

UZASADNIENIE

I. Część ogólna

Przedłożony projekt ustawy przewiduje wprowadzenie zmian w następujących aktach prawnych:

- ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 865 ze zm.), zwanej dalej: „Ustawą o CIT”,
- ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1387 ze zm.), zwanej dalej: „Ustawą o PIT”,
- ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r., poz. 900 ze zm.),
- ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r., poz. 351 ze zm.).

Cele i potrzeba nowelizacji

Projekt zawiera rozwiązania adresowane do grupy przedsiębiorców, która z uwagi na słabszą pozycję konkurencyjną i związane z tym m.in. mniejsze możliwości pozyskiwania finansowania zewnętrznego oraz towarzyszący temu niedobór środków pieniężnych na realizację inwestycji, nie może rozwijać się zgodnie ze swoim potencjałem. Grupą docelową nowych regulacji są podmioty należące do sektora małych i średnich przedsiębiorstw, prowadzące rzeczywistą działalność gospodarczą i posiadające prostą strukturę udziałową. Regulacje skierowane są do podmiotów, które chcą realizować proinwestycyjną strategię rozwoju w szczególności poprzez wzrost zatrudnienia oraz systematycznie ponoszone nakłady inwestycyjne zwiększające ich realny kapitał. Wybór tej grupy przedsiębiorców motywowany jest tym, że przedsiębiorstwa te, ze względu na niedostateczny standing finansowy i brak powiązań kapitałowych napotykają w prowadzonej działalności gospodarczej na barierę związaną z dostępem do finansowania. Nie mogą one, jak ma to miejsce w przypadku podmiotów prowadzących działalność w grupach kapitałowych, uzyskać finansowania od spółek powiązanych (przez przykładowo: uczestnictwo w strukturze *cashpoolingu*, czy pożyczki) czy pozyskać gwarancji od spółek z grupy w zakresie uzyskania takiego finansowania od podmiotów z sektora bankowego. Nowy model opodatkowania ma stanowić dla tych podatników elastyczne narzędzie znoszące wyżej wskazane bariery i wyrównujące szanse mniejszych przedsiębiorstw na rynku. Jednocześnie system ten ma pozostać dostępny

jedynie dla tych podmiotów, które cechują się dużym potencjałem rozwoju i tym samym ich wzrost może stanowić impuls dla rozwoju całej gospodarki.

W projekcie przewidziane zostały dwa alternatywne warianty opodatkowania tj.

- 1) ryczałt od dochodów spółek kapitałowych, czyli system wiążący dochód do opodatkowania z kategoriami prawa bilansowego i polegający na znacznej modyfikacji podstawowych zasad opodatkowania, obowiązujących w ustawie o CIT (zmianie ulega m.in. moment powstania obowiązku podatkowego, podstawa opodatkowania, stawki podatkowe) zwany dalej: ryczałtem
- 2) specjalny fundusz inwestycyjny, który w sensie ekonomicznym umożliwi szybsze rozliczenie amortyzacji środków trwałych w kosztach podatkowych z uwzględnieniem dotychczasowych („klasycznych”) zasad opodatkowania, obowiązujących w ustawie o CIT.

Przyjmowany niniejszą ustawą nowelizującą model ma charakter hybrydowy, przez co należy rozumieć, że wybór opodatkowania na nowych zasadach jest fakultatywny, a pozostałe instrumenty podatkowe (np. w zakresie wspierania innowacyjności czy niższej 9-procentowej stawki CIT) pozostają dostępne dla podmiotów nieobjętych ryczałtem. Korzyści i koszty z przystąpienia do określonego reżimu nie mają charakteru jednorodnego, a podatnik posiada swobodę wyboru w ocenie, zgodnie z jakim systemem opodatkowania zamierza dokonywać rozliczeń (analogicznie jak w przypadku wyboru przez osoby fizyczne między dostępnymi wariantami: skali podatkowej, podatku liniowego, ryczałtu od niektórych przychodów ewidencjonowanych, karty podatkowej). Wybór opodatkowania ryczałtem w CIT będzie dla podatnika oznaczał przystąpienie do systemu opartego na nowych zasadach opodatkowania, w sposób istotny różniących się od reguł podstawowych. Docelowo oczekuje się, iż system ten przyczyni się do ograniczenia kosztów w zakresie *tax compliance*, w szczególności poprzez zniesienie obowiązku prowadzenia podwójnej ewidencji – oddzielnej dla celów podatkowych i księgowych. Natomiast w przypadku wariantu z wykorzystaniem funduszu inwestycyjnego nie dochodzi do ingerencji w dotychczasowe rozliczenia, a podatnik może nadal korzystać z preferencji przewidzianych w „klasycznym” systemie CIT.

Oba wskazane warianty mają charakter silnie proinwestycyjny i tym samym, wspierający wzrost gospodarczy. Zakłada się, że zarówno przesunięcie w czasie obowiązku podatkowego, jak i szybsze rozliczenie inwestycji w kosztach podatkowych, będzie dla przedsiębiorców

stanowić zachętę inwestycyjną. Wzrost inwestycji przyczyni się do utworzenia nowych miejsc pracy i pobudzenia popytu krajowego, a także, w dłuższej perspektywie czasowej, wzrostu gospodarczego. Jest to szczególnie istotne w obliczu konieczności przeciwdziałania skutkom kryzysu wywołanego pandemią COVID-19. Wiele państw członkowskich Unii Europejskiej wdrożyło na większą skalę antykryzysowe rozwiązania w ramach prowadzonej polityki podatkowej po Wielkim Kryzysie w latach 2007-2009.¹ Mając jednak na uwadze, że nadchodzące załamanie gospodarcze ma zupełnie inne niż dotychczas – tj. epidemiczne – podłoże, wskazane jest wprowadzenie do polskiego systemu podatkowego zupełnie nowych instytucji, które będą jednocześnie wystarczająco elastycznym narzędziem stabilizacyjnym w perspektywie przyszłości i które są dopuszczalne, z uwagi na uzasadnione nadrzędnymi względami interesu Polski oraz względami interesu publicznego. Ponadto regulacje zawarte w projekcie są odpowiednie do realizacji założonego celu, jakim jest wyrównanie pozycji konkurencyjnej mniejszych przedsiębiorstw i nie wykraczają poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia (por. wyroki DI.VI. Finanziara di Diego della Valle&C. C-380/11, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo)

Propozycja ujęta w projekcie uwzględnia cechy polskiego systemu opodatkowania dochodu osób prawnych i fizycznych oraz fakt, iż system ten jest systemem wspierającym rozwój przedsiębiorstw pozostających w gorszej sytuacji konkurencyjnej i wyrównującym szanse tych przedsiębiorstw na rynku. Pomimo tak zakreślonego celu nowe zasady opodatkowania (tj. ryczałt od dochodów spółek kapitałowych) nie mogą być rozpatrywane jako dyskryminujące inne podmioty, które nie spełniają kryteriów dla wyboru tych zasad, jak również jako system skutkujący niedozwoloną pomocą Unii Europejskiej pomocą publiczną. Wprowadzane alternatywne zasady opodatkowania są zgodne prawem Unii Europejskiej, w zakresie zarówno pomocy publicznej jak i określonych Traktatem swobód. Zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi.

¹ Mielczarek M., *Antykryzysowa polityka podatkowa wybranych państw Unii Europejskiej po 2007 roku*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Ekonomii, Katedra Finansów Publicznych, 2008.

Zatem przesłanką dla istnienia pomocy publicznej jest jednoczesne spełnienie następujących warunków:

- wsparcie jest przyznawane przez Państwo lub pochodzi ze środków państwowych,
- ma charakter selektywny (uprzywilejowuje określone przedsiębiorstwo lub przedsiębiorstwa albo produkcję określonych towarów),
- udzielane jest na warunkach korzystniejszych niż oferowane na rynku,
- grozi zakłóceniem lub zakłóca konkurencję oraz wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi UE.

Jakkolwiek nowy alternatywny system opodatkowania (ryczałt od dochodów spółek kapitałowych) oferowany jest przez państwo i tym samym spełnia pierwsze kryterium, to jednak nie spełnia kolejnych trzech, niezbędnych dla uznania co do istnienia niedozwolonej pomocy państwa.

W kontekście selektywności należy zaznaczyć, że choć środek ten jest skierowany do określonej grupy przedsiębiorców i przez to - jest selektywny na pierwszy rzut oka - tak ze względu na jego charakter i strukturę, w tym wewnętrzne mechanizmy niezbędne do zapewnienia funkcjonowania i skuteczności tego systemu, może on zostać uznany za nieselektywny (por. w Zawiadomieniu Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE C 262 z 19 lipca 2016 r. – 5.2.3.3, pkt. 138-141). Po pierwsze, z uwagi na przedmiot opodatkowania (dystrybucje zysku w różnych formach, w szczególności w postaci dywidend) system ten będzie miał zastosowanie do podmiotów, w których takie dystrybucje mogą wystąpić, a więc system ten nie może objąć swoim zakresem zagranicznych zakładów. Po drugie z uwagi na zapewnienie spójnych zasad opodatkowania, w szczególności w zakresie ustalenia jednakowego obciążenia podatkowego dla podmiotów objętych tym systemem, rozwiązanie to skierowano wyłącznie do spółek kapitałowych, podatników CIT, podlegających podwójnemu ekonomicznemu opodatkowaniu. Ograniczenie zakresu podmiotowego regulacji jedynie do spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i spółek akcyjnych jest podyktowane przede wszystkim jednakowym sposobem opodatkowania tych podmiotów w klasycznym systemie CIT (tj. dochodzi do opodatkowania dochodu na poziomie spółki oraz następnie, po raz drugi, na poziomie udziałowców/akcjonariuszy, w przeciwieństwie do spółki komandytowo-akcyjnej, której powołanie skutkuje zróżnicowaniem skutków podatkowych

u komplementariusza i akcjonariusza). Założenie to jest warunkiem wypracowania spójnych założeń systemowych co do sposobu opodatkowania i wielkości ciężaru podatkowego w systemie ryczału. Ponadto istotne jest objęcie tych podmiotów obowiązkiem prowadzenia tzw. pełnej księgowości, która jest niezbędna w celu weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatkowych dokonywanych zgodnie z rozdziałem 6b. Ograniczenia w zakresie struktury własnościowej i bezpośrednich powiązań kapitałowych są podyktowane z kolei potrzebą zminimalizowania komplikacji, które wynikałyby z rozliczeń między podmiotami objętymi różnymi, także co do przedmiotu opodatkowania, reżimami, a także celem normy prawnej, która ma wspierać te podmioty, dla których uzyskanie finansowania stanowi barierę w prowadzonej działalności gospodarczej. Przedsiębiorstwa należące do grup kapitałowych nie spełniają tego kryterium, jako że mogą korzystać z pożyczek i gwarancji wewnątrzgrupowych, jak również, wykorzystując korzyści skali, uzyskać lepsze warunki finansowania zewnętrznego. Z możliwości skorzystania ze szczególnych zasad opodatkowania zostały również wykluczone podmioty, które sporządzają sprawozdania finansowe zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości. Jest to podyktowane koniecznością równego traktowania podatników wobec prawa. Dopuszczenie swobody wyboru w zakresie zasad sprawozdawczości mogłoby przyczynić się do powstania zobowiązania podatkowego w różnej wysokości u dwóch podatników, u których wystąpiły dokładnie te same operacje gospodarcze. Warunek, iż status podatnika podatku estońskiego dotyczy tylko podmiotów objętych pełną rezydencją podatkową w Polsce jest konieczny i uzasadniony dla zachowania spójności systemu podatkowego obejmującego opodatkowanie podatkiem dochodowym i nie wprowadza bezpośredniej dyskryminacji (por. wyroki ETS: z dnia 5 lutego 2014 r. Hervis Sport-es Divatkereskedelmi C-385/12 pkt 30; z dnia 26 kwietnia 2018 r. Angend C-236/16 i C-237/16 pkt 17). Mając na uwadze, że nowe zasady opodatkowania polegają na nałożeniu podatku na wypłaty zysku ze spółki, w tym w szczególności na podział tego zysku (z przeznaczeniem na wypłatę dywidend) lub pokrycie wyniku finansowego (poniesionej przez spółkę straty) podmioty zagraniczne znajdują się, z obiektywnych względów, w sytuacji innej, niż krajowe, co tłumaczy ich odmienne traktowanie w zakresie podatku CIT w tym konkretnym przypadku. Dla celów podatkowych przyjmuje się bowiem fikcję prawną, zgodnie z którą zakład uważany jest za podmiot odrębny od tworzącego go macierzystego przedsiębiorstwa, a relacje pomiędzy zakładem a przedsiębiorstwem macierzystym powinny być dla celów podatkowych traktowane jako relacje między niezależnymi podmiotami. W przypadku zagranicznych zakładów powiązanie przedmiotu opodatkowania z konkretnymi czynnościami, takimi jak podjęcie uchwały o podziale zysku czy wypłata dywidend na rzecz

udziałowców/akcjonariuszy, jest niemożliwe, podobnie jak odniesienie pozostałych warunków przystąpienia do systemu opodatkowania ryczałtowego bezpośrednio do zagranicznego zakładu (jak ma to miejsce, przykładowo, w zakresie zatrudnienia), tak samo jak ich weryfikacja, w sytuacji gdyby kryteria te miałyby być odnoszone w sposób bezpośredni do zagranicznej jednostki macierzystej. Należy zauważyć, że w szczególności podjęcie decyzji o przeznaczeniu zysku na wypłatę dywidend, będzie zdarzeniem wynikającym z relacji między jednostką macierzystą a jej udziałowcami/akcjonariuszami. Zatem charakter prawny zakładu w sposób znaczący różni się od charakteru prawnego działalności prowadzonej w formie spółki kapitałowej, co ma wpływ na ustalanie zasad opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. Przyjęcie odmiennego podejścia byłoby sprzeczne z logiką systemową projektowanych regulacji. Warto również nadmienić, że ustawodawca w żaden sposób nie wyłącza z możliwości przystąpienia do systemu osób fizycznych będących nierezydentami. Mogą być one udziałowcami spółki podlegającej opodatkowaniu zgodnie z zasadami określonymi w rozdziale 6b.

Dodatkowo należy podkreślić, iż systemowo przyjęte rozwiązania obejmują zarówno regulacje ustrojowe spółek uprawnionych do ryczałtu (spółki z o.o. i spółki akcyjne, których udziałowcami (akcjonariuszami) są wyłącznie osoby fizyczne), rozliczenia podatkowe tych spółek, bezwzględnie od siebie zależne (art. 28c ust. 1 projektu ustawy), jak również odroczenie opodatkowania zysków na moment ich dystrybucji. Spójność i wykonalność przyjętych warunków wymusza ograniczenie możliwości uzyskania statusu podatnika podatku dochodowego według nowych zasad tylko do podmiotów objętych polską rezydencją podatkową. Staje się to konieczne i uzasadnione dla zachowania spójności systemu podatkowego obejmującego opodatkowanie podatkiem dochodowym. Okoliczność, że projekt dotyczy wyłącznie przedsiębiorców z siedzibą lub miejscem zarządu na terytorium Polski, nie może samo w sobie stanowić dyskryminacji. Nierówne traktowanie oznacza zróżnicowanie sytuacji prawnej w oparciu o niedozwolone kryterium. Dyskryminacja stanowi kwalifikowaną postać nierównego traktowania, a nie każdy przejaw nierównego traktowania wyczerpuje znamiona dyskryminacji.

Zatem odmienne traktowanie, dotyczące swobody przedsiębiorczości, wynikającej z art. 49 TFUE, w zakresie podmiotów zagranicznych od podmiotów krajowych z obiektywnych względów tłumaczy ich odmienne traktowanie w zakresie podatku CIT. (por. C-386/14). Dodatkowo, w ocenie projektodawcy ustawy ograniczony zakres harmonizacji w obszarze podatków dochodowych bezpośrednich powoduje, iż projekt ustawy, wprowadzający system

opodatkowania tzw. podatkiem estońskim, zgodne z uwzględnieniem orzecznictwem ETS, nie jest sprzeczny z prawem UE, ponieważ państwa członkowskie mogą stosować różne rozwiązania podatkowe dopasowane do własnych potrzeb i ukierunkowane na sprzyjanie dokonywania inwestycji w ramach przedsiębiorstwa i jego restrukturyzacji w celu zapewnienia ciągłości przedsiębiorstwa i utrzymania zatrudnienia na terytorium państwa.

Przechodząc następnie do kolejnego kryterium, należy zauważyć, że wsparcie państwa polegające na wprowadzeniu nowych zasad opodatkowania nie odbywa się na warunkach korzystniejszych, niż przy obecnie istniejących zasadach, określonych w ustawie o CIT. Nowe zasady wprowadzają zmieniają sposób ustalania podstawy opodatkowania i termin powstania obowiązku podatkowego jak i zapłaty podatku, lecz jednocześnie przewidują wyższą nominalną stawkę podatku CIT w porównaniu do stawki obowiązującej przy stosowaniu podstawowych zasad opodatkowania. Podstawowe stawki nominalne podatku wynoszą:

- 15% dla podatnika małego (podczas gdy obecnie jest to 9%) ,
- 25% dla podatnika innego niż mały (podczas gdy obecnie jest to 19%).

Zatem w każdym przypadku stawki te są wyższe od obecnych o 6 punktów procentowych. W przypadku zakończenia stosowania opodatkowania zgodnie z rozdziałem 6b, jeśli podatnik wykazał znaczny wzrost nakładów inwestycyjnych, stawka podatku od podstawy opodatkowania ustalonej od dochodu z tytułu zysku netto podlega obniżeniu o pięć punktów procentowych. Jednakże jest to uzasadnione zrealizowaniem nadrzędnego celu ustawy, czyli ponadprzeciętnym wzrostem inwestycji. Co więcej, nawet w tym wariantcie nominalna stawka podatku CIT będzie wyższa od dotychczasowej (10% dla podatnika małego, 20% dla pozostałych).

Należy także zauważyć, że nowe zasady opodatkowania (ryczałt od dochodów spółek kapitałowych) oznaczają dla podatnika wyłączenie preferencji podatkowych funkcjonujących w klasycznym CIT, takich jak dodatkowe odliczenia od podstawy opodatkowania m.in. przekazanych darowizn, czy kosztów kwalifikowanych ponoszonych w związku z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową. W świetle powyższego należy uznać, że nowy system opodatkowania nie jest udzielany na warunkach korzystniejszych niż oferowane na rynku. Jest to po prostu odrębny, alternatywny reżim opodatkowania, stanowiący rozszerzenie możliwości wyboru przez podatników sposobu rozliczeń, podobnie jak ma to miejsce przy decydowaniu przez osoby fizyczne o wyborze różnych wariantów opodatkowania: skali podatkowej, podatku liniowego, ryczałtu od niektórych przychodów ewidencjonowanych, karty podatkowej.

Tym samym, mając na uwadze w szczególności brak selektywności i preferencyjności wskazanych rozwiązań, przedmiotowe regulacje nie stanowią naruszenia konkurencji ani zagrożenia takiego zakłócenia konkurencji. Ich zadaniem jest bowiem przywrócenie zachwianej obecnie pozycji konkurencyjnej dedykowanej grupy podmiotów. Regulacje nie wpływają również w żaden sposób na wymianę handlową między państwami członkowskimi Unii Europejskiej, w tym między innymi z uwagi na to, że podmioty będące ich adresatami nie mogą uczestniczyć bezpośrednio w międzynarodowych grupach kapitałowych (względem tych podmiotów, które chcą skorzystać z opodatkowania na nowych zasadach wprowadzono ograniczenia w zakresie powiązań kapitałowych). Fakultatywność wyboru systemu opodatkowania ryczałtem powoduje, że wprowadzane rozwiązania, zachęcające przedsiębiorców do inwestowania przyczynią się do utworzenia nowych miejsc pracy i pobudzenia popytu krajowego prowadzącego do wzrostu gospodarczego. Projektowane rozwiązania mają na celu stworzenie dla podatników uprawnionych do korzystania z tych zasad większych szans rozwoju na rynku. Tym samym projektowane rozwiązania znoszą bariery związane z dostępem do finansowania i wyrównują szanse dla małych i średnich przedsiębiorstw i dają im znaczny potencjał rozwoju. Przedsiębiorstwa te natrafiają obecnie na barierę w rozwoju związaną z niższym standingiem finansowym i niedoborem płynnych środków na realizację inwestycji. Dlatego też nowe rozwiązania przyczynią się do wyrównania - obecnie zakłóconej konkurencji - między podatnikami prowadzącymi działalność w oparciu o własne wewnętrzne finansowanie (zyski zatrzymane), a pozostałymi podatnikami. Dodatkowo nowe zasady opodatkowania umożliwią rozwój przedsiębiorców małych i średnich zgodnie z ich potencjałem. Konkurencyjność przejawia się także w zniesieniu barier i wyrównaniu szans dla małych i średnich przedsiębiorstw prowadzących działalność na rynku, posiadających duży potencjał rozwoju.

Tym samym, wobec braku obowiązkowego powiązania celowego tego systemu podatkowego z pomocą, nie dochodzi w tym przypadku do niezgodności z prawem pomocy publicznej Unii Europejskiej, co nie może mieć również wpływu na legalność tego podatku (por. wyrok C-368/04 pkt 51 oraz C-233/16 pkt 26).

Należy mieć również na uwadze, że nawet w sytuacji przyjęcia, że projektowane regulacje w swej istocie stanowią ograniczenie swobody przedsiębiorczości, jest to uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, polegającego w szczególności na wyrównywaniu pozycji konkurencyjnej mniejszych przedsiębiorstw oraz sprzyjaniu dokonywaniu inwestycji w ramach przedsiębiorstwa i jego restrukturyzacji w celu zapewnienia ciągłości

przedsiębiorstwa i utrzymania zatrudnienia. Nowe zasady opodatkowania nakładają bowiem na przedsiębiorstwa przystępujące do tego reżimu, obowiązek systematycznego zwiększania nakładów na cele inwestycyjne, jak również zatrudnienia pracowników w oparciu o umowę o pracę. Zwiększona płynność przedsiębiorstw ma zatem służyć nadrzędnym celom w postaci inwestycji i utrzymania (a nawet zwiększenia) tego zatrudnienia oraz zapewnić ciągłość istnienia przedsiębiorstwa w okresie dekonjunktury. Przedsiębiorstwa te, należące do grupy docelowej ustalonej w oparciu o ustalone kryteria selekcji, zmagają się w bieżącej działalności z barierą w dostępie do finansowania. Ograniczone powiązania kapitałowe, w tym także zagraniczne, uniemożliwiają tym podmiotom pozyskanie finansowania w takiej wysokości, jaką mogłyby uzyskać, gdyby były podmiotami większymi, w szczególności należącymi do międzynarodowych grup kapitałowych. Zatem proponowane rozwiązanie ma na celu znoszenie barier w rozwoju tych przedsiębiorstw i zwiększenie ich „przeżywalności” na rynku, w szczególności w pierwszych latach ich działalności. Również podmioty krajowe, jeśli naruszają ustawowe warunki, w tym przekraczają próg przychodowy, posiadają zaangażowanie kapitałowe w innych podmiotach lub strukturę własnościową, w której uczestniczą osoby prawne, zostały wykluczone z opodatkowania na nowych zasadach.

Kontekst wprowadzenia zmian

Obserwując światowe trendy w koncepcji opodatkowania osób prawnych można zauważyć, iż oprócz potrzeby uszczelnienia systemu oraz uproszczenia przepisów podatkowych, przedstawiane są również alternatywne koncepcje – jak np. zbliżenie podatkowego dochodu do wyniku księgowego, wprowadzenie wspólnej (skonsolidowanej) podstawy opodatkowania, czy pomysł całkowitej rezygnacji z idei opodatkowania dochodu na rzecz opodatkowania pośredniego. Wyrazem tych dążeń jest także system opodatkowania przyjęty w Estonii począwszy od roku 2000, zakładający przesunięcie momentu powstania obowiązku podatkowego na moment dystrybucji zysku przez spółkę. Główną zaletą estońskiego systemu opodatkowania osób prawnych jest to, że ze względu na minimalną liczbę wyjątków jest to system prosty w administrowaniu, a oprócz tego również przejrzysty i łatwy do zrozumienia przez podatnika. W Estonii dystrybuowane wypłaty odzwierciedlają zyski komercyjne przedsiębiorstwa. Opodatkowaniu podlegają w szczególności wypłaty dywidend (lub wypłaty równoważne podziałowi zysku), ukryta dystrybucja zysku, przekazanie prezentu lub darowizny, koszty reprezentacji, wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą podatnika. W sensie ekonomicznym, główną różnicą w zakresie przyjętego podejścia jest zmiana momentu powstania obowiązku podatkowego oraz jednoczesna minimalizacja ewidencji

podatkowej (nie prowadzi się odrębnej ewidencji np. dla celów amortyzacji). Ponadto, ponieważ estoński kodeks handlowy stanowi, że zyski mogą być dystrybuowane z zastrzeżeniem braku strat z lat poprzednich, nie ma potrzeby wprowadzania specjalnych zasad regulujących przenoszenie strat na lata kolejne. Większość podatników deklaruje zadowolenie z systemu opartego na opodatkowaniu dystrybucji zysku.² W rankingu *Paying Taxes 2020*³ Estonia zajęła 12 miejsce, co potwierdza pozycję tego systemu podatkowego w czołówce najbardziej przyjaznych systemów podatkowych świata. Przeciętny obywatel Estonii poświęca na wypełnienie obowiązków podatkowych średnio 50 godzin rocznie, w tym na rozliczenie podatku dochodowego od osób prawnych przypada 5 godzin rocznie. W przypadku Polski są to odpowiednio 334 godziny rocznie na całokształt rozliczeń, w tym 59 godzin na rozliczenie wyłącznie podatku CIT. Inwestorzy dążą do lokowania kapitału na terenie tych jurysdykcji, które oferują im przyjazne otoczenie prawno-podatkowe, nie tylko pod względem taryfy opodatkowania, lecz również (a nawet przede wszystkim) prostoty i przejrzystości rozliczeń. Gdy w Estonii wprowadzano nowy reżim opodatkowania w 2000 r. podkreślano, iż celem reformy jest wspieranie napływu inwestycji, tworzenie nowych miejsc pracy, a także promowanie Estonii jako atrakcyjnego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. System ten został wprowadzony w czasie, gdy rynek finansowy nie był jeszcze dostatecznie rozwinięty i przedsiębiorstwa odnotowywały znaczące trudności z dostępem do finansowania. Reforma wpłynęła pozytywnie na płynność przedsiębiorstw i zwiększyła wolumen zatrzymanych zysków.

Wprowadzenie podobnego rozwiązania w Polsce dla najmniejszych przedsiębiorców zostało zapowiedziane w *expose* Premiera Mateusza Morawieckiego z dnia 19 listopada 2019 r. Ma ono stanowić wsparcie w reinwestycji zysku i ułatwienie dostępu do finansowania dla tych firm, które najbardziej potrzebują kapitału. Prowadzenie działalności w warunkach niewystarczających środków własnych obrotowych i wysokich kosztów kredytowania ograniczających możliwości realizowania inwestycji stanowi jedną z największych barier rozwoju sektora MŚP.

² Reiljan P., Oja K. *Valitsuse otsus meeldib ettevõtjale (Government's decision pleases businessmen)*. – Äripäev, 2007.

³ World Bank Group, PwC, *Paying Taxes 2020, The changing landscape of tax policy and administration across 190 economies*.

Z wydanego w kwietniu 2020 r. raportu Związku Przedsiębiorców i Pracodawców⁴ wynika, iż 65% przedsiębiorstw z sektora MŚP deklaruje pogorszenie kondycji finansowej w wyniku epidemii koronawirusa, a 58% przewiduje jej pogorszenie na koniec trzeciego kwartału 2020 r., przy czym na zdecydowane pogorszenie kondycji firmy w wyniku epidemii wskazują najczęściej przedsiębiorstwa najmniejsze, zatrudniające nie więcej niż dziewięciu pracowników.

Oslabienie koniunktury zasadniczo powinno przekładać się na zmniejszenie dystrybucji zysku w przedsiębiorstwach i tym samym, po wprowadzeniu reformy, skutkować ograniczeniem obciążenia podatkowego. Dodatkowe środki pieniężne, wynikające z przesunięcia momentu powstania obowiązku podatkowego, powinny umożliwić przedsiębiorstwom realizację nowych przedsięwzięć inwestycyjnych, utrzymanie zatrudnienia, a także kontynuację działalności pomimo załamania koniunktury. Natomiast okres ożywienia gospodarczego może skutkować zwiększeniem bieżących wypłat zysku ze spółki zwiększając wpływy podatkowe do budżetu państwa.

Dostęp do finansowania jako bariera rozwoju sektora MŚP

W ankiecie przeprowadzonej przez Komisję Europejską w 2016 roku 10% respondentów wskazało dostęp do finansowania jako jedną z barier prowadzonej działalności gospodarczej.⁵ Badania Banku Światowego potwierdzają odwrotną zależność między trudnością w pozyskaniu finansowania a wielkością przedsiębiorstwa.⁶ Podmioty z sektora MŚP osiągają gorsze wyniki (w porównaniu z podmiotami dużymi) w zakresie rentowności, rotacji pracowników, czy innowacyjności. Jednocześnie jednak należy zauważyć, że sektor ten w całej Unii Europejskiej odpowiada za ok. 100 milionów miejsc pracy, a stopa wzrostu zatrudnienia utrzymywana jest na poziomie dwukrotnie wyższym w porównaniu do przedsiębiorstw dużych.⁷ Mając na uwadze, iż w latach 2012-2016 sektor MŚP odpowiadał za wytworzenie aż 85% nowych miejsc

⁴ Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, *Raport z wyników badania sektora MSP w czasie epidemii koronawirusa*, 2020 r.

⁵ Komisja Europejska, *Barriers to SME growth in Europe*, European Parliamentary Research Service, Briefing maj 2016.

⁶ World Bank Group, M. Ayyagari, A. Demirgüç-Kunt, V. Maksimovic, *SME Finance Development Research Group, Policy Research Working Paper 8241*, listopad 2017.

⁷ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 13 września 2016 r. w sprawie realizacji celu tematycznego „wzmacnianie konkurencyjności MŚP” (art. 9 ust 3 rozporządzenia w sprawie wspólnych przepisów).

pracy, zwiększenie dostępu do finansowania w tych sektorze stało się jednym z aktualnych priorytetów Unii Europejskiej.⁸

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) zauważa, że rozprzestrzenianie się wirusa COVID-19 będzie miało również implikacje finansowe, przez co należy rozumieć, że pozyskanie finansowania zewnętrznego przez sektor małych i średnich przedsiębiorstw będzie w tych warunkach niezwykle utrudnione (co dotyczy w szczególności firm o podwyższonym ryzyku działalności - przedsiębiorstw innowacyjnych i rozpoczynających działalność). Problem w utrzymaniu płynności stanie się prawdopodobnie bardzo powszechny z uwagi na przerwanie globalnych łańcuchów dostaw, a na poziomie przedsiębiorstw - nieoczekiwane wydatki i spadek przychodów.⁹ Międzynarodowy Fundusz Walutowy przewiduje zaostrzenie warunków kredytowych i wzrost kosztów finansowania zewnętrznego.¹⁰

Według badań OECD co trzeciemu polskiemu podmiotowi z sektora MŚP nie udaje się pozyskać potrzebnego finansowania dłużnego (dane za 2017 rok).¹¹ Departament Stabilności Finansowej NBP wskazuje, iż przyczynami takiego stanu rzeczy są m.in. krótka historia kredytowa w przypadku firm rozpoczynających działalność, niedostateczne aktywa mogące stanowić zabezpieczenie kredytu, duże ryzyko upadłości w pierwszych latach działalności (w wielu państwach okres średniego cyklu życia nie przekracza 5 lat), mniejsza transparentność informacyjna, efekt behawioralny: duży koszt przygotowania i weryfikacji wniosku oraz świadomość wysokiego ryzyka otrzymania odmowy. W wielu przypadkach czynniki te skutkują nie tyle odrzuceniem, ale rezygnacją ze składania wniosku. Wskazuje się także, że: *„Przyczyny takiej sytuacji mogą być różne i nie zawsze obiektywnie uzasadnione. Często są to jednak negatywne wcześniejsze doświadczenia z wieloma podmiotami reprezentującymi określoną grupę firm, faktyczne trudności gospodarcze danej branży, kryzys na poziomie krajowym etc. Okoliczności takie mogą powodować, że instytucje finansujące a priori odrzucają możliwość finansowania (a nawet badania zdolności kredytowej) takich firm, i to niezależnie od ich faktycznej kondycji gospodarczej. Praktyka taka niejednokrotnie może powodować faktyczne pogorszenie sytuacji nawet wśród firm wcześniej zdrowych.”*¹² Co

⁸ Komisja Europejska, Communication from the Commission to the European Parliament, The Council, The European Economic and Social Committee and the Committee of the regions, *An SME Strategy for a sustainable and digital Europe*, Brussels, 10.3.2020, COM(2020) 103 final.

⁹ OECD, *Financing SMEs and Entrepreneurs 2020*, An OECD Scoreboard.

¹⁰ IMF, *World Economic Outlook*, kwiecień 2020.

¹¹ OECD, *Financing SMEs and Entrepreneurs 2020*, An OECD Scoreboard.

¹² Departament Stabilności Finansowej NBP, *Dostępność finansowania przedsiębiorstw niefinansowych Polsce*, Warszawa, 2016 r.

więcej, okazuje się, że nie zawsze dochodzi do zgodności zapotrzebowania i oferty rynkowej. Sektor MŚP jest szczególnie zainteresowany pozyskaniem finansowania o relatywnie niewielkiej wysokości i na okresy krótsze (tj. kredyt od kilkuset tysięcy do 3 mln dolarów, na okres nie dłuższy niż 2 lata). Banki komercyjne dążą natomiast do udzielania kredytów na okresy dłuższe i o większej wartości.¹³

Utrudniony dostęp do finansowania zewnętrznego wpływa na źródła finansowania majątku trwałego w przedsiębiorstwach z sektora MŚP. W 2016 roku prawie 70% nakładów inwestycyjnych sfinansowano środkami własnymi.¹⁴ Nowe zasady opodatkowania mają stanowić akcelerator wzrostu dla tych podmiotów, dla których utrudnienia w pozyskiwaniu kapitału na inwestycje i zaburzone warunki konkurencji odgrywają fundamentalną rolę w istnieniu lub rozwijaniu przedsiębiorstwa, a w skali makroekonomicznej – poprzez pobudzenie inwestycji – nowy reżim powinien stymulować wzrost gospodarczy.

Doświadczenia zagraniczne

Model opodatkowania dochodów osób prawnych zbliżony do proponowanego w niniejszym projekcie ustawy nowelizującej i zakładający opodatkowanie dystrybuowanych zysków obowiązuje z powodzeniem w obcych porządkach prawnych, w szczególności w Estonii, Łotwie czy w Gruzji. Jego wprowadzenie zapowiedziała także Ukraina. Podobny reżim, lecz skierowany do najmniejszych przedsiębiorców, funkcjonuje w Chile i na Węgrzech. Australia, Nowa Zelandia i Stany Zjednoczone prowadzą pogłębione dyskusje na temat reformy zakładającej odejście od klasycznego systemu opodatkowania na rzecz nałożenia podatku na przepływy pieniężne.

Z kolei w Niemczech i na Węgrzech funkcjonują rozwiązania podobne do proponowanego w niniejszym projekcie ustawy nowelizującej wariantu drugiego, czyli rachunku (funduszu) inwestycyjnego.

W tabeli poniżej przedstawiono podstawowe założenia systemów o charakterze zbliżonym do proponowanego rozwiązania i znajdujących zastosowanie w wybranych ustawodawstwach zagranicznych.

¹³ Tamże.

¹⁴ Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości (2019), *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*, Warszawa.

Państwo	Opis zasad opodatkowania
Chile	<p>Obecnie w Chile obowiązują trzy specjalne rozwiązania podatkowe dedykowane małym przedsiębiorcom, które mają na celu poprawę ich płynności i promowanie inwestycji. Korzysta z nich łącznie ok. 13% podatników. Pierwszy z nich zakłada opodatkowanie podzielonych zysków i dedykowany jest podmiotom, których roczny dochód nie przekracza 5000 UTM (ok. 1,25 mln), a kapitał własny 1000 UTM (ok. 0,25 mln zł). Druga polega na opodatkowaniu przepływów pieniężnych i skierowany jest do tych podatników, których roczny dochód nie przekracza 5000 UTM (ok. 1,25 mln), a kapitał własny 6000 UTM (ok. 1,5 mln zł) i którzy są podatnikami VAT. Ostatnim rozwiązaniem jest zwolnienie z podatku CIT do kwoty 1440 UTM (ok. 0,36 mln zł), dla tych podatników, którzy prowadzą pełną księgowość oraz osiągają roczny dochód nie przekraczający 28,000 UTM (ok. 7 mln zł) i których kapitał jest mniejszy niż 14,000 UTM (ok. 3, 5 mln zł).</p> <p>Historycznie w Chile obowiązywało także (wprowadzone w 1984 r.) rozwiązanie promujące zatrzymywanie zysków w przedsiębiorstwach poprzez obniżenie ich opodatkowania z 50% do 10%, co przyczyniło się do wzrostu stopy inwestycji o 14 punktów procentowych, z poziomu ok. 11% PKB (1984 r.) do ponad 25% (1996 r.), a wzrost ten był największy w branżach najbardziej uzależnionych od finansowania zewnętrznego. W pierwszym roku reformy udział inwestycji w PKB wzrósł o 4,5%. Wprowadzenie obniżonej stawki było następstwem kryzysu bankowego (w latach 1982–1986) i wynikało z potrzeby wspierania przedsiębiorstw w obliczu utrudnionego dostępu do finansowania zewnętrznego i wprowadzenia zachęty do dokonywania większych nakładów inwestycyjnych.</p>
Estonia	<p>Estoński model opodatkowania osób prawnych zakłada odroczenie opodatkowania do momentu wypłaty zysku w formie dywidendy lub wypłat ekonomicznie równoważnych takiej wypłacie. Podstawę opodatkowania powiększają korekty cen transferowych, wydatki i płatności, które nie</p>

	<p>spełniają celu biznesowego, świadczenia dodatkowe, prezenty, darowizny i koszty reprezentacji. Reforma CIT miała służyć wsparciu inwestycji, tworzeniu nowych miejsc pracy oraz tworzyć zachęty do prowadzenia działalności gospodarczej.¹⁵ Została wprowadzona od 01.01.2000 r. Stawka podatku wynosi 20%, z możliwością jej obniżenia do 14% w przypadku regularnych wypłat dywidend. W związku z wyżej opisaną konstrukcją podatku dochodowego ewidencja podatkowa została ograniczona do minimum – w szczególności nie ma potrzeby prowadzenia dokumentacji dokonanych odpisów amortyzacyjnych, podziału kosztów na stanowiące i niestanowiące kosztów uzyskania przychodów. Oszczędność podatkowa związana z zaniechaniem nałożenia podatku na dochody w momencie ich osiągnięcia miała zachęcać przedsiębiorstwa do przeznaczania pozostawionego w spółce zysku na realizację nowych inwestycji i wspierać szybszy rozwój tych przedsiębiorstw. Poprzez zwiększenie inwestycji, reforma miała stanowić motor napędowy całej gospodarki.</p>
<p>Gruzja</p>	<p>Reformę wprowadzono w 2017 roku wzorując się na rozwiązaniu estońskim. Podstawowym założeniem gruzińskiego systemu opodatkowania osób prawnych jest zwolnienie niepodzielonych zysków (reinwestowanych lub zatrzymanych w spółce) z podatku dochodowego w momencie ich powstania i opodatkowanie wyłącznie wypłat tego zysku, w tym także o tzw. "domniemanym" charakterze (tj. odroczenie opodatkowania takich wypłat).¹⁶</p> <p>Podatek nakłada się nie tylko na klasyczne dywidendy, ale także na wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą (tj. wydatki określone jako nieodliczane od dochodu, w tym w szczególności wydatki nieudokumentowane, wydatki których celem nie jest uzyskanie zysku, dochodu lub rekompensaty, nadmierne płatności odsetkowe. pożyczki udzielone osobie fizycznej lub nierezydentowi). Zastosowanie znajduje standardowa stawka CIT w wysokości 15%. Ustalenie zobowiązania</p>

¹⁵ Masso, J.; Meriküll, J.; Vahter, P. (2010) *Ettevõtete jaotamata kasumi mittemaksustamise mõju investeringutele ja majandusarengule: Äriregistri andmete analüüs. Tartu Ülikool, mimeo*, str. 60-102. www.fin.ee/doc.php?106865

¹⁶ G. Narmania, *Georgia - Corporate Taxation sec. 1.*, Country Tax Guides IBFD.

	<p>podatkowego nie wymaga szczegółowej analizy poszczególnych dochodów – dzięki koncentracji na kontroli przepływów pieniężnych administrowanie systemem jest znacznie łatwiejsze.</p> <p>Wprowadzając nowy system opodatkowania oszacowano, iż reforma będzie miała pozytywny wpływ na gospodarkę, poprzez:</p> <ul style="list-style-type: none"> - wzrost potencjalnego PKB o 1,44% oraz łącznej konsumpcji prywatnej o 0,85% w przeciągu 1,5 roku od wprowadzenia reformy, - wzrost zasobów kapitałowych przedsiębiorstw o 3,23% w tym samym okresie, - spadek deficytu na rachunku bieżącym wyrażonego w kategoriach PKB o ok. 1 punkt procentowy.¹⁷ <p>Przewiduje się, że ww. polityka podatkowa będzie miała decydujący wpływ na sytuację sektora małych i średnich przedsiębiorstw, a relatywnie niewielki w przypadku dużych przedsiębiorstw o już ugruntowanej sytuacji rynkowej.¹⁸</p>
<p>Łotwa</p>	<p>Od 2018 r. obowiązuje reżim opodatkowania wzorowany na systemie estońskim. Przedmiotem opodatkowania jest zysk podzielony (obejmujący dywidendy, w tym dywidendy nadzwyczajne i warunkowe oraz koszty porównywalne z dywidendami) oraz warunkowo podzielony zysk obejmujący wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą (wskazano zamknięty, 14-elementowy katalog, a w nim m.in. darowizny, koszty reprezentacji, wydatki na nabycie i utrzymanie środków trwałych innych niż niezbędne w utrzymaniu działalności gospodarczej, np. wydatków na nabycie aut osobowych o charakterze kosztów reprezentacji) – zgodnie z definicją muszą być one rozpatrywane z perspektywy ekonomicznej istoty transakcji i bezpośredniego związku z działalnością podatnika). Stawka podatku wynosi 20% (system, jak w Estonii, zakłada odroczenie opodatkowania do momentu dystrybucji).¹⁹</p>

¹⁷ Georgia – Reforms to Development, Ministry of Finance of Georgia, str. 18.

¹⁸ Tamże.

¹⁹ Latvia - Corporate Income Tax Act 2017/156.2.

<p>Niemcy</p>	<p>W Niemczech funkcjonuje rozwiązanie podobne do proponowanego w niniejszej ustawie nowelizującej wariantu drugiego, zakładającego utworzenie rezerwy inwestycyjnej. Ulga zastosowana w systemie niemieckim ma na celu poprawienie płynności oraz wzmocnienie potencjału inwestycyjnego sektora małych i średnich przedsiębiorstw. Z preferencji mogą skorzystać te podmioty, których dochód roczny nie przekracza określonego progu (od 100.000 do 235.000 EUR, w zależności od rodzaju prowadzonej działalności tj. najniższy próg znajduje zastosowanie do działalności rolniczej i leśnej, a najwyższy do wolnych zawodów). Ulga polega na możliwości dokonania odliczenia inwestycyjnego, w zakresie planowanych przez przedsiębiorstwo inwestycji w aktywa trwałe wykorzystywane w więcej niż 90% na cele działalności gospodarczej i dokonywane jest w roku podatkowym poprzedzającym dokonanie inwestycji, o ile jej realizacja nastąpi w ciągu kolejnych 3 lat. Odliczenie nie może przekroczyć 40% planowanych kosztów zakupu oraz kwoty limitu 200.000 EUR.</p>
<p>Węgry</p>	<p>Na Węgrzech od stycznia 2013 roku obowiązuje model opodatkowania nazywany KIVA (<i>Small Business Tax</i>). Jest to system opodatkowania skierowany wyłącznie do małych przedsiębiorstw, który zastąpił poprzedni reżim opodatkowania dochodów osób prawnych oraz składek na ubezpieczenia społeczne i szkolenie zawodowe pracowników. Ma on charakter opcjonalny, funkcjonuje równolegle z „klasycznym” systemem CIT. Do motywów wprowadzenia nowego reżimu opodatkowania należy zaliczyć potrzebę wsparcia inwestycji, ułatwienia w zakresie <i>tax compliance</i>, zmniejszenie kosztów administracyjnych związanych z poborem podatku, promowanie rozwoju najmniejszych przedsiębiorstw.²⁰</p> <p>Podmiotami uprawnionymi do skorzystania z reżimu opartego na przepływach pieniężnych są przedsiębiorstwa, których przychody i suma bilansowa są mniejsze niż 500 milionów HUF (około 1650 000 EUR) i które zatrudniają nie więcej niż 25 pracowników. Podstawą opodatkowania jest</p>

²⁰ Komisja Europejska, *Experiences with cash-flow taxation and prospects*, 2015, str. 100.

suma dochodu z przepływów pieniężnych (różnica w pozycji gotówkowej na koniec bieżącego roku w porównaniu do pozycji gotówkowej na koniec roku poprzedniego) oraz rocznych kosztów związanych z zatrudnieniem, w zakresie w jakim podlegają one składkom na ubezpieczenia społeczne (płace, premie pracownicze). Podstawa opodatkowania nie może być mniejsza niż wartość kosztów pracy pomniejszonych o kwotę inwestycji w rzeczowe aktywa trwałe poczynionych w roku podatkowym (minimalna podstawa opodatkowania). Prawo dopuszcza pewne inne szczególne korekty, które zwiększają lub zmniejszają podstawę opodatkowania w celu lepszego odzwierciedlenia rzeczywistego wyniku z działalności, w szczególności zaś istnieje możliwość przeniesienia strat poniesionych w latach poprzednich i obniżenie o ich wartość podstawy opodatkowania. Stawka podatku wynosi od 1 stycznia 2020 r. 12% podstawy opodatkowania (uprzednio zaś wyniosła 16%).²¹

Systemem KIVA objętych jest ponad 40 tysięcy podmiotów (dla porównania w 2018 r. było to ok. 15 000 przedsiębiorców) i jest to jedna z najbardziej dynamicznie rozwijających się form opodatkowania na Węgrzech.

Alternatywnie, system węgierski daje podatnikom możliwość utworzenia specjalnej rezerwy inwestycyjnej do wykorzystania na cele inwestycyjne w ciągu 4 lat. W ramach ww. rezerwy podatnik może dokonać odliczenia w wysokości 50% dochodu, jednak nie większego niż kwota rezerwy wykazana za rok poprzedni i nie przekraczającego kwoty limitu tj. 10 miliardów HUF (ok. 130 mln zł).

Tak zwany „estoński” model opodatkowania został również wprowadzony w Macedonii, w latach 2009-2013, jako tymczasowy środek antykryzysowy mający na celu promowanie inwestycji oraz wsparcie płynności przedsiębiorstw, a także, w dłuższej perspektywie - wzrostu gospodarczego. System oparty był na odroczeniu opodatkowania zysków spółki do momentu ich dystrybucji na rzecz udziałowców będących osobami fizycznymi lub spółek będących nierezydentami. Podstawa opodatkowania uwzględniała również wydatki traktowane jako

²¹ Art. 15-24, Act CXLVII of 2012 on the Fixed-Rate Tax of Low Tax-Bracket Enterprises and on Small Business Tax.

forma ukrytej dystrybucji (tj. wydatki niepodlegające odliczeniu w rozliczeniu CIT wykazywane w deklaracji rocznej tj. w szczególności koszty odsetek podlegające ograniczeniom cienkiej kapitalizacji, korekty cen transferowych, odpisane należności, wydatki na rozrywkę i reprezentację i inne wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą). Dochód ustalano zgodnie z przepisami o rachunkowości i w oparciu o standardy rachunkowości (MSSF). Stawka podatku wynosiła 10%. Równoległe z wprowadzeniem systemu podatku od dystrybucji zysków wprowadzono 10-letnie zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych dla małych przedsiębiorstw działających w tak zwanych technologicznych strefach rozwoju przemysłowego (ang. *Technological Industrial Development Zones*). Ostatnie doświadczenia pokazały jednak, że jednoczesne utrzymanie obu atrakcyjnych środków podatkowych utrudniło

pozyskanie zakładanych wpływów fiskalnych. Mając na uwadze fakt, że w 2014 roku gospodarka wychodziła już z recesji, wchodząc powoli w okres ożywienia, Macedonia zrezygnowała z nowego reżimu podatkowego w 2014 r. i utrzymała preferencyjne opodatkowanie w specjalnych strefach technologicznych. Innym, ważnym czynnikiem była potrzeba wprowadzenia systemu zgodnego z tym, stosowanym w większości państw członkowskich Unii Europejskiej, co miało wzmocnić politycznie szanse Macedonii na przyszłe wejście do UE.²²

Dane makroekonomiczne

Jak wskazują doświadczenia estońskie, odejście od tradycyjnego podejścia polegającego na opodatkowaniu dochodów w momencie ich powstania na rzecz nałożenia podatku w chwili wypłaty zysków (lub wypłat równoważnych) ma silnie proinwestycyjny charakter i przyczynia się do wzrostu kapitałów własnych przedsiębiorstw, poprawy ich płynności, zdolności kredytowej i produktywności, a tym samym stanowi akcelerator wzrostu gospodarczego i konkurencyjności całej gospodarki. Efekt ten jest szczególnie pożądanym w przypadku mniejszych przedsiębiorców, którzy w ramach codziennej działalności zmagają się z trudnościami w pozyskaniu finansowania na nowe przedsięwzięcia inwestycyjne. Wiele podmiotów mogłoby korzystać w większym stopniu z środków obcych i, w celu poprawy rentowności, wykorzystywać efekt dźwigni finansowej. Według danych PARP²³ w grupie małych i średnich przedsiębiorstw aż 67% nakładów inwestycyjnych w 2016 roku zostało

²² Komisja Europejska, *Experiences with cash-flow taxation and prospects*, 2015, str. 64-70.

²³ Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości (2019), *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*, Warszawa.

sfinansowanych środkami własnymi (dane za rok 2016). Zauważa się także, że w 2017 r. „[...] udział inwestycji w nowe i używane środki trwałe w relacji do przychodów ogółem był najniższy od 2012 r. i wyniósł 4,3%, w porównaniu z 4,5% w 2016 r. i 4,9% dwa lata wcześniej. Niższe poziomy zanotowano w okresie po kryzysie 2010 i 2012 (po 4,1%), a rekordowy w 2008 r. (5,1%)”. Jednocześnie, jak wskazuje Narodowy Bank Polski²⁴ przewiduje się utrzymanie zaostrzenia polityki kredytowej dla sektora MŚP. Według badań OECD z 2017 r. co trzecia mała i średnia firma w Polsce nie pozyskała potrzebnego jej finansowania dłużnego²⁵.

W tym kontekście rozwiązanie podatkowe, które zwiększa bazę kapitałową małych podmiotów (doświadczających dotychczas trudności w pozyskaniu finansowania zewnętrznego), może doprowadzić do wzrostu środków, które podmioty te przeznaczą na realizację projektów inwestycyjnych i poprzez poprawę konkurencyjności, zwiększy ich szansę na pozostanie w gałęzi. Zgodnie z raportem Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości pierwszy rok działalności przeżywają w Polsce nieco ponad dwie na trzy firmy (spośród firm założonych w 2017 roku do 2018 przetrwało 66,3% i jest to wynik gorszy niż w roku 2016).²⁶

Optymistycznie nastroją również dane makroekonomiczne osiągnięte w Estonii po wprowadzeniu nowego reżimu podatkowego. Wzrost inwestycji w latach 2000-2004 był o 39 punktów procentowych szybszy niż w państwach sąsiadujących, udział finansowania dłużnego spadł o 10 punktów procentowych, znacznie zwiększyła się akumulacja aktywów o wysokiej płynności, w wyniku czego udział zobowiązań dłużnych był w Estonii trzykrotnie mniejszy niż na Łotwie i Litwie (6 % w porównaniu z ok. 20 %). Lokalni właściciele przedsiębiorstw potwierdzają, iż system ten w sposób istotny promuje zatrzymywanie dochodów w przedsiębiorstwie.²⁷

Od czasu wprowadzenia w Estonii podatku od zysków kapitałowych opartego o podział zysków znacznie wzrósł stosunek gotówki do aktywów. Prawie 1/3 wszystkich spółek w Estonii posiadała w 2011 r. wskaźnik stosunku gotówki do aktywów powyżej 50%.²⁸ Wyniki pokazują,

²⁴ „Sytuacja na rynku kredytowym wyniki ankiety do przewodniczących komitetów kredytowych I kwartał 2019 r.”, Narodowy Bank Polski, Departament Stabilności Finansowej, Warszawa, styczeń 2019 r.

²⁵ OECD, *Financing SMEs and Entrepreneurs 2020, An OECD Scoreboard*, str.173.

²⁶ Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*, Warszawa 2019.

²⁷ Komisja Europejska, *Experiences with cash-flow taxation and prospects, 2015*, str. 61.

²⁸ P. Sander, A. Teder, K. Viikmaa, M. Kantšukov, *The Distributed Profit Based Corporate Taxation, and the Valuation of Cash Holdings, International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol. 5, No. 3*, czerwiec 2014, str. 215.

że po reformie podatku dochodowego od osób prawnych udział zobowiązań w aktywach ogółem zmniejszył się w Estonii o około 7 punktów procentowych, a efekt ten był o około 1 punkt procentowy silniejszy w przypadku małych przedsiębiorstw zatrudniających do 50 pracowników niż w przypadku większych przedsiębiorstw.²⁹ Udział środków pieniężnych i ich ekwiwalentów w aktywach, wzrósł o 2% p.p. Udział niepodzielonych zysków i rezerw w kapitale ogółem wzrósł o 8,1% p.p.³⁰

Pomimo iż wpływy z opodatkowania spadały przez kilka lat po wprowadzeniu nowego systemu, tak następnie (po trzech latach) powróciły do poprzedniego poziomu, a nawet zaczęły go przekraczać.

II. Szczegółowe zmiany w Ustawie o CIT

Wprowadzenie nowych, fakultatywnych zasad opodatkowania (opcji)

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

- Wariant pierwszy: system wzorowany na systemie estońskim (i pokrewnych: łotewskim, węgierskim, gruzińskim) wiążący dochód do opodatkowania z kategoriami prawa bilansowego i polegający na zmianie momentu powstania obowiązku podatkowego. Model ten zakłada odejście od dotychczasowych zasad podatkowych i tym samym, ze względu na swoją specyfikę i odrębność został uregulowany w nowym rozdziale 6b Ustawy o CIT: Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych a także, zgodnie z systematyką ustawy, w 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 16h ust. 3e oraz art. 18aa.
- Wariant drugi: specjalny fundusz inwestycyjny, który w sensie ekonomicznym umożliwi szybsze rozliczenie amortyzacji środków trwałych w kosztach podatkowych – uregulowany w art. 12 ust. 1 pkt 6b - 6d i ust. 1aa, 1ab, art. 15 ust. 1hb – 1hd, art. 16 ust. 1 pkt 48a-48b.

Omówienie poszczególnych przepisów

²⁹ J. Masso, J. Meriküll, P. Vahter, *Gross Profit Taxation Versus Distributed Profit Taxation and Firm Performance: Effects of Estonia's Corporate Income Tax Reform*, 2011, str. 17.

³⁰ J. Masso, J. Meriküll, P. Vahter, *Shift from gross profit taxation to distributed profit taxation: Are there effects on firms?*, *Journal of Comparative Economics*, 2013, str. 1103.

Art. 1 – zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (Ustawa o CIT)

Pkt 1 dotyczy art. 2 ustawy o CIT

Przepis umożliwia podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą i jednocześnie działalność rolniczą lub działalność w zakresie gospodarki leśnej wybór opodatkowania ryczałtem uregulowanym w rozdziale 6b. Przepis ten stanowi wprowadzenie rozszerzenie przedmiotu opodatkowania ustawy CIT, niemniej jednak zmiana ta ma na celu zapobiec dyskryminacji podatkowej podmiotów, które prowadzą taką mieszaną działalność. Z uwagi na sposób ustalania dochodu do opodatkowania ryczałtem jedyną możliwością uwzględnienia tych podmiotów w prawie do takiego opodatkowania jest objęcie ustawą CIT również dochodów osiąganych z działalności rolniczej i z gospodarki leśnej. Regulacja ta nie będzie skutkować podwójnym opodatkowaniem dochodów, gdyż zarówno podatek rolny jak i podatek leśny należą do kategorii podatków majątkowych a nie dochodowych.

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

Przepis przewiduje, iż podatnik, który w latach poprzedzających pierwszy rok stosowania opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (zgodnie z przepisami rozdziału 6b), osiągnął stratę podatkową i nabył prawo do jej odliczenia traci co do zasady prawo do tego odliczenia. Jeżeli jednak podatnik zakończy opodatkowanie ryczałtem przed upływem 4 lat, strata ta będzie mogła zostać odliczona po zakończeniu stosowania opodatkowania ryczałtem, jeżeli została poniesiona nie wcześniej niż w piątym roku podatkowym poprzedzającym ostatni rok stosowania tego opodatkowania.

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

Szczególne zasady opodatkowania ryczałtem oznaczają znaczącą zmianę dotychczasowych zasad rozliczeń podatnika. Odchodzi się od podejścia polegającego na opodatkowaniu dochodu rozumianego jako różnica między przychodami i kosztami uzyskania przychodu (z uwzględnieniem odliczeń od podstawy opodatkowania) na rzecz nałożenia podatku na wypłaty zysku określone szczegółowo w art. 28m. Zatem, inaczej niż dotychczas, podstawa opodatkowania jest oparta o wynik wynikający z prawa bilansowego.

Podatnik, który chce skorzystać z ryczałtu zobligowany będzie do dopasowania dotychczasowych rozliczeń w podatku CIT do nowych wymogów systemowych, tj. uwzględnienia w podstawie opodatkowania tych kategorii świadczeń, które w przeciwnym

wypadku pozostałyby nieopodatkowane lub mogłyby zostać opodatkowane podwójnie. Podatnik, który wybrał nowy sposób opodatkowania ryczałtem, w rozliczeniu roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok stosowania tego opodatkowania, powinien:

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

Dodatkowo, w celach informacyjnych (aby móc łatwo określić wysokość zysku wypracowanego w okresie sprzed przystąpienia do nowego systemu i związanych z tym zyskiem wypłat w okresie stosowania opodatkowania ryczałtem) podatnik powinien ustalić sumę niepodzielonych w latach ubiegłych zysków oraz niepokrytych strat. W tym zakresie projekt przewiduje również obowiązek wyodrębnienia tych zysków i strat w bilansie, w kapitale własnym. Wyodrębnienie to podatnik będzie miał obowiązek wykazywać w sprawozdaniu finansowym sporządzanym zgodnie z ustawą o rachunkowości do roku całkowitej wypłaty tych zysków lub pokrycia tych strat. Obowiązek takiego wyodrębnienia ciążyć będzie również na następcach prawnych podatnika. Przepis w tym zakresie powiązany jest z regulacją art. 28d ust. 1 pkt 2 i 3 oraz ust. 2, która przewiduje analogiczne wyodrębnienie dla zysków i strat wypracowanych w okresie opodatkowania ryczałtem oraz z regulacją w ustawie o PIT, która uzależnia stosowne odliczenia od podatku należnego od dywidendy od tego z jakich zysków pochodzi ta dywidenda (z zysków wypracowanych w okresie opodatkowania ryczałtem czy w innym okresie). W przypadku, gdy po zaprzestaniu opodatkowania ryczałtem spółka zaniecha przedmiotowego wyodrębnienia w kapitale własnym, pomimo posiadania zysków z okresu opodatkowania ryczałtem, wspólnik otrzymujący dywidendę pochodzącą z takich zysków nie będzie uprawniony do odliczeń przewidzianych w ustawie o PIT.

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

Pkt 4 dotyczy art. 12 ustawy o CIT

lit. a) - w art. 12 ust. 1 zmiana brzmienia pkt 4e i 5a oraz dodanie pkt 6b-6d i pkt 12
Zmiany przewidziane w pkt 4e i 5a mają na celu zapewnienie opodatkowania rezerw i odpisów aktualizujących u podatników, którzy zakończyli opodatkowanie ryczałtem. Dotychczasowe brzmienie przepisów mogłoby prowadzić do sytuacji, w której podatnik, w okresie stosowania ryczałtu, tworzy rezerwy lub odpisy aktualizujące w celu zaniżenia zysku (poprzez rozliczenie jako koszt księgowy) obniżając tym samym poziom obciążenia podatkowego (w ramach bieżących wypłat lub opodatkowania sumy zysku netto na podstawie art. 28n ust. 1 pkt 4), natomiast po wyjściu z systemu rozwiązanie tych odpisów lub rezerw nie byłoby nigdy uwzględnione w przychodach, co skutkowałoby ich nieopodatkowaniem. Regulacja z pkt 4e i 5a zapewnia symetryczne rozliczenie rezerw i odpisów pomniejszających wynik finansowy netto z zaliczeniem do przychodów wartości rozwiązanych tych rezerw i odpisów.

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

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

zgromadzonych na funduszu na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 6d, przy czym przychód ten powstaje w ostatnim dniu roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił wymienionych w tych przepisach warunków;

- o podatnik złożył do właściwego naczelnika urzędu skarbowego informację o planowanych działaniach inwestycyjnych wraz z oświadczeniem co do roku wydatkowania środków funduszu na cele inwestycyjne, lecz środki te zostały wydatkowane później niż w trzecim roku podatkowym następującym po roku, w którym dokonano tego odpisu - podatnik powinien zaliczyć do przychodów równowartość środków zgromadzonych na funduszu na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 6d, przy czym przychód ten powstaje w ostatnim dniu roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił wymienionych w tych przepisach warunków.

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

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

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

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

- lit. c) – w art. 12 ust. 3aa

Zmiana dotyczy podatnika, który stosował ryczałt zgodnie z rozdziałem 6b i wobec tego podatnika dokonana została korekta cen transferowych (o której mowa w art. 11e), z okresu stosowania ryczałtu. Jeśli ta korekta nie będzie ujęta w wyniku finansowym podatnika

sporządzonym w tym okresie i korekta nie dotyczy transakcji dokonywanych w tym okresie kwota korekty będzie przychodem w okresie stosowania zasad klasycznego CIT. Analogicznie jak w przypadku art. 12 ust. 1 lit. 4e i 5a, przepis ma na celu zapewnienie spójności systemowej, tj. opodatkowanie korekt cen transferowych w sytuacji, gdy brak ujęcia korekty w wyniku finansowym prowadziły do jej nieopodatkowania.

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

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

Pkt 5 dotyczy art. 15 ustawy o CIT

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

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

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

Regulacja dotyczy podatnika, który stosował opodatkowanie zgodnie z przepisami rozdziału 6b i w okresie tego opodatkowania rozliczał w kosztach cenę nabycia lub koszt wytworzenia składnika majątku w postaci odpisów amortyzacyjnych, od którego nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych na podstawie ustawy o CIT. Przepis przesądza, iż w kosztach uzyskania przychodów określanych przy zbyciu, likwidacji lub realizacji prawa majątkowego uwzględnia

się cenę jego nabycia lub koszt wytworzenia pomniejszoną jednak o te odpisy/koszty, które zostały już odpisane jako taki koszt w wyniku finansowym z okresu opodatkowania ryczałtem.

- lit. c) – dodanie ust. 1hb – 1hd w zakresie funduszu na cele inwestycyjne

Art. 15 ust. 1hb określa przesłanki zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów na wyodrębniony w kapitale rezerwowym podatnika fundusz, utworzony na cele inwestycyjne, o których mowa w art. 28g. Odpisy te, aby mogły zostać rozliczone w kosztach podatkowych, powinny odpowiadać wartości zysku spółki (lub jego części), osiągniętego za rok poprzedzający dany rok podatkowy oraz równowartości środków pieniężnych faktycznie wpłaconych (nie później niż w dniu dokonania odpisu) na dedykowany rachunek, inny niż rachunek płatniczy podatnika, prowadzony w Banku Gospodarstwa Krajowego (BGK) albo innym banku, jeśli bank ten posiada zawartą z BGK umowę o współpracy w zakresie wymiany informacji o środkach gromadzonych na tym rachunku. Ponadto, odpisy muszą dla podatnika stanowić koszt ekonomicznie/faktycznie poniesiony (środki nie mogą pochodzić z pożyczki, kredytu, dotacji, subwencji, dopłat i innych form wsparcia finansowego), a celem wydatkowania środków muszą być cele (nakłady) inwestycyjne określone w art. 28g. Ponadto podatnik musi w roku podatkowym, w którym dokonuje odpisu na fundusz, spełniać warunki określone w art. 28j. Uprawnienie do szczególnego rozliczenia odpisów na funduszu na cele inwestycyjne nie przysługuje podmiotom wymienionym w art. 28k. Zatem oprócz podstawowych przesłanek uznania za koszt podatkowy wprowadzono także pewne kryteria dodatkowe. Preferencja jest kierowana do tej samej grupy docelowej co opodatkowanie ryczałtem, tj. podmiotów z najbardziej ograniczonym dostępem do finansowania dłużnego. Zawężenie w zakresie rodzaju rachunku oraz miejsca jego prowadzenia ma na celu zapewnienie organom kontrolnym możliwości weryfikacji rozliczeń podatnika z faktycznymi przepływami pieniężnymi na tym rachunku (w zakresie wpływów jak i celów przeznaczenia środków pieniężnych na określone cele). Na wysokość możliwych do dokonania odpisów inwestycyjnych nałożono limit w wysokości zysku osiągniętego za rok poprzedzający dany rok podatkowy, w ten sposób uzależniając ich wysokość od rentowności podatnika. Zakłada się, że podatnik może dokonać wydatkowania środków z funduszu na cele inwestycyjne w ciągu trzech lat następujących od daty dokonania odpisu, pod warunkiem złożenia, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, oświadczenia o planowanych działaniach inwestycyjnych wraz z oświadczeniem co do roku wydatkowania środków funduszu na cele inwestycyjne.

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

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

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

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

Zgodnie z wprowadzonymi przepisami, do kosztów uzyskania przychodów nie mogą zostać zaliczone wydatki na nabycie lub wytworzenie środków trwałych lub odpisy z tytułu zużycia środków trwałych (dokonywane według zasad określonych w art. 16a–16m), od tej części ich wartości, która została bezpośrednio sfinansowana środkami funduszu utworzonego na cele inwestycyjne (art. 16 ust. 1 pkt 48a) ani wydatki, odpisy, rezerwy czy inne koszty poniesione w okresie stosowania opodatkowania ryczałtem, zgodnie z przepisami rozdziału 6b, jeśli

zostały uwzględnione w zysku (stracie) netto tego okresu (art. 16 ust. 1 pkt 48b). Regulacja ma na celu zapewnienie, że wskazane kategorie nie będą kilkukrotnie pomniejszać podstawy opodatkowania. W przypadku funduszu inwestycyjnego dochodziłoby do ujęcia odpisu w kosztach, a następnie amortyzacji zakupionego środka trwałego, podczas gdy celem regulacji jest jedynie przyspieszenie rozliczenia wydatków w kosztach, a nie jego multiplikacja. Jeśli środek trwały został jedynie częściowo sfinansowany odpisem z funduszu, o którym mowa art. 15 ust. 1hb, wyżej wskazane ograniczenie dotyczy jedynie tej części, której odpowiada dokonany odpis z funduszu. Z kolei pkt 48b odnosi się do różnych kategorii, których ujęcie jako zmniejszenie wyniku finansowego, a następnie rozliczenie w kosztach podatkowych po wyjściu z ryczału prowadziłyby do ich kilkukrotnego odliczenia.

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

Przepis przewiduje, iż podatnik, który zakończył stosowanie ryczału, zgodnie z przepisami rozdziału 6b, może w rozliczeniach amortyzacji kontynuować metodę, stawkę oraz okres amortyzacji, przyjęte na podstawie ustawy o rachunkowości w okresie opodatkowania ryczałem albo dokonać wyboru amortyzacji na podstawie zasad przyjętych w ustawie o CIT. Zasadą jest jednak dla takiego podatnika, iż kontynuowane odpisy amortyzacyjne (na podstawie ustawy o rachunkowości lub ustawy o CIT) muszą uwzględniać wartość odpisów amortyzacyjnych uwzględnionych w wyniku finansowym podatnika z okresu opodatkowania ryczałem. Zasada ta zapewni niemożność wielokrotnego odliczenia tych samych kosztów podatkowych. Wielkość dokonanych odpisów na podstawie ustawy o rachunkowości podatnik musi ująć w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

Pkt 9 dotyczy art. 18aa ustawy o CIT

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

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

Art. 28c – 28f – przepisy ogólne

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

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

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

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

Przepis art. 28d nakłada na podatnika także obowiązek ustalania i wykazywania w sprawozdaniu finansowym (w kapitale własnym) zysków oraz niepokrytych strat wypracowanych w latach stosowania opodatkowania ryczałtem. W tym zakresie projekt przewiduje obowiązek wyodrębnienia tych zysków i strat w bilansie, w kapitale własnym. Wyodrębnienie to podatnik będzie miał obowiązek wykazywać w sprawozdaniu finansowym sporządzanym zgodnie z ustawą o rachunkowości do roku całkowitej wypłaty tych zysków lub całkowitego pokrycia tych strat. Obowiązek takiego wyodrębnienia ciążyć będzie również na następcach prawnych podatnika, np. w przypadku łączeń czy podziałów podmiotów. Regulacja ta koreluje z przepisem przewidzianym w ustawie o PIT w zakresie możliwości stosowania odpowiednich odliczeń w odniesieniu do dywidend otrzymanych z zysków wypracowanych w okresie opodatkowania ryczałtem. Jeśli zatem spółka nie będzie po zakończeniu stosowania opodatkowania ryczałtem wyodrębniać w sprawozdaniu finansowym zysków i strat

wypracowanych w tym okresie nie będzie możliwości dokonywania odliczeń przewidzianych w ustawie o PIT dla dywidend pochodzących z zysków z tego okresu.

Nowy reżim opodatkowania, jak przewiduje art. 28f ustawy o CIT projektu, wybierany jest na okresy czteroletnie (po zakończeniu okresu czteroletniego, jeśli podatnik spełnia warunki ustawowe, może kontynuować rozliczenia zgodnie z reżimem rozdziału 6b w kolejnych okresach czteroletnich). W przypadku rezygnacji z tej formy opodatkowania wymagana będzie informacja o rezygnacji, składana w deklaracji podatkowej za ostatni rok opodatkowania ryczałtem.

Wyznaczenie 4 letniego okresu rozliczeń ryczałtem nie ma charakteru bezwzględnego, gdyż w przypadku naruszenia warunków jego stosowania podatnik utraci prawo do ryczałtu również w tym 4 letnim okresie (art. 28l). Ponieważ jednak intencją projektodawcy jest zapewnienie podatnikom możliwości pozostania w systemie do końca okresu czteroletniego, w sytuacji, gdy podatnik osiągnie wartość przychodów (średnich przychodów), która powodowałaby naruszenie warunku, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 1 projekt przewiduje domiar zobowiązania podatkowego (art. 28q) -propozycja w tym zakresie skierowana jest do podatników, którzy pomimo przekroczenia warunku przychodowego zdecydują o kontynuacji rozliczeń ryczałtem do zakończenia 4 letniego okresu opodatkowania tą formą.

Art. 28g – obowiązek ponoszenia nakładów inwestycyjnych

W projekcie przewidziano warunek co do systematycznego zwiększania majątku w działalności podatnika. Rozwój ten mierzony wzrostem poniesionych bezpośrednio nakładów na cele inwestycyjne tj. faktycznie poniesionych w roku podatkowym wydatków na wytworzenie lub nabycie fabrycznie nowych środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji lub opłat ustalonych w umowie leasingu (z wyłączeniem umowy leasingu operacyjnego), w części stanowiącej spłatę ich wartości początkowej. Za cel inwestycyjny nie są uznawane wydatki poniesione na wytworzenie, nabycie lub spłatę wartości (w ramach umowy leasingu) samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców (akcjonariuszy) lub członków ich rodzin. Wzrost nakładów inwestycyjnych mierzony jest w okresach dwuletnich, w ramach dwóch kolejno następujących po sobie lat podatkowych. To rozwiązanie korzystne dla podatnika, ponieważ warunek wzrostu nakładów inwestycyjnych nie będzie musiał zostać spełniony w każdym okresie rocznym, lecz w okresie dłuższym (dwuletnim). Wzrost nakładów może zostać mierzony również w okresie 4 letnim, jeżeli podatnik realizuje dużą inwestycję, skoncentrowaną np. w jednym roku 4 letniego okresu – w tym przypadku jako w sytuacji

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

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

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

Art. 28h – stosowanie innych przepisów ustawy CIT

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

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

W przepisie zredagowane zostało upoważnienie dla Ministra Finansów do wydania rozporządzenia w sprawie druków niezbędnych dla rozliczeń ryczałtem, przewidzianych w ustawie, w rozdziale 6b.

Art. 28j – podmioty uprawnione do ryczałtu

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

Ograniczenie zakresu podmiotowego regulacji jedynie do spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i spółek akcyjnych jest podyktowane przede wszystkim jednakowym sposobem opodatkowania tych podmiotów w klasycznym systemie CIT (tj. dochodzi do podwójnego ekonomicznego opodatkowania dochodu, po raz pierwszy na poziomie spółki oraz po raz drugi na poziomie wspólników, w przeciwieństwie do spółki komandytowo-akcyjnej, której powołanie skutkuje zróżnicowaniem skutków podatkowych u komplementariusza i akcjonariusza). Założenie to jest warunkiem wypracowania spójnych założeń systemowych co do sposobu opodatkowania i wielkości ciężaru podatkowego w systemie ryczałtu. Ponadto istotne jest objęcie tych podmiotów obowiązkiem prowadzenia tzw. pełnej księgowości, która jest niezbędna w celu weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatkowych dokonywanych zgodnie z rozdziałem 6b. Ograniczenia w zakresie struktury własnościowej i bezpośrednich powiązań kapitałowych są podyktowane z kolei potrzebą zminimalizowania komplikacji, które wynikałyby z rozliczeń między podmiotami objętymi różnymi, także co do przedmiotu opodatkowania, reżimami, a także celem normy prawnej, która ma wspierać te podmioty, dla których uzyskanie finansowania stanowi barierę w prowadzonej działalności gospodarczej. Przedsiębiorstwa należące do grup kapitałowych nie spełniają tego kryterium, jako że mogą korzystać z pożyczek i gwarancji wewnątrzgrupowych, jak również, wykorzystując korzyści skali, uzyskać lepsze warunki finansowania zewnętrznego.

Ryczałt kierowany jest do podmiotów mikro, małych i częściowo średnich, a także tych rozpoczynających działalność. Wybrany próg 50 mln zł stanowi w przybliżeniu 65% wartości średnich przychodów z całokształtu działalności przedsiębiorstw niefinansowych w Polsce w roku 2019. Został on ustalony na relatywnie wysokim poziomie ze względu na wprowadzone

ograniczenia w zakresie struktury udziałowej. Zakłada się, że próg ten będzie motywować mniejsze podmioty do wzrostu (rozwoju) w systemie ryczału, natomiast w sytuacji ustalenia zbyt niskiego progu istniałaby zachęta do zaniżania dochodowości.

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

Z uwagi na zmienność koniunktury, podatnik nie ma pełnego wpływu na kształtowanie się wartości przychodów. Co więcej, zakłada się zróżnicowanie opodatkowania tzw. małych podatników i pozostałych kategorii podatników, czyli tych podatników, którzy osiągają przychody wyższe niż 2 000 000 euro i jednocześnie nie przekraczające 50 000 000 zł. Wskazany próg przychodowy nie powinien zniechęcać podatników do rozwoju działalności, ponieważ byłoby to sprzeczne z celem wprowadzanych regulacji, które zakładają wzrost i rozwój działalności podatnika. Z uwagi na powyższe wprowadzono regulacje art. 28j ust. 1 pkt 1 w związku z ust. 3, odnoszące się do średnich przychodów. Zgodnie ze wskazanymi przepisami, podatnik, który w co najmniej jednym roku podatkowym okresu stosowania ryczału osiągnął przychody wyższe niż wartość maksymalnych przychodów określonych dla małego podatnika i niższe niż 50 000 000 zł, albo osiągnął przychody wyższe niż 50 000 000 zł zobowiązany jest do ustalenia średnich przychodów osiągniętych w latach poprzednich czteroletniego okresu stosowania tego opodatkowania. Jeśli średni przychód mieści się w wyżej wskazanych przedziałach wartości przychodów, podatnika traktuje się tak, jakby utrzymał status małego podatnika lub, odpowiednio, podatnika, którego przychód nie przekroczył wartości 50 000 000 zł. W przeciwnym razie podatnik zobowiązany jest ustalić domiar zobowiązania podatkowego w sposób wskazany w art. 28q. Alternatywnie, podatnik może w momencie naruszenia warunku przychodowego zaprzestać kontynuowania rozliczeń ryczałem.

Wprowadzone warunki dotyczące zatrudnienia i struktury przychodów mają w zamierzeniu ograniczać możliwość korzystania z tej opcji podatkowej tym podmiotom, które nie prowadzą rzeczywistej działalności gospodarczej. Warunek dotyczący udziału przychodów pasywnych w przychodach ogółem będzie stosowany od roku następującego po roku rozpoczęcia działalności przez podatnika (jeśli rokiem poprzedzającym wybór ryczału jest rok rozpoczęcia tej działalności). Wymóg zatrudnienia na podstawie wyłączenie umowy o pracę ma motywować

podmioty objęte ryczałtem do zawierania tego typu umów, jako że mają one bardziej „stabilny” charakter niż umowy cywilnoprawne, co jest szczególnie istotne w warunkach załamania koniunktury. Jak wynika z przyjętej przez ONZ Agendy na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030 nadmierne stosowanie umów tymczasowych stanowi barierę trwałego i inkluzywnego wzrostu gospodarczego w Polsce. Aby skorzystać z nowych zasad opodatkowania podatnik powinien zatrudniać na podstawie umowy o pracę (w przeliczeniu na etaty w pełnym wymiarze czasu pracy), nie mniej niż 3 pracowników niebędących udziałowcami (akcjonariuszami), co najmniej przez okres 300 dni roku podatkowego. Okres 65 dni (z 365) uznano za wystarczający w sytuacji zmian kadrowych i poszukiwania kolejnego pracownika. W przypadku gdy rok podatkowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym – okres 300 dni podlega proporcjonalnemu dostosowaniu. Próg zatrudnienia ustalono w oparciu o dane PARP, które wskazują, że przeciętna wielkość przedsiębiorstwa w Polsce to 4,7 osoby pracujące i 3,3 osoby zatrudnione. Mając na uwadze trudności finansowe mniejszych podmiotów w pierwszych latach działalności, ustawodawca przewiduje, iż warunek dotyczący zatrudnienia nie musi być spełniony już w roku rozpoczęcia działalności i dwóch bezpośrednio po nim następujących latach podatkowych, jeśli zostaje on spełniony w wyniku systematycznego wzrostu zatrudnienia (tj. corocznie o co najmniej 1 etat w pełnym wymiarze czasu pracy począwszy od drugiego roku podatkowego), aż do osiągnięcia wymaganego poziomu 3 pracowników.

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

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

Art. 28k – podmioty nieuprawnione do ryczałtu

Niektóre kategorie podatników wyłączono z zakresu podmiotowego regulacji rozdziału 6b. Należą do nich przedsiębiorstwa prowadzące działalność na rynku finansowym (przedsiębiorstwa finansowe, o których mowa w art. 15c ust. 16 oraz instytucje pożyczkowe, o

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

Podmioty wyłączone z zakresu podmiotowego regulacji rozdziału 6b to również podmioty uczestniczące w podziałach, łączeniach i w transakcji noszenia wkładów niepieniężnych w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Wyłączenie tej kategorii podmiotów ma jednak charakter czasowy, w przeciwieństwie do wyżej wymienionych, co do których wyłączenie z prawa opodatkowaniem ryczałtem ma charakter trwały. Podatnik uczestniczący w restrukturyzacji może wybrać opcję opodatkowania najwcześniej w drugim roku podatkowym po rozpoczęciu działalności w wyniku wystąpienia zdarzenia połączenia, podziału, czy wniesienia (otrzymania) wkładu niepieniężnego. Określone w przepisach sytuacje odraczają moment przystąpienia do ryczałtu z uwagi na możliwość wystąpienia w ich wyniku komplikacji rozliczeń księgowych i podatkowych oraz zmiany wartości majątku.

Art. 281 – utrata prawa do opodatkowania ryczałtem

W przepisie wskazano moment utraty prawa do opodatkowania ryczałtem, w przypadku zaistnienia zdarzeń związanych z naruszeniem warunków stosowania tej formy opodatkowania, tj. określonych warunków organizacyjno-prawnych podmiotu, warunku dotyczącego nakładów inwestycyjnych, obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych czy warunków związanych z restrukturyzacją podmiotów.

W przypadku dokonania w okresie stosowania opodatkowania ryczałtem transakcji restrukturyzacyjnych podatnik będzie mógł zachować prawo do ryczałtu. W przypadku, gdy podmiot, który nie stosuje ryczałtu, zostanie przejęty w drodze łączenia lub podziału lub wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części,

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, 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, w drodze łączenia lub podziału podmiotów lub wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, podatnik utraci prawo do opodatkowania zgodnie z przepisami rozdziału z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym dokonano połączenia, podziału lub wniesienia wkładu niepieniężnego.

Jeżeli utrata prawa do opodatkowania ryczałtem nastąpi z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym spełnił się określony warunek (art. 28l ust. 1 pkt 4), rok spełnienia się tego warunku podlega rozliczeniu według tzw. klasycznego CIT, czyli zasad określonych w art. 7, 18 i art. 19.

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

Art. 28m – przedmiot opodatkowania

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

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

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

W przepisie wskazano sposób rozumienia ukrytych zysków oraz przykładowe wskazanie transakcji traktowanych jako taki dochód. W przypadku wydatków związanych z używaniem np. samochodów osobowych, samolotów, statków, jachtów przyjęte zostało rozwiązanie, zgodnie z którym możliwość wyłączenia ich z dochodów z tytułu ukrytych zysków możliwe jest pod warunkiem wykorzystywania tych składników wyłącznie dla celów działalności gospodarczej. Z uwagi na istotne problemy dowodowe w tym zakresie ciężar dowodu będzie ciążył na podatniku. Forma dowodzenia nie została ograniczona i podatnik ma w tym zakresie pełną dowolność co do wyboru środków dowodowych. Badane powinny być różne przesłanki takie jak przedmiot działalności podatnika, posiadane ewidencje lub inne dowody umożliwiające wykluczenie użytku prywatnego na cele osobiste udziałowców (akcjonariuszy) lub członków ich rodzin lub innych podmiotów powiązanych.

Art. 28n – podstawa opodatkowania

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

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

Przepis reguluje również termin powstania zobowiązania podatkowego w odniesieniu do dochodu powstałego z tytułu zysku podzielonego. W tym zakresie projektowane przepisy przewidują, iż uchwała o podziale lub pokryciu wyniku finansowego podatnika powinna zostać podjęta do końca szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego za który sporządzone jest roczne sprawozdanie finansowe. Jeżeli uchwała podjęta zostanie w terminie późniejszym przyjmuje się, że uchwała ta została podjęta ostatniego dnia tego szóstego miesiąca. Analogiczne skutki podatkowe zostaną przyjęte również w przypadku zmian uchwały o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto, zarówno w zakresie podwyższenia jak i pomniejszenia kwoty zysku do podziału, dokonanych po terminie przyjętym dla powstania obowiązku podatkowego. Przyjęta propozycja regulacji wynika z przepisu art. 53 ust. 1, 3 i 4 ustawy o rachunkowości, który stanowi, iż „roczne sprawozdanie finansowe jednostki podlega zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający, nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto jednostek zobowiązanych do poddania badaniu rocznego sprawozdania finansowego może nastąpić po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający, poprzedzonego wyrażeniem przez biegłego rewidenta opinii o tym sprawozdaniu bez zastrzeżeń lub z zastrzeżeniami. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto, dokonany bez spełnienia tego warunku, jest nieważny z mocy prawa. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto jednostek niezobowiązanych do poddania badaniu rocznego sprawozdania finansowego może nastąpić po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający.” W praktyce przyjmuje się z reguły, iż zatwierdzenie sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający następuje w tym samym dniu co uchwała o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto. Potrzeba ustalenia w przepisie konkretnej daty powstania zobowiązania podatkowego w odniesieniu do dochodu z zysku podzielonego lub zysku przeznaczonego na pokrycie straty wynika również z rozwiązań polskiego systemu podatkowego, w którym przyjmowane są co do zasady rozwiązania oparte na ustawowych terminach płatności podatków. Do tej zasady podporządkowane są regulacje np. w zakresie korekt deklaracji w przedmiocie skutkującym zmianą kwoty zobowiązania podatkowego, odsetek za zwłokę, etc.

Przepis przewiduje również kontynuację rozliczeń podatkowych operacji gospodarczych podjętych przed rokiem wyboru opodatkowania ryczałtem i realizowanych (w całości lub w części) w czasie stosowania tej formy opodatkowania.

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

Art. 28o – wysokość podatku

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

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

Art. 28p – odliczenie od podatku

Przepis zapewnia wyeliminowanie, poprzez zastosowanie tzw. metody proporcjonalnego odliczenia, międzynarodowego prawnego podwójnego opodatkowania dochodów w sytuacjach gdy umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie przewiduje zwolnienia z opodatkowania w Polsce zagranicznych dochodów (przychodów) podatnika. W tym przypadku podatnik od podatku obliczonego od podstawy opodatkowania obliczonej od dochodu z tytułu podzielonego zysku lub dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat odliczy kwotę

równą podatkowi zapłaconemu od tych dochodów w obcym państwie. Kwota odliczenia nie będzie mogła przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie oraz uwzględniać będzie udział dochodu z tytułu zysku podzielonego (zysku przeznaczonego na pokrycie strat) w dochodach wypracowanych przez podatnika.

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

Art. 28q – dodatkowe zobowiązanie podatkowe

Warunkiem opodatkowania ryczałtem jest warunek przychodowy (przychody niższe niż 50 mln. zł). W celu zapewnienia jak najmniejszej ingerencji w plany gospodarcze podatnika, który wybrał opodatkowanie ryczałtem, projekt przewiduje, iż w przypadku, gdy w którymkolwiek roku z 4 letniego okresu opodatkowania ryczałtem przychody podatnika lub jego średnie przychody przekroczą wartość uprawniającą do ryczałtu (50 mln. zł) podatnik taki będzie mógł kontynuować tę formę opodatkowania, z tym że do wszystkich dochodów osiągniętych w kolejnym roku podatkowym z tego okresu zobowiązany będzie ustalać domiar zobowiązania podatkowego. Każdy pierwszy rok z 4-letniego okresu podlega jednak weryfikacji wyłącznie co do spełnienia warunku przychodowego w zakresie łącznych przychodów z działalności osiągniętych w poprzednim roku podatkowym w wysokości 50 mln. zł (z wyłączeniem możliwości ustalania średnich przychodów, które określa się jedynie odrębnie na każdy 4-letni okres).

Art. 28r – obowiązek złożenia deklaracji

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

Art. 28s - obowiązek informacyjny

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

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

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

Wprowadzenie warunku informacyjnego w przedstawionym zakresie ma na celu prawidłowe wywiązywanie się spółki będącej podatnikiem z obowiązku podatkowego w zakresie dochodów z tytułu ukrytych zysków. Brak takiej informacji wprowadziłby ułomność w możliwościach egzekwowania zobowiązania podatkowego od tego rodzaju dochodów.

Art. 28t - płatność podatku

Termin zapłaty podatku został uzależniony od przedmiotu opodatkowania (art. 28m) i jest ustalony co do zasady na 20 dzień miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód będący przedmiotem opodatkowania. W sytuacji szczególnej, tj. w przypadku zakończenia opodatkowania ryczałtem albo w przypadku powstania dochodu z tytułu

nieujawnionych operacji gospodarczych, termin płatności podatku przypada na koniec trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem lub roku, w którym powstały takie operacje. W przypadku podjęcia uchwały o podziale zysku – termin płatności podatku został ustalony na dzień 20 lipca roku podatkowego. W przypadku zakończenia opodatkowania ryczałtem podatnik będzie miał możliwość zapłaty podatku w częściach ustalonych przez siebie (art. 28t ust. 2, z zastrzeżeniem ust. 3), o ile poinformuje właściwego naczelnika urzędu skarbowego o sposobie przyjętego rozliczenia, podając w szczególności terminy i kwoty wpłat podatku, w okresie jednak nie dłuższym niż 3 lata. Projekt nie przewiduje szczególnej formy informacji, co oznacza, iż może być np. forma pisemna czy elektroniczna.

W celu zagwarantowania realizacji zobowiązania podatkowego, co do którego podatnik zadeklaruje chęć zapłaty w częściach projekt przewiduje, iż w przypadku, gdy podatnik zostanie postawiony w stan likwidacji, upadłości, zostanie przejęty przez inny podmiot lub zaprzestanie prowadzenia działalności z jakiegokolwiek przyczyny, albo znacznie (istotnie) ograniczy zakres tej działalności, termin zapłaty tego podatku upłynie z dniem poprzedzającym dzień zaistnienia jednego z tych zdarzeń. Realizacja zobowiązania ciąży na podatniku i nie będzie wymagać w takim przypadku interwencji organu podatkowego.

Art. 2 – zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (Ustawa o PIT)

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

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

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

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

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

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

Art. 3 – zmiany w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości

W celu umożliwienia weryfikacji wysokości zobowiązania podatkowego podmiotów stosujących opodatkowanie ryczałtem (określone w Rozdziale 6b ustawy o CIT), w ustawie o

rachunkowości wprowadza się obowiązek przekazywania informacji, w ramach sprawozdania finansowego. o wszystkich dochodach z tytułu ukrytych zysków.

Art. 4 – zmiany w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

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

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

- do pkt 3, dotyczy art. 86a

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

- do pkt 4, dotyczy art. 272

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

Art. 5 – zmiany w ustawie z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy

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

Art. 6 stanowi, iż podatnicy podatku CIT, którzy wybiorą opodatkowanie ryczałtem oraz których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2021 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2020 r. mogą być opodatkowani ryczałtem począwszy od pierwszego roku podatkowego rozpoczynającego się po 1 stycznia 2021 r.

Art. 7 stanowi, iż przepisy ustawy wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2021 r. Oznacza to, iż spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne, których rok podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, spełniające warunki ustawowe, mogą wybrać opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych od 1 stycznia 2021 r. i być opodatkowane ryczałtem od tego dnia

Przepisy projektowanej ustawy będą miały wpływ na sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw w związku z wprowadzeniem alternatywnych dla tych podmiotów zasad opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Zapewni to zwiększone możliwości finansowania działalności tych podmiotów, co w konsekwencji pozytywnie wpłynie na ich rozwój i poziom wzrostu gospodarczego kraju.

Projektowane regulacje nie stoją w sprzeczności z prawem Unii Europejskiej. Projekt nie wymaga zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji oraz uzgodnienia z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

Projekt nie zawiera przepisów technicznych. Projekt nie podlega obowiązkowi notyfikacji, zgodnie z trybem przewidzianym w przepisach dotyczących sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych.

Stosownie do art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingskiej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 4 i § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.), projekt zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

