

## DODATEK do tygodniówki

**TEMAT TYGODNIA - dla ułatwienia dostępny również w numerze Tygodniówka 20/2023**

### **TEMAT TYGODNIA**

#### **Estoński CIT-podstawa opodatkowania dywidendy**

Opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek tzw. estońskim CIT jest atrakcyjną formą opodatkowania z uwagi na:

- brak opodatkowania dochodu spółki do momentu wypłaty zysku wspólnikom, tzn. obowiązek podatkowy powstaje dopiero w momencie podziału zysku i przeznaczeniu go na wypłaty dla wspólników,
- powyższe wpływa na brak konieczności wpłaty zaliczek na podatek dochodowy w trakcie roku podatkowego,
- niższe opodatkowanie dywidendy wypłaconej wspólnikowi niż na zasadach ogólnych, podatek wspólnika podlega bowiem pomniejszeniu o część podatku zapłaconego przez spółkę.

Nawiązując do ostatniego punktu, warto zauważyć, że w przypadku wypłaty dywidendy, wśród podatników pojawiały się wątpliwości w zakresie ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem PIT.

Na chwilę obecną kwestie te wyjaśniają objaśnienia podatkowe Ministerstwa Finansów do ryczałtu od dochodów spółek z dnia 23 grudnia 2021 r. potwierdzone wyrokami WSA w Gliwicach: z dnia 16 lutego 2023 r. sygn. I SA/GI 1171/22 i z dnia 14 lutego 2023 r. sygn. I SA/GI 1178/22.

**Powyższe stanowiska wskazują, że w przypadku estońskiego CIT nie mamy do czynienia z dwuetapowym obliczaniem podatku PIT przy wypłacie dywidendy. PIT od dywidendy należy bowiem liczyć od tej samej podstawy co CIT.**

Zacznijmy jednak od początku.

**Stawka podatku dla podatników, którzy wybrali estoński CIT wynosi:**

- 1) 10% podstawy opodatkowania - w przypadku małego podatnika oraz podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności,
- 2) 20% podstawy opodatkowania - w przypadku innych podatników.

Zasady ustalania podstawy opodatkowania określone zostały z kolei w art. 28n ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tę kwestię pomijamy jednak w dzisiejszym artykule.

**Różnice w stosunku do klasycznego CIT występują również w zakresie ustalania zryczałtowanego PIT od dywidendy.**

Jak wyglądałoby ustalenie podatku od dywidendy w przypadku estońskiego CIT gdyby stosować zasady ogólne i podatek liczony byłby dwuetapowo?

Najpierw należałoby obliczyć ryczałt od dochodów spółek. Następnie odjąć go od dywidendy i od tak pomniejszonej podstawy opodatkowania należałoby obliczyć PIT od wypłaconego zysku. W kolejnym kroku należałoby odliczyć od podatku odpowiednią część ryczałtu należnego od dochodu spółki.

Jednak jak już wskazano, sposób opodatkowania dywidend wypłaconych z zysku w czasie stosowania ryczałtu od dochodów spółek różni się od klasycznego przedstawionego powyżej.

Jak wynika ze wspomnianego już powyżej wyroku WSA w Gliwicach z dnia 16 lutego 2023 r sygn. I SA/GI 1171/22, w sytuacji gdy CIT liczony byłby dwuetapowo dochodziłoby do nieuprawnionego dwukrotnego pomniejszania należności podatkowych na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych o ryczałt należny od dochodów Spółki, raz w podstawie opodatkowania, drugi raz wykorzystując wprowadzony do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych "mechanizm" odliczenia zapłaconego ryczałtu od dochodów Spółki.

W tym miejscu należy przywołać przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którymi **kwotę zryczałtowanego PIT od dywidendy można pomniejszyć proporcjonalnie do udziału w zysku o 90 proc. ryczałtu należnego od dochodów spółki, gdy jest ona małym podatnikiem, oraz o 70 proc. - w przypadku pozostałych spółek** - art. 30a ust. 19:

*19. Zryczałtowany podatek, obliczony zgodnie z ust. 1 pkt 4, od przychodów uzyskiwanych przez wspólnika z wypłat podzielonych zysków spółki osiągniętych przez tę spółkę w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, zgodnie z przepisami rozdziału 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli pochodzą z podziału zysków z tego okresu wyodrębnionych w kapitale własnym spółki, pomniejsza się o kwotę stanowiącą:*

- 1) 90% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do wypłaty podzielonego zysku i należnego ryczałtu od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został uzyskany - w przypadku przychodów z podzielonego zysku wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, albo*

2) 70% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do wypłaty podzielonego zysku i należnego ryczałtu od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został uzyskany - w przypadku przychodów z podzielonego zysku wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zatem PIT od dywidendy w tym przypadku nie wynosi 19%, ale znacznie mniej, ponieważ podatek w wysokości 19% wspólnika obniżamy o część należnego estońskiego CITu.

Sposób odliczenia, o którym mowa w cytowanym przepisie w przypadku małego i dużego podatnika obrazują poniższe przykłady.

### **Przykład 1**

*Spółka będąca małym podatnikiem posiada jednego wspólnika, któremu wypłaciła w 2023 roku cały zysk osiągnięty w 2022 r. Zysk ten wyniósł 1.000.000 zł.*

CIT spółki:

Zysk stanowiący podstawę opodatkowania: 1.000.000 zł.

Ryczałt płacony od podzielonego zysku:  $1.000.000 \text{ zł} \times 10\% = 100.000 \text{ zł}$ .

PIT od dywidendy:

Kwota wypłaconej dywidendy: 1.000.000 zł.

Podatek wg stawki 19%:  $1.000.000 \text{ zł} \times 19\% = 190.000 \text{ zł}$ .

Kwota przysługującego pomniejszenia:  $100.000 \text{ zł} \times 90\% = 90.000 \text{ zł}$ .

Podatek należny od dywidendy:  $190.000 \text{ zł} - 90.000 = 100.000 \text{ zł}$ .

Suma obciążeń:  $100.000 \text{ zł} + 100.000 \text{ zł} = 200.000 \text{ zł}$ .

## Przykład 2

*Spółka będąca dużym podatnikiem posiada jednego wspólnika, któremu wypłaciła w 2023 roku cały zysk osiągnięty w 2022 r. Zysk ten wyniósł 3.000.000 zł.*

CIT spółki:

Zysk stanowiący podstawę opodatkowania: 3.000.000 zł.

Ryczałt płacony od podzielonego zysku:  $3.000.000 \text{ zł} \times 20\% = 600.000 \text{ zł}$ .

PIT od dywidendy:

Kwota wypłaconej dywidendy: 3.000.000 zł.

Podatek wg stawki 19%:  $3.000.000 \text{ zł} \times 19\% = 570.000 \text{ zł}$ .

Kwota przysługującego pomniejszenia:  $600.000 \text{ zł} \times 70\% = 420.000 \text{ zł}$ .

Podatek należny od dywidendy:  $570.000 \text{ zł} - 420.000 = 150.000 \text{ zł}$ .

Suma obciążeń:  $600.000 \text{ zł} + 150.000 \text{ zł} = 750.000 \text{ zł}$ .

Zauważyć należy, że w przypadku klasycznego opodatkowania podatkiem CIT, kwota podatku dochodowego należnego od spółki za dany rok pomniejsza zysk spółki określony za ten rok i taki pomniejszony o podatek CIT zysk spółki czyli zysk netto może następnie podlegać podziałowi między wspólników, tzn. podstawa opodatkowania podatkiem pobieranym od wspólnika jest pomniejszona o zapłacony przez spółkę za ten rok podatek dochodowy.

W estońskim CIT natomiast spółka płaci podatek dopiero w momencie wypłaty zysków wspólnikom, czyli w roku następnym po roku, w którym osiągnęła taki zysk. Jeżeli więc spółka wypłaci wspólnikom w 2023 r. np. 3.000.000 zł zysku za 2022 r., to od tej kwoty liczony będzie zarówno estoński CIT, jak i PIT od dywidendy. Zapłacona kwota estońskiego CIT zmniejszy zysk brutto spółki osiągnięty przez nią w roku, w którym ten CIT zapłaciła czyli w omawianym przypadku zysk spółki osiągnięty za 2023 rok.

Wynika to z tego, że uchwała o podziale zysku podejmowana jest po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego, w związku z czym sprawozdanie takie nie uwzględnia kwot należnego od spółki podatku, którego wysokość uzależniona będzie właśnie od treści tej uchwały, tzn. od tego jaka część zysków spółki przeznaczona zostanie na wypłatę dywidendy, a jaka pozostanie w spółce.