

Wstęp

Z początkiem 2021 r. polski ustawodawca wprowadził do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych regulacje, które umożliwiają podatnikom wybór alternatywnej do zasad ogólnych metody opodatkowania. Jest to szczególna formuła, wzorowana na modelu obowiązującym w Estonii, która ma stanowić przyjazną podatnikom, elastyczną, łatwą do stosowania formę opodatkowania. W założeniu jest to rozwiązanie proinwestycyjne, adresowane do mikro-, małych i średnich przedsiębiorców. Niestety, zmiany przepisów zostały uchwalone bardzo późno i podatnicy mieli mało czasu na ich dokładną analizę. Jak się okazuje, przepisy nie są tak czytelne i łatwe w zastosowaniu, jak to było deklarowane, a wybór takiej formy opodatkowania, jako niosącej radykalne zmiany w porównaniu z tym, co znamy i stosujemy od lat, powinien być poprzedzony dogłębną analizą. W publikacji, którą oddajemy w ręce Czytelników, przedstawiam, jak – moim zdaniem – powinny być stosowane nowe przepisy, ale z uwzględnieniem uzasadnienia do projektu, na podstawie którego została uchwalona nowelizacja, i informacji płynących ze strony administracji skarbowej. Prezentuję dobre, ale i te nieco gorsze strony, dzielę się wątpliwościami, starając się dostarczyć rozwiązanie potencjalnych problemów związanych ze stosowaniem nowych przepisów dotyczących tzw. estońskiego CIT.

W publikacji przybliżona została również druga wprowadzona z początkiem 2021 r. instytucja proinwestycyjna, będąca wersją estońskiego CIT dla bardziej ostrożnych podatników, oparta o fundusz inwestycyjny, nazywana niekiedy niemieckim funduszem inwestycyjnym.

Na zakończenie podróży po nowych proinwestycyjnych instytucjach podatkowych, funkcjonujących w ustawie o CIT i PIT, przypominam w skrócie dwie instytucje, które co prawda nie stanowią rozwiązań *stricte* inwestycyjnych, ale przez swój charakter również skłaniają podatników do rozwoju – to ulga na działalność B+R oraz IP Box.

Radosław Kowalski

Rozdział 1

Opodatkowanie ryczałtowe dochodów spółek kapitałowych

1. Rozwiązania funkcjonujące w Estonii

Sposób opodatkowania określany mianem „estońskiego CIT” wzorowany jest na modelu opodatkowania stosowanym z powodzeniem od 20 lat w Estonii. To nieduże nadbałtyckie państwo, była republika imperium sowieckiego, postrzegane jest jako miejsce przyjazne do wykonywania działalności gospodarczej. Duże znaczenie, ale oczywiście nie jedyne, ma właśnie sposób opodatkowania dochodów osób prawnych. Tym, co cechuje stosowany w Estonii sposób opodatkowania CIT, jest odroczenie opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez osoby prawne do momentu rzeczywistej dystrybucji (konsumpcji) wypracowanego dochodu. Oznacza to, że tak długo, jak długo spółka nie dokona podziału osiągniętego zysku, nie powstaje zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych. Zastrzec przy tym trzeba, że standardowy podział i wpłata zysku to nie jedyna okoliczność skutkująca powstaniem zobowiązania podatkowego w estońskim modelu CIT. Wyznaczając moment opodatkowania, estoński podatnik podatku dochodowego od osób prawnych musi uwzględnić wypłaty, które ze względu na swój charakter ekonomicznie zbliżone są do wypłaty udziału w zysku. Ponadto pod uwagę brane są korekty przewidziane dla transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi (tzw. korekty cen transferowych), a także koszty działalności, która nie ma gospodarczego charakteru.

Zaznaczyć należy, że atrakcyjność estońskiego modelu opodatkowania nie opiera się na niskiej stawce podatku, bo taka wcale nie jest (obecnie wynosi 20% z możliwością redukcji do 14%). W założeniu głównym atutem tego rozwiązania, tym, co czyni taką formułę opodatkowania atrakcyjną gospodarczo i jednocześnie stanowi wzór dla innych państw, jest odsunięcie momentu opodatkowania do chwili konsumpcji oraz uproszczenie wynikające z oparcia podstawy opodatkowania na wyniku księgowym, w tym ograniczenia obowiązków administracyjno-podatkowych.

Powiązanie podatku dochodowego od osób prawnych z konsumpcją wyniku spółki ma powodować możliwość wykorzystania na cele inwestycyjne kwot, które w innym przypadku byłyby

przeznaczone na zapłatę podatku, a co za tym idzie – zachęcać do inwestowania i sprzyjać rozwojowi osób prawnych.

Zatem estońskie rozwiązanie ma stanowić zachętę do prowadzenia działalności gospodarczej w Estonii, ściągać inwestorów, służyć stwarzaniu lepszych warunków rozwoju firm, fiskalnie motywować do inwestowania, wypracowanego zysku, zamiast jego „przejadaniu” przez właścicieli.

2. Cel wprowadzenia przepisów do polskiego systemu podatkowego

Z początkiem 2021 r., zgodnie z wcześniejszymi zapowiedziami, do polskiej ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.; dalej: ustawa o CIT) wprowadzona została nowa, alternatywna do stosowanej od lat, metoda opodatkowania dochodu. Jest to rozwiązanie, wzorowane na modelu opodatkowania stosowanym od 2000 r. w Estonii. Chodzi o ryczałt od dochodów spółek kapitałowych, który w mediach, ale i przez projektodawcę nazywany jest „estońskim CIT” (oczywiście nazwa taka nie znalazła się w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych i jest jedynie uproszczeniem w sensie merytorycznym).

W założeniu normatywnym opodatkowanie w formule estońskiego CIT ma charakter czasowy i stosowane jest przez cztery bezpośrednio następujące po sobie lata podatkowe. Możliwe jest przedłużenie stosowania takiej metody opodatkowania na kolejne lata (cykle czteroletnie), a dokładniej – termin jest automatycznie przedłużany, jeżeli podatnik nie zrezygnuje z niej, informując o tym organ podatkowy w deklaracji za ostatni rok stosowania. Zaznaczyć przy tym należy, że jest to metoda opcjonalna, która dla jej zastosowania wymaga jednoznacznej decyzji podatnika i zakomunikowania jej w odpowiednim, określonym terminie organowi podatkowemu (w informacji wskazywany jest czteroletnie okres stosowania). A zatem opodatkowanie w formule estońskiego CIT, czyli ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, realizowane jest wyłącznie wówczas, gdy podatnik spełniający warunki normatywne dokona stosownego wyboru. Niestety, ustawa zmieniająca ustawę o CIT¹ i wprowadzająca do niej stosowne regulacje dotyczące estońskiego CIT została uchwalona dosłownie na ostatnią chwilę. Proces legislacyjny zakończył się 28 listopada 2020 r. W konsekwencji tego, podatnicy, którzy mają rok podatkowy równy kalendarzowemu, a chcieliby stosować tę formułę opodatkowania od 2021 r., mają bardzo mało czasu na weryfikację wszystkich „za i przeciw”. A z całą pewnością jest co badać. Pomimo bowiem, że w założeniu estoński CIT to rozwiązanie czasowe, to skutki jego zastosowania mogą być bardzo istotne, a nie wszystkie są korzystane dla podatników. Chodzi m.in. o utratę możliwości dokonywania odliczeń, stosowania ulg, również tych, do których prawo zostało przez podatnika nabyte w poprzednich latach, konieczność opodatkowania wyznaczenia przychodu w ramach wyrównania wyników podatkowego i bilansowego, ale o nich w dalszej części opracowania. Spółki kapitałowe, które mogą skutecznie wybrać opodatkowanie w formie estońskiego CIT i podjęły decyzję o opodatkowaniu ryczałtem od

¹ Ustawa z 28 października 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2122).