

# Stosowanie estońskiego CIT w praktyce

Eksperti: **Bartosz Sankiewicz, Martyna Zawadzka**



# Agenda webinarium

## I. Wprowadzenie

- Korzyści stosowania estońskiego CIT – wpływ na sytuację spółki;
- Warunki stosowania;
- Wyłączenia ze stosowania – ujęcie praktyczne.

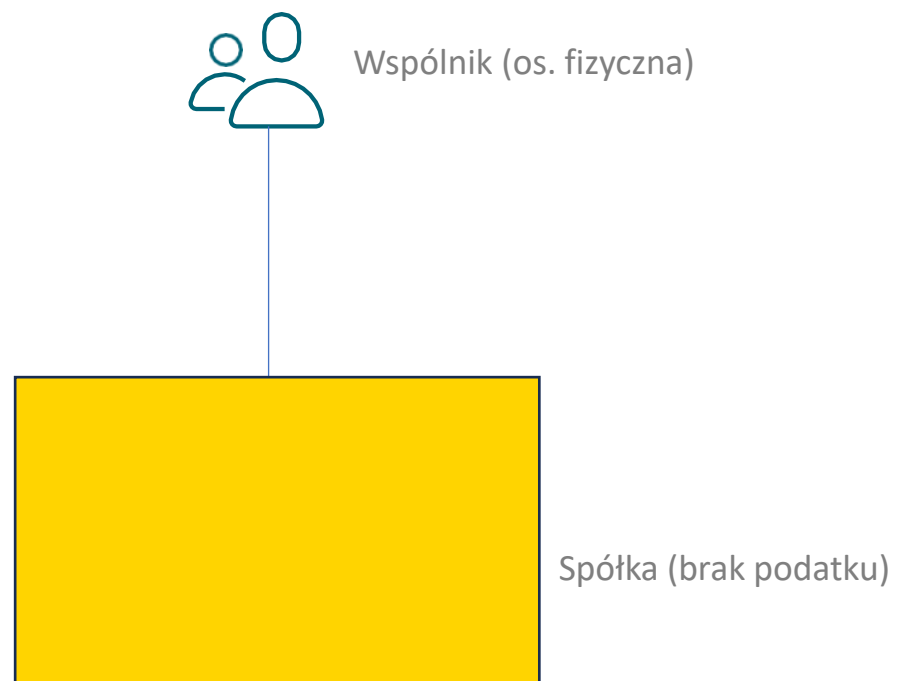
## II. Stosowanie estońskiego CIT

- Różnice w stosunku do zasad ogólnych;
- Problemy w stosowaniu oraz praktyka interpretacyjna.

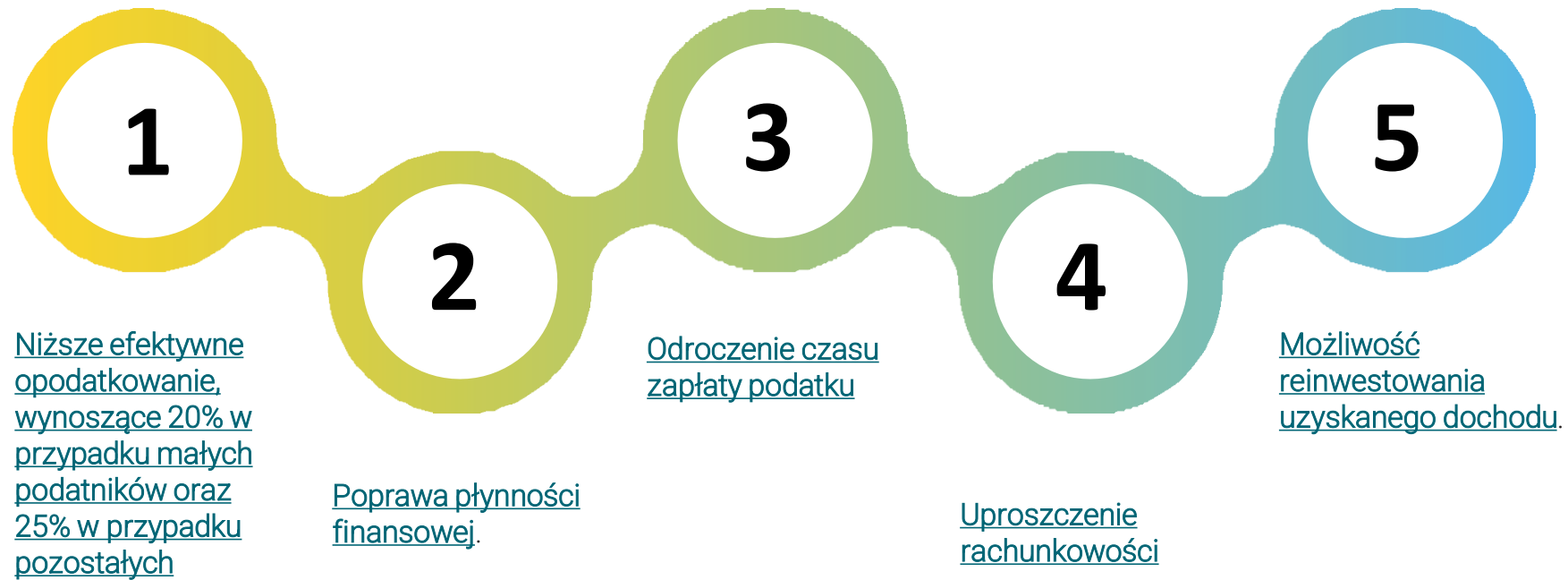
# I. Korzyści stosowania estońskiego CIT



# Schemat funkcjonowania estońskiego CIT



# Korzyści ze stosowania estońskiego CIT



# Warunki stosowania estońskiego CIT

## Warunki ogólne

1. **Mniej niż 50%** (z VAT) **przychodów** osiągniętych w poprzednim roku pochodzi m.in. z wierzytelności, odsetek, poręczeń i gwarancji, praw autorskich oraz realizacji instrumentów finansowych;
2. Zatrudnianie na podstawie umowy o pracę **co najmniej 3 osoby** na pełen etat lub ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzeń;
3. Prowadzenie działalności w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej, spółki komandytowej, spółki komandytowo-akcyjnej, której wspólnikami są **wyłącznie osoby fizyczne**;
4. **Nieposiadanie udziałów** (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną;
5. Niesporządzanie za okres opodatkowania ryczałtem sprawozdań finansowych zgodnie z **MSR**;
6. Złożenie **zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem**, do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany ryczałtem.

# Warunki stosowania estońskiego CIT

## Wyjątki dla przedsiębiorców małych i rozpoczynających prowadzenie działalności

### Podatnik rozpoczynający działalność:

- warunek osiągnięcia mniej niż 50% przychodów z wymienionych tytułów w poprzednim roku uważa się za spełniony;
- warunek dotyczący zatrudnienia nie dotyczy roku rozpoczęcia działalności, a w kolejnych przedsiębiorca jest obowiązany do podnoszenia zatrudnienia o 1 etat co rok.

### Mały podatnik w pierwszym roku opodatkowania ryczałtem:

- warunek dotyczący zatrudnienia uznaje się za spełniony, jeśli podatnik zatrudnia 1 osobę na podstawie umowy o pracę lub ponosi miesięcznie wydatki na wynagrodzenia w kwocie stanowiącej co najmniej przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw.

# Spółka jawna przekształcona w sp. z o.o. - rozpoczęcie prowadzenia działalności

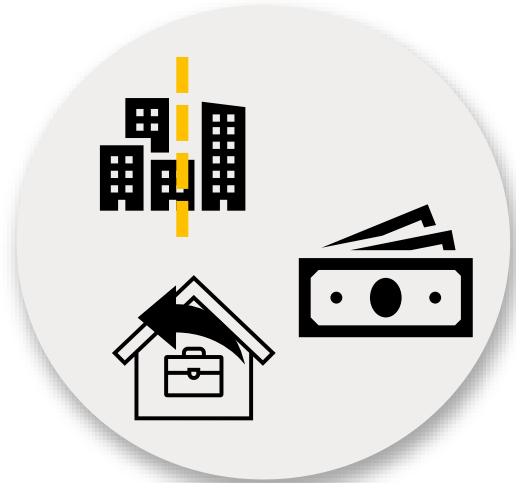
## Przykład

„Z przytoczonych wyżej regulacji jednoznacznie wynika, że w sytuacji podatników utworzonych w wyniku wskazanego w tych przepisach przekształcenia ustawodawca traktuje ich jako **"rozpoczynających działalność"**, nie zaś jako **"rozpoczynających prowadzenie działalności"**, a tylko takim (oraz małym podatnikom) pozwolił na opodatkowanie dochodów ryczałtem w wysokości 10% podstawy opodatkowania. Oba te pojęcia nie są synonimami, dlatego racjonalny ustawodawca traktuje je odmiennie. Na gruncie u.p.d.o.p. za podatników **"rozpoczynających działalność"** ustawodawca uważa również podatników utworzonych w wyniku różnego rodzaju przekształceń, które wyszczególnił w przepisach ww. ustawy. Natomiast nie traktuje ich jako podatników **"rozpoczynających prowadzenie działalności"**, **ponieważ podmioty przekształcone dotychczas prowadzoną działalność kontynuują**, tym samym przekształcenie nie spowodowało rozpoczęcia prowadzenia działalności przez te podmioty.”

- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 października 2023 r. sygn. I SA/Po 469/23



# Wyłączenia podmiotowe



## Przedsiębiorcy

- finansowi;
- instytucje pożyczkowe;
- osiągający przychody z SSE;
- postawieni w stan upadłości lub likwidacji.

## Ograniczenia czasowe: Podatnicy utworzeni

- w wyniku połączenia lub podziału;
- przez wniesienie tytułem wkładów niepieniężnych składników majątku w wyniku likwidacji innych podatników przez wspólników;
- jeżeli zostało do niego wniesione przedsiębiorstwo, ZCP w kwocie >10 000 euro w roku utworzenia lub następującym.

## Ograniczenia czasowe: przedsiębiorcy, którzy:

- zostali podzieleni przez wydzielenie albo wyodrębnienie;
- wniesli do innego podmiotu tytułem wkładu przedsiębiorstwo, ZCP w kwocie >10 000 euro lub składniki majątku uzyskane w wyniku likwidacji podmiotu.

# Przejęcie spółki a estoński CIT

## Przykład

*„Z powyższego jednoznacznie zatem wynika, że podatnik utraci prawo do opodatkowania ryczałtem, z końcem roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym dokonano przejęcia innego podmiotu w drodze łączenia lub podziału podmiotów lub otrzymania wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części - wyłącznie w sytuacji gdy podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny nie stosuje opodatkowania ryczałtem. Z opisu zdarzenia przyszłego wynika, że zarówno spółka przejmująca jak i spółka przejmowana opodatkowane są ryczałtowym podatkiem dochodowym od osób prawnych. **Zatem w sytuacji, w której spółka przejmowana jest opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek, spółka przejmująca nadal będzie mogła być opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek oraz spółka przejmowana w wyniku połączenia nie utraci prawa do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w zakresie rozliczeń sprzed połączenia.**”*

- Interpretacja Dyrektora KIS z dnia 8 grudnia 2023 r. sygn. 0114-KDIP2-2.4010.561.2023.2.RK

# Wniesienie majątku osobistego wspólnika

## Przykład

„W świetle powyższego należy uznać, że art. 28k ust. 1 pkt 6 lit. b ustawy o CIT **nie odnosi się do każdego składnika majątku podatnika, a jedynie do składników majątku, które wchodziły w skład prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa**, tj. były przez niego w sposób czynny, zorganizowany i ciągły wykorzystywane w celach zarobkowych. Fakt, że podatnik jest właścicielem danego składnika majątku nie oznacza, że jest to składnik majątku wchodzący w skład prowadzonego przez podatnika przedsiębiorstwa.

(...) W konsekwencji, odnosząc powyższe do przedstawionego opisu zdarzenia przyszłego, Spółka w przypadku otrzymania aportem Mienia będzie miała prawo stosować opodatkowanie Ryczałtem bez konieczności zachowania czasowego wyłączenia, o którym mowa w art. 28k ustawy CIT, tj. wyłączenia stosowanego w roku podatkowym, w którym dokonano wniesienia wkładu, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy od dnia wniesienia wkładu..”

- Interpretacja Dyrektora KIS z dnia 14 lutego 2024 r. sygn. 0114-KDIP2-2.4010.673.2023.1.RK

# Możliwość zastosowania estońskiego CIT po uzyskaniu decyzji o wsparciu

## Przykład

*„Treść powołanego wyżej przepisu nie daje zdaniem Sądu podstaw do utożsamiania faktu dysponowania przez podatnika decyzją o wsparciu, a osiągnięciem przez niego dochodu z realizacji inwestycji, której decyzja ta dotyczy. Taki pogląd organu uznać należy za byt daleko idący, a przede wszystkim niezajdujący oparcia w art. 28k ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. Z przepisu tego jednoznacznie wynika, że to osiągnięcie określonej kategorii dochodów, a nie wydanie na imię podatnika decyzji o wsparciu wyłącza możliwość skorzystania z ryczałtowej formy opodatkowania. W związku z powyższym jakkolwiek nie byłby charakter zwolnienia od opodatkowania przewidziany w art. 17 ust. 1 pkt 34a u.p.d.o.p., decydujące znaczenie ma kwestia osiągnięcia określonego rodzaju dochodów. Z oczywistych powodów, jeśli podatnik nie osiąga dochodów, to nie mogą one podlegać zwolnieniu, choćby obligatoryjnemu.”*

- wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 lutego 2024 r. sygn. I SA/Bd 622/23

## II. Stosowanie estońskiego CIT



# Różnice w stosunku do zasad ogólnych



# Opodatkowanie – brak amortyzacji podatkowej

## Przykład

„Przepis art. 28h ust. 1 ustawy o CIT wskazuje, że dla ustalenia podstawy opodatkowania w ryczałcie nie stosuje się innych przepisów ustawy o CIT regulujących analogiczne kwestie, tj. w zakresie ustalenia dochodu, podstawy opodatkowania, stawki podatkowej, a także podatku od przychodów z budynków czy podatku minimalnego, których rozliczenie jest bezpośrednio związane z podstawowymi (klasycznymi) zasadami rozliczania podatku CIT.

**Ten sposób opodatkowania wiąże podstawę opodatkowania z kategoriami prawa bilansowego.** (...) Zatem należy się z Państwem zgodzić, że wybierając opodatkowanie ryczałtem od dochodów Spółek, o którym mowa w rozdziale 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych Spółka nie będzie podlegała opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 19, art. 24b, art. 24ca i art. 24d ustawy o CIT, a tym samym **nie będzie musiała stosować przepisów dotyczących amortyzacji podatkowej.**”

- Interpretacja Dyrektora KIS z dnia 19 stycznia 2024 r. sygn. 0111-KDIB1-2.4010.646.2023.3.MC

# Różnice w stosunku do zasad ogólnych – przykład

## Estoński CIT – mały podatnik

Opodatkowanie spółki

- ✓ zysk do opodatkowania – 1 000 000
- ✓ estoński CIT (10%) – 100 000

Opodatkowanie wspólnika – dywidendy

- ✓ wypłacony zysk – 1 000 000
- ✓ podatek od dywidendy (19%) – 190 000
- ✓ pomniejszenie podatku (90%) – 90 000
- ✓ podatek od dywidendy po zmniejszeniu – 100 000
- ✓ całkowity podatek – 200 000 (20%)

## Zasady ogólne – mały podatnik

Opodatkowanie spółki

- ✓ zysk do opodatkowania – 1 000 000
- ✓ podatek CIT (9%) – 90 000
- ✓ zysk do wypłaty – 910 000

Opodatkowanie wspólnika – dywidendy

- ✓ wypłacony zysk – 910 000
- ✓ podatek od dywidendy (19%) – 172 900
- ✓ całkowity podatek – 262 900 (26,29%)



# Różnice w stosunku do zasad ogólnych – przykład

## Estoński CIT – duży podatnik

### Opodatkowanie spółki

- ✓ zysk do opodatkowania – 1 000 000
- ✓ estoński CIT (20%) – 200 000

### Opodatkowanie wspólnika – dywidendy

- ✓ wypłacony zysk – 1 000 000
- ✓ podatek od dywidendy (19%) – 190 000
- ✓ pomniejszenie podatku (70%) – 140 000
- ✓ podatek od dywidendy po zmniejszeniu – 50 000
- ✓ Całkowity podatek – 250 000 (25%)

## Zasady ogólne – duży podatnik

### Opodatkowanie spółki

- ✓ zysk do opodatkowania – 1 000 000
- ✓ podatek CIT (19%) – 190 000
- ✓ zysk do wypłaty – 810 000

### Opodatkowanie wspólnika – dywidendy

- ✓ wypłacony zysk – 810 000
- ✓ podatek od dywidendy – 153 900
- ✓ Całkowity podatek – 343 900 (34,39%)

## Podstawa opodatkowania

- suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat;
- suma dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą;
- dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku – osiągnięty w miesiącu, w którym nastąpiło łączenie, podział, przekształcenie podmiotów lub wniesienie wkładu niepieniężnego;
- dochód z tytułu zysku netto – osiągnięty w roku podatkowym, w którym zakończono opodatkowanie ryczałem;
- dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych.

# Opodatkowanie – wypłata po przekształceniu

## Przykład

„(...) dokonanie wypłaty przez Spółkę przekształconą na rzecz Zainteresowanego kwot odpowiadających zyskowi, który pierwotnie został opodatkowany podatkiem dochodowym od osób fizycznych w jego działalności gospodarczej nie będzie powodowało obowiązku opodatkowania tych kwot ryczałtem od dochodów spółek.

Zatem, **wypłata zysków wypracowanych przez JDG**, dokonana już po przekształceniu JDG w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, **nie będzie spełniała przesłanek do uznania za którąkolwiek z kategorii dochodów podlegających opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek**. W szczególności zyski z działalności spółki przekształcanej nie będą zyskiem netto wypracowanym w okresie opodatkowania ryczałtem.”

- Interpretacja Dyrektora KIS z dnia 15 lutego 2024 r. sygn. 0111-KDIB1-3.4010.698.2023.3.MBD

# Ukryte zyski – nieodpłatna pożyczka

## Przykład

„Zauważyć należy, że w sprawie opisanej we wniosku **beneficjentem w związku z brakiem obowiązku zapłaty odsetek od Pożyczki będzie Spółka** (podatnik ryczaftu), a nie jej udziałowiec/wspólnik (osoba fizyczna) lub podmiot powiązany. Wobec czego brak obowiązku zapłaty odsetek od Pożyczki **nie będzie prowadził do powstania dochodu z tytułu ukrytych zysków.** (...)

Odnosząc się do Państwa wątpliwości zawartej w pytaniu oznaczonym we wniosku nr 3 zgodzić się z Państwem należy, że nieodpłatne korzystanie z kapitału Pożyczki, tj. bez odsetek pierwotnie przewidzianych w Umowie Pożyczki wpłynie na wynik finansowy netto Spółki, a tym samym **będzie opodatkowane ryczaftem w ramach czynności dystrybucji zysku do Wspólnika.**”

- Interpretacja Dyrektora KIS z dnia 22 grudnia 2023 r. sygn. 0111-KDIB2-1.4010.491.2023.1.AJ

# Ukryte zyski – czynsz dzierżawny na rzecz akcjonariusza

## Przykład

„(...) *świadczenie* uznane za ukryty zysk, w przypadku którego stroną jest akcjonariusz spółki opodatkowanej ryczałtem, *może być ocenianie w kontekście świadczenia ekwiwalentnego dywidendzie tylko w takich okolicznościach, gdy poprzez dokonanie czynności prawnej (jednej lub wielu) osiągnięty zostanie taki sam efekt ekonomiczny, jaki osiągnąłby poprzez wypłatę zysku w formie dywidendy.*

*W niniejszym wniosku opisano transakcję zawartą w 2011 r. z podmiotem powiązanym, mieszczącą się w podstawowym przedmiocie działalności Spółki, ustaloną na analogicznych zasadach jak transakcje dokonywane z podmiotami niepowiązanymi, przy zawarciu której Spółka kierowała się przesłankami ekonomicznymi, a transakcja ta była niezbędna w prowadzonej działalności gospodarczej.”*

- Interpretacja Dyrektora KIS z dnia 16 lutego 2024 r. sygn. 0111-KDIB2-1.4010.607.2023.1.AJ

# Wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą składki członkowskie, darowizny, PFRON

## Przykład

„Jak Państwo wskazali w treści zdarzenia przyszłego **przynależność do wskazanych wyżej organizacji jest związana z działalnością Spółki i niezbędna do jej prowadzenia**. Wydatki na składki członkowskie pozwalają na czynne uczestnictwo w działalności, tych podmiotów, w tym na spotkania z innymi przedsiębiorcami w branży, co pozwala na wymianę doświadczeń w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej (...) Tym samym nie będą one stanowiły wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT.”

„**Celem przekazywania Przez Państwa darowizn jest budowa wizerunku Państwa Spółki jako firmy społecznie odpowiedzialnej, budowanie relacji ze społecznościami lokalnymi**. Taki wizerunek pozwala Spółce cieszyć się z większego zaufania i powodzenia wśród lokalnych nabywców jej usług. Mając na uwadze powyższe należy uznać, że przekazane darowizny na rzecz OSP nie będą uznawane za niezwiązane z działalnością gospodarczą. W związku z powyższym nie są opodatkowane na podstawie art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT.”

- Interpretacja Dyrektora KIS z dnia 16 lutego 2024 r. sygn. 0111-KDIB1-2.4010.680.2023.2.MK

# Wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą

## Wyroby gotowe przekazane pracownikom

### Przykład

„Spółka chcąc wyróżnić się na tle innych pracodawców obecnych na rynku podejmowała i zamierza podejmować wiele inicjatyw w zakresie pozapłacowych benefitów dla pracowników. Jednym z nich jest dofinansowanie prywatnego ubezpieczenia medycznego, ubezpieczenia na życie oraz finansowanie posiłków w formie bufetu dla pracowników. Finansowanie posiłków pracownikom jest również związane z poprawą ich warunków pracy, gdyż Spółka jako zakład produkcyjny ma różnego rodzaju warunki pracy, w tym pracę w chłodniach, mroźniach, warunkach trudnych panujących na halach produkcyjnych.

Mając na uwadze powyższe przepisy prawa oraz opis sprawy, należy wskazać, że poniesione przez Spółkę **wydatki na przekazanie wyrobów gotowych** produkowanych przez Spółkę **nie stanowią wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą** i nie podlegają opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek zgodnie z art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT.”

- Interpretacja Dyrektora KIS z dnia 12 stycznia 2024 r. sygn. 0114-KDIP2-2.4010.660.2023.1.IN

**Zapraszamy do zadawania pytań!**



# Stosowanie estońskiego CIT w praktyce

Eksperti: **Bartosz Sankiewicz, Martyna Zawadzka**



**Dziękujemy za uwagę!**

A large, blue, stylized arrow-like shape pointing to the right, located on the right edge of the slide.



**BARTOSZ SANKIEWICZ**  
Partner, doradca podatkowy



**MARTYNA ZAWADZKA**  
Manager

# KONTAKT

**Innside Tax sp. z o.o.**

ul. Zajęcza 15  
00-351 Warszawa

**Biuro w Poznaniu:**

ul. Mielżyńskiego 14 / Okrąglak  
61-725 Poznań

tel. +48 502 385 888

[biuro@innsidetax.com](mailto:biuro@innsidetax.com)

**innsidetax.com**