

*Marcin Jamroży*

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0536-3364>

*Aleksander Łożykowski*

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7349-5302>

*Jan Sarnowski*

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5538-0109>

## Ryczałt od dochodów spółek – stan obecny i postulaty *de lege ferenda*

---

### Streszczenie

Przedmiotem artykułu jest zidentyfikowanie deficytów funkcjonowania podatku dochodowego od osób prawnych i wypracowanie postulatów *de lege ferenda*. W swoich rozważaniach autorzy odniosą się zarówno do klasycznego systemu opodatkowania dochodów, jak i do ryczałtu od dochodów spółek. Ryczałt od dochodów spółek stanowi alternatywny mechanizm opodatkowania, powiązany z momentem wypłaty zysków. W artykule autorzy diagnozują deficyty w wybranych obszarach opodatkowania spółek (obecny stan rzeczy) oraz przedstawiają rekomendacje zmian.

**Słowa kluczowe:** podatki, CIT, estoński CIT, podatek od zysków dystrybuowanych, ryczałt od dochodów spółek

**Kod klasyfikacji JEL:** H210

---

## 1. Wprowadzenie

Proponuje się rozważenie następujących rekomendacji rozwiązań systemowych w zakresie klasycznych zasad opodatkowania:

- przyjęcie w Polsce jednolitego modelu opodatkowania spółek, niezależnie od ich statusu prawnego,
- ściślejsze powiązanie zasad ustalania wyniku podatkowego oraz zysku bilansowego,
- zmiany zasad podatkowych dotyczących rozliczania transakcji między podmiotami niepowiązаныmi, w tym tzw. nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń,
- przyjęcie kompleksowej regulacji, w formie odrębnego rozdziału czy ustawy, dotyczącej wyłącznie opodatkowania procesów restrukturyzacyjnych.

Rekomenduje się również uproszczenie oraz dalsze poszerzenie dostępności regulacji ryczałtu od dochodów spółek (dalej także: estoński CIT), wraz z jego otwarciem na kolejne kategorie podatników, tj.:

- zniesienie warunków dotyczących prostej struktury korporacyjnej i dopuszczenie podmiotów działających w ramach wielopoziomowych grup kapitałowych,
- usunięcie z katalogu przychodów o charakterze kwalifikowanym (pasywnym) przychodów z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, a docelowo – ograniczenie go jedynie do przychodów finansowych,
- stopniowe łagodzenie warunku wejścia w estoński CIT, dotyczącego minimalnego zatrudnienia, poczynając od zmniejszenia liczby osób obligatoryjnie zatrudnionych w spółce, z przynajmniej trzech do przynajmniej jednej,
- rezygnacja z konieczności wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek na okresy czteroletnie, wraz z otwarciem podatnikom możliwości swobodnego wyjścia z tej formy opodatkowania i powrotu do rozliczeń na zasadach klasycznych – bez konieczności celowego naruszenia jednego z warunków funkcjonowania w ramach estońskiego CIT,
- wskazanie precyzyjnych przesłanek kwalifikacji danego świadczenia do kategorii dochodu z tytułu ukrytych zysków.

## 2. Opis obecnego stanu zjawiska i regulacji prawnych

### 2.1. Ewolucja opodatkowania spółek

Obecnie obowiązująca ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych [Dz.U. 2022, poz. 2587, dalej updop] funkcjonuje w Polsce już ponad 30 lat. Permanentne nowelizacje ustawy w ostatnich trzech dekadach nie tylko nie rozwiązały wielu istniejących problemów w opodatkowaniu dochodów osób prawnych, lecz także doprowadziły do dalszej komplikacji systemu podatkowego, skutkującej rosnącymi trudnościami po stronie podatników w stosowaniu dotyczących ich przepisów. Efektami funkcjonowania obowiązujących regulacji są

wysoka czasochłonność rozliczeń oraz rosnące ryzyko popełnienia błędów w rozliczeniach. Zjawiskiem, które w znacznym stopniu determinuje potrzebę zmian w opodatkowaniu dochodów, jest erozja bazy podatkowej, której upatruje się zwłaszcza w działalności podmiotów powiązanych oraz wykorzystywanych technikach tzw. agresywnego planowania podatkowego. Istotnym czynnikiem, który stoi u źródła wyczerpywania się tradycyjnego sposobu opodatkowania niektórych zjawisk lub procesów gospodarczych, jest postępująca komplikacja stosunków biznesowych w skali międzynarodowej. Globalizacja i umiędzynarodowienie procesów tworzenia wartości dodanej ze wszelkimi ich konsekwencjami (w tym działaniami wpisującymi się w międzynarodową optymalizację podatkową) są procesami wyprzedzającymi konstrukcje zawarte w poszczególnych systemach podatkowych. Efektem wskazanych procesów jest coraz pilniejsza potrzeba dostosowania wypracowanych na przełomie wieków XIX i XX reguł opodatkowania do potrzeb nowych gałęzi gospodarki oraz nowych, zyskujących na popularności modeli prowadzenia biznesu [Pietrewicz i in., 2014, s. 363; Brzeziński, 2009, s. 3; Dzwonkowski, Kulicki, 2016].

Dokonując krótkiego przeglądu kierunków ewolucji polskich podatków dochodowych, z punktu widzenia wysokości obciążeń, wyróżnić można zmiany zwiększające lub zmniejszające poziom obciążeń podatnika. Widoczna jest tendencja do zmniejszania stawki podatku oraz rozszerzania bazy podatkowej. Stawka podatku dochodowego od osób prawnych wynosiła w 1992 r. 40% i stopniowo spadała na przestrzeni kolejnych lat do obecnych 19% i 9% w przypadku małych podatników [EY, 2014]. Z perspektywy liczby podmiotów opodatkowanych stawką 9% lub 19%, można obecnie stwierdzić, że podstawową stawką podatkową obowiązującą w Polsce jest stawka 9%. Spośród podatników, którzy wykazali w 2021 r. podatek należny, 53 079 podatników zastosowało stawkę 19%, a 190 567 podatników stawkę 9% [Ministerstwo Finansów, 2022, s. 15]. Jednocześnie podstawa opodatkowania ulega systematycznemu rozszerzaniu, w szczególności przez poszerzanie katalogu wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów oraz rozszerzanie kategorii przychodów podlegających opodatkowaniu [Sztuba, 2016, s. 40].

Szczególnym rodzajem działań ustawodawcy mającym na celu zmniejszenie obciążeń podatkowych jest, obok obniżenia stawki podatku, wprowadzanie ulg podatkowych [Sarnowski, 2017, s. 109]. Ulgą podatkową jest określone w ustawie zmniejszenie wysokości zobowiązania podatkowego w toku jego obliczania, przyjmujące formę zmniejszenia podstawy opodatkowania, obniżenia stawek lub redukcji kwoty podatku [Nykiel, 2002, s. 23]. Ze względu na zadania, jakie realizować mają ulgi, mogą być one stymulacyjne i niestymulacyjne. Tworząc ulgi stymulacyjne, ustawodawca uzależnia zmniejszenie podatku od zaistnienia uznanych przez niego za pożądane faktycznych stanów podatkowo-prawnych. Wśród ulg stymulacyjnych wyróżnia się ulgi gospodarcze [Modzelewski, Bielawny, 2005, s. 89; Modzelewski, Pyssa, 2005, s. 159], ukierunkowane na osiągnięcie konkretnego efektu ekonomicznego (np. pobudzenie inwestycji, zwiększenie skali działalności przedsiębiorstw czy dokonanie w nich modernizacji). Służą one zarazem realizacji pozafiskalnych celów ustawodawcy, co prowadzi do zakwalifikowania ich do kategorii tzw. wydatków podatkowych (ang. *tax expenditures*).

Nie każda zmiana przepisów podatkowych prowadzi do zwiększenia lub zmniejszenia obciążenia daninowego po stronie podatników. Wiele z nich ma charakter upraszczający (zmniejszający czasochłonność i koszty obsługi podatku), uszczelniający (przeciwdziałający unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania) lub doprecyzowujący obowiązujące przepisy. Te ostatnie stanowią odpowiedź na rozbieżności w stosowaniu regulacji prawa podatkowego i mają na celu doprowadzenie do wykładni przepisów zgodnie z wolą ustawodawcy.

Trwanie ustawodawcy przy opodatkowaniu na zasadach historycznych wymusza kolejne inicjatywy służące dostosowaniu treści przepisów do zmieniającej się rzeczywistości oraz do zmieniających się priorytetów polityki gospodarczej państwa. Efektem jest nawarstwianie się kolejnych modyfikacji o charakterze doprecyzującym, stymulacyjnym czy antyabuzyjnym, prowadzące do coraz większej niestabilności i malejącej przejrzystości regulacji daninowych. Należy dostrzec skalę wyzwań, które w zmieniającej się rzeczywistości stoją przed ustawodawcą, jak również ograniczoną odporność przedsiębiorców na zmiany podatkowe, niosące ze sobą często wysokie koszty dostosowawcze. Wymusza to poszukiwanie rozwiązań systemowych, które przez zmianę podstawowych założeń obowiązującego systemu podatku dochodowego ułatwią adresowanie kluczowych wyzwań polityki fiskalnej i gospodarczej przy znacznym ograniczeniu kosztów obsługi po stronie administracji i podatników. Pierwszy krok w kierunku systemowej reformy podatków dochodowych stanowi wprowadzenie od 2021 r. możliwości wyboru przez polskich podatników alternatywnego modelu opodatkowania dochodów spółek, opartego na rozwiązaniu funkcjonującym od 2000 r. w Estonii, gdzie dochody są opodatkowane wyłącznie w momencie ich dystrybucji. Wysokie zainteresowanie przedsiębiorców możliwością rozliczenia podatków w Polsce „na sposób estoński” potwierdza założenia ustawodawcy, że model ten może efektywnie realizować rekomendacje wynikające z teorii optymalnego opodatkowania. Dotyczą one systemowej reformy podatków dochodowych, mającej na celu wsparcie realizacji strategicznych celów rozwojowych Polski (takich jak przyspieszenie wzrostu gospodarczego czy zwiększenie innowacyjności biznesu oraz tempa wzrostu podmiotów z sektora MSP), zapewniającej przy tym transparentność i wygodę stosowania obowiązujących regulacji, legitymizację poboru podatków oraz minimalizację czasu i kosztów procesu fiskalnego – tak po stronie administracji, jak podatników [Grądalski, 2006].

## 2.2. Dualizm systemu opodatkowania dochodów spółek kapitałowych

Obecnie występuje w Polsce dualizm opodatkowania dochodów spółek kapitałowych. Mogą one podlegać rozliczeniu na podstawie:

- klasycznych zasad opodatkowania dochodu podatkowego,
- zysku dystrybuowanego (na zasadzie wyboru).

Dochód podatkowy stanowi nadwyżkę sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągniętą w roku podatkowym. Różnice w zasadach prawa bilansowego i prawa podatkowego powodują odmienne traktowanie wykazanych przez podatnika przychodów oraz

kosztów dla celów rachunkowych i podatkowych. Różnice te mogą mieć charakter trwały lub przejściowy, a ze względu na wpływ na wysokość dochodu – dodatni lub ujemny [Olchowicz, Jamroży, 2018].

Ryczałt od dochodów spółek został wprowadzony do polskiego systemu podatkowego w 2021 r. Szczególne znaczenie dla popularyzacji idei podatku od dystrybuowanych zysków miał prof. J.E. Meade, noblista, który już w latach 70. XX w. w raporcie dotyczącym reformy opodatkowania dochodów [Meade, 1978] wskazywał na zalety tej formy opodatkowania. Istotą podatku od dystrybuowanych zysków jest powiązanie powstania zobowiązania podatkowego z momentem podziału zysków pomiędzy wspólników. W efekcie środki zatrzymane w spółce pozostają nieopodatkowane tak długo, aż nie zostaną wypłacone. Podatnik może je reinwestować czy zwiększyć płynność finansową. Koncepcja podatku od zysków dystrybuowanych po raz pierwszy została zastosowana w Estonii w 2000 r. Reforma systemu podatkowego przyniosła tam pozytywne efekty gospodarcze, w tym prawie dwukrotne przyspieszenie tempa wzrostu gospodarczego i prywatnych inwestycji [Domaszczyńska, Łożykowski, Sarnowski, 2020]. Estonia zajmuje od wielu lat pierwsze miejsca w rankingach przyjazności systemu podatkowego w zakresie CIT jako kraj, w którym rozliczenie tego podatku jest najtańsze i najmniej czasochłonne dla przedsiębiorców [Jegorov, Leszczyłowska, Łożykowski, 2020]. Korzystne efekty zastąpienia klasycznego CIT podatkiem od dystrybuowanych zysków zmotywowały także inne jurysdykcje podatkowe do podjęcia prac nad udostępnieniem podatnikom możliwości opodatkowania dochodów osób prawnych na zasadach wzorowanych na systemie obowiązującym w Estonii. Doświadczenia z podatkiem od zysków dystrybuowanych mają także Łotwa, Gruzja, Macedonia, Mołdawia i Słowenia, a od 2021 r. również Polska. Pierwszym krokiem w kierunku wdrożenia podatku od podzielonych zysków było wprowadzenie do polskiego systemu podatkowego instytucji ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych. Inaczej niż w Estonii, na Łotwie czy w Gruzji, polski ustawodawca nie zastąpił klasycznego modelu CIT podatkiem od dystrybuowanych zysków, obejmując nowymi zasadami rozliczenia wszystkich podatników. Wdrożenie estońskiego CIT przyjęło formę ograniczonego pilotażu, tj. udostępnienia wybranym podatnikom CIT możliwości podjęcia decyzji o rezygnacji z opodatkowania na tradycyjnych zasadach i wyborze rozliczenia na zasadach podatku od dystrybuowanych zysków. Polska jest pierwszym krajem na świecie, który wprowadził w zakresie opodatkowania CIT swoisty dualizm, tj. jednoczesne funkcjonowanie w porządku prawnym dwóch, odmiennych sposobów opodatkowania osób prawnych. Sam dualizm systemu opodatkowania dochodów spółek, pomimo zwiększenia kompleksowości materii regulacyjnej, nie stanowi bariery dla rozwoju przedsiębiorczości. Wynika to z fakultatywności zastosowania estońskiego CIT, tj. prawa wyboru (opcji) tego modelu opodatkowania. W celu wyboru estońskiego CIT należy złożyć zawiadomienie do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, co do zasady – do końca pierwszego miesiąca roku podatkowego. Wyboru takiego można dokonać również w trakcie roku podatkowego, co wiąże się z rozliczeniem CIT za okres od początku roku do dnia poprzedzającego dzień przyjęcia nowej formy opodatkowania oraz z zamknięciem ksiąg i sporządzeniem sprawozdania finansowego.

### 3. Uzasadnienie rekomendacji co do zmian w obszarze klasycznych zasad opodatkowania, sposób ich wdrożenia oraz spodziewane efekty

Opodatkowanie dochodu wysokiego ryzyka, jakim jest zysk przedsiębiorstwa, ogranicza akumulację kapitału i osłabia tempo wzrostu gospodarczego. Postulat najdalej idący, tj. likwidacji opodatkowania zysków przedsiębiorstw, z uwagi na problemy z legitymizacją poboru, niską skuteczność fiskalną CIT (na poziomie ok. 7–11% wpływów ogółem) czy też relatywnie wysoką ekspozycję na manipulacje, nie jest przedmiotem niniejszych rozważań [Grądalski, 2012, s. 571; Grądalski, 2006]. Niezależnie od istniejącego dualizmu systemu opodatkowania (patrz pkt 2), brak jest również jednolitego modelu opodatkowania spółek niemających osobowości prawnej. Spółce komandytowej (Sp.k.) i spółce komandytowo-akcyjnej (SKA) przyznano podmiotowość podatkową, natomiast spółka jawna czy spółka partnerska są nadal podmiotami transparentnymi podatkowo. Dodatkowo zasady opodatkowania obowiązujące dla Sp.k. i SKA różnicują ciężar podatkowy w zależności od rodzaju wspólnika – komplementariusza względnie komandytariusza (akcjonariusza). Niższy ciężar podatkowy w przypadku komplementariusza, w założeniu koncepcyjnym, stanowić ma przy tym wynagrodzenie (premię) za wyższe ryzyko prawne związane z odpowiedzialnością osobistą i nieograniczoną wspólników.

**Przyjęcie w Polsce jednolitego modelu opodatkowania spółek** pozwoliłoby na uniknięcie powtórzeń materii ustawowej zawartej obecnie w dwóch odrębnych ustawach (ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, updof, i ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, updop), a dotyczących źródła – pozarolniczej działalności gospodarczej. Ujednoczenie materialnoprawnych zasad opodatkowania dochodu spółek osobowych i kapitałowych otworzyłoby również możliwość uregulowania opodatkowania działalności gospodarczej w odrębnym akcie rangi ustawowej. Taki krok może zostać połączony z odrębnym uregulowaniem, w osobnych aktach prawnych, opodatkowania dochodów z pracy oraz z zysków kapitałowych. Wyodrębnienie jednolitej ustawy o podatku od dochodów z działalności gospodarczej byłoby zabiegiem porządkującym zasady opodatkowania przedsiębiorstw, przyczyniając się, po stronie podatników, do istotnego zwiększenia bezpieczeństwa prawnego podmiotów prowadzących na terenie Polski pozarolniczą działalność gospodarczą. Jednocześnie miałyby istotny, pozytywny wpływ na gospodarkę, sprzyjając podejmowaniu przez podmioty prowadzące działalność w formie spółek racjonalnych, tj. ekonomicznie uzasadnionych decyzji dotyczących prawnych ram prowadzenia działalności. Gdy, jak obecnie, poziom i zasady opodatkowania dochodu przedsiębiorcy uzależnione są od wybranej przez niego formy prowadzenia działalności gospodarczej, aspekt podatkowy staje się istotnym argumentem przemawiającym za ukształtowaniem w określony sposób struktury (formy), za pomocą której prowadzony jest w Polsce biznes. W efekcie konieczność wyboru pomiędzy formą prawną optymalną podatkowo a zapewniającą najkorzystniejsze prowadzenie działalności gospodarczej pod względem praktycznym czy operacyjnym prowadzi do powstawania



struktur ekonomicznie nieracjonalnych, utrudniających prowadzenie przez przedsiębiorcę działalności operacyjnej.

W klasycznym systemie opodatkowania dochodów spółek należy także rozważyć **ściślejsze powiązanie zasad ustalania wyniku podatkowego oraz zysku bilansowego**. Oderwanie rozpoznawania przychodów lub kosztów dla celów podatkowych od ujęcia rachunkowego powoduje nadmierną kazuistykę obecnych przepisów podatkowych. Przy związaniu dochodu (straty) podatkowej z działalności gospodarczej, z uwzględnieniem potrzebnych korekt, z zyskiem (stratą) bilansową, w razie wątpliwości znajdowałaby zastosowanie interpretacja „w duchu” zasad rachunkowości. Na przykład niemieckie prawo podatkowe zawiera tzw. zasadę miarodajności bilansu handlowego dla bilansu podatkowego, będącego podstawą do obliczenia podatku dochodowego. Ustalanie dochodu podatkowego następuje co do zasady poprzez korektę zysku bilansowego (niem. *Maßgeblichkeitsgrundsatz*) [Birk, 2010, Nb. 819]. Przyjęcie w szerszym zakresie zasady miarodajności pozwoliłoby wyeliminować w warstwie regulacyjnej wiele oczywistości, np. wyłączenie z przychodów należności zarchwowanych na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych (art. 12 ust. 4 pkt 1 updog, art. 14 ust. 3 pkt 1 updof), a z kosztów uzyskania przychodów – wydatków na nabycie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych (art. 12 ust. 4 pkt 1 updog, art. 14 ust. 3 pkt 1 updof). Dotyczy to również wyceny produkcji zakończonej czy produkcji w toku, pochodnych instrumentów finansowych oraz praw z nich wynikających. Przyczyniłoby się to również do uporządkowania zasad określania przychodów i kosztów dla celów podatkowych. Zmniejszyłyby się różnice trwałe i przejściowe między wykazywaną w księgach rachunkowych wartością aktywów i pasywów a ich wartością podatkową.

**Nadmierną ingerencję w swobodę prowadzenia działalności gospodarczej stanowią regulacje podatkowe umożliwiające kwestionowanie, dla celów podatkowych, ustaleń dokonywanych pomiędzy podmiotami niepowiązanymi.** Otwierając możliwość formułowania zarzutu odbiegania ustalonego wynagrodzenia od cen rynkowych na podstawie art. 14 ust. 1–3 updog (odpowiednio art. 19 ust. 1–3 updof), tj. w sytuacji odpłatnego zbycia nieruchomości, praw majątkowych i innych rzeczy, a także świadczenia usług między podmiotami niepowiązanymi, pomija się okoliczność, że na dane świadczenia może w ogóle nie istnieć rynek, a jeżeli nawet występuje obrót rynkowy, to niezmiernie trudno jest ustalić porównywalne świadczenie. Odwołanie się zatem do wartości rynkowej, ustalonej na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami, prawami lub usługami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca zbycia albo świadczenia, jest anachronizmem. W prawie podatkowym nie odwołuje się do pojęcia wartości godziwej.

**Wątpliwości budzi również racjonalność utrzymania wielokrotnego opodatkowania przychodów z tzw. nieodpłatnych (częściowo odpłatnych) świadczeń.** Do przychodów zalicza się wartość otrzymanych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń [Jamroz, 2018, s. 179]. Nieodpłatne świadczenie obejmuje wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia

prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu lub których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku osobie, mające konkretny wymiar finansowy. W księgach rachunkowych zdarzenie takie nie jest ujmowane, ponieważ nie dotyczy zmian majątkowych. Podatnik będący beneficjentem nieodpłatnego świadczenia opodatkowuje wartość takiego świadczenia, najczęściej wyceniając je według cen rynkowych. Zatem podatnik, który nie poniósł kosztu i w konsekwencji nie nastąpiło zmniejszenie jego dochodu podatkowego, ma dodatkowo opodatkować wartość takiego bezpłatnego świadczenia. Przy tym nie ma znaczenia, czy przedsiębiorcy są ze sobą kapitałowo lub organizacyjnie powiązani, czy też nie. Bardziej racjonalna byłaby odpowiednia korekta dochodu podatnika dokonującego takiego świadczenia, a nie podatnika je otrzymującego. Po stronie otrzymującego nieodpłatne świadczenie wartość nieodpłatnych świadczeń ustala się zasadniczo według cen rynkowych stosowanych w danej miejscowości, w dacie otrzymania świadczenia.

Aktualne regulacje dotyczące opodatkowania działań (procesów) restrukturyzacyjnych są fragmentaryczne oraz mało czytelne. Podatnicy nie mają prawa wyboru pomiędzy odroczeniem opodatkowania a ujawnieniem „cichych rezerw” zawartych w składnikach majątkowych i ich opodatkowaniem na dzień dokonania danej transakcji restrukturyzacyjnej. Z punktu widzenia uczestników transakcji restrukturyzacyjnej transakcje neutralne podatkowo nie muszą być korzystniejsze od transakcji powodujących powstanie dochodu do opodatkowania, ponieważ te pierwsze cechuje kontynuacja wyceny składników majątkowych i zasad amortyzacji. Używane jest przy tym pojęcie „wartości”, bez sprecyzowania, o jaką wartość chodzi (bilansową czy rynkową), co ma potencjalnie wpływ na wielkość przychodów (kosztów) podatkowych. Brak jest również skonkretyzowanych zasad wyceny procesów restrukturyzacyjnych na potrzeby cen transferowych.

W celu eliminacji wskazanych deficytów regulacyjnych w zakresie ujęcia i wyceny dla celów podatkowych, uzasadnione jest przyjęcie kompleksowej regulacji, w formie odrębnego rozdziału czy ustawy, obejmującej ogóle zasady ujęcia i wyceny dla celów podatkowych, a także rozwiązania szczegółowe w odniesieniu do wybranych zdarzeń restrukturyzacyjnych. Nie bez znaczenia jest uniknięcie powtórzeń materii zawartej obecnie w dwóch odrębnych ustawach o podatkach dochodowych, odnoszących się do skutków podatkowych zdarzeń restrukturyzacyjnych [Jamroży, 2018, s. 179].

#### **4. Uzasadnienie rekomendacji dotyczących zmian w obszarze ryczału od dochodów spółek, sposób ich wdrożenia oraz spodziewane efekty**

Alternatywny wobec zasad ogólnych model opodatkowania dochodów osób prawnych, dostępny jest w Polsce obecnie jedynie dla określonej grupy podatników CIT. Zawiera wiele ograniczeń oraz dodatkowych obowiązków, które nie występują w modelu opodatkowania



obowiązującym w Estonii [Dz.U. 2020, poz. 2122; Łożykowski, Sarnowski, 2020b, s. 18; Łożykowski, Sarnowski, 2020a, s. 13]. Z dniem 1 stycznia 2022 r. usunięta została część dotychczasowych ograniczeń oraz wprowadzono ułatwienia, zwiększające dostępność i atrakcyjność tej opcji podatkowej [Dz.U. 2021, poz. 2105; Łożykowski, Sarnowski, 2021, s. 87]. W efekcie w 2023 r. już ponad 10 tys. spółek opodatkowanych jest ryczałtem od dochodów spółek [Szulc, Pokojska, 2023]. Jest to aż 25 razy więcej niż w 2021 r., kiedy zdecydowało się na to tylko 425 podmiotów [Monday News, 2022]. Podatek od podzielonych zysków doczekał się znacznie większej popularności niż inne rozwiązania podatkowe mające na celu wsparcie inwestycji, takie jak ulga badawczo-rozwojowa (art. 18d ustawy CIT), ulga IP-Box (art. 24d ustawy CIT) czy zwolnienie nowych inwestycji na podstawie decyzji o wsparciu [Dz.U. z 2020, poz. 1752; Dz.U. 2021, poz. 2105]. W 2023 r. ustawodawca zdecydował się na kosmetyczne zmiany w zakresie ryczałtu od dochodów spółek, dokonane ustawą z dnia 7 października 2022 r. [Dz.U. 2022, nr 2180]. Miały one na celu ułatwienie zastosowania ryczałtu w praktyce oraz usunięcie pojawiających się w toku jego stosowania wątpliwości. Istotnym krokiem w kierunku upowszechnienia podatku od zysków dystrybuowanych było natomiast przyjęcie estońskiego modelu opodatkowania dla fundacji rodzinnych [Dz.U. 2023, poz. 326; Łożykowski, Sarnowski, 2023, s. 21].

## **4.1. Rekomendacje dotyczące warunków stosowania ryczałtu od dochodów spółek**

### **4.1.1. Warunek dotyczący formy prawnej**

Wybór ryczałtu od dochodów spółek możliwy jest jedynie w przypadku spełnienia określonych warunków ustawowych. Z ryczałtu mogą skorzystać tylko spółki akcyjne, z ograniczoną odpowiedzialnością, proste spółki akcyjne oraz spółki komandytowe i komandytowo-akcyjne. Ryczałtu nie mogą wybrać podmioty mające inną formę prawną, w tym spółdzielnie oraz podmioty transparentne pod względem podatku dochodowego, to jest spółki cywilne, jawne i partnerskie. Spółki jawne nie będą mogły wybrać ryczałtu od dochodów spółek, nawet jeśli staną się podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Wyłączenie to ma charakter sankcyjny wobec tego typu podmiotów. Z ryczałtu od dochodów spółek nie mogą skorzystać także podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych.

Z punktu widzenia celu wprowadzenia estońskiego CIT w Polsce, trudno obecnie dostrzec uzasadnienie dla wyłączenia z tej formy opodatkowania niektórych kategorii podmiotów prowadzących działalność gospodarczą i podlegających CIT, w szczególności spółdzielni. Tak jak spółki podlegające pod ryczałt, prowadzą one działalność gospodarczą i konkurują ze spółkami. Różnią się jednak od spółek specyfiką stosunków pomiędzy wehikułem inwestycyjnym (spółka lub spółdzielnia) a podmiotami zaangażowanymi w projekt biznesowy (wspólnicy spółki lub członkowie spółdzielni). Z tej perspektywy postulowane jest rozszerzenie

możliwości wyboru tej formy opodatkowania na spółdzielnie. Wyzwaniem dla ustawodawcy, które dotychczas stanowiło przeszkodę w dopuszczeniu tej formy prawnej do opodatkowania ryczałtem, jest trudność w odpowiednim określeniu podziału zysku oraz obawa przed powstaniem obowiązków podatkowych po stronie spółdzielni z tytułu wypłaty ukrytych zysków w przypadku specyficznych form rozliczeń z członkami spółdzielni.

#### 4.1.2. Warunek dotyczący struktury korporacyjnej

Istotnym ograniczeniem dla wyboru i rozwoju ryczałtu od dochodów spółek jest zakaz posiadania, przez podatników opodatkowanych w ten sposób, 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. Z drugiej strony udziałowcami, akcjonariuszami lub współnikami spółki, która opodatkowana jest ryczałtem od dochodów spółek, mogą być 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 [Dz.U. 2023, nr 2992]. Przedmiotowe ograniczenia można zbiorczo określić jako obowiązek posiadania płaskiej struktury korporacyjnej, tj. takiej, w której wyłącznym współnikiem jest osoba fizyczna a spółka nie posiada dalszego zaangażowania kapitałowego w innych podmiotach, a więc nie jest częścią grupy kapitałowej. Wydane dotychczas interpretacje indywidualne wskazują przy tym, że ograniczenie w posiadaniu udziałów nie dotyczy umowy spółki cywilnej (patrz m.in. [Interpretacja indywidualna z 26.10.2022]). Warunek dotyczący prostej struktury właścicielskiej podatnika CIT wynikał z zamiaru ograniczenia przez ustawodawcę kręgu uprawnionych podmiotów jedynie do mniejszych i średnich spółek, tj. tych, dla których brak dostępu do finansowania stanowi istotną barierę na ścieżce rozwoju. Skala tego zjawiska jest istotna – według badań OECD z 2017 r. co trzecia mała i średnia firma w Polsce nie pozyskała potrzebnego jej finansowania dłużnego [OECD, 2020]. Efekt ten spotęgowany został od wiosny 2022 r. gospodarczymi konsekwencjami intensyfikacji działań wojennych za wschodnią granicą Polski. Warto mieć na uwadze, że zazwyczaj to większe podmioty tworzą bardziej złożoną strukturę kapitałową i w konsekwencji nie spełniają przywołanego warunku skorzystania z ryczałtu. Ograniczenie odnośnie do posiadania zaangażowania kapitałowego w innych podmiotach dotyczy wyłącznie podatnika, więc współnik będący osobą fizyczną może posiadać udziały w innych spółkach. Możliwe jest więc tworzenie grup kapitałowych powiązanych wprost przez osobę współnika.

Wprowadzenie ograniczenia dotyczącego prostej struktury korporacyjnej miało także na celu uniemożliwienie tworzenia międzynarodowych struktur kapitałowych, w ramach których polskie spółki posiadałyby udziały w zagranicznych podmiotach lub zagraniczne

podmioty posiadałyby udziały w polskich spółkach opodatkowanych na zasadach ryczałtu. Enumeratywne wyliczenie form prawnych dopuszczonych do korzystania z ryczałtu od dochodów spółek oraz ograniczenia dotyczące struktury korporacyjnej powodują, że możliwa jest dystrybucja zysków jedynie od polskiej spółki do osoby fizycznej opodatkowanej podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Zachowane jest więc podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym wypłacanych zysków, jednak z prawem do kredytowania określonej części podatku zapłaconego na poziomie spółki z podatkiem od dochodu z dywidendy uzyskiwanej przez osobę fizyczną. W przypadku wypłaty dywidendy do osoby fizycznej będącej polskim rezydentem podatkowym, łączne opodatkowanie na poziomie spółki i wspólnika wyniesie 20% lub 25%, odpowiednio w przypadku spółki mającej status małego podatnika i pozostałych spółek. W przypadku nierezydentów łączne efektywne globalne obciążenie zazwyczaj będzie wyższe. Wynika to z faktu, że zapłacony podatek od dochodów z dywidendy osoby fizycznej stanowić będzie w Polsce mniejszą część obciążenia wypłacanych zysków, co spowoduje, że w przypadku najczęściej stosowanej metody unikania podwójnego opodatkowania przy wypłacie dywidend – metody zaliczenia proporcjonalnego – w większości przypadków wystąpi obowiązek dopłaty podatku w państwie rezydencji podatnika – osoby fizycznej. Na przykład jeśli spółka niebędąca małym podatnikiem CIT wypłaca 1 mln PLN dywidendy, należny podatek CIT wyniesie 20%, to jest 200 tys. PLN, natomiast należny podatek PIT wyniesie jedynie 5% ( $1 \text{ mln PLN} \times 19\% - 70\% \times 200 \text{ tys. PLN} = 50 \text{ tys. PLN}$ ). Jeśli wspólnikiem jest osoba fizyczna będąca polskim rezydentem podatkowym, nie jest ona obciążona dodatkowym opodatkowaniem, natomiast w przypadku nierezydenta możliwe jest dalsze opodatkowanie według prawa podatkowego kraju rezydencji wspólnika. W konsekwencji można stwierdzić, że z ryczałtu od dochodów spółek w zdecydowanej większości korzystać będą podmioty z polskim kapitałem.

Zakaz posiadania rozbudowanych struktur korporacyjnych jest jednym z najbardziej uciążliwych warunków opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Realia biznesowe często wymuszają konieczność posługiwania się różnymi podmiotami w celu realizacji określonych projektów inwestycyjnych. Brak możliwości skorzystania z ryczałtu lub potencjalna możliwość utraty tej formy rozliczenia dyskryminuje określone formy prowadzenia biznesu. Ograniczenie to nie powinno więc być utrzymywane w systemie podatkowym. **Konieczne jest docelowe zniesienie warunków dotyczących prostej struktury korporacyjnej i dopuszczenie do rozliczeń na zasadach estońskiego CIT podmiotów działających w ramach wielopoziomowych grup kapitałowych.** Dojście do tego celu może być poprzedzone stopniowym łagodzeniem ograniczenia dotyczącego możliwości posiadania udziałów w innych podmiotach. W pierwszym kroku rekomendowane jest wprowadzenie podatkowej grupy kapitałowej na potrzeby ryczałtu od dochodów spółek, w ramach której wszystkie podmioty dokonałyby wyboru ryczałtu. Przepływy pieniężne, w tym podział zysku, w ramach podatkowej grupy kapitałowej na potrzeby ryczałtu, byłyby neutralne podatkowo, a dopiero ostateczna dystrybucja do wspólników podlegałaby opodatkowaniu. Tego typu rozwiązanie pozwoliłoby na tworzenie wyspecjalizowanych podmiotów odpowiadających

potrzebom określonych projektów inwestycyjnych i jednocześnie pozostających w określonej hierarchii zaangażowania kapitałowego. Swobodny przepływ środków w ramach grupy pozwalałby na reinwestowanie środków także przez podmioty inne niż te, które wygenerowały dochód. Ostatecznie należy rekomendować całkowite usunięcie ograniczeń dotyczących podmiotowości wspólników oraz możliwości zaangażowania kapitałowego w innych podmiotach, w tym zagranicznych.

#### 4.1.3. Warunek dotyczący przychodów operacyjnych

Opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik, jeżeli mniej niż 50% przychodów z jego działalności osiągniętych w poprzednim roku podatkowym, liczonych z uwzględnieniem kwoty należnego podatku od towarów i usług, pochodziło 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 lub z transakcji z podmiotami powiązаныmi – w przypadku gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma. Warunek ten ma na celu wyłączenie z opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek podmiotów, które mają charakter mniej operacyjny, a bardziej nastawione są na uzyskiwanie dochodów pasywnych, w tym od podmiotów powiązanych. Ryczałt od dochodów spółek ma na celu przede wszystkim neutralizację negatywnego efektu oddziaływania podatku dochodowego na skłonność do inwestowania w środki trwałe oraz na rozwój biznesu angażującego odpowiednie zasoby osobowe i kapitałowe. Z tego względu wyłączone zostały podmioty, których dochody mają głównie pasywny charakter, oparty na uzyskiwaniu płatności biernych określonego rodzaju. W oczywisty sposób nie zostały w tym katalogu zwarte dochody z dywidend, ponieważ spółka opodatkowana ryczałtem nie może ich uzyskiwać.

Stwierdzić należy nadmiarowość obecnej konstrukcji warunku dotyczącego struktury przychodów spółki. Najwięcej wątpliwości budzi przy tym odniesienie się do przychodów z praw autorskich lub praw własności przemysłowej. Można zrozumieć motywację ustawodawcy, który dostrzega w przychodach związanych z wartościami niematerialnymi i prawnymi pewien potencjał do tworzenia sztucznych przepływów pieniężnych w ramach podmiotów powiązanych. Jednak tak ogólne określenie tego strumienia przychodów pozbawia możliwości wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, a więc dyskryminuje w stosunku do pozostałych podatników podmioty, których działalność koncentruje się na wytwarzaniu i sprzedaży lub udostępnianiu praw własności intelektualnej. W interpretacjach indywidualnych pojawiają się przykłady firm projektowych [Interpretacja indywidualna z 21.06.2022] lub związanych z programowaniem [Interpretacja indywidualna z 14.09.2022], które większą część przychodów uzyskują z praw autorskich lub praw własności przemysłowej. Wiele wątpliwości w praktyce wiąże się także z koniecznością określenia, czym jest znikoma wartość dodana pod względem ekonomicznym w przypadku prowadzenia transakcji ze spółkami

powiązanymi [Interpretacja indywidualna z 19.04.2023]. Zasadne jest przejściowe utrzymanie ograniczenia dostępu do ryczałtu od dochodów spółek przedsiębiorstw finansowych oraz spółek, których przychody składają się głównie z przychodów finansowych. Celem regulacji jest wzmocnienie reinwestycji przedsiębiorstw produkcyjnych, a nie sektora finansowego lub inwestycji portfelowych. **Z punktu widzenia osiągnięcia celów regulacji nie są natomiast uzasadnione pozostałe ograniczenia, w szczególności dotyczące uzyskiwania przychodów z wierzytelności, praw autorskich czy transakcji z podmiotami powiązanymi.** Nie da się racjonalnie wytłumaczyć, dlaczego z ryczałtu mają być wykluczone spółki zajmujące się nowymi technologiami, pracami badawczo-rozwojowymi czy świadczeniem usług, których trzon stanowi wytworzenie wartości niematerialnych i prawnych. Przychody te należy wyłączyć z katalogu przychodów określających strukturę przychodów pozwalającą na skorzystanie z ryczałtu.

#### 4.1.4. Warunek dotyczący zatrudnienia

Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami podmiot opodatkowany ryczałtem musi zatrudniać na podstawie umowy o pracę co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty. Muszą być to osoby niebędące udziałowcami, akcjonariuszami ani współnikami tego podatnika. Zatrudnienie powinno mieć miejsce przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, a gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych – przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym, lub ponosić 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 współnikami tego podatnika, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń podatnik jest płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych lub płatnikiem składek na ubezpieczenia społeczne. Opodatkowane ryczałtem od dochodów spółek mogą być zatem tylko te podmioty, które angażują przynajmniej minimalny kapitał osobowy. Prowadzenie działalności w formie spółki opodatkowanej ryczałtem nie miało stanowić alternatywy dla samozatrudnionych oraz freelancerów, ale dla przedsiębiorstw z wyraźnym potencjałem wzrostu. Stąd uzasadnione jest utrzymanie, przynajmniej przejściowo, warunku zatrudnienia. Warunek ten jest jednak obecnie określony zbyt rygorystycznie i sprawia trudności interpretacyjne.

Wydaje się być wystarczające, aby zatrudnienie obejmowało przynajmniej jedną osobę niebędącą współnikiem spółki, na podstawie umowy o pracę lub innej umowy cywilnoprawnej za określonym w przepisach minimalnym wynagrodzeniem. Warto zauważyć, że niemal połowa spółek kapitałowych nie pełni funkcji płatnika składek na ubezpieczenia społeczne. Zastanawiający jest tak duży udział spółek, które nie zatrudniają żadnych pracowników. Tymczasem warunek zatrudnienia wciąż stanowi szczególnie dotkliwe ograniczenie dla spółek w dostępie do ryczałtu i zasadne jest złagodzenie jego zastosowania. W przypadku



przeprowadzenia szerszych zmian systemowych, obejmujących ograniczenie możliwego arbitrażu w zakresie składek na ubezpieczenia społeczne w przypadku spółek służących do prowadzenia biznesu na zasadzie samozatrudnienia samodzielnie lub ze współnikami, uzasadnione byłoby rozszerzenie ryczałtu także na podmioty niezatrudniające pracowników innych niż wspólnicy.

## 4.2. Okres opodatkowania ryczałtem

Podmioty, które zdecydowały się na wybór ryczałtu już w 2021 r., obowiązane były do poczynienia i wykazania odpowiednich nakładów inwestycyjnych w okresie dwu- lub czteroletnim. Ten warunek został usunięty przez ustawodawcę już od 2022 r. Powiązany ściśle z tym warunkiem okres, na który spółka wybierała ryczałt od dochodów spółek, czyli cztery lata, pozostał jednak elementem konstrukcji ryczałtu. Z czteroletnim okresem pozostawania na ryczałcie powiązana została także instytucja wygaśnięcia podatku z tytułu tzw. korekty wstępnej, którą każda spółka musi przeprowadzić, decydując się na wybór ryczałtu, a także możliwość rozliczenia straty „wstecz” przy wejściu na zasady estońskiego CIT. Należy ocenić, że rozwiązania te, w przeciwieństwie do usuniętego warunku poniesienia określonych nakładów inwestycyjnych, nie uzasadniają związania podatnika czteroletnim okresem pozostawania na ryczałcie. W praktyce powstają wątpliwości co do możliwości rezygnacji z opodatkowania ryczałtem przed upływem czteroletniego okresu. Wnioskując na podstawie przepisów przejściowych, gdzie czasowo wprost dopuszczono rezygnację z końcem każdego roku podatkowego w trakcie trwania czteroletniego okresu opodatkowania ryczałtem, obecnie przyjmuje się, że do 2024 r. możliwe jest zrezygnowanie z ryczałtu w każdym roku podatkowym. Od 2025 r. taka możliwość nie będzie jednak dla podatników dostępna, stąd konieczne jest wprowadzenie odpowiedniej modyfikacji przepisów, tak aby ryczałt był wybierany nie na okres czteroletni, a na dany rok podatkowy, aż do rezygnacji z ryczałtu. Warto zauważyć, że utrata prawa do ryczałtu może zostać wykreowana przez podatnika przez celowe naruszenie jednego z warunków funkcjonowania w ramach estońskiego CIT. Brak możliwości rezygnacji w każdym roku podatkowym czteroletniego okresu nie ma więc uzasadnienia w kontekście konstrukcji ryczałtu od dochodów spółek.

## 4.3. Zasady opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek

Podstawowym założeniem estońskiego CIT jest opodatkowanie dochodów w momencie ich dystrybucji. Nie budzi większych wątpliwości opodatkowanie podzielonych zysków i innych ekwiwalentnych prawnie form dystrybucji zysku ze spółki. Istotnym obszarem, który budzi trudności w praktyce funkcjonowania podmiotów na ryczałcie od dochodów spółek, jest kategoria dochodu z tytułu ukrytych zysków oraz dochodu z tytułu wydatków niezwią-



zanych z działalnością gospodarczą. Opodatkowanie tych kategorii dochodów ma charakter zabezpieczający system przed nieopodatkowaniem wypłaty zysków, przyjmującej formę innych świadczeń, ekwiwalentnych ekonomicznie do wypłaty dywidendy. Odmienne jednak niż w innych jurysdykcjach, które opierają model opodatkowania dochodów na podatku od zysków dystrybuowanych, polski ustawodawca zdecydował się na szerokie zarysowanie tego pojęcia. Przez ukryte zyski polski ustawodawca rozumie świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec, akcjonariusz albo wspólnik lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem, lub z tym udziałowcem, akcjonariuszem albo wspólnikiem. Definicja ta obejmuje właściwie wszystkie możliwe świadczenia, zarówno te wykonywane przez podatnika, jak i na rzecz podatnika, decydujące znaczenie ma przy tym wykazanie związku danego świadczenia z udziałem w zysku osiąganym przez spółkę. Wydaje się, że wykazanie przynajmniej pośredniego związku świadczenia na rzecz wspólnika lub podmiotu powiązanego ze wspólnikiem, możliwe jest właściwie w każdej sytuacji. W konsekwencji zbyt szerokie podejście do koncepcji opodatkowania ukrytych zysków prowadzi do wątpliwości co do zakresu opodatkowania, skutkując zwiększeniem ryzyka podatkowego [Guzek, 2022, s. 303]. Celem tych regulacji jest wyłączenie możliwości nieopodatkowania transferu osiąganego przez spółkę zysku do wspólnika. Chodzi tutaj o postawienie pewnych środków do swobodnej dyspozycji wspólnika kosztem spółki, która jednocześnie nie uzyskuje w zamian odpowiedniego ekwiwalentu ekonomicznego. O trudności w rozumieniu ukrytych zysków świadczą liczne interpretacje indywidualne wydane w przedmiotowej sprawie. Przegląd wydanych dotychczas interpretacji indywidualnych prowadzi do wniosku, że ukryte zyski stanowią jedno z głównych zagadnień, o które pytają podatnicy. **Rekomenduje się, aby biorąc pod uwagę dotychczasowe doświadczenia podatkowników ze stosowaniem ryczałtu, zmodyfikować regulację ustawową dotyczącą ukrytych zysków przez jej zawężenie i wskazanie konkretnych przesłanek, które muszą zostać spełnione, aby zakwalifikować dane świadczenie do kategorii dochodu z tytułu ukrytych zysków.**

## 5. Podsumowanie

Funkcjonujące w Polsce rozwiązania legislacyjne w zakresie opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej liczą sobie ponad 30 lat. Proces nakładania się na siebie kolejnych regulacji o charakterze doprecyzowującym, uszczelniającym i stymulacyjnym doprowadził do postępującej komplikacji zasad opodatkowania. Nieczytelność i niekonsekwentne stosowanie przepisów mnożą spory między podatnikami a administracją podatkową, prowadząc do sytuacji, w której kwestie podatkowe stały się istotnym czynnikiem ryzyka w toku prowadzenia działalności gospodarczej. Diagnoza systemu opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej wskazuje na potrzebę jego systemowej, a nie wycinkowej, przebudowy.

W artykule określono kluczowe obszary problemowe w zakresie opodatkowania dochodów osób prawnych, które wciąż nie zostały rozwiązane, a także wskazano na konieczność rewizji wybranych obszarów opodatkowania dochodów, biorąc pod uwagę poczynione dotychczas zmiany. Opierając się na ponad dwóch latach obowiązywania w polskim porządku prawnym opcji podatkowej w postaci alternatywnego wobec historycznych zasad CIT rozliczenia na zasadach podatku od zysków dystrybuowanych, wypracowano także rekomendacje kluczowych zmian w zakresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Estoński CIT, jako odpowiedź ustawodawcy na wskazywane przez podatników trudności w opodatkowaniu osób prawnych, dla efektywniejszej realizacji swojego celu powinien podlegać dalszemu uproszczeniu oraz być stopniowo udostępniany coraz szerszemu katalogowi podatników CIT.

## Bibliografia

### Dokumenty prawne

1. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21.06.2022 r. nr 0111-KDIB2-1.4010.198.2022.1. BJ.
2. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 14.09.2022 r. nr 0111-KDIB1-1.4010.381.2022.3. ŚS.
3. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 26.10.2022 r. nr 0114-KDIP2-1.4010.48.2022.2. MW.
4. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19.04.2023 r. nr 0111-KDIB1-1.4010.84.2022.1. SG.
5. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 ze zm., dalej: ustawa CIT.
6. Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1752, z 2021 r., poz. 2105.
7. Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 2122.
8. Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 2105.
9. Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2022 r., poz. 2180.
10. Ustawa z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej, Dz.U. z 2023 r., poz. 326.
11. Ustawa z dnia 14 kwietnia 2023 r. o zmianie ustawy o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, ustawy o obligacjach, ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2023 r., poz. 825.

## Wydawnictwa zwarte i artykuły prasowe

1. Birk D. [2010], *Steuerrecht*, C.F. Müller, Heidelberg, München, Landsberg, Frechen, Hamburg.
2. Brzeziński B. [2009], *Reformy podatkowe – teoria i doświadczenia polskie*, w: *Systemowa reforma podatków dochodowych*, red. B. Brzeziński, W. Nykiel, C.H. Beck, Warszawa.
3. Domaszczyńska P., Łożykowski A., Sarnowski J. [2020], *Estoński CIT dla Polski. Potencjał, model wdrożenia i oczekiwane efekty*, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa.
4. Dzwonkowski H., Kulicki J. (red.) [2016], *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
5. EY [2014], *System stworzony od podstaw, czyli prawdziwa historia 25-lecia polskich podatków*, Warszawa.
6. Grądalski F. [2006], *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
7. Grądalski F. [2012], *Teoretyczne aspekty racjonalizacji systemu podatkowego*, w: *Dorobek ekonomii, finansów i nauk o zarządzaniu oraz jego praktyczne wykorzystanie na przełomie XX i XXI wieku*, red. R. Bartkowiak, J. Ostaszewski, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
8. Guzek M. [2022], *Rozdział 17 Estoński CIT – próba oceny regulacji*, w: M. Guzek, J. Nowacki, M. Stefaniak, M. Wądołek, P. Wysocki, *Estoński CIT w praktyce*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
9. Jamróży M. [2013], *Tax Risk Management in the Area of Transfer Pricing*, w: *Business and Non-Profit Organizations Facing Increased Competition and Growing Customers' Demands*, red. A. Nalepka, A. Ujwary-Gil, Wyższa Szkoła Biznesu – National-Louis University, Nowy Sącz.
10. Jamróży M. [2018], *Dochody z działalności gospodarczej – analiza stanu obecnego i możliwe kierunki zmian*, „Studia BAS”, 2(54).
11. Jęgorov D., Leszczyłowska A., Łożykowski A. [2020], *Estoński CIT – lekcje dla Polski*, „Zeszyty mBank – CASE”, 163.
12. Łożykowski A., Sarnowski J. [2020], *Estoński CIT w Polsce, czyli ryczałt od dochodów spółek kapitałowych jako propozycja podatku od zysków dystrybuowanych w polskim systemie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy”, 10.
13. Łożykowski A., Sarnowski J. [2020], *Estoński CIT w Polsce – fakty i mity*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”, 8(288).
14. Łożykowski A., Sarnowski J. [2021], *Estoński CIT 2.0, czyli drugi krok w kierunku pełnego systemu estońskiego w Polsce*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”, 9(301).
15. Łożykowski A., Sarnowski J. [2023], *Estoński CIT 3.0 – ryczałt od dochodów spółek i fundacja rodzinna*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”, 12(316).
16. Meade J. [1978], *The Structure and Reform of Direct Taxation*, The Institute for Fiscal Studies, Boston, Sydney.
17. Modzelewski W., Bielawny J. (red.) [2005], *Materialne prawo podatkowe*, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o., Warszawa.
18. Modzelewski W., Pyssa J. (red.) [2005], *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy, Warszawa.
19. Nykiel W. [2002], *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Wolters Kluwer, Warszawa.

20. Olchowicz I., Jamroży M. [2018], *Rachunkowość podatkowa. Analiza w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych*, Difin, Warszawa.
21. Pietrewicz M., Felis P., Jamroży M., Szlęzak-Matusiewicz J. [2014], *Przesłanki i kierunki zmian w polskim systemie podatkowym – wybrane zagadnienia*, w: *Rozwój nauki o finansach. Stan obecny i pożądane kierunki jej ewolucji*, red. J. Ostaszewski, E. Kosycarz, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
22. Sarnowski J. [2017], *30 lat sprawiedliwości podatkowej – podsumowanie i kierunek zmian*, w: *Z dziejów historii podatków – Wybrane problemy*, red. K. Banaś, R. Stasiak, wyd. Konrad Banaś, Łódź.
23. Sztuba W. [2016], *Światowe tendencje w opodatkowaniu przedsiębiorstw*, w: *Efektywne opodatkowanie przedsiębiorstw*, Wolters Kluwer, Warszawa.
24. Szulc M., Pokojska A. [2023], *Firmy wstrzymują decyzję o przejściu na estoński CIT*, „Gazeta Prawna”, 13 marca.

### Materiały internetowe

1. Ministerstwo Finansów [2022], *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2021 rok*, dostęp: 20.04.2023.
2. Monday News, *Estoński CIT wystrzelił. To już prawdziwy boom*, <https://businessinsider.com.pl/firmy/podatki/firmy-wyberaja-estonski-cit-to-prawdziwy-boom-dane/yc2ncvt>, dostęp: 21.04.2023.
3. OECD [2020], *Financing SMEs and Entrepreneurs 2020: An OECD Scoreboard*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/061fe03d-en>, dostęp: 21.04.2023.

---

## Flat-rate tax on corporate income: the current state of affairs and de lege ferenda postulates

---

### Summary

The subject of the article is to identify the deficiencies in the functioning of the corporate income tax and develop de lege ferenda postulates. In their deliberations, the authors will address both the classical system of income taxation and the flat-rate tax on corporate income. The flat-rate tax on corporate income represents an alternative taxation mechanism, linked to the moment of profit distribution. The article will diagnose deficiencies in selected areas of corporate taxation (the current state of affairs) and provide recommendations for changes.

**Keywords:** taxes, CIT, Estonian CIT, tax on distributed income, flat-rate tax on corporate income

---