

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. To szczególnie formula, wzorowana na modelu obowiązującym w Estonii, która ma stanowić przyjazną podatnikom, elastyczną, łatwą do stosowania formę opodatkowania. W założeniu było 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 okazało, przepisy nie były tak czytelne i łatwe w zastosowaniu, a wybór takiej formy opodatkowania – jako niosącej radykalne zmiany w porównaniu z tym, co znamy i stosujemy od lat – wymagał uprzedniej dogłębnej analizy.

W konsekwencji tego ten flagowy pomysł prorozwojowy Ministerstwa Finansów z końca 2020 r. nie przekonał do siebie podatników i w efekcie w 2021 r. taki sposób opodatkowania wybrało, według informacji resortu finansów, niewiele ponad 300 firm. Na decyzje podatników mogło mieć wpływ również to, że w niepewnych czasach epidemii związanej z wirusem SARS-CoV-2 eksperymentowanie z podatkami nie jest dobrym pomysłem. Jednak ponad wszelką wątpliwość decydujące znaczenie miała niska jakość regulacji oraz wyśrubowane warunki, jakie trzeba było spełnić, by móc zastosować estoński CIT. Biorąc pod uwagę niewielką popularność podatku od ryczałtu spółek (wówczas „kapitałowych”), w ramach Polskiego Ładu¹ resort finansów zaproponował dość daleko idące zmiany w przepisach normujących estoński CIT. Skutkiem tego w istotny sposób zmodyfikowane zostały zasady stosowania tej formy opodatkowania. Poszerzenie grupy podatników CIT, którzy mogą wybrać ten model rozliczania podatku dochodowego, spowodowało przede wszystkim zmianę normatywnej nazwy samego podatku. Jak zostało wskazane w uzasadnieniu do projektu Polskiego Ładu:

¹ Ustawa z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r. poz. 2105).

MF (...) Założeniem zmian proponowanych niniejszą ustawą nowelizującą jest uproszczenie i doprecyzowanie istniejących regulacji w zakresie ryczałtu od dochodów, jak również rozszerzenie katalogu podmiotów uprawnionych do wyboru opodatkowania ryczałtem.

W wyniku nowelizacji, od 2022 r. taka formuła opodatkowania nazywana jest ryczałtem od dochodów spółek, tak też zatytułowany jest rozdział 6b ustawy o CIT.

W niniejszej publikacji przybliżona została również druga wprowadzona z początkiem 2021 r., a zmieniona od 2022 r. (ale nie tak radykalnie jak estoński CIT) instytucja proinwestycyjna, będąca rozwiązaniem dla bardziej ostrożnych podatników, oparta o fundusz inwestycyjny, nazywana niekiedy niemieckim funduszem inwestycyjnym.

Na zakończenie podróży po nowych proinwestycyjnych instytucjach podatkowych, funkcjonujących w ustawach o CIT i PIT, w niniejszej publikacji przypomniano także pokrótce 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. W publikacji przybliżono też trzy całkiem nowe ulgi mające charakter innowacyjny, z których dwie stanowią swoiste dopełnienie ulgi na działalność B+R.

Radosław Kowalski

Rozdział 1

Opodatkowanie ryczałtowe dochodów spółek

1. Rozwiązania funkcjonujące w Estonii

Sposób opodatkowania określany mianem estońskiego CIT wzorowany jest na modelu opodatkowania stosowanym z powodzeniem od 20 lat w Estonii. Tym, co cechuje stosowany w tym kraju 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 należy, że standardowy podział i wypłata zysku to nie jedyne okoliczności skutkujące 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 ta taka wcale nie jest (obecnie wynosi 20% z możliwością redukcji do 14%). W założeniu głównym atutem tego rozwiązania, tym, co czyni tę 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 ograniczenie obowiązków administracyjno-podatkowych.

Powiązanie podatku dochodowego od osób prawnych z momentem realizacji zysku ma spowodować 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.

Estońskie rozwiązanie ma stanowić zachętę do prowadzenia działalności gospodarczej w tym kraju, ściągając do niego inwestorów, służyć stwarzaniu lepszych warunków rozwoju firm, fiskalnie motywować do inwestowania wypracowanego zysku zamiast jego „przejadania” przez właścicieli.

2. Cel wprowadzenia przepisów dotyczących estońskiego CIT do polskiego systemu podatkowego i jego zmiana od 2022 r.

Z początkiem 2021 r. do ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 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, który zarówno w mediach, jak i przez projektodawcę nazywany jest estońskim CIT (oczywiście nazwa taka nie znalazła się w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych i jest jedynie skrótem myślowym). Również w tej publikacji na jego określenie używamy pojęcia estoński CIT zamiennie z pojęciem opodatkowanie ryczałtem.

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 tego w odpowiednim, określonym terminie organowi podatkowemu (w informacji wskazywany jest czteroletni okres stosowania). A zatem opodatkowanie w formule estońskiego CIT, czyli ryczałtem od dochodów spółek, realizowane jest wyłącznie wówczas, gdy podatnik spełniający warunki normatywne dokona stosownego wyboru. Pomimo tego że w założeniu estoński CIT to rozwiązanie czasowe, skutki jego zastosowania mogą być bardzo istotne, a nie wszystkie są korzystne dla podatników. Chodzi m.in. o utratę możliwości dokonywania odliczeń czy stosowania ulg, również tych, do których prawo zostało przez podatnika nabyte w poprzednich latach, a także o ewentualną konieczność opodatkowania wyznaczenia przychodu w ramach wyrównania wyników podatkowego i bilansowego – o nich w dalszej części opracowania. Na skutek późnego uchwalenia przez polskiego ustawodawcę przepisów wprowadzających do porządku prawnego estoński CIT, które na dodatek były bardzo nieprecyzyjne, a także ze względu na wymagania, które z całą pewnością nie zachęcały do wyboru tej formy opodatkowania, w 2021 r. na taki model rozliczania podatku zdecydowała się bardzo mała grupa podatników. Dlatego konieczne okazało się przeprowadzenie głębszej nowelizacji przepisów regulujących to zagadnienie – tak też się stało z końcem 2021 r. Dzięki tej nowelizacji od 2022 r. obowiązują zmienione przepisy. Co prawda nie