

Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych spółki z ograniczoną odpowiedzialnością powstałej w wyniku przekształcenia – różnice między zasadami ogólnymi i estońskim CIT

Malwina Sik

Prawnik, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

W klasycznym podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: klasyczny CIT¹) opodatkowany jest dochód rozumiany jako różnica między przychodami podatkowymi a kosztami uzyskania przychodów. Spółki płacą miesięczne zaliczki na ten podatek, a zatem na bieżąco. W przypadku ryczałtu od dochodów spółek (tzw. estoński CIT) opodatkowaniu podlega dopiero zysk przeznaczony do wypłaty, ale opodatkowane są także inne zdarzenia biznesowe, ponadto obowiązują odmienne terminy płatności.

1. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW I ULGI

Podatnicy w klasycznym CIT rozpoznają koszty podatkowe, jeśli są one:

- 1) związane z osiągnięciem przychodu lub zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów;
- 2) nie są one wymienione w katalogu wydatków nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów, zamieszczonym w art. 16 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych².

W klasycznym CIT zatem może się zdarzyć, że chociaż dany wydatek jest związany z prowadzoną działalnością gospodarczą, to nie może być uznany za koszt uzyskania przychodu, czyli nie obniża podstawy opodatkowania. Jednocześnie podatnicy mają możliwość skorzystania z wielu ulg, np. z ulgi na działalność badawczo-rozwojową, sponsoringową, na złe długi, na robotyzację.

Z kolei podatnicy, którzy wybrali opodatkowanie w formie estońskiego CIT, nie rozpoznają kosztów podatkowych, lecz jedynie bilansowe. Ponadto nie mogą korzystać z ww. ulg.

1.1. Wydatki na samochód

W klasycznym CIT koszty związane z amortyzacją samochodu są ograniczone do jego wartości. Z kolei wydatki

eksploatacyjne są kosztami podatkowymi tylko do 75% ich wysokości.

W estońskim CIT rozpoznaje się natomiast tzw. ukryte zyski, jeśli samochód jest użytkowany (również w celach prywatnych) np. przez wspólnika lub pracownika spółki. Jeśli jednak samochód jest użytkowany wyłącznie na potrzeby spółki, nie opodatkowuje się wydatków na takie samochody. Jako ukryte zyski traktuje się bowiem wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą.

1.2. Ulga sponsoringowa

W klasycznym CIT podatnik rozpoznaje wydatki na sponsoring jako koszty uzyskania przychodu. Dodatkowo, jeśli np. ponosi wydatki na finansowanie klubu sportowego, może w zeznaniu rocznym odliczyć 50% tych wydatków.

W estońskim CIT takie wydatki będą kosztem bilansowym. Podatnik nie może korzystać z powyższej ulgi.

W tym przypadku korzystniejsze jest więc opodatkowanie na zasadach ogólnych.

1.3. Darowizny

Darowizna w klasycznym CIT nie jest uznawana za koszt uzyskania przychodu.

Z kolei w estońskim CIT stanowi koszt bilansowy, jeśli jest związana z

prowadzoną działalnością gospodarczą i nie została np. przekazana wspólnikowi, ale na cele tej działalności. Tym samym obniża wynik finansowy spółki, czyli w momencie wypłaty dywidendy z zysku zmniejszy podstawę opodatkowania.

2. OPODATKOWANIE DYWIDEND

W przypadku estońskiego CIT opodatkowaniu podlega sześć kategorii dochodów wymienionych w art. 28m ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Są to dochody z tytułu:

- 1) zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania estońskim CIT, w części przeznaczonej do podziału między udziałowców, akcjonariuszy albo wspólników lub na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym opodatkowanie ryczałtem;
- 2) ukrytych zysków;
- 3) wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika;
- 4) zmiany wartości składników majątku (w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części);
- 5) zysku netto, w części niepodzielonej lub nieprzeznaczonej na pokrycie straty w okresie stosowania

estońskiego CIT – w przypadku zakończenia opodatkowania w tej formie;

6) nieujawnionych operacji gospodarczych.

Jak wynika z objaśnień podatkowych Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2021 r.: „Przedmiotem opodatkowania w systemie ryczału jest [...] co do zasady efektywna dystrybucja zysku przez podmiot opodatkowany ryczałtem, w tym przede wszystkim na rzecz jej wspólnika. Przepisy nie ograniczają się jednak wyłącznie do opodatkowania dywidendy, ale uwzględniają również inne formy dystrybucji wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem zysku netto”³.

Spółka, która podlega opodatkowaniu w formie estońskiego CIT, uiszcza podatek od zysku przeznaczonego do

wypłaty według stawki 10% lub 20% (w zależności od statusu podatnika) w terminie do końca trzeciego miesiąca roku następującego po roku wypłaty. Jeśli zatem uchwała o wypłacie dywidendy zapadnie przykładowo w czerwcu 2025 r., to spółka będzie zobowiązana zapłacić podatek do dnia 31 marca 2026 r.

Z kolei w klasycznym CIT spółka płaci podatek po każdym roku, w którym osiągnęła dochód. W przypadku natomiast wypłaty dywidendy wspólnicy płacą podatek według stawki 19% (tzw. podatek u źródła).

Warto zwrócić uwagę na możliwość odliczenia estońskiego CIT od podzielonego między wspólników zysku, choć nie w pełnej wysokości. Mianowicie wspólnik może odliczyć od podatku od dywidendy:

- 1) 70% estońskiego CIT, proporcjonalnie do swoich udziałów, jeśli spółka płaci podatek według stawki 20%;
- 2) 90% estońskiego CIT, proporcjonalnie do swoich udziałów, jeśli spółka płaci podatek według stawki 10%.

W przypadku gdy spółka nie wypłaciła dywidend ani nie przeznaczyła zysków na pokrycie strat przed wejściem w system estońskiego CIT, wypracowany zysk nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem.

Przypisy

- ¹ CIT – ang. *corporate income tax* (podatek dochodowy od osób prawnych).
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 278, dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ³ Minister Finansów, *Przewodnik do Ryczału od dochodów spółek*, <https://www.gov.pl/attachment/a6b41291-ef42-4404-9f66-4d7a-4c8e7948>, dostęp: 15.05.2025, s. 30.