatkowania ryczałtem, pochodzącego z zysku wypracowanego w okresie tego opodatkowania

Przykład 37

Spółka X sp. z o.o. jest objęta ryczałtem od dochodów spółek od 2022 r. Jej rok podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym. W tym samym 2022 r. Spółka X sp. z o.o. uzyskała przychody ze sprzedaży rozpoznając zysk. W 2023 r. dokonuje częściowego podziału wypracowanego w 2022 r. zysku w postaci dywidendy między dwóch wspólników (udziałowców), uchwałą z dnia 27 czerwca 2023 r. (wypłata ma miejsce 28 czerwca 2023r.). Pozostały zysk przeznacza na kapitał zapasowy.

Jakie będą następstwa takiego zdarzenia?

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

Podział zysku wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w reżimie tego opodatkowania powoduje powstanie w spółce X sp. z o.o. zobowiązania podatkowego z tytułu ryczałtu (10% lub 20% zależnie od kwalifikacji podatnika).

Jeżeli w 2022 r. został wypracowany zysk w spółce w kwocie 3,5 mln zł, a do wypłaty na rzecz wspólników przeznaczono 2 mln zł., podstawą opodatkowania ryczałtem z tytułu dochodu z tytułu podzielonego zysku w spółce X sp. z o.o. będzie kwota 2 mln zł.

- z tytułu podziału zysku na rzecz wspólników w okresie, w którym podatnik zakończył już opodatkowanie ryczałtem, a który został wypracowany w czasie opodatkowania ryczałtem (patrz Rozdział 6.5 Przewodnika)

Przykład 38

Spółka X sp. z o.o. jest małym podatnikiem. Rok podatkowy Spółki pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Spółka jest objęta ryczałtem od dochodów spółek w latach 2022-2029. W każdym z tych lat wypracowywała zysk, który wyodrębniała w kapitale własnym (nie dokonywała jego wypłat na rzecz wspólników). Od 2030 r. Spółka nie jest już podatnikiem w tym systemie opodatkowania (rozlicza się zgodnie z ogólnymi zasadami w ustawie o CIT). 27 czerwca 2031 r. podejmuje uchwałę o podziale zysku za cały okres opodatkowania ryczałtem (za lata 2022-2029).

Jakie będą następstwa takiego zdarzenia?

Dzięki wyodrębnianiu wypracowanych zysków w kapitale własnym sprawozdania finansowego, Spółka może rozpoznać dochód do opodatkowania ryczałtem stanowiący **sumę wszystkich zysków netto z każdego roku podatkowego w części niepodzielonej lub nieprzeznaczonej na pokrycie straty (art. 28m ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT)** na koniec ostatniego roku

stosowania ryczałtu, tj. 2029 r.

Zapłata ryczałtu od tego dochodu może nastąpić (patrz Rozdział 10 Przewodnika):

1) do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem czyli **do 31 marca 2030 r.** Jednorazowa zapłata podatku na „wyjściu” z reżimu ryczałtu od dochodów spółek spowoduje, że w momencie wypłaty zysków na rzecz wspólników (w okresie po zakończeniu opodatkowania ryczałtem) Spółka nie opodatkowuje tych dochodów ponownie. Dzięki wyodrębnieniu zysków w kapitale własnym wspólnicy (udziałowcy) spółki mogą skorzystać z prawa do pomniejszenia podatku PIT od dywidend wypłaconych z podziału takich zysków, o część zapłaconego podatku CIT, przypadającego na dywidendę wypłaconą wspólnikowi.

2) Spółka ma możliwość zapłaty podatku od tego dochodu dopiero momencie jego dyspozycji, nawet jeśli ma to miejsce po zakończeniu opodatkowania ryczałtem. W takiej sytuacji, przy każdorazowym rozdysponowaniu zysku, spółka będzie obowiązana złożyć do urzędu skarbowego deklarację CIT-8E wraz z wpłatą ryczałtu należnego od wartości rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym ta dyspozycja została dokonana. Jeżeli rozdysponowanie dochodu z tytułu zysku netto dokonane zostało po upływie szóstego miesiąca roku podatkowego przyjmuje się, że zostało ono dokonane ostatniego dnia tego szóstego miesiąca.

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

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

W praktyce wymienione kategorie z uwagi na różnorodny ich charakter i możliwości klasyfikowania, mogą być w istocie ze sobą powiązane. Na przykład określony wydatek (o charakterze prywatnym prezesa zarządu spółki będącego wspólnikiem tej spółki) zakwalifikowany jako niezwiązany z działalnością gospodarczą (ale obniżający zysk netto/wynik finansowy spółki) może być również zakwalifikowany jako dochód z tytułu ukrytego zysku. Nie oznacza to jednak, że taki wydatek będzie podwójnie opodatkowany. Może być on uznany albo za wydatek niezwiązany z działalnością gospodarczą albo za ukrytą wypłatę zysku.

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

Przykład 39

1. Wydatki Spółki X sp. z o.o. z tytułu zapłaty czesnego na uczelni (np. krajowej lub zagranicznej) na rzecz jednego ze wspólników mogą zostać zakwalifikowane jako **dochód z tytułu ukrytych zysków**. Stanie się tak nawet w sytuacji, kiedy kierunek studiów jednego ze wspólników uzasadnia przedmiot działalności Spółki. Tego rodzaju wydatki mają cechy wydatków osobistych, nie związanych z działalnością gospodarczą.

Z kolei w sytuacji, gdy kierunek studiów nie ma żadnego związku z przedmiotem działalności spółki, ale zapłata czesnego na uczelni nastąpiła na rzecz pracownika, który nie jest podmiotem powiązany – to taki wydatek może zostać zakwalifikowany jako dochód z tytułu wydatków **niezwiązanych z działalnością gospodarczą**.

2. Wydatki z tytułu wynagrodzenia wypłacanego wspólnikowi Spółki XY sp. z o.o. na podstawie umowy o pracę mogą

zostać zakwalifikowane jako wypłata **ukrytego zysku** m.in. w sytuacji, gdy:

- wysokość wynagrodzenie przekracza limity o których mowa w art. 24m ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT,
- wspólnik nie może świadczyć takiej pracy (np. wspólnik na mocy umowy o pracę zobowiązany jest do świadczenia usług kurierskich, mimo że nie posiada prawa jazdy czy karty rowerowej),
- wspólnik w rzeczywistości nie świadczy pracy określonej w umowie (np. wspólnik pobierał przez cały rok wynagrodzenie z tyt. obsługi prawnej spółki, mimo że ani wspólnik ani Spółka nie dysponują choćby jedną opinią prawną sporządzoną przez wspólnika),
- Spółka nie zawarłaby takiej umowy o pracę, gdyby nie fakt, że drugą stroną umowy jest podmiot powiązany, (np. biuro rachunkowe prawdopodobnie nie zawarłoby umowy o pracę, której przedmiotem jest świadczenie usług kurierskich, gdyby nie fakt, że drugą stroną umowy jest jej wspólnik).

3. Wydatki z tytułu kosztów wynajmu mieszkania dla prezesa Spółki X sp. z o.o. mogą zostać zakwalifikowane jako **dochód z tytułu ukrytego zysku**, a koszty wynajmu mieszkania dla pracownika mogą spełniać kryteria do uznania ich **za wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą**. Oczywiście takie wydatki zostaną uznane odpowiednio za ukrytą wypłatę zysku lub wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą - jeśli brak będzie obiektywnych przyczyn, należycie uzasadniających ich zasadność z perspektywy działalności Spółki.

4. Wydatki z tytułu korzystania z pojazdów (samochodów osobowych, samolotów, jachtów), na tzw. cele mieszane, a także odpisy amortyzacyjne oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, związane z ich używaniem – zostaną uznane jako wypłata **ukrytego zysku**, w wysokości odpowiadającej 50% tych wydatków, odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości.

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

78. Kolejną podstawę opodatkowania w ryczałcie kreuje dochód osiągniany przez podatnika w związku z łączeniem, podziałem, przekształceniem podmiotów lub wniesieniem przez osobę fizyczną w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Dochód ten **ustalany jest na moment (w miesiącu) dokonania** jednej z ww. form restrukturyzacji. Odpowiada on nadwyżce wartości rynkowej składników:

- przejętych w drodze łączenia lub podziału
- wniesionych w drodze wkładu niepieniężnego przez osobę fizyczną, lub
- wniesionych w drodze przekształcenia

- ponad ich wartość podatkową (patrz także Rozdział 6.4 Przewodnika).

Przykład 40

Jan Kowalski prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą. W związku z dynamicznym rozwojem przedsiębiorstwa Pan Jan dokonał przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej w prostą spółkę akcyjną z dniem 31 grudnia 2021 r. Ponadto Pan Jan złożył do właściwego naczelnika urzędu skarbowego zawiadomienie ZAW-RD (według ustalonego wzoru) o wyborze ryczałtu od dochodów spółek od 1 stycznia 2022 r.

Jak należy ustalić dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku w przypadku przekształcenia?

Obowiązek zapłaty podatku z tytułu dochodu z przekształcenia powstanie na mocy art. 7aa ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT. Natomiast na podstawie art. 7aa ust. 9 pkt 4 w zw. z art. 7aa ust. 2 pkt 3 ustawy o CIT Jan Kowalski może dokonać zapłaty podatku z tytułu tego dochodu w całości (w terminie złożenia zeznania, o którym mowa w art. 27 ust. 1 ustawy o CIT , tj.

do końca marca 2022 r.) albo w częściach (w okresie nie dłuższym niż dwa lata licząc od końca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek). O sposobie przyjętego rozliczenia informuje się w zeznaniu, składanym do końca trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.

W tym przypadku nie dojdzie do ustalenia dochodu z tytułu zmiany wartości składników majątku na podstawie art. 28n ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT, ponieważ przepisy te dotyczą restrukturyzacji dokonywanej przez podmioty opodatkowane już ryczałtem.

Przykład 41

Spółka Y Sp. z o.o. od 2022 r. stosuje opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek. W ramach prowadzonej działalności Spółka dokonała przejęcia innego podmiotu poprzez połączenie (przy czym podmiot przejmowany jest opodatkowany ryczałtem co oznacza, zgodnie z art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. c ustawy o CIT (patrz Rozdział 13 Przewodnika), że nie doszło do utraty prawa do opodatkowania ryczałtem z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym doszło do przejęcia).

Jak należy ustalić dochód z takiego przejęcia?

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

Przykład 42

Spółka Y Sp. z o.o. jest producentem wełny mineralnej. Posiada środki trwałe niezbędne do produkcji (maszyny) na łączną kwotę 1 mln zł. Środki trwałe zostały zamortyzowane w postaci odpisów w wysokości 250 tys. zł. W 2022 r. spółka Y Sp. z o.o. dzieli się przez wydzielenie przenosząc te środki trwałe o łącznej rynkowej wartości 2 mln zł do istniejącej Spółki Z sp. z o.o. Spółka Y sp. z o.o. składa oświadczenie naczelnikowi urzędu skarbowego deklarując o przystąpieniu z początkiem 2022 r. do opodatkowania ryczałtem. Spółka Z sp. z o.o. do której przenoszone są w drodze podziału przez wydzielenie składniki majątku również opodatkowana jest ryczałtem.

Jak należy ustalić dochód w spółce z tytułu podziału przez wydzielenie (dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku)?

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

Wartość początkowa środków trwałych (suma) w spółce przed podziałem = 1 mln zł

Wartość dokonanych odpisów amortyzacyjnych = 250 tys. zł

Wartość przejętych środków trwałych (**wartość rynkowa**) = 2 mln zł

Wartość podatkowa środków trwałych (1 mln zł – 250 tys. zł) = 750 tys. zł

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

(2 mln zł - 750 tys. zł) = **1 250 000 zł**

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

79. Podstawę opodatkowania, o której mowa w przepisie art. 28n ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT, kreuje dochód z tytułu zysku netto osiągnięty w trakcie opodatkowania ryczałtem. Rozliczenie takiego dochodu następuje począwszy od pierwszego roku podatkowego następującego po roku zakończenia stosowania ryczałtu.

Podstawę opodatkowania od dochodu z tytułu zysku netto ustala się jako sumę zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty⁵¹. Do podstawy opodatkowania stanowiącej dochód z tytułu zysku netto wlicza się zatem każdy wypracowany w okresie opodatkowania ryczałtem zysk niepodzielony oraz podzielony i odniesiony na kapitały oraz zysk netto wypracowany za ostatni rok stosowania ryczałtu (patrz Rozdział 6.5 Przewodnika).

Dochód z tytułu zysku netto wykazuje się w deklaracji CIT-8E składanej:

- 1) do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku stosowania ryczałtu, oraz
- 2) do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zysk taki został rozdysponowany, czyli przeznaczony do dystrybucji w jakiegokolwiek formie, w tym do wypłaty wspólnikom, na pokrycie strat powstałych w okresie innym niż okres opodatkowania ryczałtem, na wypłatę wynagrodzeń związanych z udziałami, na podwyższenie kapitału zakładowego. Jeżeli rozdysponowanie dochodu z tytułu zysku netto dokonane zostało po upływie szóstego miesiąca roku podatkowego przyjmuje się, że zostało ono dokonane ostatniego dnia tego szóstego miesiąca.

Przykład 43

Spółka X Sp. z o.o. od 2022 r. stosuje opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek. W okresie 2022 – 2024 spółka osiągała stratę. Z końcem 2025 r. Spółka przestaje być podatnikiem ryczałtu, jednak w ostatnim roku (2025) osiągnęła dochód i wypracowała zysk.

Dochód ten zostanie rozpoznany dla celu rozliczenia ryczałtu w deklaracji za rok 2025, składanej do końca trzeciego miesiąca 2026 r. i opodatkowany w tym terminie lub terminie odpowiadającym terminowi jego dystrybucji. Jeśli zysk ten w całości zostanie przeznaczony na pokrycie straty z okresu opodatkowania ryczałtem, tj. 2022 – 2024 zobowiązanie podatkowe w ryczałcie nie powstanie.

Przykład 44

Spółka X sp. z o.o. jest małym podatnikiem. Rok podatkowy Spółki pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Spółka była objęta ryczałtem od dochodów spółek w latach 2022-2029. W każdym z tych lat Spółka wypracowywała zysk, który wyodrębniała w kapitale własnym, nie dzieląc go między udziałowców. Od 2030 r. Spółka nie jest już podatnikiem w tym systemie opodatkowania (rozlicza się zgodnie z ogólnymi zasadami w ustawie o CIT). 27 czerwca 2031 r. podejmuje uchwałę o podziale zysku wypracowanego za cały okres opodatkowania ryczałtem (za lata 2022-2029).

Jakie będą następstwa takiego zdarzenia?

Spółka rozpoznaje w deklaracji CIT-8E dochód do opodatkowania ryczałtem stanowiący **sumę wszystkich zysków netto z każdego roku podatkowego w części niepodzielonej lub nieprzeznaczonej na pokrycie straty do końca marca 2030 r.** Ryczałt od tego dochodu może zostać zapłacony w tym terminie (do końca marca 2030 r.) albo w terminie właściwym dla wypłaty tego zysku w 2031 r. (decyzja w tym zakresie należy do podatnika). Jeśli podatnik zdecyduje się na zapłatę podatku do 20 lipca 2031 r. w tym terminie zobowiązany jest również złożyć deklarację CIT-8E.

⁵¹ Patrz art. 28n ust. 1 pkt 4 w związku z art. 28m ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT

Dzięki wyodrębnianiu wypracowanych zysków w kapitale własnym sprawozdania finansowego udziałowcy mogą skorzystać z prawa do pomniejszenia podatku od dywidend wypłaconych z podziału takich zysków o część zapłaconego ryczału przypadającego na tę dywidendę w momencie wypłaty dywidendy, tj. w 2031 r.

7.5 Dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych

80. Podstawa opodatkowania z tytułu dochodu powstałego w związku z nieujawnionymi w księgach operacjami gospodarczymi, równa jest powstałemu dochodowi. Z założenia bowiem ta kategoria dochodu wystąpi sporadycznie, biorąc pod uwagę obowiązek prowadzenia ksiąg rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i na bieżąco. Dochód z tego tytułu ustala się zatem jednorazowo do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym przychody lub koszty powinny zostać zarachowane i w tym terminie podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku od tego dochodu⁵².

W dochodzie tym uwzględnia się również kwoty ustalane z udziału w strukturach hybrydowych, na podstawie art. 16o ust. 1, art. 16p ust. 1 i 2, art. 16q, art. 16r oraz art. 16t ust. 1 ustawy o CIT, gdyż zgodnie z art. 28h ust. 2 ustawy o CIT uznaje się je za dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych.

8 Wysokość Ryczału

81. Stawka ryczału jest zależna jest od wysokości przychodów osiąganych przez podatnika, tj. od posiadanie statusu małego podatnika lub podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności gospodarczej.

W przypadku małego podatnika oraz podatnika rozpoczynającego działalność stawka CIT wynosi 10% podstawy opodatkowania. W przypadku pozostałych podatników stawka ta wynosi 20% podstawy opodatkowania.

9 Dochody osiągnięte poza terytorium Polski

82. Opodatkowanie ryczałtem dochodów osiąganych za granicą następuje z uwzględnieniem zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Podatnicy osiągający dochody za granicą, które zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania mogą być opodatkowane w drugim państwie, eliminują podwójne opodatkowanie dochodu, stosując metodę unikania podwójnego opodatkowania przewidzianą w umowie.

Osiągając dochody za granicą, należy zatem każdorazowo zapoznać się z postanowieniami właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej przez Polskę z państwem, w którym osiągany jest dochód. Z uwagi na fakt, że Polska przystąpiła do Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku (dalej: „**Konwencja MLI**”), która zmienia szereg umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, konieczne jest również sprawdzenie, czy i w jaki sposób Konwencja MLI wpływa na daną umowę. Wpływ Konwencji MLI na daną umowę przedstawiają tzw. teksty syntetyczne publikowane na stronie Ministerstwa Finansów. Wykaz obowiązujących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wraz z tekstami syntetycznymi dostępny jest pod linkiem:

<https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/>.

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

- metoda wyłączenia z progresją
- metoda proporcjonalnego odliczenia

⁵² Art. 28n ust. 1 pkt 5 i art. 28t ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT

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

- Metoda wyłączenia z progresją oznacza, że w Polsce wyłącza się z podstawy opodatkowania dochód osiągnięty za granicą, zwolniony z opodatkowania na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jednak w przypadku dochodów podlegających opodatkowaniu według progresywnej skali podatkowej, dla ustalenia stawki podatku od pozostałego dochodu – podlegającego opodatkowaniu w Polsce – stosuje się stawkę podatku właściwą dla całego dochodu, tzn. łącznie z dochodem osiągniętym za granicą.
- Metoda odliczenia proporcjonalnego oznacza, że dochód osiągany za granicą jest opodatkowany w Polsce, ale od należnego podatku odlicza się podatek zapłacony za granicą. Odliczenie to możliwe jest tylko do wysokości podatku przypadającego proporcjonalnie na dochód uzyskany w obcym państwie.

9.1 Metoda wyłączenia z progresją

84. W przypadku osiągania w roku podatkowym dochodów wyłączonych lub zwolnionych z opodatkowania w Polsce zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania, podstawa opodatkowania stanowiąca sumę dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat (art. 28n ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT) albo podstawa opodatkowania stanowiąca dochód z tytułu zysku netto (art. 28 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT) podlega:

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

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

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

Przykład 45

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

W okresie podlegania opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek w latach 2022—2025 podatnik osiągnął następujące przychody, poniósł związane z nimi koszty oraz zapłacił podatek dochodowy:

		2022	2023	2024	2025	Suma
Przychód	Polska	100	100	100	100	400
	Niemcy	50	-	-	50	100
Koszty	Polska	5	5	5	5	20
	Niemcy	5	-	-	5	10
Podatek	Polska	-	-	-	-	-

	Niemcy	3	-	-	2	5
--	--------	---	---	---	---	---

Została podjęta uchwała o podziale wyniku finansowego (całego zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem 2022-2025) i przeznaczeniu go w całości do wypłaty udziałowcom spółki. Zysk netto wypracowany w okresie opodatkowania ryczałtem wyniósł 465 (500 – 35).

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

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

Podstawa opodatkowania ryczałtem wyniesie 380.

9.2 Metoda proporcjonalnego odliczenia

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

Przykład 46

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

W okresie podlegania opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek w latach 2022—2025 podatnik osiągnął następujące przychody, poniósł związane z nimi koszty oraz zapłacił podatek dochodowy:

		2022	2023	2024	2025	Suma
Przychód	Polska	100	100	100	100	400
	Holandia	50	0	0	50	100
Koszty	Polska	5	5	5	5	20
	Holandia	5	-	-	5	10
Podatek	Polska	-	-	-	-	-
	Holandia	3	-	-	2	5

W czerwcu 2026 r. została podjęta uchwała o podziale wyniku finansowego (całego zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem 2022-2025) i przeznaczeniu go w całości do wypłaty udziałowcom spółki. Zysk netto wypracowany w okresie opodatkowania ryczałtem wyniósł 465 (500 – 35).

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

Podstawa opodatkowania ryczałtem wyniesie 470.

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

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

Obliczając ryczałt zgodnie z metodą proporcjonalnego odliczenia należy :

- Obliczyć podstawę opodatkowania,
- Obliczyć podatek stosując stawkę krajową ryczałtu, o której mowa w art. 28o ust. 1 ustawy o CIT,
- Obliczyć limit (proporcję) zagranicznego podatku do odliczenia.
Limit oblicza się odrębnie dla każdego przychodu osiągniętego za granicą w poszczególnych latach podatkowych (rokiem podatkowym podatnika opodatkowanego ryczałtem jest rok obrotowy w rozumieniu przepisów o rachunkowości).
- Pomniejszyć ryczałt obliczony według stawki krajowej o wartość podatku zapłaconego za granicą (odliczenie zagranicznego podatku do wysokości przysługującego limitu).

Przykład 47

W latach 2022-2025 spółka będąca małym podatnikiem prowadzi działalność gospodarczą w Polsce oraz w Holandii, za pomocą położonego w Holandii zakładu. Zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartą między Polską a Holandią, dochód uzyskany za pomocą zakładu podlega opodatkowaniu w Holandii. Natomiast w Polsce unika się podwójnego opodatkowania stosując metodę proporcjonalnego odliczenia.

Dodatkowo, w 2023 r. podatnik uzyskał odsetki wypłacone przez spółkę węgierską. Zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartą między Polską a Węgrami, odsetki podlegają opodatkowaniu na Węgrzech według stawki 10%. W Polsce dochód z odsetek podlega rozliczeniu zgodnie z metodą proporcjonalnego odliczenia.

W czerwcu 2026 r. podjęto uchwałę o podziale wyniku finansowego (całego zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem 2022-2025) i przeznaczeniu go w całości do wypłaty udziałowcom spółki.

		2022	2023	2024	2025	Suma
Przychód	Polska	100	100	100	100	400
	Holandia	50	-	-	50	100
	Węgry	-	100	-	-	100
Koszty	Polska	5	5	5	5	20
	Holandia	5	-	-	5	10
	Węgry	-	-	-	-	0
Podatek	Polska	-	-	-	-	-
	Holandia	3	-	-	2	5
	Węgry	-	10	-	-	10

Suma zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem wyniosła 555 (600 – 45).

Wartość podatku dochodowego zapłaconego w Holandii i na Węgrzech obniżyła ten zysk netto, zatem podstawę opodatkowania należy podwyższyć o kwotę równą podatkom dochodowym zapłaconym od tych przychodów za

granicą ($555 + 15 = 570$).

Ryczałt obliczony według stawki krajowej od podstawy opodatkowania dla małego podatnika wynosi 57 ($570 \times 10\%$). Kolejnym krokiem jest obliczenie limitu (proporcji) zagranicznego podatku przysługującego do odliczenia w każdym roku podatkowym zgodnie z metodą proporcjonalnego odliczenia.

- 2022 r.

Obliczenie limitu odliczenia podatku zapłaconego w Holandii

Zysk netto $150 - 13 = 137$

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

Obliczenie podatku: $140 \times 10\% = 14$

Obliczenie limitu podatku do odliczenia: $14 \times 45 / 140 = 4,5$

- 2023 r.

Obliczenie limitu odliczenia podatku zapłaconego na Węgrzech

Zysk netto $200 - 15 = 185$

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

Obliczenie podatku: $195 \times 10\% = 19,5$

Obliczenie limitu podatku do odliczenia: $19,5 \times 100 / 195 = 10$

- 2023 r.

Brak przychodów osiągniętych za granicą

- 2024 r.

Obliczenie limitu odliczenia podatku zapłaconego w Holandii

Zysk netto $150 - 12 = 138$

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

Obliczenie podatku: $140 \times 10\% = 14$

Obliczenie limitu podatku do odliczenia: $14 \times 45 / 140 = 4,5$

- Obliczenie podatku do zapłaty

Ryczałt obliczony według stawki krajowej: 57

Suma podatków zagranicznych do odliczenia do wysokości limitu: 15

Podatek: $57 - 15 = 42$

10 Termin zapłaty ryczałtu oraz złożenia deklaracji

86. **Do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego** podatnik jest obowiązany złożyć **deklarację** o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy. Deklarację składa się urzędowi skarbowemu **na urzędowym formularzu CIT-8E za pomocą środków komunikacji elektronicznej** zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej⁵³.

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

Termin zapłaty podatku jest uzależniony od przedmiotu opodatkowania ryczałtem.

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

Ryczałt od dochodu z tytułu **zysku netto** należy wpłacić **do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem lub do 20 dnia siódmego miesiąca roku podatkowego, w którym dokonano dystrybucji zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem**. Termin ten uzależniony jest od decyzji co

⁵³ Art. 28r ustawy o CIT

do zapłaty podatku w całości po rezygnacji z ryczałtu albo od terminu rozdysponowania (wyłaty lub innej formy jego dystrybucji) tym dochodem.

Jeżeli przed terminem zapłaty ryczałtu od dochodu z tytułu zysku netto podatnik zostanie postawiony w stan likwidacji albo upadłości, zostanie przejęty przez inny podmiot lub zaprzestanie prowadzenia działalności z jakiegokolwiek innej przyczyny, albo znacznie ograniczy zakres tej działalności, termin zapłaty tego ryczałtu upływa z dniem poprzedzającym dzień zaistnienia jednego z tych zdarzeń.

Ustawa nie zawiera definicji „znacznego ograniczenia zakresu działalności”, dlatego też każda indywidualna sytuacja będzie rozstrzygała o zastosowaniu tego kryterium. Przykładem takiej sytuacji może być stan faktyczny, w którym podatnik zaprzestaje prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej, lecz nie podejmuje czynności prawnych zmierzających do postawienia w stan likwidacji albo upadłości.

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

Ryczałt od dochodu z tytułu **ukrytych zysków** i dochodu z tytułu **wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą** należy wpłacić **do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wyłaty lub wydatku lub wykonano świadczenie.**

Ryczałt od dochodu z tytułu **zmiany wartości składników majątku** należy wpłacić **do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu przejęcia, przekształcenia lub wniesienia wkładu niepieniężnego.**

11 Ryczałt a przepisy o MDR i klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania

87. Podatnicy (korzystający) opodatkowani ryczałtem od dochodów spółek będą mogli korzystać z ograniczonego stosowania przepisów o schematach podatkowych. W okresie opodatkowania ryczałtem nie powstanie obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym, innym niż schemat podatkowy transgraniczny, w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (art. 86a § 5a Ordynacji podatkowej). Nie oznacza to wyłączenia obowiązku raportowania schematów podatkowych transgranicznych lub schematów podatkowych innych niż transgraniczne, które związane są z przekazaniem informacji o innych przepisach prawa podatkowego niż te dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych. Również samo zgłoszenie wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, w przypadku schematów innych niż transgraniczne, nie będzie się wiązało z takim obowiązkiem, o ile podatnik w momencie zgłoszenia lub w czasie korzystania z tej formy opodatkowania spełnia warunki określone w rozdziale 6b ustawy o CIT.

88. Stosowanie ryczałtu od dochodów spółek nie wyłącza stosowania art. 119a Ordynacji podatkowej. Oznacza to, że jeśli głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności było osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania), wówczas dokonanie czynności nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, a skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy:

- jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej (§ 2-4),
- na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano (§ 5), lub
- na podstawie stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania (§ 6).

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

12 Utrata prawa do opodatkowania Ryczałtem

89. W przepisach o ryczałcie ustawodawca w sposób enumeratywny wymienił sytuacje i okoliczności, w których podatnik traci prawo do opodatkowania ryczałtem. W przepisie art. 281 ustawy o CIT wskazano moment utraty prawa do opodatkowania ryczałtem m.in. w przypadku zaistnienia zdarzeń związanych z naruszeniem warunków stosowania tej formy opodatkowania, tj. określonych warunków organizacyjno-prawnych podmiotu, obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych czy warunków związanych z restrukturyzacją podmiotów. Zgodnie z ww. przepisem podatnik opodatkowany ryczałtem traci prawo do tego opodatkowania:

1. Z końcem roku podatkowego – w przypadku gdy podatnik złoży informację o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem, w deklaracji CIT-8E składanej za ostatni rok stosowania ryczałtu.

2. Z końcem roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił któregokolwiek z warunków, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 2–3 ustawy o CIT (Rozdział 3 i 4 Przewodnika).

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

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

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

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

– podmiot przejmowany, dzielony 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 ustawy o CIT, w zakresie transakcji pozostających w związku z przejmowanymi składnikami majątku,

d) podatnik zostanie przejęty przez inny podmiot w drodze łączenia lub podziału podmiotów, w tym podziału przez wydzielenie, **chyba że** podmiot przejmujący jest opodatkowany ryczałtem.

W przypadku dokonania w okresie stosowania opodatkowania ryczałtem transakcji restrukturyzacyjnych podatnik będzie mógł zachować prawo do ryczałtu, jeżeli podmiot przejmowany, dzielony jest opodatkowany ryczałtem. W przypadku, gdy podmiot (w tym osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą), który nie stosuje ryczałtu, zostanie przejęty w drodze łączenia lub podziału lub wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, podatnik 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 ustawy o CIT, w zakresie transakcji pozostających w związku z przejmowanymi składnikami majątku.

Z kolei w sytuacji, gdy podatnik jest podmiotem przejmowanym przez inny podmiot, który nie stosuje opodatkowania ryczałtem, podatnik utraci prawo do opodatkowania ryczałtem wraz z końcem roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy, w którym dokonano połączenia, podziału lub wniesienia wkładu niepieniężnego⁵⁴.

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

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

⁵⁴ W przypadku przejęcia podatnika w drodze wkładu niepieniężnego dojdzie również do utraty prawa do ryczałtu na skutek naruszenia warunku z art. 28j ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT

91. Podatnicy, którzy dokonali wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek mogą zrezygnować z tej formy opodatkowania poprzez złożenie informacji o rezygnacji w deklaracji CIT-8E (deklaracji o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy, o której mowa w art. 28r ust. 1 ustawy o CIT), składanej za dowolny rok podatkowy. W tym przypadku utrata prawa do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek następuje z końcem roku podatkowego, za który składana jest ta deklaracja.

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

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

13.1 Przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem CIT

93. W art. 12 ust. 1 w pkt 4e i 5a ustawy o CIT wprowadzone zostały zmiany, które mają na celu zapewnienie opodatkowania rezerw i odpisów aktualizujących u podatników, którzy zakończyli opodatkowanie ryczałtem. Zgodnie z tymi przepisami, podatnicy którzy zakończyli opodatkowanie ryczałtem zobowiązani zostali do uwzględnienia w swoich przychodach, z których dochód podlegać będzie opodatkowaniu zgodnie z ogólnymi zasadami, równowartość odpisów aktualizujących wartość należności, potrąconych dla celów ustalenia zysku (straty) netto w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, w przypadku ustania przyczyn, dla których dokonano tych odpisów oraz równowartość rozwiązanych lub zmniejszonych rezerw, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 27 ustawy o CIT, potrąconych dla celów ustalenia zysku (straty) netto w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.

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

13.2 Przychody wyłączone z opodatkowania podatkiem CIT

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

13.3 Koszty uzyskania przychodów

96. W przypadku podatnika, który w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek - zgodnie z przepisami o rachunkowości - zaliczał do swoich kosztów cenę nabycia lub koszt wytworzenia składnika majątku, od którego nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych na podstawie art. 16a-16m ustawy o CIT, ustawodawca wprowadził szczególne zasady dotyczące określania kosztów uzyskania przychodu ze zbycia lub likwidacji tego składnika lub realizacji prawa majątkowego będącego takim składnikiem. W takim przypadku kosztem uzyskania przychodu będzie cena nabycia lub koszt wytworzenia,

poniższy o koszty uwzględnione w jakiegokolwiek formie w wyniku finansowym netto za dowolny rok tego okresu (art. 15 ust. 1 ze ustawy o CIT).

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

13.4 Amortyzacja składników majątku

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

99. Podatnik który zakończył stosowanie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek:

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

14 Rozliczenie dochodów wspólnika spółki opodatkowanej ryczałtem od dochodów spółek⁵⁵

100. Wspólnikami spółki opodatkowanej w formie ryczałtu od dochodów spółek (na zasadach określonych w rozdziale 6b ustawy o CIT) mogą być tylko i wyłącznie akcjonariusze spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej, udziałowcy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, komplementariusze i akcjonariusze spółki komandytowo-akcyjnej oraz komplementariusze i komandytariusze spółki komandytowej, będący osobami fizycznymi. Skutkuje to tym, że wszelkie przychody uzyskiwane z takiej spółki, związane z prawem do udziału w jej zyskach, będą opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych, określonym w ustawie o PIT.

O kwalifikacji uzyskanego przez wspólnika spółki opodatkowanej ryczałtem przychodu do określonego źródła, a co za tym idzie zastosowanie odpowiednich zasad opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, decyduje tytuł wypłacanego świadczenia ze spółki. Zauważyć bowiem należy, że przedmiotem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek mogą być świadczenia otrzymane przez wspólnika, pochodzące także z innych tytułów niż z podziału zysku takiej spółki.

14.1 Opodatkowanie przychodów ze świadczeń otrzymanych przez wspólnika spółki, innych niż z wypłat podzielonych zysków spółki, w okresie gdy spółka jest opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek

101. Wspólnicy spółki, która podlega opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek mogą z tej spółki otrzymywać inne świadczenia niż z wypłat podzielonych zysków spółki, których wypłata powoduje powstanie w spółce dochodu podlegającego opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek. Otrzymanie takich świadczeń przez wspólników (którymi mogą być tylko osoby fizyczne) może stanowić dla każdego z nich przychód, podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

⁵⁵ Patrz: art. 30a ust. 19 i art. 41 ust. 4ab ustawy o PIT

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

Dla wspólnika otrzymującego świadczenie **inne niż z wypłat podzielonych zysków spółki** nie ma znaczenia, czy wypłata tego świadczenia generuje dla spółki dochód do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, ani czy pochodzi ono z okresu, gdy spółka jest lub była opodatkowana ryczałtem czy podatkiem CIT na zasadach ogólnych. Kwalifikacja tych przychodów do określonego źródła następuje na podstawie przepisów ustawy o PIT. Konsekwencją kwalifikacji przychodów do określonego źródła jest zastosowanie odpowiednich zasad ich opodatkowania.

102. Przychodami wspólnika z tytułu świadczeń otrzymywanych ze spółki, których wypłata powoduje powstanie w spółce dochodu do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, najczęściej będą:

- 1) **wynagrodzenia z tytułu łączącego go ze spółką stosunku pracy** – stanowiące przychód, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 12 ustawy o PIT (ze stosunku pracy); dochody ze stosunku pracy łączy się w zeznaniu rocznym z dochodami z innych źródeł i podlegają one opodatkowaniu skalą podatkową, określoną w art. 27 ustawy o PIT (17% lub 32%),
- 2) **świadczenia z tytułu pełnienia funkcji członka zarządu lub rady nadzorczej spółki** – stanowiące przychód, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 13 pkt 7 ustawy o PIT (z działalności wykonywanej osobiście); dochody z działalności wykonywanej osobiście łączy się w zeznaniu rocznym z dochodami z innych źródeł i podlegają one opodatkowaniu skalą podatkową, określoną w art. 27 ustawy o PIT (17% lub 32%),
- 3) **świadczenia z tytułu wykonywania usług na rzecz spółki na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło** – stanowiące przychód, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 13 pkt 8 ustawy o PIT (z działalności wykonywanej osobiście); dochody z działalności wykonywanej osobiście łączy się w zeznaniu rocznym z dochodami z innych źródeł i podlegają one opodatkowaniu skalą podatkową, określoną w art. 27 ustawy o PIT (17% lub 32%),
- 4) **świadczenia otrzymane ze spółki na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze** – stanowiące przychód, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 13 pkt 9 ustawy o PIT (z działalności wykonywanej osobiście); dochody z działalności wykonywanej osobiście łączy się w zeznaniu rocznym z dochodami z innych źródeł i podlegają one opodatkowaniu skalą podatkową, określoną w art. 27 ustawy o PIT (17% lub 32%),
- 5) **wynagrodzenia z tytułu umorzenia udziałów (akcji) lub ze zmniejszenia wartości nominalnej udziałów (akcji)** – stanowiące przychód, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT (z kapitałów pieniężnych); dochody takie z kapitałów pieniężnych podlegają opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym, na zasadach określonych w art. 30a ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 24 ust. 5 pkt 1 i ust. 5d ustawy o PIT,
- 6) **wynagrodzenia z tytułu wystąpienia wspólnika ze spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej albo ze zmniejszenia udziału kapitałowego** w takich spółkach – stanowiące przychód, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT (z kapitałów pieniężnych); dochody takie z kapitałów pieniężnych podlegają opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym, na zasadach określonych w art. 30a ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 24 ust. 5 pkt 1a i 1b oraz ust. 5e ustawy o PIT,
- 7) **przychody z tytułu przeznaczenia zysków spółki na podwyższenie jej kapitału zakładowego** – stanowiące przychód, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT (z kapitałów pieniężnych); przychody takie z kapitałów pieniężnych podlegają opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym, na zasadach określonych w art. 30a ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 24 ust. 5 pkt 4 ustawy o PIT,
- 8) **przychody otrzymane z tytułu zwrotu dopłat wniesionych do spółki, zgodnie z odrębnymi przepisami, będące nadwyżką zwróconej dopłaty wniesionej do spółki ponad kwotę wniesionej dopłaty** – stanowiące przychód, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT (z kapitałów pieniężnych); przychody takie z kapitałów

pieniężnych podlegają opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym, na zasadach określonych w art. 30a ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 51 ustawy o PIT,

- 9) **odsetki od udziału kapitałowego** wypłacone na rzecz wspólnika przez spółkę – stanowiące przychód, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT (z kapitałów pieniężnych); przychody takie z kapitałów pieniężnych podlegają opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym, na zasadach określonych w art. 30a ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 24 ust. 5 pkt 9 ustawy o PIT,
- 10) **dopłaty w gotówce** otrzymane przez wspólników w przypadku połączenia lub podziału podmiotów – stanowiące przychód, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT (z kapitałów pieniężnych); przychody takie z kapitałów pieniężnych podlegają opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym, na zasadach określonych w art. 30a ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 24 ust. 5 pkt 6 ustawy o PIT.

Ważne!

Opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek podlegają wynagrodzenia za świadczenia na rzecz spółki wypłacone wspólnikowi z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy o PIT tylko w części, w jakiej suma tych wynagrodzeń i zasiłków wypłacona w danym miesiącu przekroczyła pięciokrotność średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego przez spółkę z tych tytułów za miesiąc poprzedzający miesiąc dokonania wypłat, nie więcej jednak niż pięciokrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, za miesiąc poprzedzający miesiąc dokonania tych wypłat. Podkreślić należy, że dla opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych otrzymanych świadczeń nie ma znaczenia, czy ich wypłata przez spółkę spowodowała obowiązek zapłaty ryczałtu od dochodów spółek.

Przykład 48

DELTA sp. z o.o. wybrała opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek od 1 stycznia 2023 r. Spółka ma dwóch wspólników: Panią A i Pana B, mających po 50% akcji. Spółka zatrudnia łącznie 16 pracowników. 15 pracowników ma miesięcznie wynagrodzenie w wysokości 3 200 zł, ale w miesiącach czerwiec i grudzień otrzymują premię, natomiast szesnastym pracownikiem jest prezes spółki (zatrudniony w spółce na umowę o pracę) – Pan B, a jego wynagrodzenie miesięczne wynosi 32 tys. zł.

Tabela przedstawia dochód z tytułu ukrytych zysków do opodatkowania przez spółkę ryczałtem od spółek, z tytułu wynagrodzenia prezesa wypłaconego w poszczególnych miesiącach.

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

		wypłaty		
styczeń	32 000	33 000	30 000^{*)}	2 000
luty	32 000	25 000	30 250	7 000
marzec	32 000	25 000	30 500	7 000
kwiecień	32 000	25 000	30 750	7 000
maj	32 000	25 000	30 750	7 000
czerwiec	32 000	25 000	31 000	7 000
lipiec	32 000	33 000	31 000	1 000
sierpień	32 000	25 000	31 000	7 000
wrzesień	32 000	25 000	31 000	7 000
październik	32 000	25 000	31 000	7 000
listopad	32 000	25 000	31 250	7 000
grudzień	32 000	25 000	31 250	7 000

^{*)} Pogrubioną czcionką zostały zapisane wartości uwzględnione przy określaniu limitu wynagrodzenia z poprzedniego miesiąca do oceny powstania dochodu do opodatkowania ryczałtem od dochodów ze spółek (stanowiących dochód z „ukrytych zysków”).

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

Niezależnie od zasad opodatkowania ryczałtem otrzymane przez Pana B (prezesa spółki) miesięczne wynagrodzenia w kwocie 32 tys. zł podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z przepisami ustawy o PIT.

14.2 Opodatkowanie przychodów z podzielonych zysków otrzymanych przez wspólnika spółki.

14.2.1 Opodatkowanie podzielonych zysków spółki wypłaconych w okresie, gdy spółka jest opodatkowana ryczałtem i pochodzących z podziału zysków spółki z okresu, gdy była opodatkowana podatkiem CIT na ogólnych zasadach.

103. Otrzymane przez wspólnika wypłaty podzielonych zysków spółki ze spółki opodatkowanej ryczałtem od dochodów spółek, które pochodzą z podziału zysku wypracowanego w okresie, kiedy spółka była opodatkowana podatkiem CIT na ogólnych zasadach, podlegają opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym od osób fizycznych, analogicznie jak dywidendy i inne przychody z tytułu udziału w zyskach otrzymywane z innych spółek będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

W stosunku do takich wypłat podzielonych zysków spółki (pomimo, że wypłaconych wspólnikom w okresie, gdy spółka była opodatkowana ryczałtem) wspólnikowi nie przysługuje prawo do pomniejszenia należnego podatku PIT o podatek CIT zapłacony przez spółkę opodatkowaną ryczałtem.

Ważne:

Dla zastosowania pomniejszenia u wspólnika zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu otrzymanej wypłaty podzielonych zysków spółki o ryczałt należny od spółki od jej dochodów nie jest istotne, w jaki sposób spółka jest opodatkowana w momencie wypłaty podzielonych zysków spółki wspólnikom, ale znaczenie ma sposób opodatkowania spółki w okresie z jakiego osiągnięty przez spółkę zysk jest wypłacony.

Przykład 49

ALFA sp. z o.o. wybrała opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek od 1 stycznia 2022 r. Spółka ma dwóch wspólników mających po 50% udziałów w spółce. Spółka za 2021 r. miała 320 tys. zł. zysku netto (po opodatkowaniu podatkiem CIT) i w 2022 r. został dokonany podział tego zysku w następujący sposób: 300 tys. zł przeznaczone zostało na wypłatę dywidendy (150 tys. zł dla każdego udziałowca) i 20 tys. zł przeznaczone zostało na kapitał zapasowy. Wypłata dywidendy następuje 5 lipca 2022 r.

Wypłata dywidendy następuje w 2022 r., czyli w okresie, w którym ALFA sp. z o.o. jest opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek. Jednak zyski, z których wypłacana jest dywidenda pochodzą z 2021 r., tj. z okresu, w którym nie była opodatkowana ryczałtem. W związku z powyższym wypłata dywidendy z tego zysku nie prowadzi do powstania obowiązku podatkowego dla spółki w podatku CIT (w ryczałcie).

W konsekwencji przychód każdego ze wspólników z dywidendy otrzymanej od tej spółki, podlega opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym od osób fizycznych (art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT) – **bez pomniejszania**.

Zatem:

- podatek PIT od każdego ze wspólników wynosi: $19\% \times 150 \text{ tys. zł} = 28\,500 \text{ zł}$,
- podatek jest pobierany przez ALFA sp. z o.o., która zgodnie z art. 41 ust. 4 ustawy o PIT jest płatnikiem tego podatku.

14.2.2 Opodatkowanie podzielonych zysków spółki wypłaconych w okresie, gdy spółka jest opodatkowana ryczałtem i pochodzących z podziału zysków spółki z okresu, gdy była opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek.

104. Otrzymane przez wspólnika podzielone zyski pochodzące z podziału zysku spółki w okresie, gdy spółka opodatkowana była ryczałtem od dochodów spółek, podlegają opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym od osób fizycznych, analogicznie jak dywidendy i inne przychody z udziału w zyskach otrzymywane z innych spółek.

Jednak w przypadku podzielonych zysków spółki otrzymanych z zysków spółki, które były opodatkowane ryczałtem od dochodów spółek, podatek PIT obliczony od tych przychodów podlega pomniejszeniu o odpowiedni wskaźnik procentowy należnego od spółki ryczałtu od dochodów spółek. Istotne jest, w jaki sposób spółka była opodatkowana w okresie, za który osiągnięty przez spółkę zysk jest wypłacony w postaci podzielonych zysków spółki. Dlatego też zyski spółki osiągnane za każdy rok, w którym spółka była opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek powinny być wyodrębnione w kapitale własnym spółki. Przy czym zyski spółki z okresu, gdy była opodatkowana ryczałtem powinny być wyodrębnione w kapitałach własnych spółki nie tylko w okresie, w którym jest opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek, ale również, gdy będzie miała zyski z tego okresu do podziału już po zakończeniu okresu opodatkowania ryczałtem.

Ważne!

W przypadku braku wyodrębnienia w kapitale własnym spółki, zysków pochodzących z okresu, gdy spółka ta była opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek, podatek PIT od podzielonych zysków spółki wypłaconych z podziału takich zysków, nie będzie mógł być pomniejszony o część należnego ryczałtu przypadającego na te podzielone zyski spółki.

105. W przypadku, gdy podzielony zysk spółki wypłacany przez spółkę opodatkowaną ryczałtem od dochodów spółek pochodzi z podziału wyodrębnionego w kapitale zysku wypracowanego w okresie, w którym była ona opodatkowana ryczałtem – wówczas należny podatek dochodowy każdego wspólnika tej spółki ulega pomniejszeniu o odpowiedni wskaźnik procentowy należnego od spółki ryczałtu od dochodów spółek. W zależności od stawki ryczałtu od dochodów spółek (10% albo 20% - w zależności od statusu podatnika) wskaźnik odliczenia od zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych (przychody z zysków kapitałowych – stawka 19%) wynosi:

1) 90% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do wypłaty podzielonego zysku i należnego ryczałtu od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został uzyskany – w przypadku przychodów z podzielonego zysku spółki wypłaconych z zysków spółki, które zostały opodatkowane 10% ryczałtem od dochodów spółek, albo

2) 70% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do wypłaty podzielonego zysku i należnego ryczałtu od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został uzyskany – w przypadku przychodów z podzielonego zysku spółki wypłaconych z zysków spółki, które zostały opodatkowane 20% ryczałtem od dochodów spółek.

Udział wspólnika, ustalany jest według stanu posiadania przez niego udziału w zysku spółki z dnia, w którym wspólnik staje się uprawnionym do otrzymania wypłaty podzielonego zysku spółki. Zasady nabywania prawa do podzielonego zysku spółki przez wspólników, określają przepisy ustawy Kodeksu spółek handlowych.

106. W przypadku opodatkowania przychodów z podzielonych zysków spółki otrzymanych ze spółki będącej małym podatnikiem lub podatnikiem rozpoczynającym działalność, wskaźnik odliczenia od podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu otrzymanej wypłaty podzielonych zysków spółki wynosi 90% należnego ryczałtu od dochodów spółek z tytułu podziału zysku netto (proporcjonalnie do udziału wspólnika w zysku spółki).

Przykład 50

Pani X i Pan Y są akcjonariuszami MINI S.A. Spółka MINI S.A. wybrała opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek od 1 stycznia 2023 r. na okres 4 lat podatkowych. Spółka nie uzyskała w tym okresie dochodów zagranicznych (poza terytorium Polski). W 2023 r. spółka miała przychody w wysokości 4 200 000 zł (w 2024 r. była małym podatnikiem) i zysk netto w wysokości 1 200 000 zł. W 2024 r. został dokonany podział tego zysku netto w następujący sposób: 1 000 000 zł. przeznaczony został na wypłatę dywidendy i 200 000 zł. przeznaczony został na kapitał zapasowy. Dzień dywidendy został ustalony na 9 maja 2024 r., a wypłata nastąpiła w dniu 10 maja 2024 r. W dniu dywidendy Pani X posiadała 40% udziału w zysku a Pan Y posiadał 60% udziału w zysku MINI S.A.

W związku z przeznaczeniem zysku netto spółki za 2023 r. do podziału akcjonariuszom w wysokości 1 000 000 zł powstał w spółce dochód do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek:

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

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

Na Panią X przypada dywidenda (40% zysku netto przeznaczonego do podziału między akcjonariuszy) w wysokości:

$$40\% \times 1\,000\,000 \text{ zł} = 400\,000 \text{ zł};$$

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

$$19\% \times 400\,000 \text{ zł} = 76\,000 \text{ zł};$$

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

$$40\% \times 100\,000 \text{ zł} = 40\,000 \text{ zł};$$

Kwota pomniejszenia podatku PIT od dywidendy wypłaconej Pani X wynosi:

$$90\% \times 40\,000 \text{ zł} = 36\,000 \text{ zł};$$

Należny podatek PIT od wypłaconej dywidendy wypłaconej Pani X (po zaokrągleniu do pełnych złotych) wynosi:

$$76\,000 \text{ zł} - 36\,000 \text{ zł} = 40\,000 \text{ zł}.$$

Łączne obciążenie podatkiem CIT i PIT zysków netto spółki wypłaconych Pani X wynosi 80 000 zł, co stanowi 20% przypadających na nią zysków netto

$$40\,000 \text{ zł (CIT)} + 40\,000 \text{ zł (PIT)} = 80\,000 \text{ zł}$$

$$80\,000 / 400\,000 \times 100\% = 20\%$$

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

Na Pana Y przypada dywidenda (60% zysku netto przeznaczonego do podziału między akcjonariuszy) w wysokości:

$$60\% \times 1\,000\,000 \text{ zł} = 600\,000 \text{ zł},$$

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

$$19\% \times 600\,000 \text{ zł} = 114\,000 \text{ zł};$$

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

$$60\% \times 100\,000 \text{ zł} = 60\,000 \text{ zł};$$

Kwota pomniejszenia podatku PIT od dywidendy wypłaconej Panu Y wynosi:

$$90\% \times 60\,000 \text{ zł} = 54\,000 \text{ zł};$$

Należny podatek PIT od dywidendy wypłaconej Panu Y (po zaokrągleniu do pełnych złotych) wynosi:

$$114\,000 \text{ zł} - 54\,000 \text{ zł} = 60\,000 \text{ zł};$$

Łączne obciążenie podatkiem CIT i PIT zysków netto spółki wypłaconych Panu Y wynosi 120 000 zł, co stanowi 20% przypadających na niego zysków netto spółki.

$$60\,000 \text{ zł (CIT)} + 60\,000 \text{ zł (PIT)} = 120\,000 \text{ zł}$$

$$120\,000 \text{ zł} / 600\,000 \text{ zł} \times 100\% = 20\%$$

Z kolei w przypadku opodatkowania przychodów z podzielonych zysków spółki otrzymanych ze spółki niebędącej małym podatnikiem lub podmiotem rozpoczynającym działalność gospodarczą, wskaźnik odliczenia od podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu otrzymanej wypłaty podzielonych zysków spółki wynosi 70% należnego ryczału od dochodów spółek z tytułu podziału zysku netto (proporcjonalnie do udziału wspólnika w zysku spółki).

Przykład 51

Pani XX i Pan YY są akcjonariuszami MAXI S.A. Spółka MAXI S.A. wybrała opodatkowanie ryczałem od dochodów spółek od 1 stycznia 2022 r. i kontynuowała to opodatkowanie do 2025 r. Spółka nie uzyskała w tym okresie dochodów zagranicznych (poza terytorium Polski). W 2022 r. spółka miała przychody w wysokości 50 000 000 zł (w 2023 r. nie jest małym podatnikiem) i zysk netto w wysokości 12 000 000 zł. W 2023 r. został dokonany podział tego zysku w następujący sposób: 10 000 000 zł przeznaczone zostało na wypłatę dywidendy i 2 000 000 zł przeznaczone zostało na kapitał zapasowy. Dzień dywidendy został ustalony na 9 maja 2023 r., a wypłata nastąpiła w dniu 10 maja 2023 r. W dniu dywidendy Pani XX posiadała 60% udziału w zysku a Pan YY posiadał 40% udziału w zysku MAXI S.A..

W związku z przeznaczeniem zysku netto spółki za 2022 r. do podziału akcjonariuszom w wysokości 10 000 000 zł powstał w spółce dochód do opodatkowania podatkiem CIT –ryczałem od dochodów spółek:

$$20\% \times 10\,000\,000 \text{ zł} = 2\,000\,000 \text{ zł}$$

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

Na Panią XX przypada dywidenda (60% zysku netto przeznaczonego do podziału między akcjonariuszy) w wysokości:

$$60\% \times 10\,000\,000 \text{ zł} = 6\,000\,000 \text{ zł};$$

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

$$19\% \times 6\,000\,000 \text{ zł} = 1\,140\,000 \text{ zł};$$

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

$$60\% \times 2\,000\,000 = 1\,200\,000 \text{ zł};$$

Kwota pomniejszenia podatku PIT od dywidendy wypłaconej Pani XX wynosi:

$$70\% \times 1\,200\,000 \text{ zł} = 840\,000 \text{ zł};$$

Należny podatek PIT od dywidendy wypłaconej Pani XX (po zaokrągleniu do pełnych złotych) wynosi:

$1\ 140\ 000\ \text{zł} - 840\ 000\ \text{zł} = 300\ 000\ \text{zł}$.

Łączne obciążenie podatkiem CIT i PIT zysków netto spółki wypłaconych Pani XX wynosi 1 500 000 zł, co stanowi 25% przypadających na nią zysków netto spółki.

$1\ 200\ 000\ \text{zł (CIT)} + 300\ 000\ \text{zł (PIT)} = 1\ 500\ 000\ \text{zł}$

$1\ 500\ 000\ \text{zł} / 6\ 000\ 000\ \text{zł} \times 100\% = 25\%$

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

Na Pana YY przypada dywidenda (40% zysku przeznaczanego do podziału między akcjonariuszy) w wysokości:

$40\% \times 10\ 000\ 000\ \text{zł} = 4\ 000\ 000\ \text{zł}$,

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

$19\% \times 4\ 000\ 000\ \text{zł} = 760\ 000\ \text{zł}$;

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

$40\% \times 2\ 000\ 000\ \text{zł} = 800\ 000\ \text{zł}$;

Kwota pomniejszenia podatku PIT od dywidendy wypłaconej Panu YY wynosi:

$70\% \times 800\ 000\ \text{zł} = 560\ 000\ \text{zł}$;

Należny podatek PIT od dywidendy wypłaconej Panu YY (po zaokrągleniu do pełnych złotych) wynosi:

$760\ 000\ \text{zł} - 560\ 000\ \text{zł} = 200\ 000\ \text{zł}$

Łączne obciążenie podatkiem CIT i PIT zysków netto spółki wypłaconych Panu YY wynosi 1 000 000 zł, co stanowi 25% przypadających na niego zysków netto spółki.

$800\ 000\ \text{zł (CIT)} + 200\ 000\ \text{zł (PIT)} = 1\ 000\ 000\ \text{zł}$

$1\ 000\ 000\ \text{zł} / 4\ 000\ 000\ \text{zł} \times 100\% = 25\%$

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

107. W myśl wprowadzonych regulacji opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek obejmuje okres bezpośrednio po sobie następujących czterech lat podatkowych. Wybrane przez spółkę opodatkowanie w formie ryczałtu, przedłuża się „automatycznie” na następne okresy bezpośrednio po sobie następujących czterech lat podatkowych. Podatnik może zrezygnować z opodatkowania w formie ryczałtu w dowolnym momencie. Informację o rezygnacji z tej formy opodatkowania podatnik składa w rocznej deklaracji o wysokości osiągniętego dochodu za rok podatkowy CIT-8E. Deklaracje te podatnik jest obowiązany składać w formie elektronicznej do urzędu skarbowego w terminie do końca trzeciego miesiąca następnego roku podatkowego.

Jeżeli podatnik zakończy opodatkowanie ryczałtem, niezależnie czy na złożony wniosek czy też wskutek zaistnienia okoliczności, które powodują utratę opodatkowania w tej formie (patrz art. 281 pkt 3 i 4 ustawy o CIT oraz rozdział 13 Przewodnika), w spółce może powstać dochód do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Dochód ten stanowi sumę zysków netto osiągniętych przez spółkę w każdym roku stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zyski te nie zostały wypłacone wspólnikom, lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty spółki. Co do zasady dochód ten podlega opodatkowaniu stawką ryczałtu CIT 10% – w przypadku małego podatnika lub podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności, albo stawką ryczałtu CIT 20% dla pozostałych podatników, którzy byli opodatkowani ryczałtem od dochodów spółek.

108. Jeśli otrzymane przez wspólnika wypłaty podzielonych zysków spółki, pochodzące z zysków spółki osiągniętych w okresie opodatkowania ryczałtem, zostały wypłacone przez spółkę w okresie, gdy spółka jest już opodatkowana podatkiem

CIT na zasadach ogólnych, to podlegają one opodatkowaniu 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Jednak również i w tym przypadku, podatek PIT od wypłat otrzymanych przez wspólnika z podzielonych zysków netto spółki, które były osiągnięte w okresie opodatkowania ryczałtem, podlega pomniejszeniu o odpowiedni wskaźnik procentowy należnego od spółki ryczałtu od dochodów spółek. Wskaźnik ten wynosi:

- 1) 90% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do podzielonych zysków spółki i należnego ryczałtu od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z podzielonych zysków spółki został uzyskany – w przypadku otrzymania dywidend wypłaconych z zysków spółki, które w wyniku „wyjścia z ryczałtu” stanowiły dochód spółki opodatkowany 10% ryczałtem od dochodów spółek, albo
- 2) 70% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do podzielonych zysków spółki i należnego ryczałtu od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z podzielonych zysków spółki został uzyskany – w przypadku otrzymania dywidend wypłaconych z zysków spółki, które w wyniku „wyjścia z ryczałtu” stanowiły dochód spółki opodatkowany 20% ryczałtem od dochodów spółek .

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

Przykład 52

Spółka EXIT-MINI S.A. jest małym podatnikiem. W 2022 r. wybrała opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek na okres 4 lat podatkowych. Spółka nie uzyskała w tym okresie dochodów zagranicznych (poza terytorium Polski). Zyski uzyskiwane przez spółkę w poszczególnych latach czteroletniego okresu 2022-2025 przedstawiają się następująco:

Rok	Zysk netto spółki	Zysk netto z roku ubiegłego przeznaczony do wypłaty dywidendy akcjonariuszom	Zysk netto z roku ubiegłego przeznaczony na pokrycie strat z okresu przed opodatkowaniem spółki ryczałtem	Zysk netto z roku ubiegłego pozostawiony w spółce
2022	1 000 000			
2023	1 200 000	0	0	1 000 000
2024	1 300 000	0	0	1 200 000
2025	1 500 000	0	0	1 300 000
2026		0	0	1 500 000
Zyski netto spółki osiągnięte w okresie opodatkowania ryczałtem:				5 000 000
Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych wg stawki 10%				500 000
Zyski netto pozostawione w spółce w okresie opodatkowania ryczałtem, wyodrębnione w kapitale własnym spółki				5 000 000

W dniu 20 maja 2027 r., w okresie kiedy spółka EXIT-MINI S.A była już opodatkowana podatkiem CIT na zasadach ogólnych, podjęta została uchwała o wypłacie dywidendy z zysków wypracowanych przez spółkę w latach 2022-2025 w kwocie 5 000 000 zł, które zostały wyodrębnione w jej kapitale własnym. W dniu podjęcia uchwały (który jednocześnie

był dniem dywidendy) Pani EX posiadała 40% udziału w zysku, a Pan EY posiadał 60% udziału w zysku EXIT-MINI S.A. Ryczałt przypadający na dywidendy wypłacone akcjonariuszom z podziału zysku za lata 2022-2025 w wysokości 5 000 000 zł:

$$10\% \times 5\,000\,000 \text{ zł} = 500\,000 \text{ zł}$$

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

Na Panią EX przypada dywidenda (40% zysku przeznaczonego do podziału między akcjonariuszy) w wysokości:

$$40\% \times 5\,000\,000 \text{ zł} = 2\,000\,000 \text{ zł};$$

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

$$19\% \times 2\,000\,000 \text{ zł} = 380\,000 \text{ zł};$$

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

$$40\% \times 500\,000 \text{ zł} = 200\,000 \text{ zł};$$

Kwota pomniejszenia podatku PIT od dywidendy wypłaconej Pani EX wynosi:

$$90\% \times 200\,000 \text{ zł} = 180\,000 \text{ zł};$$

Należny podatek PIT od dywidendy wypłaconej Pani EX (po zaokrągleniu do pełnych złotych) wynosi:

$$380\,000 \text{ zł} - 180\,000 \text{ zł} = 200\,000 \text{ zł}.$$

Łączne obciążenie podatkiem CIT i PIT zysków netto spółki wypłaconych Pani EX wynosi 400 000 zł, co stanowi 20% zysków netto spółki.

$$200\,000 \text{ zł (CIT)} + 200\,000 \text{ zł (PIT)} = 400\,000 \text{ zł}$$

$$400\,000 \text{ zł} / 2\,000\,000 \text{ zł} \times 100\% = 20\%$$

Rozliczenie podatku od przychodu z dywidendy uzyskanego przez Pana EY:

Na Pana EY przypada dywidenda (60% zysku przeznaczonego do podziału między akcjonariuszy) w wysokości:

$$60\% \times 5\,000\,000 \text{ zł} = 3\,000\,000 \text{ zł}$$

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

$$19\% \times 3\,000\,000 \text{ zł} = 570\,000 \text{ zł};$$

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

$$60\% \times 500\,000 \text{ zł} = 300\,000 \text{ zł}$$

Kwota pomniejszenia podatku PIT od dywidendy wypłaconej Panu EY wynosi:

$$90\% \times 300\,000 \text{ zł} = 270\,000 \text{ zł};$$

Należny podatek PIT od dywidendy wypłaconej Panu EY (po zaokrągleniu do pełnych złotych) wynosi:

$$570\,000 \text{ zł} - 270\,000 \text{ zł} = 300\,000 \text{ zł}.$$

Łączne obciążenie podatkiem CIT i PIT zysków netto spółki wypłaconych Panu EY wynosi 600 000 zł, co stanowi 20% zysków netto spółki.

$$300\,000 \text{ zł (CIT)} + 300\,000 \text{ zł (PIT)} = 600\,000 \text{ zł}$$

$$600\,000 \text{ zł} / 3\,000\,000 \text{ zł} \times 100\% = 20\%$$

Przykład 53

Spółka EXIT-MAXI S.A. nie jest małym podatnikiem. W 2022 r. wybrała opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek na okres 4 lat podatkowych. Spółka nie uzyskała w tym okresie dochodów zagranicznych (poza terytorium Polski). Zyski uzyskiwane przez spółkę w poszczególnych latach czteroletniego okresu 2022-2025 przedstawiają się następująco:

Rok	Zysk netto spółki	Zysk netto z roku ubiegłego	Zysk netto z roku ubiegłego	Zysk netto z roku ubiegłego

		przeznaczony do wypłaty dywidendy akcjonariuszom	przeznaczony na pokrycie strat z okresu przed opodatkowaniem spółki ryczałtem	pozostawiony w spółce
2022	5 000 000			
2023	6 000 000	0	0	5 000 000
2024	6 500 000	0	0	6 000 000
2025	7 500 000	0	0	6 500 000
2026		–	–	7 500 000
Zyski netto spółki osiągnięte w okresie opodatkowania ryczałtem:				25 000 000
Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych wg stawki 20%				5 000 000
Zyski netto pozostawione w spółce w okresie opodatkowania ryczałtem, wyodrębnione w kapitale własnym spółki:				25 000 000

W dniu 30 maja 2026 r., w okresie kiedy spółka EXIT-MAXI S.A była już opodatkowana podatkiem CIT na zasadach ogólnych, podjęta została uchwała o wypłacie dywidendy z zysków wypracowanych przez spółkę w latach 2022-2025 w kwocie 25 000 000 zł, które zostały wyodrębnione w jej kapitale własnym. W dniu podjęcia uchwały (który jednocześnie był dniem dywidendy) Pani EXX posiadała 60% udziału w zysku, a Pan EYY posiadał 40% udziału w zysku EXIT-MAXI S.A.

Ryczałt przypadający na dywidendy wypłacone akcjonariuszom z podziału zysku z lat 2022-2025:

$$20\% \times 25\,000\,000 \text{ zł} = 5\,000\,000 \text{ zł}$$

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

Na Panią EXX przypada dywidenda (60% zysku przeznaczonego do podziału między akcjonariuszy) w wysokości:

$$60\% \times 25\,000\,000 \text{ zł} = 15\,000\,000 \text{ zł};$$

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

$$19\% \times 15\,000\,000 \text{ zł} = 2\,850\,000 \text{ zł};$$

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

$$60\% \times 5\,000\,000 \text{ zł} = 3\,000\,000 \text{ zł};$$

Kwota pomniejszenia podatku PIT od dywidendy wypłaconej Pani EXX wynosi:

$$70\% \times 3\,000\,000 \text{ zł} = 2\,100\,000 \text{ zł};$$

Należny podatek PIT od dywidendy wypłaconej Pani EXX (po zaokrągleniu do pełnych złotych) wynosi:

$$2\,850\,000 \text{ zł} - 2\,100\,000 \text{ zł} = 750\,000 \text{ zł}.$$

Łączne obciążenie podatkiem CIT i PIT zysków netto spółki wypłaconych Pani EXX wynosi 3 750 000 zł, co stanowi 25% zysków netto spółki.

$$3\,000\,000 \text{ zł (CIT)} + 750\,000 \text{ zł (PIT)} = 3\,750\,000 \text{ zł}$$

$$3\,750\,000 \text{ zł} / 15\,000\,000 \text{ zł} \times 100\% = 25\%$$

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

Na Pana EYY przypada dywidenda (40% zysku przeznaczonego do podziału między akcjonariuszy) w wysokości:

$$40\% \times 25\,000\,000 \text{ zł} = 10\,000\,000 \text{ zł},$$

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

$$19\% \times 10\,000\,000 \text{ zł} = 1\,900\,000 \text{ zł};$$

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

$40\% \times 5\,000\,000 \text{ zł} = 2\,000\,000 \text{ zł};$

Kwota pomniejszenia podatku PIT od dywidendy wypłaconej Panu EYY wynosi:

$70\% \times 2\,000\,000 \text{ zł} = 1\,400\,000 \text{ zł};$

Należny podatek PIT od dywidendy wypłaconej Panu EYY (po zaokrągleniu do pełnych złotych) wynosi:

$1\,900\,000 \text{ zł} - 1\,400\,000 \text{ zł} = 500\,000 \text{ zł}.$

Łączne obciążenie podatkiem CIT i PIT zysków netto spółki wypłaconych Panu EYY wynosi 2 500 000 zł, co stanowi 25% zysków netto spółki.

$2\,000\,000 \text{ zł (CIT)} + 500\,000 \text{ zł (PIT)} = 2\,500\,000 \text{ zł}$

$2\,500\,000 \text{ zł} / 10\,000\,000 \text{ zł} \times 100\% = 25\%$

15 Jak skorzystać i zrezygnować z Ryczałtu od dochodów spółek

110. Opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek jest opcją podatkową (ma charakter fakultatywny). Aby z niej skorzystać podatnik spełniający ustawowe warunki powinien złożyć zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem, według ustalonego wzoru na druku ZAW-RD, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany ryczałtem (art. 28j ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT).

111. Zawiadomienie to może zostać złożone również przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego, jeżeli na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem podatnik zamknie księgi rachunkowe oraz sporządzi sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości. W tym przypadku księgi rachunkowe otwiera się na pierwszy dzień miesiąca opodatkowania ryczałtem (art. 28j ust. 5 ustawy o CIT). Zamknięcie ksiąg rachunkowych oznacza w tym przypadku również obowiązek rozliczenia się z podatku CIT klasycznego i złożenia zeznania CIT-8.

112. Opodatkowanie ryczałtem obejmuje okres bezpośrednio po sobie następujących czterech lat podatkowych i może być automatycznie przedłużone na kolejne okresy bezpośrednio po sobie następujących czterech lat podatkowych, chyba że podatnik złoży informację o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem w deklaracji CIT-8E (art. 28r ust. 1 ustawy o CIT), składanej za ostatni rok podatkowy, w którym podatnik ma być opodatkowany ryczałtem.

113. W przypadku utraty prawa do opodatkowania ryczałtem, na skutek naruszenia warunków jego stosowania, podatnik może złożyć zawiadomienie o wyborze ryczałtu ponownie po upływie 3 lat podatkowych, jednak nie wcześniej niż po upływie 36 miesięcy, następujących po roku kalendarzowym, w którym podatnik utracił prawo do opodatkowania ryczałtem (art. 28l ust. 2 ustawy o CIT).