

ŁUKASZ SOŁOWIEJ

- Uniwersytet w Białymstoku
- e-mail: lukasz.solow@gmail.com
- ORCID: 0000-0001-6534-8540

WYBRANE ASPEKTY PRAWNE PRZEDMIOTU OPODATKOWANIA RYCZAŁTEM OD DOCHODÓW SPÓŁEK

1. Wstęp

Niniejsza praca ma na celu poruszenie problematyki ogólnych warunków uprawniających do skorzystania przez podatnika prowadzącego działalność gospodarczą w formie spółki kapitałowej z opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (tzw. „CIT estoński”) oraz omówienie zagadnienia ukrytych zysków w odniesieniu do umownych, powtarzających się czynności, do wykonywania których zobowiązany może zostać wspólnik spółki z ograniczoną odpowiedzialnością.

Uchwalone na przełomie 2021 roku zmiany w prawie podatkowym, określone zbiorczo przez Ustawodawcę sformułowaniem „Nowego Polskiego Ładu Podatkowego”, zgodnie z założeniami miały na celu stworzenie przyjaznego i sprawiedliwego systemu podatkowego, zawierającego rozwiązania umożliwiające pobudzenie wzrostu gospodarczego oraz stabilizację wpływów budżetowych. W uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej szereg nowych rozwiązań podatkowych wskazane zostało, że dokonywane modyfikacje stanowią mają swoisty restart gospodarczy, umożliwiający zmianę nastawienia podatników do systemu podatkowego oraz pobudzenie i zwiększenie nakładów inwestycyjnych małych, średnich i dużych przedsiębiorstw (Druki sejmowe 2021). Do jednych z istotniejszych zmian, które jako jedne z niewielu odbiły się pozytywnym echem w społeczeństwie oraz wśród przedsiębiorców, należały fundamentalne przeobrażenia w ryczałcie od dochodów

spółek, który potocznie określany jest jako „CIT Estoński”. Dokonane zmiany, zgodnie z założeniami wskazywanymi na gruncie uzasadnienia projektu zmiany ustawy o CIT miały, na celu poszerzenie kręgu podmiotów uprawnionych do wyboru tej formy opodatkowania oraz znaczące zliberalizowanie warunków, z jakimi wiąże się możliwość dokonania wyboru tej formy opodatkowania, jak i warunków pozwalających na korzystanie z niej.

Niemniej jednak, należy w tym miejscu wskazać na część utrudnień, jakie występowały na gruncie CITu estońskiego przed nowelizacją. Wśród wad, które poddawały w wątpliwość sens wyboru tej formy opodatkowania, najczęściej wymieniano: warunek odnoszący się do maksymalnego przychodu spółki, niską konkurencyjność względem tzw. rezerwy inwestycyjnej, konieczność zapłaty podatku z tytułu korekt na wejściu oraz podatku od zysków zatrzymanych oraz ryzyka związane z wymaganymi wówczas minimalnymi nakładami inwestycyjnymi (Sarnowski, Łożykowski 2021: 90). Powyższe kryteria oraz stosunkowo niewielkie zainteresowanie opisywaną formą opodatkowania skutkowało w praktyce dość istotnymi problemami, z których część miała stosunkowo prozaiczną formę, np. trudności ze znalezieniem księgowości obsługującej ryczałt od dochodów spółek. Po dokonanych zmianach zauważalny jest wysoki wzrost liczby spółek, które w 2022 roku zmieniły formę opodatkowania na CIT estoński. W zestawieniu z 2021 rokiem odnotowano imponujący procentowy wzrost o ponad 1500%, co w ujęciu liczbowym oznaczało wzrost z 337 do około 7000 przedsiębiorstw (Ministerstwo Finansów 2023). Obecnie szacuje się, że zainteresowanie ryczałtem od dochodów spółek, pomimo planowanych przez ustawodawcę zmian, będzie charakteryzowało się dalszym wzrostem popularności.

Przyczyn aktualnego wzrostu zainteresowania wyborem opisywanej formy opodatkowania należy doszukiwać się w specyfice CITu estońskiego. Wśród jego najważniejszych elementów, które zasadniczo determinują wybór tej formy opodatkowania, można wskazać brak bieżącego opodatkowania dochodów spółki, które występuje w klasycznej odmianie podatku dochodowego od osób prawnych. Istotna jest także niska stawka podatku, która dla małego podatnika oraz podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności gospodarczej wynosi 10%, zaś w przypadku pozostałych podatników wynosi 20%. Uwzględniając tzw. podwójne opodatkowanie, czyli łączne opodatkowanie na poziomie spółki i wspólnika (CIT i PIT), CIT estoński gwarantuje obciążenie na poziomie 20% w przypadku „małego CIT estońskiego” oraz 25% w przypadku „dużego CIT estońskiego”.

Z punktu widzenia podatnika kluczowa jest także możliwość przejścia na CIT estoński w trakcie roku obrotowego.

Wskazać w tym miejscu należy również na warunki wynikające z art. 28j ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 z późn. zm.), które podatnik powinien spełnić w celu uzyskania prawa do wyboru opisywanej formy opodatkowania. Przesłanki te mają zarówno charakter negatywny (wykluczający), jak i pozytywny. Do podstawowych warunków, związanych z przedmiotem oraz charakterem działalności przedsiębiorstwa należy m.in.:

1. uzyskanie przez podatnika w poprzedzającym roku podatkowym mniej niż 50% całkowitych przychodów, których źródłem są wierzytelności, odsetki i pożytki z pożyczek, odsetek rat leasingowych, poręczeń i gwarancji, praw autorskich lub praw własności przemysłowej oraz z tytułu odpłatnego zbycia tych praw, ze zbycia i realizacji praw wynikających z instrumentów finansowych oraz wynikających z transakcji prowadzonych pomiędzy podmiotami powiązаныmi w rozumieniu ustawy o CIT, o ile transakcje te nie prowadziły do wytworzenia ekonomicznej wartości dodanej lub gdy wartość ta była znikoma.
2. podatnik powinien zatrudniać co najmniej trzy osoby w przeliczeniu na pełne etaty, przy czym osoby te nie mogą wchodzić w skład organu spółki lub być jej akcjonariuszami lub współnikami. Warunek ten powinien być spełniony przez co najmniej 300 dni w roku podatkowym. Kluczowe z punktu widzenia spełnienia wskazanego kryterium jest odprowadzanie od umów określonego typu składek na ubezpieczenia zdrowotne, przy czym podstawę obliczenia tych składek stanowić powinno co najmniej minimalne miesięczne wynagrodzenie za pracę. Warunek ten, w przypadku podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności ma charakter kaskadowy, tj. z każdym kolejnym rokiem działalności wymagane jest powiększenie zatrudnienia, aż do osiągnięcia wartości docelowej co najmniej trzech osób.

Uwzględniając powyższe warunki należy wskazać, że to właśnie te kryteria są kluczowe z punktu widzenia przedsiębiorcy zajmującego się klasyczną działalnością gospodarczą, tj. mieszczącą się w zakresie działalności usługowej, handlowej lub wytwórczej i to właśnie możliwość spełnienia opisanych warunków w praktyce najczęściej determinuje wybór opodatkowania spółek CIT-em estońskim. Do pozostałych przesłanek, które wyłączają możliwość stosowania ryczałtu od docho-

du spółek, należą przesłanki związane z funkcjonowaniem podatnika w ramach tzw. konstrukcji pionowych, spółek powiązanych oraz działalnością o charakterze inwestycyjnym oraz podmiotów związanych z obrotem papierami wartościowymi na rynkach finansowych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587).

Zgodnie z art. 28 m ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych opodatkowaniu ryczałtem podlega dochód odpowiadający:

1. wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony:
 - a) do wypłaty udziałowcom, akcjonariuszom albo wspólnikom (dochód z tytułu podzielonego zysku) lub
 - b) na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (dochód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat);
2. wysokości ukrytych zysków (dochód z tytułu ukrytych zysków);
3. wysokości wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą);
4. nadwyżce wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników (dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku) – w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części;
5. sumie zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty (dochód z tytułu zysku netto) – w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem;
6. wartości przychodów i kosztów podlegających zgodnie z przepisami o rachunkowości zarachowaniu w roku podatkowym i uwzględnieniu w zysku (stracie) netto, które nie zostały uwzględnione w tym zysku (stracie) netto (dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych).

2. Zakres przedmiotowy „ukrytej dywidendy”

Zauważalne problemy praktyczne sprawia przyjęta przez ustawodawcę definicja ukrytych zysków, nazywana także „ukrytą dywidendą”. W świetle ustawowej de-

finicji zawartej w art. 28 m ust. 3 ustawy o CIT, przez ukryte zyski rozumie się 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, w szczególności:

1. kwotę pożyczki (kredytu) udzielonej przez podatnika udziałowcowi, akcjonariuszowi albo wspólnikowi, w tym za pośrednictwem tworzonych z zysku funduszy, lub podmiotowi powiązanemu z udziałowcem, akcjonariuszem lub wspólnikiem oraz odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kredytu) udzielonej przez te podmioty podatnikowi;
2. świadczenia wykonane na rzecz:
 - a) fundacji prywatnej lub rodzinnej, podmiotu równoważnego takiej fundacji lub przedsiębiorstwa prowadzonego przez taką fundację albo taki podmiot, lub na rzecz beneficjentów takiej fundacji lub takiego podmiotu;
 - b) trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
3. nadwyżkę wartości rynkowej transakcji określoną zgodnie z art. 11c ponad ustaloną cenę tej transakcji;
4. nadwyżkę zwróconej kwoty dopłaty, wniesionej do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami, ponad kwotę wniesionej dopłaty, przy czym jeżeli dopłata została wniesiona w walucie obcej, przeliczenia tej kwoty na złote dokonuje się według średniego kursu waluty obcej ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na dzień odpowiednio zwrócenia dopłaty i faktycznego jej wniesienia;
5. wypłacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji), ze zmniejszenia wartości udziału (akcji), z wystąpienia wspólnika ze spółki, ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce;
6. równowartość zysku przeznaczonego na podwyższenie kapitału zakładowego;
7. darowizny, w tym prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju;
8. wydatki na reprezentację;
9. dopłaty wypłacone w przypadku połączenia lub podziału podmiotów;
10. odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę;
11. zysk przeznaczony na uzupełnienie udziału kapitałowego wspólnika spółki;
12. świadczenia pieniężne i niepieniężne wypłacone w przypadku zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce.

Zgodnie natomiast z ust. 4 wskazanej wcześniej jednostki redakcyjnej, do ukrytych zysków nie zalicza się:

1. wynagrodzeń z tytułu przychodów ze stosunku służbowego i pracy, umów zlecenia umów o dzieło, przychody wynikające z powołania w skład organów osób prawnych oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłaconych osobie fizycznej – w części, w jakiej suma tych wynagrodzeń i zasiłków wypłacona w danym miesiącu tej osobie nie przekracza pięciokrotności średniego miesięcznego wynagrodzenia, nie więcej jednak niż pięciokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, przy czym średnie miesięczne wynagrodzenie ustala się za miesiąc poprzedzający miesiąc dokonania wypłat osobie fizycznej;
2. wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z używaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku:
 - a) w pełnej wysokości – w przypadku składników majątku wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności gospodarczej;
 - b) w wysokości 50% – w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej;
3. kwoty pożyczki (kredytu) zwróconej przez podatnika udziałowcowi akcjonariuszowi lub wspólnikowi lub podmiotowi powiązanemu, z wyłączeniem odsetek, prowizji, wynagrodzeń i opłat.

W doktrynie oraz judykaturze wskazuje się, że przedmiotem opodatkowania ryczałtowanym podatkiem od dochodu spółek są co do zasady efektywne formy dystrybucji zysku wypracowanego ze spółki na rzecz jej właścicieli. Stąd też, w celu uniknięcia opodatkowania wypłat przeznaczonych dla wspólników na wskazanych powyżej podstawach, w praktyce ukształtowały się swoiste formy obejścia opodatkowania ukrytych zysków. Zasadniczo najpopularniejszy sposób obejścia opodatkowania zysków wspólnika ryczałtem od dochodów spółek wynika bezpośrednio z art. 176 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych. Zgodnie ze wskazaną regulacją, wspólnik spółki z ograniczoną odpowiedzialnością może zostać zobowiązany do powtarzających się świadczeń niepieniężnych. Wskazane zobowiązanie winno być uregulowane w umowie spółki wraz z oznaczeniem rodzaju oraz zakresu świadczeń. Co również istotne, wynagrodzenie ze wskazanego tytułu może być wypłacane również w przypadku, gdy spółka wykazuje rzeczywiste

straty (Dz.U. z 2022 r. poz. 1467). Kluczowe jest jednak dokonanie w umowie spółki należytego opisu świadczeń powtarzających się oraz przyporządkowanie do tych czynności adekwatnego i rynkowego wynagrodzenia.

3. Powtarzające się świadczenia wspólnika spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, a administracyjne i sądowe interpretacje regulacji o ukrytej dywidendzie

Problematyka oraz zakres powtarzających się świadczeń, które wyłączone są spod regulacji odnoszących się do ukrytych zysków, były przedmiotem licznych interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego, wydawanych przez dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Meritum świadczeń, które mogą być wykonywane w tym zakresie, ujmowane jest stosunkowo szeroko. W interpretacjach indywidualnych potwierdzone zostały dotychczas czynności takie jak:

- a) dokonywanie opisu i kategoryzowanie dokumentów związanych z rozliczeniami finansowymi, utrzymywanie kontaktów z księgowością oraz wystawianie dokumentów rozliczeniowych i fiskalnych;
- b) sporządzanie raportów z realizacji usług świadczonych przez Spółkę w odniesieniu do planów i założeń działalności Spółki;
- c) wykonywanie czynności z zakresu Human Resources, w tym pozyskiwanie pracowników i prowadzenie kontroli ich działalności, okresowe badanie rynku pracy, analiza bieżących tendencji oraz perspektyw wykonywanej działalności gospodarczej;
- d) przygotowywanie oraz redagowanie treści o charakterze marketingowym i reklamowym, bezpośrednio związanym z działalnością Spółki;
- e) nawiązywanie i utrzymywanie kontaktów biznesowych z klientami, w tym prowadzenie negocjacji, ustalanie warunków współpracy oraz kontrolowanie przebiegu świadczenia usług na rzecz klientów przez Spółkę;
- f) doradztwo merytoryczne w zakresie wdrażania nowych rozwiązań w Spółce;
- g) doradztwo merytoryczne w zakresie finansów Spółki;
- h) prowadzenie szkoleń dla pracowników Spółki oraz podejmowanie czynności konsultacyjnych w zakresie działalności Spółki;
- i) przygotowywanie dokumentacji związanej z działalnością Spółki, innej niż dokumenty fiskalne i księgowe, o których mowa w pkt a);

- j) utrzymywanie sprzętu i urządzeń należących do Spółki, w tym prowadzenie bieżącej i incydentalnej konserwacji;
- k) dokonywanie okresowej weryfikacji stanu zabezpieczenia informatycznego Spółki i przestrzegania wymogów w zakresie bezpieczeństwa IT oraz omawianie wyników analizy w trakcie spotkań wewnętrznych Spółki;
- l) prowadzenie badań rynku oraz zbieranie opinii na temat Spółki od klientów;
- m) prowadzenie nadzoru i obsługa stron internetowych Spółki;
- n) prowadzenie nadzoru i obsługa mediów społecznościowych Spółki;
- o) czynności biurowe wysyłki i odbioru korespondencji, archiwizacja dokumentów.

W praktyce pojawiły się również inne liczne próby obejścia przepisów o ukrytej dywidendzie. Do najpopularniejszych metod, które są stosowane w strukturach optymalizacyjnych, w tym również tych, które wiążą się ze stosowaniem ryczałtu od dochodów spółek, należy m.in. najmowanie przez spółkę pojazdów lub nieruchomości należących do wspólnika – przy czym częstokroć zdarza się, iż w praktyce wspólnik ten wykorzystuje przedmiot najmu w związku z czynnościami realizowanymi w ramach spółki.

Jak można dostrzec na gruncie licznych interpretacji podatkowych:

W przepisie art. 28 m ust. 3 ustawy o CIT, wskazano zatem na otwarty katalog świadczeń, które mogą zostać uznane za dochód z tytułu ukrytych zysków, ale również wskazane zostały przykłady transakcji traktowanych jako taki dochód. Jednym z wymienionych przykładów jest nadwyżka wartości rynkowej transakcji określona zgodnie z art. 11c ponad ustaloną cenę tej transakcji (art. 28 m ust. 3 pkt 3 ustawy o CIT). Z treści tego przepisu wynika zatem, że wszystko co przewyższa wartość rynkową transakcji stanowi zysk ukryty podlegający opodatkowaniu. Zasadniczy przykład odwołujący się do transakcji pomiędzy spółką a podmiotem powiązaniem (art. 28 m ust. 3 pkt 3 ustawy o CIT) nakazuje odczytywać pojęcie ukrytych zysków również poprzez odwołanie się do rynkowych warunków transakcji. W sytuacji, w której świadczenia spółki na rzecz podmiotów powiązanych przewyższać będą ich wartość rynkową powstawać będzie ukryty zysk opodatkowany ryczałtem w spółce. Przy czym, jak przedstawione zostało wcześniej, zdanie wstępne przepisu art. 28 m ust. 3 ustawy o CIT, wskazuje na otwarty (a nie zamknięty) katalog świadczeń mogących prowadzić do powstania dochodu z tytułu ukrytych zysków. Dlatego ocena czy określone świadczenie spełni warunki do uznania za dochód z tytułu ukrytego zysku powinna zostać dodatkowo przeprowadzona w oparciu o przesłanki wynikające ze zdania wstępnego przepisu art. 28 m ust. 3 ustawy o CIT. Jak z niego wynika, dochód z tytułu ukrytego zysku nie obejmuje świadczeń,

które nie są wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, czyli świadczeń podjętych (wykonanych) bez jakiegokolwiek wpływu podmiotów powiązanych na działanie i decyzje spółki opodatkowanej ryczałtem, w zakresie ocenianego świadczenia (0114-KDIP2-1.4010.71.2023.2.MW).

Mając na względzie powyższe należy wskazać, iż zgodnie z aktualną linią interpretacyjną organów skarbowych, warunkiem determinującym nieuznanie świadczeń wspólnika na rzecz spółki za „ukrytą dywidendę” jest rynkowy charakter wykonywanych czynności, rynkowość wynagrodzenia, niezwiązanie świadczeń z prawem do udziału w zysku spółki oraz ścisły związek ze świadczeniem umownym, o którym mowa w kodeksie spółek handlowych.

Powyższy nurt interpretacyjny organów skarbowych pozostaje tożsamy z wypracowanym dotychczas dorobkiem judykatury. Jak można dostrzec m.in. na gruncie wyroku Wyrok WSA w Gliwicach z 27.12.2022 r. w sprawie o sygnaturze I SA/GI 1122/22:

Dochód z tytułu ukrytego zysku powstaje w wyniku wszelkich świadczeń związanych z funkcjonowaniem podatnika w grupie podmiotów powiązanych, których beneficjentem jest wspólnik lub inny podmiot powiązany (bezpośrednio lub pośrednio) z podatnikiem (spółką) lub z jego współnikiem. Aby świadczenie uznane było za ukryty zysk powinno być związane z wywieraniem wpływu na działanie i decyzje spółki będącej podatnikiem ryczałtu. Innymi słowy, świadczenie powinno bezpośrednio lub pośrednio wynikać z uzgodnień pomiędzy podmiotami powiązanymi, niezależnie od ich formy. Świadczenie uznane za ukryty zysk, w przypadku którego stroną jest wspólnik spółki opodatkowanej ryczałtem, może być ocenianie w kontekście świadczenia ekwiwalentnego dywidendzie. Takie świadczenie powstanie m.in. w sytuacji, kiedy podatek dokonując czynności prawnej (jednej lub wielu) osiąga taki sam efekt ekonomiczny, jaki osiągnąłby poprzez wypłatę zysku w formie dywidendy. Skoro zgodnie z brzmieniem art. 28 m ust. 3 u.p.d.o.p. do opodatkowania dochodu z tytułu ukrytych zysków dochodzi w przypadku, gdy wynagrodzenie z tytułu umorzenia czy zmniejszenia wartości udziału wypłacane jest z zysku, to jednoznacznie z tego wynika (a co najmniej przez wniosek a contrario), że dochód z tytułu ukrytych zysków nie powstaje, jeżeli przedmiotowe wynagrodzenie nie jest wypłacane z zysku (I SA/GI 1122/22).

Jak zostało to wcześniej wspomniane, rynkowy charakter odnosi się również do wysokości wynagrodzenia należnego wspólnikowi z tytułu świadczeń umownych. Jak można dostrzec na gruncie licznych interpretacji wydawanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej:

w przepisie art. 28 m ust. 3 ustawy o CIT, wskazano zatem na otwarty katalog świadczeń, które mogą zostać uznane za dochód z tytułu ukrytych zysków, ale również wskazane zostały przykłady transakcji traktowanych jako taki dochód. Jednym z wymienionych przykładów jest nadwyżka wartości rynkowej transakcji określona zgodnie z art. 11c ponad ustaloną cenę tej transakcji (art. 28 m ust. 3 pkt 3 ustawy o CIT). Z treści tego przepisu wynika zatem, że wszystko co przewyższa wartość rynkową transakcji stanowi zysk ukryty podlegający opodatkowaniu. Jak przedstawione zostało wcześniej, zdanie wstępne przepisu art. 28 m ust. 3 ustawy o CIT, wskazuje na otwarty (a nie zamknięty) katalog świadczeń mogących prowadzić do powstania dochodu z tytułu ukrytych zysków. Dlatego ocena czy określone świadczenie spełni warunki do uznania za dochód z tytułu ukrytego zysku powinna zostać dodatkowo przeprowadzona w oparciu o przesłanki wynikające ze zdania wstępnego przepisu art. 28 m ust. 3 ustawy CIT. Jak z niego wynika dochód z tytułu ukrytego zysku nie obejmuje świadczeń, które nie są wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, czyli świadczeń podjętych (wykonanych) bez jakiegokolwiek wpływu podmiotów powiązanych na działanie i decyzje spółki opodatkowanej ryczałtem, w zakresie ocenianego świadczenia. Ocena czy transakcja mogłaby zostać zawarta między podmiotami niepowiązanymi nie powinna się zatem ograniczać jedynie do oceny ustalonej ceny transakcji (według wartości rynkowej) ale powinna również uwzględnić fakt czy doszłoby w ogóle do zawarcia danej transakcji, gdyby nie uczestniczyły w niej podmioty powiązane (tj. czy doszłoby do takiej transakcji między podmiotami niepowiązanymi). Dokonując takiej oceny należy uwzględnić potrzeby spółki z punktu widzenia przedmiotu jej działalności, zasadności zakupu lub świadczenia takiej transakcji w aspekcie sytuacji majątkowej spółki czy faktycznych jej potrzeb biznesowych (0111-KDIB1-2.4010.60.2023.2.ANK).

Na gruncie przytoczonego fragmentu wyroku oraz interpretacji podatkowej kształtuje się także inna cecha determinująca możliwość uznania wypłaty środków za ukrytą dywidendę. Jest nią ekwiwalentność świadczenia, jakie wspólnik wykonuje na rzecz spółki, tj. świadczenie wspólnika nie może być „puste” – musi nieść za sobą określone materialne i zgodne z prawidłowym obrotem gospodarczym, skutki w sferze działalności przedsiębiorstwa.

Jest to cecha związana immanentnie z rynkowością i zasadnością wykonywania świadczeń umownych. Zbliżony mechanizm, który oddaje charakter tych świadczeń, funkcjonuje w obrębie przepisów o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Do oceny zasadności zastosowania klauzuli GAAR wymagane jest ustalenie, czy w danym stanie faktycznym podjęta przez podatnika czynność, z którą wiążą się określone skutki prawno-podatkowe, jest odpowiednia. Jak można

dostrzec na gruncie art. 119a § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651), za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej. Na poziomie świadczeń podlegających pod ukrytą dywidendę konieczne jest tożsame ustalenie, czy w danej sytuacji świadczenie jest rzeczywiście wykonywane, czy jest niezbędne i celowe dla przedsiębiorstwa oraz – jak już zostało wspomniane wcześniej, czy spełnia warunek rynkowości. Brak spełnienia któregokolwiek z powyższych kryteriów skutkować będzie objęciem świadczenia umownego wspólnika przepisami o ukrytej dywidendzie.

4. Podsumowanie

Zakres „ukrytej dywidendy” został potraktowany przez ustawodawcę szeroko. Charakter przyjętych regulacji oraz kształtująca się w ostatnim czasie praktyka organów dotyczących m.in. wydawania postanowień o odmowie wydania interpretacji indywidualnych ze względu na wystąpienie podejrzenia unikania opodatkowania w przypadku, gdy przedmiot wniosku dotyczy – chociażby pośrednio – możliwości wykonywania świadczeń przewidzianych w art. 176 k.s.h. W przyszłości spodziewać się należy dalszych prac legislacyjnych związanych z uszczelnieniem przedmiotu opodatkowania CITem estońskim, w szczególności z wykorzystywaną luką prawną z kodeksu spółek handlowych, umożliwiającą opodatkowanie dochodu podatkiem od osób fizycznych na zasadach ogólnych, z pominięciem składek na ubezpieczenia społeczne. Niemniej jednak należy zaznaczyć, iż już aktualna konstrukcja uszczelnienia ryczałtu od dochodów spółek spełnia swoje założenia w stopniu wyraźnie wyższym, niż ma to miejsce w przypadku pozostałych form opodatkowania, zaś przyjęty przez ustawodawcę model związany z opodatkowaniem zysków podlegających faktycznej wypłacie (bez względu na ich „bezpośredni” lub „pośredni charakter”) oraz wysokość podstawy opodatkowania, czyni tę formę opodatkowania atrakcyjną, w szczególności dla przedsiębiorstw rozwijających się – pod warunkiem, iż podatnik nie wchodzi w skład grupy kapitałowej posiadającej „pionową” strukturę organizacyjną, która to jest charakterystyczna m.in. dla struktur inwestycyjnych w ramach funduszy joint venture.

BIBLIOGRAFIA

Akty prawne

- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1467 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.).

Orzecznictwo

- Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – druk nr 1532.
- Wyrok WSA w Gliwicach z 27.12.2022 r., I SA/Gl 1122/22, LEX nr 3457354.

Literatura

- Pismo z dnia 17.04.2023 r., wydane przez: Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-2.4010.60.2023.2.ANK, CIT estoński – dochód z ukrytych zysków, <http://sip.mf.gov.pl>.
- Pismo z dnia 6.04.2023 r., wydane przez: Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-1.4010.71.2023.2.MW, CIT estoński – dochód z ukrytych zysków – usługi od wspólnika, <http://sip.mf.gov.pl>.
- Sarnowski J., Łożykowski A., 2020, *Estoński CIT 2.0, czyli drugi krok w kierunku pełnego systemu estońskiego w Polsce*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”, t. 9, nr 301, s. 87–93.