



Krajowa Administracja
Skarbowa

PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

RYCZAŁT OD DOCHODÓW SPÓŁEK (ESTOŃSKI CIT)

BIAŁYSTOK

2 kwietnia 2025 roku

Podlaski Urząd Skarbowy
W Białymstoku
ul. Młynowa 21
15-404 Białystok



Podstawa prawna

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 278); dalej „ustawa o CIT”:

- rozdział 6b (art. 28c-28t) „Ryczałt od dochodów spółek”,
- art. 7aa,
- art. 7 ust.7 i 8,
- art. 12 ust. 1 pkt 4e, 5a, 12 oraz ust. 3aa pkt 3, ust.4 pkt 28,
- art. 15 ust.1ab pkt 3, ust.1hc, ust.1ze,
- art. 16 ust.1 pkt 48c,
- art. 16g ust.22,
- art.16h ust. 3e,
- art.18aa.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 163) - art. 30a ust. 19; dalej „ustawa o PIT”.



Podstawa prawna

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2023r., poz. 120 ze zm.).

Opublikowany na stronie Ministerstwa Finansów (www.gov.pl)
Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek z 23.12.2021 r.;
stanowi ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe), o których mowa w art. 14a§ 1 pkt 2 Op.

Interpretacja ogólna Ministra Finansów Nr DD8.8203.1.2023 z 25.01.2024 r. w sprawie składania zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałem od dochodów spółek przez upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego (Dz. Urz. MF z 2024 r. poz. 7).



Kto może wybrać estoński CIT

Warunki wyboru (spełnienie łącznie) – art. 28j ust. 1 ustawy o CIT

podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o CIT	mający siedzibę lub zarząd na terytorium RP, podlegający obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia (REZYDENT RP)
forma prowadzonej działalności	spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka akcyjna prosta spółka akcyjna spółka komandytowa spółka komandytowo- akcyjna
struktura	udziałowcami, akcjonariuszami lub współnikami, są wyłącznie osoby fizyczne
ograniczenie powiązań na poziomie spółki	spółka nie posiada udziałów/akcji w kapitale innej spółki, praw majątkowych w innych podmiotach
przychody pasywne	< 50% przychodów ogółem



Kto może wybrać estoński CIT

Warunki wyboru (spełnienie łącznie) – art. 28j ust. 1 (c.d.)

zatrudnienie - z wyłączeniem udziałowców/akcjonariuszy/wspólników

wymagana liczba osób zatrudnionych na umowę o pracę (co najmniej 3 osoby)
lub

poziom miesięcznych wydatków z tytułu wypłaty wynagrodzeń na rzecz zatrudnionych na podstawie innej umowy niż umowa o pracę (co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzeń na rzecz co najmniej 3 osób)

sprawozdanie finansowe sporządzane na podstawie ustawy o Rachunkowości

nie sporządza za okres opodatkowania ryczałtem sprawozdań finansowych zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości

zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem

ZAW-RD – w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem



ESTOŃSKI CIT

Warunki wyboru

Opodatkowaniu ryczałtem może podlegać wyłącznie podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, a więc mający siedzibę lub zarząd na terytorium RP, podlegający obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia (rezydent RP) **jeżeli spełnia łącznie określone w art. 28j ust. 1 warunki.**

WAŻNE – podatnik musi spełniać warunki na pierwszy dzień roku podatkowego opodatkowania ryczałtem oraz przez cały okres kontynuowania tej formy opodatkowania.



ESTOŃSKI CIT

Warunki wyboru

Art. 28j ust. 1 pkt 4

FORMA PRAWNA

Podatnik prowadzący działalność w formie:

- spółki z ograniczoną odpowiedzialnością,
- spółki akcyjnej,
- prostej spółki akcyjnej,
- spółki komandytowej,
- spółki komandytowo- akcyjnej.

OGRANICZENIA W STRUKTURZE WŁASNOŚCI

Udziałowcami/akcjonariuszami/wspólnikami spółki są wyłącznie osoby fizyczne: nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, z wyłączeniem fundatorów i beneficjentów fundacji rodzinnej.



Warunki wyboru

OGRANICZENIA BEZPOŚREDNICH POWIĄZAŃ – art. 28j ust. 1 pkt 5

Podatnik nie posiada:

- udziałów (akcji) w kapitale innej spółki,
- tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania,
- ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz
- innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym.



ESTOŃSKI CIT **Warunki wyboru**

STRUKTURA PRZYCHODÓW – art. 28j ust. 1 pkt 2

Opodatkowaniu CIT estońskim może podlegać podatnik, którego **mniej niż 50% przychodów** z działalności osiągniętych **w poprzednim roku podatkowym**, liczonych z uwzględnieniem kwoty należnego podatku od towarów i usług, pochodzi:

- z wierzytelności,
- z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek,
- z części odsetkowej raty leasingowej,
- z poręczeń i gwarancji,
- z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,
- ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,
- z transakcji z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4
 - w przypadku gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma.

W przypadku podatnika **rozpoczynającego prowadzenie działalności** warunek dotyczący struktury przychodów uznaje się za spełniony w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem (art. 28j ust. 2 pkt 1).



ESTOŃSKI CIT

Warunki wyboru

KRYTERIUM ZATRUDNIENIA – art. 28j ust. 1 pkt 3

Podatnik:

1) zatrudnia na podstawie umowy o pracę:

- co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty, niebędące udziałowcami, akcjonariuszami ani wspólnikami tego podatnika,
- przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym,
- a w przypadku gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych - przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym.

lub



ESTOŃSKI CIT

Warunki wyboru

KRYTERIUM ZATRUDNIENIA – art. 28j ust. 1 pkt 3

2) ponosi miesięcznie wydatki:

- w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw,
- **z tytułu wypłaty wynagrodzeń na rzecz zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 3 osób fizycznych,**
- niebędących udziałowcami, akcjonariuszami ani wspólnikami tego podatnika,
- jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń podatnik jest płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych lub płatnikiem składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych lub ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

Obwieszczenie Prezesa GUS z dnia 21 października 2024 - w III kwartale 2024 r. 8 269,13 zł.



ESTOŃSKI CIT

Warunki wyboru

KRYTERIUM ZATRUDNIENIA – art. 28j ust. 2

W przypadku podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności warunek, o którym mowa w ust. 1 pkt 3, nie dotyczy:

- roku rozpoczęcia tej działalności
 - i dwóch bezpośrednio po nim następujących lat podatkowych,
- z tym że począwszy od **drugiego roku podatkowego podatnik jest obowiązany do corocznego zwiększenia zatrudnienia o co najmniej 1 etat** w pełnym wymiarze czasu pracy aż do osiągnięcia wielkości zatrudnienia określonej w tym przepisie.



ESTOŃSKI CIT

Warunki wyboru

KRYTERIUM ZATRUDNIENIA – art. 28j ust. 3

Warunek zatrudnienia - mały podatnik:

- 1) w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem wystarczy, że podatnik:
 - zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 1 osobę w przeliczeniu na pełne etaty, niebędącą współnikiem tego podatnika, przez okres wskazany w przepisie, lub
 - ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej jednokrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia na rzecz zatrudnionej na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 1 osoby,
- 2) w kolejnych latach, tj. począwszy od drugiego roku opodatkowania ryczałtem, zobowiązany jest już w pełni spełniać warunek dotyczący zatrudnienia na podstawie umowy o pracę lub na podstawie innej umowy.



ESTOŃSKI CIT

Warunki wyboru

KRYTERIUM SPOSOBU SPORZĄDZANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH - art. 28j ust. 1 pkt 6

Jest spełnione, jeśli podatnik nie sporządza za okres opodatkowania ryczałtem sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o Rachunkowości.



ESTOŃSKI CIT

Warunki wyboru

KRYTERIUM FORMALNOPRAWNE - art. 28j ust. 1 pkt 7

Dotyczy obowiązku złożenia przez podatnika, który zamierza skorzystać z opodatkowania ryczałtem, **zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem:**

- według ustalonego wzoru (ZAW-RD),
- do właściwego naczelnika urzędu skarbowego,
- w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany ryczałtem.



ESTOŃSKI CIT

Warunki wyboru

KRYTERIUM FORMALNOPRAWNE - art. 28j ust. 5

Podatnik może wybrać opodatkowanie ryczałtem również przed upływem przyjętego przez niego roku podatkowego, jeżeli na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem:

- **zamknie księgi rachunkowe** oraz
- **sporządzi sprawozdanie finansowe** zgodnie z przepisami o rachunkowości.

W tym przypadku księgi rachunkowe otwiera się na pierwszy dzień miesiąca opodatkowania ryczałtem.

Przepis ust. 1 pkt 7 stosuje się odpowiednio (warunek dotyczący złożenia zawiadomienia ZAW-RD).



Warunki wyboru

Interpretacja ogólna MF Nr DD8.8203.1.2023 z 25.01.2024 r.

„Reasumując,

zamknięcie ksiąg rachunkowych oraz sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami o rachunkowości powinno nastąpić najpóźniej w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego. W przypadku podatników, którzy wybrali opodatkowanie ryczałtem przed upływem przyjętego przez nich roku podatkowego, dzień bilansowy przypada na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem.

Z kolei termin na złożenie zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem został określony na koniec pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego opodatkowania ryczałtem.

Są to dwa, niezależne od siebie terminy, które zostały określone w dwóch różnych ustawach”



ESTOŃSKI CIT

Warunki wyboru

Interpretacja ogólna MF Nr DD8.8203.1.2023 z 25.01.2024 r. – c.d.

*„Co istotne,
zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem jest skuteczne pod warunkiem spełnienia wszystkich obowiązków określonych w przepisach ustawy CIT, w obowiązujących podatnika terminach.*

Jeśli podatnik złoży zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem, lecz na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem nie zamknie ksiąg rachunkowych oraz nie sporządzi sprawozdania finansowego w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego – wówczas zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem zostanie uznane za bezskuteczne”.



Krajowa Administracja
Skarbowa

ESTOŃSKI CIT

Przejdźcie na ESTOŃSKI CIT

OBOWIĄZKI PODATNIKA – art. 7aa ust.1

Na podatnika, który wybrał opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek, zostały nałożone **obowiązki dotyczące rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych, płaconego na zasadach ogólnych**, za rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok opodatkowania ryczałtem.



Przejdźcie na ESTOŃSKI CIT

Art. 7aa ust.1 pkt 2, ust. 7

Podatnik, który wybrał opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek, jest obowiązany **na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania tym ryczałtem:**

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

Podatnik ma obowiązek wykazywać **wyodrębnienie zysków i strat w sprawozdaniach finansowych** sporządzanych zgodnie z przepisami o rachunkowości w okresie od roku, w którym dokonano tego wyodrębnienia, **do roku, w którym wypłacone zostały te zyski lub pokryte zostały te straty.**



Krajowa Administracja
Skarbowa

ESTOŃSKI CIT

Przejście na ESTOŃSKI CIT

Sposób prezentacji kapitału własnego w SF w roku podatkowym poprzedzającym pierwszy rok opodatkowania ryczałtem (do roku wypłaty zysków lub pokrycia strat).

Pozycja	Wyszczególnienie
Pasywa	
A.	Kapitał (fundusz) własny
I.	Kapitał (fundusz) podstawowy
II.	Kapitał (fundusz) zapasowy, w tym: <ul style="list-style-type: none">– nadwyżka wartości sprzedaży (wartości emisyjnej) nad wartością nominalną udziałów (akcji)– kwota zysku wypracowanego w latach przed opodatkowaniem ryczałtem
III.	Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, w tym: <ul style="list-style-type: none">– z tytułu aktualizacji wartości godziwej
IV.	Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe, w tym: <ul style="list-style-type: none">– tworzone zgodnie z umową (statutem) spółki– na udziały (akcje) własne– kwota zysku wypracowanego w latach przed opodatkowaniem ryczałtem
V.	Zysk (strata) z lat ubiegłych <ul style="list-style-type: none">– kwota niepodzielonych zysków w latach przed opodatkowaniem ryczałtem– kwota niepokrytych strat poniesionych w latach przed opodatkowaniem ryczałtem
VI.	Zysk (strata) netto
VII.	Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)



Krajowa Administracja
Skarbowa

ESTOŃSKI CIT

Przejdźcie na ESTOŃSKI CIT

CIT-KW

informacja o przychodach, kosztach, dochodzie z przekształcenia oraz podatku należnym w związku z wyborem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek

załącznik do zeznania CIT-8 za ostatni okres przed wyborem ryczałtu



Przejdźcie na ESTOŃSKI CIT

Art. 7aa ust. 1 pkt 1

Podatnik, który wybrał opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek, jest obowiązany na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania tym ryczałtem:

- 1) **sporządzić informację o różnicach w przychodach i kosztach**, które wynikają z ich odmiennej klasyfikacji dla celów prawa podatkowego oraz prawa bilansowego, wraz z informacją o podatku należnym,
- 2) **sporządzić informację o dochodzie z przekształcenia**, w kwocie odpowiadającej sumie nadwyżek:
 - wartości poszczególnych składników majątku, ustalonych dla wyniku finansowego netto zgodnie z przepisami o rachunkowości, na dzień przekształcenia,
 - ponad ich wartość podatkową ustaloną na ten dzień wraz z informacją o podatku należnym.



Przejdźcie na ESTOŃSKI CIT

DOCHÓD Z TYTUŁU KOREKTY WSTEPNEJ - art. 7aa ust. 2 pkt 1

Podatnik, który wybrał ryczałt jest zobowiązany **zaliczyć do przychodów:**

- **przychody uwzględnione, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto** podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, **jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1, oraz**
- **koszty zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15** w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, **jeżeli dotychczas nie zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto** podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości ale mogą zgodnie z tymi przepisami zostać uwzględnione w wyniku finansowym netto w okresie opodatkowania ryczałtem.



Przejdźcie na ESTOŃSKI CIT

DOCHÓD Z TYTUŁU KOREKTY WSTEPNEJ - art. 7aa ust. 2 pkt 2

Podatnik, który wybrał ryczałt jest zobowiązany **zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów:**

- **przychody zaliczone do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1, w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości, oraz**
- **koszty uwzględnione, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15.**



Przejdźcie na ESTOŃSKI CIT

DOCHÓD Z TYTUŁU KOREKTY WSTEPNEJ

Przychody i koszty przypisuje się **odpowiednio do źródła przychodów**, z których generowane są te przychody i koszty, tj.:

- do zysków kapitałowych albo
- do innych źródeł przychodów.

Przepisów art. 7aa ust. 2 pkt 1 i 2 nie stosuje się do:

- przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 4, oraz
 - kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, z wyjątkiem tych przychodów i kosztów, które podlegają rozliczeniu w innych terminach lub okresach zgodnie z przepisami o rachunkowości.
- (art. 7aa ust.3)**



Przejdźcie na ESTOŃSKI CIT

DOCHÓD Z TYTUŁU KOREKTY WSTEPNEJ

Rozliczenie podatku CIT za rok poprzedzający rok przystąpienia do systemu estońskiego - art.7aa ust. 4 i 5

Podatnik, który wybrał opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek:

1) w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust 1 (CIT-8) za rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, podatnik:

- **wykazuje przychody oraz koszty z tytułu korekty wstępnej** oraz
- **ustala podatek należny** od dochodu stanowiącego różnicę między tymi przychodami a tymi kosztami według stawki 19%;

2) dokonuje zapłaty podatku należnego:

- z końcem pierwszego miesiąca następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli podatnik stosował to opodatkowanie krócej niż cztery lata podatkowe,
- jeśli podatnik był opodatkowany ryczałtem w sposób nieprzerwany przez co najmniej 4 lata podatkowe zobowiązanie podatkowe **wygasa w całości.**



Przejdźcie na ESTOŃSKI CIT

DOCHÓD Z TYTUŁU KOREKTY WSTEPNEJ

Jak wskazano na str. 11 w pkt 11 Przewodnika:

„Efektem korekty wstępnej przychodów i kosztów jest wyeliminowanie:

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

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



Przejście na ESTOŃSKI CIT

DOCHÓD Z PRZEKSZTAŁCENIA

Na podatników powstałych w wyniku przekształcenia: spółki, przedsiębiorcy, będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą, spółki niebędącej osobą prawną,

których pierwszy rok podatkowy po przekształceniu jest jednocześnie pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem,

nałożony został obowiązek rozpoznania dochodu z przekształcenia, opodatkowanego stawką 19%.



Przejście na ESTOŃSKI CIT

DOCHÓD Z PRZEKSZTAŁCENIA

Dochodem z przekształcenia, zgodnie z **art. 7aa ust. 2 pkt 3**, jest suma nadwyżek

- wartości bilansowej poszczególnych składników majątku na dzień przekształcenia,
- ponad ich wartość podatkową ustaloną na ten dzień.

Wartość podatkową składnika majątku dla celów określenia dochodu z przekształcenia stanowi wartość, która uprzednio nie została ujęta jako koszt podatkowy (w rozumieniu art. 15 ustawy o CIT lub art. 22 ustawy o PIT), ale która stanowiłaby taki koszt w przypadku, gdyby składnik ten został odpłatnie zbyty przez podatnika (**art. 7aa ust. 6**).



Przejście na ESTOŃSKI CIT

DOCHÓD Z PRZEKSZTAŁCENIA - art. 7aa ust. 5 pkt 2

Podatnik powstały z przekształcenia dokonuje zapłaty podatku należnego od dochodu z przekształcenia:

- w całości do końca trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek (F.1 CIT-KW / poz. 255 CIT-8),
- podatek należny może zostać zapłacony również w częściach w okresie nie dłuższym niż 2 lata, licząc od końca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek (F.2 CIT-KW / poz. 313 CIT-8).

O sposobie przyjętego rozliczenia podatnik informuje w zeznaniu CIT-8



Przejdźcie na ESTOŃSKI CIT

ROZLICZENIE STRAT - art. 7 ust.7 i 8 (CIT-KW część E)

Podatnik, który w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok stosowania opodatkowania ryczałtem osiągnął stratę podatkową i nabył prawo do jej odliczenia na podstawie art. 7 ust. 5:

- może obniżyć o wysokość tej neodliczonej straty dochód ze źródła przychodów uzyskany **w dwóch latach podatkowych bezpośrednio poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem**, pod warunkiem stosowania tego opodatkowania przez okres co najmniej 4 lat podatkowych,
- **traci prawo do tego odliczenia, począwszy od pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.**



Przejdźcie na ESTOŃSKI CIT

ROZLICZENIE STRAT - art. 7 ust.7 i 8

Odliczenia straty na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT:

- od dochodu osiągniętego w roku podatkowym poprzedzającym pierwszy rok stosowania ryczału, podatnik dokonuje **w zeznaniu podatkowym składanym za ten rok podatkowy,**
- za drugi rok bezpośrednio poprzedzający pierwszy rok stosowania ryczału, podatnik dokonuje **poprzez korektę zeznania podatkowego.**

W przypadku niedotrzymania warunku stosowania opodatkowania ryczałem przez okres co najmniej czterech lat podatkowych:

- podatnik traci prawo do dokonania obniżenia na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT, od dnia w którym skorzystał z tego obniżenia oraz
- jest zobowiązany do zapłaty należnego podatku wraz z odsetkami za zwłokę.



Przejdźcie na ESTOŃSKI CIT

ROZLICZENIE STRAT - art. 7 ust.7 i 8

Utrata prawa do rozliczenia straty na podstawie art. 7 ust. 7 ustawy o CIT **nie oznacza powtórznego nabycia prawa do rozliczenia straty** na podstawie art. 7 ust. 5 ustawy.



Księgi rachunkowe

Art. 28d

Podatnik opodatkowany ryczałtem jest obowiązany prowadzić **księgi rachunkowe**.

Sposób prowadzenia przez podatnika ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie ustawy o Rachunkowości **ma zapewnić prawidłowe określenie:**

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



Księgi rachunkowe

Sposób prezentacji kapitałów własnych w latach podatkowych opodatkowania estońskim CIT (do roku wypłaty zysków lub pokrycia strat).

Pozycja	Wyszczególnienie
Pasywa	
A.	Kapitał (fundusz) własny
I.	Kapitał (fundusz) podstawowy
II.	Kapitał (fundusz) zapasowy, w tym: <ul style="list-style-type: none">– nadwyżka wartości sprzedaży (wartości emisyjnej) nad wartością nominalną udziałów (akcji)– kwota zysku wypracowanego w latach przed opodatkowaniem ryczałtem– kwota zysku wypracowanego w latach opodatkowania ryczałtem
III.	Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, w tym: <ul style="list-style-type: none">– z tytułu aktualizacji wartości godziwej
IV.	Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe, w tym: <ul style="list-style-type: none">– tworzone zgodnie z umową (statutem) spółki– na udziały (akcje) własne– kwota zysku wypracowanego w latach przed opodatkowaniem ryczałtem– kwota zysku wypracowanego w latach opodatkowania ryczałtem
V.	Zysk (strata) z lat ubiegłych <ul style="list-style-type: none">– kwota niepodzielonych zysków w latach przed opodatkowaniem ryczałtem– kwota niepokrytych strat poniesionych w latach przed opodatkowaniem ryczałtem– kwota niepodzielonych zysków w latach opodatkowania ryczałtem– kwota niepokrytych strat poniesionych w latach opodatkowania ryczałtem
VI.	Zysk (strata) netto
VII.	Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)



Rok podatkowy

Art. 28e

Rokiem podatkowym podatnika opodatkowanego ryczałtem jest **rok obrotowy w rozumieniu przepisów o rachunkowości**.

Jeżeli podatnik dokonał wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek przed upływem przyjętego roku podatkowego, zgodnie z art. 28j ust. 5, za **pierwszy rok podatkowy opodatkowania ryczałtem uważa się okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do końca miesiąca przyjętego przez podatnika roku obrotowego**.



Krajowa Administracja
Skarbowa

ESTOŃSKI CIT

Okres opodatkowania ryczałtem

Art. 28f

Opodatkowanie ryczałtem obejmuje **okres bezpośrednio po sobie następujących 4 lat podatkowych wskazany przez podatnika w zawiadomieniu**, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 7 (**ZAW-RD**).



Okres opodatkowania ryczałtem

Rok podatkowy i okres opodatkowania – przykład

Spółka z o.o., której rok obrotowy i podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym 10.05.2023 r. złożyła zawiadomienie o wyborze ryczałtu od 1.05.2023 r.

Rok podatkowy:

w ramach ogólnych zasad trwał od 1.01.2023 r. do 30.04.2023 r.

I rok na ryczałcie trwał od 1.05.2023 r. do 31.12.2023 r.

Pozostałe lata podatkowe w ramach ryczałtu obejmują następujące okresy:

II rok od 1.01.2024 r. do 31.12.2024 r.,

III rok od 1.01.2025 r. do 31.12.2025 r.,

IV rok od 1.01.2026 r. do 31.12.2026 r.



Okres opodatkowania ryczałtem

Art. 28f ust. 2

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

Podatnik może zrezygnować z tej formy opodatkowania z końcem roku podatkowego - **art. 28l ust. 1 pkt 1.**

Nie jest dopuszczalna rezygnacja z ryczałtu w trakcie trwającego roku obrotowego (podatkowego).



Okres opodatkowania ryczałtem

Przykład:

Spółka wybrała opodatkowanie ryczałtem od 2022 r.

Ostatnim rokiem opodatkowania ryczałtem w pierwszym 4-letnim okresie jest rok podatkowy 2025.

Spółka może zrezygnować z ryczałtu:

- *od 2023 r. – informacja w CIT-8E za 2022 r. (poz.33 CIT-8E)*
- *od 2024 r. – informacja w CIT-8E za 2023 r.*
- *od 2025 r. – informacja w CIT-8E za 2024 r.*

Jeżeli Spółka w zeznaniu za 2025 r. nie zrezygnuje z ryczałtu, wówczas będzie podlegała tej formie opodatkowania w kolejnych latach 2026 r.- 2029 r.



Obowiązki informacyjne

Art. 28r obowiązek złożenia deklaracji

Podatnik opodatkowany ryczałtem od dochodów spółek jest obowiązany złożyć do urzędu skarbowego **deklarację, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu osiągniętego za poprzedni rok podatkowy.**

Deklarację składa się:

- za pomocą środków komunikacji elektronicznej, zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej,
- w terminie do końca trzeciego miesiąca następnego roku podatkowego.

Deklaracja ta ma jedynie informacyjny charakter, gdyż płatność ryczałtu dokonywana jest niezależnie od złożenia deklaracji.

Deklaracja wskazuje dochody podatnika osiągnięte w poszczególnych miesiącach roku podatkowego, za który jest składana.



Obowiązki informacyjne

Art. 28r obowiązek złożenia deklaracji

Ważne – podatnik, który osiągnął dochód z tytułu zysku netto i **w okresie następującym po zakończeniu stosowania opodatkowania ryczałtem** rozdysonował tym dochodem w całości lub w części, jest obowiązany:

- również złożyć tę deklarację do urzędu skarbowego i
- wpłacić ryczałt należny od wartości rozdysonowanego dochodu z tytułu zysku netto,

w terminie do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym ta dyspozycja została dokonana.



Krajowa Administracja
Skarbowa

ESTOŃSKI CIT

Obowiązki informacyjne

Art. 28r obowiązek złożenia deklaracji

Wzór deklaracji został określony na druku CIT-8E - deklaracja o wysokości osiągniętego dochodu i należnego ryczałtu od dochodów spółek.

Załącznik do CIT-8E – **Informacja CIT-EZ** - informacja o danych uprawniających do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.



Obowiązki informacyjne

Art. 28s obowiązek informacyjny, zakres podmiotów

Osoba fizyczna będąca udziałowcem, akcjonariuszem lub współnikiem podatnika ma obowiązek **złożyć podatnikowi** oświadczenie, według ustalonego wzoru, o podmiotach, **w których posiada, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 5% udziałów w kapitale, ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa** w funduszu inwestycyjnym lub instytucji wspólnego inwestowania lub innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym.



Obowiązki informacyjne

Art. 28s obowiązek informacyjny, zakres podmiotów

Termin:

- do końca pierwszego miesiąca **każdego roku podatkowego podatnika**, w którym stosuje opodatkowanie ryczałtem,
- w terminie **14 dni od dnia zmiany stanu faktycznego**.

Wzór oświadczenia został określony na druku OSW-RD.

Oświadczenie nie obejmuje podmiotów, z którymi podatnik nie dokonuje transakcji w jakiegokolwiek formie, w tym z udziałem podmiotów pośredniczących.

Kopię oświadczenia podatnik przekazuje na żądanie naczelnikowi US właściwemu dla podatnika lub naczelnikowi US właściwemu dla udziałowca - osoby fizycznej.



Obowiązki informacyjne

Art. 28s obowiązek informacyjny, zakres podmiotów

Jeżeli udziałowiec nie złoży oświadczenia, podatnik informuje o tym naczelnika US:

- właściwego dla podatnika oraz
- naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla tej osoby fizycznej w terminie 30 dni od dnia upływu terminu na jego złożenie.

Niedopełnienie przez udziałowca (akcjonariusza) obowiązku związanego:

- ze złożeniem oświadczenia albo
- złożeniem po terminie czy też
- podaniem w oświadczeniu danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym,

zagrożone jest odpowiedzialnością karną skarbową z art. 56e ustawy z 10.09.1999 r. Kodeks karny skarbowy.



Obowiązki informacyjne

Art. 28s obowiązek informacyjny, zakres podmiotów

Przykład:

Spółka z o.o. ma rok podatkowy pokrywający się z rokiem kalendarzowym. Podjęła decyzję o wyborze ryczału od 1.06.2023 r. ZAW-RD złożyła 26.06.2023 r. (obowiązek do 30.06.2023 r.).

Udziałowcy byli zobowiązani złożyć Spółce oświadczenia OSW-RD:

- do 30 czerwca 2023 r.*
- następne, co roku przez cały okres opodatkowania ryczałem do 31 stycznia (a więc kolejne do 31.01.2024 r., itd.).*



Przedmiot opodatkowania

Art. 28m

Opodatkowaniu ryczałtem podlega:

- 1) dochód z tytułu podzielonego zysku
- 2) dochód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat
- 3) dochód z tytułu ukrytych zysków
- 4) dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą
- 5) dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku
- 6) dochód z tytułu zysku netto, wyłącznie w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem
- 7) dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych



Przedmiot opodatkowania

Przedmiot opodatkowania ryczałtem	Termin zapłaty podatku
dochód z tytułu podzielonego zysku	do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto
dochód z tytułu zysku przeznaczzonego na pokrycie strat	
dochód z tytułu ukrytych zysków	do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty, wydatku lub wykonania świadczenia
dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą	
dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku	do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu przejęcia, przekształcenia lub wniesienia wkładu niepieniężnego
dochód z tytułu zysku netto - w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem	<ul style="list-style-type: none">– do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano w całości lub w części wypłaty tego dochodu lub rozdysponowano nim w jakiegokolwiek innej formie, lub– jednorazowo w kwocie odpowiadającej ryczałtowi należnemu od dochodu z tytułu zysku netto do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem
dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych	do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym przychody lub koszty powinny zostać zarachowane



Przedmiot opodatkowania

Dochód z tytułu podzielonego zysku lub zysku przeznaczonego na pokrycie strat - art. 28m ust. 1 pkt 1 i ust.2

Opodatkowany jest dochód odpowiadający wysokości **zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem** w części, w jakiej zysk ten **został uchwałą** o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony:

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

Przepis ten dotyczy także zaliczek na poczet przewidywanej dywidendy.

Dochód nie powstaje, jeżeli zysk zostaje przeznaczony na pokrycie straty osiągniętej za rok, w którym podatnik stosował ryczałt od dochodów spółek.



Przedmiot opodatkowania

Dochód z tytułu podzielonego zysku lub zysku przeznaczzonego na pokrycie strat - art. 28m ust. 1 pkt 1 i ust.2

Jeżeli podatnik posiada niepodzielone zyski oraz niepokryte straty z lat poprzedzających pierwszy rok stosowania ryczału, a w okresie tego opodatkowania dokona podziału zysku (wypłaty dywidendy), to konieczne będzie sprecyzowanie, które zyski (z którego okresu) zostały podzielone.



Przedmiot opodatkowania

Przykład:

Spółka, której rok podatkowy pokrywa się z kalendarzowym, w 2024 r. podjęła uchwałę o wypłacie zysku wspólnikom za 2023 r. (z okresu ryczałtu). CIT estoński Spółka powinna zapłacić do końca marca 2025 r.

Przykład z Przewodnika:

Spółka jest objęta ryczałtem od dochodów spółek od 2022 r.

Rok podatkowy Spółki pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

Spółka posiada niepodzielony zysk, który został wypracowany w 2021 r., oraz wyodrębniony w kapitale własnym sprawozdania finansowego.

Spółka podejmuje decyzję o podziale tego zysku uchwałą z dnia 30 czerwca 2023 r. (a zatem w trakcie opodatkowania ryczałtem).

Zobowiązanie podatkowe w podatku od ryczałtu – brak

Podział zysku za okres sprzed opodatkowania ryczałtem nie spowoduje powstania zobowiązania podatkowego w podatku CIT z tytułu ryczałtu.

*Taka dywidenda **podlega opodatkowaniu podatkiem PIT na zasadach ogólnych**, dotyczących opodatkowania dywidend.*



Przedmiot opodatkowania

Dochód z tytułu ukrytych zysków – art. 28m ust. 1 pkt 2 i ust. 3

Ukryte zyski - wszelkie świadczenia spółki:

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

wykonane bezpośrednio lub pośrednio na rzecz udziałowca, akcjonariusza albo wspólnika lub podmiotu powiązanego bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem, akcjonariuszem lub wspólnikiem.

Dochód z tytułu ukrytych zysków - katalog otwarty.

Przykłady dochodu z ukrytych zysków w art. 28m ust. 3.



Przedmiot opodatkowania

Dochód z tytułu ukrytych zysków – wyłączenia w art. 28m ust. 4

Z kategorii ukrytych zysków wyłączone są:

- 1) wynagrodzenia za świadczenia na rzecz spółki (przychody ze stosunku pracy i zrównane z nimi - art. 12 ust. 1 ustawy o PIT), wynagrodzenia z wykonywania wolnego zawodu i zrównane z nimi, przychody osób należących do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji itp., przychody z umów zlecenia/o dzieło, przychody z tyt. umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub podobnych (art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy o PIT) oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacone osobie fizycznej, przy czym:
 - wyłączenie dotyczy części, w jakiej suma wypłaconych danej osobie w miesiącu wyżej wymienionych wynagrodzeń/zasiłków, **nie przekracza pięciokrotności średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego przez podatnika z ww. tytułów,**
 - nie więcej jednak niż pięciokrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw.



Przedmiot opodatkowania

Z kategorii ukrytych zysków wyłączone są c.d.:

2) wydatki i odpisy amortyzacyjne oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z używaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku:

- w pełnej wysokości - w przypadku składników majątku wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności gospodarczej,
- w wysokości 50% - w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej;

Ciężar dowodu, że składnik majątku jest wykorzystywany wyłącznie na cele działalności gospodarczej, spoczywa na podatniku (art. 28m ust. 5).

3) kwoty pożyczki (kredytu) zwróconej przez podatnika udziałowcowi albo akcjonariuszowi lub podmiotowi powiązanemu, z wyłączeniem odsetek, prowizji, wynagrodzeń i opłat.



Przedmiot opodatkowania

Wynajem nieruchomości

Interpretacja 0111-KDIB1-2.4010.83.2023.2.AK z 13.03.2023

Czy należny i zapłacony Czysz za korzystanie z Nieruchomości, w której Wnioskodawca prowadzi swoją działalność gospodarczą będzie podlegał opodatkowaniu Ryczałtem?

- 1) *Wnioskodawca i Wynajmujący ustalili rynkowe warunki transakcji.*
- 2) *Powiązania pomiędzy stronami transakcji nie wpływają oraz nie będą wpływać na ustaloną cenę oraz warunki transakcji. Porównywalna cena najmu zostałaby ustalona również z podmiotami niepowiązanymi.*
- 3) *Powiązania nie mają oraz nie będą miały żadnego znaczenia - Spółka dokonuje i będzie dokonywać transakcji rynkowych, za rynkowym wynagrodzeniem.*
- 4) *Spółka korzysta z nieruchomości z uwagi na wyraźne potrzeby biznesowe i niezależnie od tego kto byłby wynajmującym. Taka konieczność wynajęcia odpowiednich składników majątkowych i tak by powstała niezależnie od tego kto jest właścicielem nieruchomości.*
- 5) *Spółka posiada niezbędne aktywa do prowadzenia działalności, m.in. urządzenia, maszyny, personel, towary, materiały i zapasy.*
- 6) *Wynajęte Nieruchomości nigdy nie były własnością Spółki.*

W świetle powyższych okoliczności stwierdzić należy, że należny i zapłacony Czysz za korzystanie z Nieruchomości (nr 1 i 2), w której Wnioskodawca prowadzi swoją działalność gospodarczą nie będzie podlegał opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek jako ukryte zyski



Przedmiot opodatkowania

**Dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą
– art. 28m ust. 1 pkt 3 i ust. 4a**

Jak wskazano na str. 41 Przewodnika:

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



Przedmiot opodatkowania

**Dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą
– art. 28m ust. 1 pkt 3 i ust. 4a**

Ponadto, dokonując oceny, czy dany wydatek kwalifikuje się do tego rodzaju dochodów:

- *można posiłkować się art. 15 ust. 1 i art. 16 ust.1,*
- *przy czym wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą nie należy jednak wprost utożsamiać z kosztami uzyskania przychodów wyłączonymi z takich kosztów na podstawie art. 16 ust.1,*
- *nie jest konieczne i wymagane badanie powiązań z podmiotem na rzecz którego dokonywana jest wypłata lub z którym dokonuje się transakcji,*
- *nie ma również znaczenia czy podatnik dokonał już zapłaty za usługę czy towar,*
- *nawet jeśli nie dokonał takiej zapłaty, ale zaksięguje daną operację gospodarczą obciążającą wynik finansowy netto (m.in. zapisy księgowe na kontach zespołu 4, 5 i 7), to w takiej sytuacji dojdzie do powstania dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika.*



Przedmiot opodatkowania

Art. 28m ust. 4a

Do wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą nie zalicza się wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z używaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku:

- 1) w pełnej wysokości** – w przypadku składników majątku wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności gospodarczej
- 2) w wysokości 50%** – w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej.

Na podatniku spoczywa ciężar dowodu, że składnik majątku jest wykorzystywany wyłącznie na cele działalności gospodarczej (art. 28m ust. 5).



Przedmiot opodatkowania

Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku – art. 28m ust. 1 pkt 4

Jako podlegający opodatkowaniu ryczałtem dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku uznane zostały:

- 1) reorganizacja dokonana w trakcie opodatkowania ryczałtem skutkująca:
 - np. zmianą w strukturze właścicielskiej (jak w przypadku łączenia czy podziału), czy
 - modyfikacją formy prawnej (jak w przypadku przekształcenia),
- 2) wniesienie w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

Dochód ten ustala się jako:

- nadwyżka wartości rynkowej składników majątkowych (przejętych lub wniesionych w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub ZCP)
- ponad ich wartość podatkową.



Przedmiot opodatkowania

Dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku – art. 28m ust. 1 pkt 4, ust. 7

Wartość rynkową takiego składnika majątku określa się:

- 1) zgodnie z art. 14 ust. 2 – w przypadku papierów wartościowych oraz składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk,
- 2) zgodnie z art. 11c – w pozostałych przypadkach.

Natomiast pod pojęciem **wartości podatkowej** tego składnika majątku rozumie się wartość niezaliczoną uprzednio w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty.



Przedmiot opodatkowania

Dochód z tytułu zysku netto - w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem – art. 28m ust. 1 pkt 5

Dochód ten rozpoznawany „przy wyjściu” z systemu opodatkowania ryczałtem.

Odpowiada łącznej wartości zysków netto:

- wypracowanych przez spółkę w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem,
- które nie zostały podzielone między wspólników, lub
- nie zostały przeznaczone na pokrycie strat.

Zyski te wykazywane są w sprawozdaniu finansowym poprzez wyodrębnienie w kapitałach własnych.



Przedmiot opodatkowania

Dochód z tytułu zysku netto - w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem – art. 28r. ust. 3, art. 28t ust. 1 pkt 2

Podatnik, który osiągnął dochód z tytułu zysku netto i w okresie następującym po zakończeniu stosowania opodatkowania ryczałtem rozdysponuje tym dochodem w całości lub w części, **jest obowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację (CIT-8E) i wpłacić ryczałt należny od wartości rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto w terminie do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym ta dyspozycja została dokonana.**

Podatnik jest obowiązany do zapłaty **ryczałtu od rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto - do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku**, w którym dokonano w całości lub w części wypłaty tego dochodu lub rozdysponowano nim w jakiegokolwiek innej formie.



Przedmiot opodatkowania

Dochód z tytułu zysku netto - w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem –28t ust. 2

Podatnik może zapłacić ryczałt jednorazowo w kwocie odpowiadającej ryczałtowi należnemu od dochodu z tytułu zysku netto do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem.



Przedmiot opodatkowania

Dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych - art. 28m ust. 1 pkt 6

Dochód powstaje w związku z pominięciem w prowadzonych księgach zdarzeń (operacji) gospodarczych w przychodach lub kosztach (stratach, zyskach), pomimo obowiązku ich wykazania.

Obowiązek podatkowy z tego tytułu powstaje **w roku podatkowym, w którym przychody te lub koszty powinny zostać zarachowane.**



Podstawa opodatkowania

Art. 28n ust. 1

- 1) suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat ustalona w roku podatkowym, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto,
- 2) suma dochodów z tytułu ukrytego zysku i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą ustalona w miesiącu, w którym wykonano świadczenie lub dokonano wypłaty lub wydatku,
- 3) dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku osiągnięty w miesiącu, w którym nastąpiło łączenie, podział, przekształcenie podmiotów lub wniesienie wkładu niepieniężnego,
- 4) dochód z tytułu zysku netto osiągniętego w roku podatkowym, w którym podatnik zakończył opodatkowanie ryczałtem,
- 5) dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych osiągnięty w roku podatkowym.



Podstawa opodatkowania

Art. 28n ust. 3

Przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatnik opodatkowany ryczałtem uwzględnia zdarzenia zaistniałe przed pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem, jeżeli rozliczenie tych zdarzeń jest kontynuowane zgodnie z przyjętymi przez tego podatnika zasadami rachunkowości.

Następuje kontynuacja przyjętych przez podatnika zasad rachunkowości, np. stawki amortyzacyjne, rozliczanie międzyokresowe kosztów, itd.

*amortyzacja po „wyjściu” z Ryczałtu,
zgodnie z art. 16g ust. 22 Podatnik, który zakończy stosowanie opodatkowania ryczałtem, w prowadzonej ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych obowiązany jest uwzględnić odpisy amortyzacyjne dokonane zgodnie z przepisami o rachunkowości, przypadające za okres opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.



Stawki podatkowe

Art. 28o

Ryczałt wynosi:

- 1) 10% podstawy opodatkowania - w przypadku małego podatnika oraz podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności**
- 2) 20% podstawy opodatkowania - w przypadku podatnika innego niż wskazany w pkt 1**

„Wypłacając dywidendę (zysk z danego roku) istotna dla ustalenia właściwej stawki podatku jest data (rok podatkowy) podjęcia uchwały w sprawie podziału wyniku finansowego netto. Nie jest natomiast istotna data faktycznej wypłaty tego zysku ani rok, za który jest wypłacany.

Zatem do podstawy opodatkowania ustalonej w roku podjęcia uchwały należy zastosować stawkę podatku obowiązującą w tym właśnie roku”

Interpretacja 0111-KDIB1-1.4010.658.2024.2.KM z 10.01.2025 r.



Wyplata dywidendy wspólnikowi

Ważne:

dywidendy otrzymane przez wspólnika ze spółki opodatkowanej CIT estońskim (ryczałtem od dochodów spółek), które **pochodzą z podziału zysku wypracowanego w okresie, kiedy spółka była opodatkowana CIT na ogólnych zasadach**, podlegają opodatkowaniu 19% zryczałtowanym PIT, czyli analogicznie jak dywidendy otrzymywane ze spółek opodatkowanych CIT **według zasad ogólnych**.

Natomiast:

w przypadku wypłat podzielonych zysków wypracowanych w okresie, gdy spółka była opodatkowana ryczałtem wspólnikowi przysługuje prawo do pomniejszenia obliczonego PIT od dywidendy o należny ryczałt od dochodów spółek.



Wyplata dywidendy wspólnikowi

Art. 30a ust. 19 ustawy o PIT

Zryczałtowany podatek, obliczony zgodnie z ust. 1 pkt 4, od przychodów uzyskiwanych przez wspólnika z wypłat podzielonych zysków spółki osiągniętych przez tę spółkę w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, **jeżeli pochodzą z podziału zysków z tego okresu wyodrębnionych w kapitale własnym spółki, pomniejsza się o kwotę stanowiącą:**



Wyplata dywidendy wspólnikowi

Art. 30a ust. 19 ustawy o PIT

- 1) **90% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika** w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do wypłaty podzielonego zysku i należnego ryczału od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został uzyskany – w przypadku przychodów z podzielonego zysku wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych , albo
- 2) **70% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika** w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do wypłaty podzielonego zysku i należnego ryczału od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został uzyskany – w przypadku przychodów z podzielonego zysku wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.



Wyplata dywidendy wspólnikowi

Art. 30a ust. 19 ustawy o PIT

Wyplata dywidendy (zaliczki)	Mały podatnik i rozpoczynający prowadzenie działalności	Pozostali podatnicy
CIT estoński	10%	20%
PIT od wypłaconej dywidendy	19%	19%
Potrącenie od PIT	90%	70%



Utrata prawa do opodatkowania ryczałtem

Art. 28l ust. 1

- 1) z końcem roku podatkowego - w przypadku gdy podatnik złoży informację o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem (*w deklaracji CIT-8E składanej za ostatni rok stosowania ryczałtu*),
- 2) z końcem roku podatkowego, w którym podatnik nie spełnił któregokolwiek z warunków, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy (*struktura przychodów, poziom zatrudnienia*),
- 3) z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym:
 - a) podatnik nie spełnił któregokolwiek z warunków, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 4-6 ustawy o CIT (*dotyczy formy prawnej podatnika, jego udziałowców, posiadanych udziałów w innych określonych podmiotach, sporządzenia sprawozdania zgodnie z MSR*),
 - b) podatnik nie prowadził ksiąg podatkowych lub dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie wyniku finansowego netto,



Utrata prawa do opodatkowania ryczałtem

Art. 28l ust. 1 - c.d.

- 3) z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym:
- c) podatnik dokona przejęcia innego podmiotu w drodze łączenia albo podziału podmiotów lub otrzymania wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub ZCP, **z wyjątkiem**, gdy
 - podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny
 - ✓ jest opodatkowany ryczałtem, albo
 - ✓ z dniem przejęcia lub wniesienia wkładu zamknie księgi rachunkowe, sporządzi sprawozdanie finansowe oraz dokona rozliczeń i ustaleń, o których mowa w art. 7aa, w zakresie transakcji pozostających w związku z przejmowanymi składnikami,
 - d) podatnik zostanie przejęty przez inny podmiot w drodze:
 - łączenia lub
 - podziału podmiotów, w tym podziału przez wydzielenie albo podziału przez wyodrębnienie, lub
 - wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub ZCP,
- chyba że podmiot przejmujący jest opodatkowany ryczałtem.**



Utrata prawa do opodatkowania ryczałtem

Art. 28l ust. 2

W przypadku utraty prawa do opodatkowaniem ryczałtem, podatnik będzie mógł złożyć zawiadomienie o wyborze tego opodatkowania dopiero **po upływie 3 lat podatkowych**, jednak nie wcześniej niż po upływie 36 miesięcy, następujących po roku kalendarzowym, w którym podatnik utracił prawo do takiego opodatkowania.



Utrata prawa do opodatkowania ryczałtem

Rozliczenie operacji gospodarczych z okresu opodatkowania ryczałtem, po rezygnacji z ryczałtu.

1) Przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem CIT

- równowartość odpisów aktualizujących wartość należności, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów lub potrąconych dla celów ustalenia zysku (straty) netto w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek - w przypadku ustania przyczyn, dla których dokonano tych odpisów **art. 12 ust. 1 pkt 4e;**
- równowartość rozwiązanych lub zmniejszonych rezerw, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 27, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów lub potrąconych dla celów ustalenia zysku (straty) netto w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek **art. 12 ust. 1 pkt 5a;**
- przychody powstałe w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w części nieuwzględnionej w wyniku finansowym netto podatnika za dowolny rok tego okresu zgodnie z przepisami o rachunkowości **art. 12 ust. 1 pkt 12,**



Utrata prawa do opodatkowania ryczałtem

Rozliczenie operacji gospodarczych z okresu opodatkowania ryczałtem, po rezygnacji z ryczałtu

2) Przychody wyłączone z opodatkowania.

Uzyskane w okresie opodatkowania ryczałtem, które zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto za dowolny rok tego okresu zgodnie z przepisami o rachunkowości - **art. 12 ust.4 pkt 28,**

3) Koszty uzyskania przychodów

- w przypadku zbycia lub likwidacji składnika lub realizacji prawa majątkowego (od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych na podstawie art. 16a-16m) kosztem uzyskania przychodu będzie cena nabycia lub koszt wytworzenia, pomniejszona o koszty uwzględnione w jakiegokolwiek formie w wyniku finansowym netto za dowolny rok tego okresu **art. 15 ust. 1ze,**
- nie zalicza się do kosztów uzyskania przychodów wydatków, odpisów, rezerw i innych kosztów poniesionych w okresie opodatkowania ryczałtem, jeżeli zgodnie z przepisami o rachunkowości zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto za dowolny rok tego okresu **art.16 ust. 1 pkt 48c).**



Podmioty nieuprawnione do ryczałtu

Art. 28 k

Wyłączenia trwałe:

- 1) przedsiębiorstwa finansowe, o których mowa w art. 15c ust. 16,
- 2) instytucje pożyczkowe w rozumieniu art. 5 pkt 2a ustawy o kredycie konsumenckim,
- 3) podatnicy uzyskujący dochody zwolnione z opodatkowania:
 - z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej (SSE) na podstawie zezwolenia lub
 - z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu (PSI), o której mowa w ustawie o wspieraniu nowych inwestycji,
- 4) podatnicy postawieni w stan upadłości lub likwidacji.



Podmioty nieuprawnione do ryczału

Art. 28k ust. 1

Wyłączenia czasowe - dotyczą podmiotów utworzonych w wyniku określonych zdarzeń oraz podmiotów uczestniczących w restrukturyzacjach.

1. Podmioty utworzone w wyniku:

- 1) połączenia lub podziału albo
- 2) transakcji wnoszenia wkładów niepieniężnych w postaci:
 - składników majątku uzyskanych w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli osoby wnoszące posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników,
 - przedsiębiorstwa, ZPC - wniesione w roku utworzenia podatnika lub bezpośrednio po nim następującym,
 - składników majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro

Ww. wyłączenia stosuje się do podatników w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy od dnia utworzenia.



Podmioty nieuprawnione do ryczału

Art. 28k ust. 1 (Wyłączenia czasowe c.d.)

2. Podmioty uczestniczące w podziałach, łączeniach, w transakcji wnoszenia aportów.

Podatnicy, którzy:

- 1) zostali podzieleni przez wydzielenie albo wyodrębnienie albo
- 2) wnieśli tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału:
 - uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w pierwszym dniu roboczym miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14, lub
 - składniki majątku uzyskane przez tego podatnika w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli ten podatnik posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników.



Podmioty nieuprawnione do ryczału

Art. 28 k ust. 1 (Wyłączenia czasowe c.d.)

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

W przypadku łączenia, podziału podmiotów lub wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego przepisy art. 26k ust. 1 pkt 5 i 6 stosuje się odpowiednio do podmiotów przejmujących lub otrzymujących wkład niepieniężny – **art. 28k ust.2**



Inne informacje

INNE INFORMACJE

- 1. Zgodnie z art. 28h ust. 1 ustawy o CIT podatnik opodatkowany ryczałtem nie podlega opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 19, 24b, 24ca i 24d.**

W przypadku podatnika będą natomiast miały **odpowiednie zastosowanie przepisy Rozdziału 3a**, a więc dotyczące struktur hybrydowych, przy czym koszty niezaliczane do kup lub zaliczane do dochodów (przychodów) na podstawie art. 16o ust.1, art. 16p ust. 1 i 2, art. 16q, art. 16r oraz art. 16 t, uznaje się za dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych, czyli podlega opodatkowaniu ryczałtem (art. 28h ust. 2).

- 2. Art. 18aa [Utrata uprawnień do rozliczenia lub kontynuowania ulg w razie przejścia na opodatkowanie ryczałtem]** Podatnik, który dokonuje odliczeń na podstawie art. 18 i art. 18d-18f, traci odpowiednio prawo albo obowiązek do ich kontynuowania począwszy od pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.



Inne informacje

Zatem:

nie stosuje się:

- standardowych stawek CIT: 9% i 19%
- podatku minimalnego
- podatku – 5% IP BOX
- podatku dochodowego od przychodu ze źródła trwałego będącego budynkiem (podatku od budynków)
- ulg i odliczeń od dochodu
- ulgi na złe długi

zastosowanie mają:

- przepisy dot. cen transferowych
- przepisy dot. poboru podatku u źródła
- przepisy dot. zbycia walut wirtualnych
- przepisy dot. dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej
- przepisy dot. dochodów z niezrealizowanych zysków.



Krajowa Administracja
Skarbowa

DZIĘKUJĘ ZA UWAGĘ