

**DAWID GARSTECKI  
JAROSŁAW OSTROWSKI**



**ESTOŃSKI CIT:  
SYNTEZA ZAGADNIEŃ  
Z PERSPEKTYWY  
PODATKOWEJ I BILANSOWEJ**



**Estoński CIT:  
synteza zagadnień z perspektywy  
podatkowej i bilansowej**



**Dawid Garstecki  
Jarosław Ostrowski**

**Estoński CIT:  
synteza zagadnień z perspektywy  
podatkowej i bilansowej**



**Poznań 2024**

Projekt okładki:  
Wydawnictwo Rys

Recenzja:  
dr hab. Wojciech Morawski, prof UMK

Copyright by:  
Dawid Garstecki  
Jarosław Ostrowski

Copyright by:  
Wydawnictwo Rys

Wydanie I  
Poznań 2024

**ISBN 978-83-68006-45-2**

**DOI 10.48226/978-83-68006-45-2**

Wydanie:



Wydawnictwo Rys  
ul. Kolejowa 41  
62-070 Dąbrówka  
tel. 600 44 55 80

e-mail: [tomasz.paluszynski@wydawnictworys.com](mailto:tomasz.paluszynski@wydawnictworys.com)  
[www.wydawnictworys.com](http://www.wydawnictworys.com)

# Spis treści

Wstęp .....	7
1. Uzasadnienie wprowadzenia przepisów o estońskim CIT .....	11
2. Konstrukcja estońskiego CIT (na tle zasad ogólnych) .....	19
3. Szczególne przepisy bilansowe .....	29
3.1. Wprowadzenie .....	29
3.2. Obowiązki podatników przed rozpoczęciem opodatkowania estońskim CIT .....	32
3.3. Obowiązki podatników w trakcie opodatkowania estońskim CIT .....	39
4. Warunki opodatkowania estońskim CIT oraz utrata prawa do opodatkowania estońskim CIT .....	43
4.1. Warunki opodatkowania estońskim CIT .....	43
4.2. Utrata prawa do opodatkowania estońskim CIT .....	51
4.3. Analiza interpretacji indywidualnych .....	54
4.3.1. Zatrudnienie .....	54
4.3.2. Przychody z działalności .....	58
4.3.3. Wspólnik spółki będący fundatorem fundacji .....	63
4.3.4. Pozostałe .....	66
5. Dochód z tytułu podziału zysku .....	71
5.1. Pojęcie i formy podziału zysku .....	71
5.2. Opodatkowanie dochodu z tytułu podziału zysku .....	74
5.3. Porównanie opodatkowania podziału zysku w ramach estońskiego CIT i zasad ogólnych .....	80
5.4. Analiza interpretacji indywidualnych .....	83
5.5. Bilansowe ujęcie dochodu z tytułu podzielonego zysku .....	90
6. Ukryte zyski .....	97
6.1. Pojęcie ukrytych zysków .....	97
6.2. Zdarzenia stanowiące ukryte zyski .....	102
6.3. Opodatkowanie ukrytych zysków .....	106
6.4. Analiza interpretacji indywidualnych i orzeczeń sądów administracyjnych .....	109
6.4.1. Pożyczki w ramach podmiotów powiązanych .....	109
6.4.2. Użytkowanie samochodów do celów mieszanych .....	117
6.4.3. Darowizny i wydatki na reprezentację .....	121
6.4.4. Wynagrodzenia .....	123
6.4.5. Świadczenia wspólników na rzecz spółki .....	127
6.5. Bilansowe ujęcie ukrytych zysków .....	131

7.	Wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą .....	137
7.1.	Pojęcie wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą ...	137
7.2.	Opodatkowanie wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą .....	138
7.3.	Analiza interpretacji indywidualnych i orzeczeń sądów administracyjnych.....	142
7.4.	Bilansowe ujęcie wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą .....	151
8.	Dochód z tytułu zysku netto.....	155
8.1.	Opodatkowanie dochodu z tytułu zysku netto.....	155
8.2.	Analiza interpretacji indywidualnych.....	158
9.	Dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych.....	165
9.1.	Pojęcie dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych .....	165
9.2.	Opodatkowanie dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych .....	166
9.3.	Analiza interpretacji indywidualnych.....	169
	Podsumowanie .....	173
	Bibliografia .....	175
	Spis tabel.....	179
	Spis schematów.....	180



# Wstęp

Ryczałt od dochodów spółek, potocznie nazywany „estońskim CIT”, to alternatywna forma opodatkowania dochodów, dostępna dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych od 2021 r.

Okres trzech lat od wprowadzenia estońskiego CIT do polskiego systemu podatkowego jest doskonałą okazją do syntezy nie tylko przepisów podatkowych i bilansowych, ale też syntezy problemów i wyzwań, jakie wciąż są aktualne dla podatników, którzy wybrali tę formę opodatkowania swoich dochodów. A na przestrzeni tych trzech lat było ich niemało, co Autorzy szczególnie starali się uwidocznić w analizowanych interpretacjach indywidualnych.

Przepisy podatkowe bywają złożone, skomplikowane, niejasne i jednocześnie niedoskonałe. Dlatego tak wielu podatników korzysta z możliwości wystąpienia do organów podatkowych z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w ich sprawie. Wydawać by się mogło, że wydawane przez wyspecjalizowaną do tego jednostkę Krajowej Administracji Skarbowej, jaką jest Krajowa Informacja Skarbowa, powinny być jednolite i spójne. Tymczasem praktyka pokazuje, że Krajowa Informacja Skarbowa nie tylko zmienia linię interpretacyjną (także pod wpływem orzeczeń sądów administracyjnych), ale nierzadko potrafi w takim samym stanie faktycznym zająć dwa rozbieżne stanowiska. Zdając sobie sprawę z tego, jak ważna jest znajomość interpretacji indywidualnych w codziennej pracy doradcy podatkowego, Autorzy podjęli się zebrania, ich zdaniem, najważniejszych interpretacji indywidualnych w każdym z przedstawionych punktów niniejszego opracowania.

Obszarem badawczym publikacji jest opodatkowanie dochodów osób prawnych, zaś przedmiotem badawczym opodatkowanie dochodów osób prawnych ryczałtem od dochodów spółek. Podmiotem badawczym są podatnicy ryczałtu od dochodów spółek. Celem głównym niniejszego opracowania jest holistyczne objaśnienie zasad opodatkowania ryczałtem wraz z syntezą najważniejszych przepisów podatkowych i bilansowych. Realizacja celu głównego była możliwa dzięki zrealizowaniu dziewięciu celów cząstkowych. Dlatego też publikacja została podzielona na dziewięć zasadniczych rozdziałów.

W pierwszym rozdziale ukazano przesłanki wprowadzenia przepisów o estońskim CIT. W polskim systemie prawnym nie przyjęto identycznych rozwiązań na wzór tej formy opodatkowania dochodów w Estonii, niemniej należy uznać to za dobry krok i odpowiedź na postulat przedsiębiorców.

W drugim rozdziale przedstawiono konstrukcję estońskiego CIT, ukazując jednocześnie różnicę między opodatkowaniem w tej formie a zasadami ogólnymi (tzw. tradycyjnym CIT). Ryczałt od dochodów spółek jest niewątpliwie atrakcyjną formą opodatkowania działalności, nie jest jednak formą właściwą dla wszystkich podmiotów. W związku z tym Autorzy wskazali, dla jakich podmiotów ta forma jest wskazana, popierając swoje tezy doświadczeniem praktycznym.

Trzeci rozdział dotyczy charakterystyki szczególnych przepisów bilansowych, jakie dotyczą podatników opodatkowanych ryczałtem. Wywód podzielono na przepisy dotyczące podatników przed wejściem na estoński CIT oraz w trakcie opodatkowania ryczałtem. Pomimo iż podmioty opodatkowane estońskim CIT prowadzą rachunkowość w oparciu o przepisy ustawy o rachunkowości, to jednak niektóre przepisy ustawy o CIT wymuszają niejako modyfikację standardowego podejścia do rachunkowości jednostki.

W czwartym rozdziale przybliżono warunki opodatkowania estońskim CIT oraz kwestię utraty prawa do opodatkowania estońskim CIT. Przepisy o ryczałcie od dochodów spółek wprowadzono do polskiego systemu podatkowego w 2021 r. Od tego momentu minęły trzy lata, a wielu podatników wciąż mierzy się z problemami natury interpretacyjnej, które dotyczą zarówno warunków wejścia na estoński CIT, jak i ewentualnej utraty prawa do opodatkowania ryczałtem w trakcie roku podatkowego.

Piąty rozdział poświęcono tematyce dochodu z tytułu podziału zysku, który w spółkach opodatkowanych estońskim CIT wygląda zupełnie inaczej niż w spółkach opodatkowanych tradycyjnym CIT. Jednocześnie obszar ten został uznany za najbardziej korzystny dla podatników, przede wszystkim w związku z możliwością odroczenia płatności podatku z tytułu dywidendy.

W szóstym rozdziale Autorzy skupili się na kwestii ukrytych zysków, które podlegają opodatkowaniu ryczałtem na bieżąco, a nie jak w przypadku podziału zysku w sposób odroczony. Ukryte zyski

niewątpliwie stanowią najbardziej wrażliwy obszar opodatkowania estońskim CIT, który wielu przedsiębiorcom sprawia problemy, co skutkuje znaczną liczbą wydanych interpretacji indywidualnych przez dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Mimo iż w większości rozdziałów Autorzy przytoczyli najnowsze interpretacje indywidualne, to jednak w części dotyczącej ukrytych zysków jest ich szczególnie dużo. Ta liczba interpretacji indywidualnych miała też na celu zobrazowanie mnogości zagadnień, jakie dotyczą tej kategorii opodatkowania ryczałtem.

Siódmy rozdział dotyczy wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, które pod względem kalkulacyjnym podobne są do ukrytych zysków. To właśnie dlatego ustawodawca w kilku przepisach połączył obie kategorie, podobnie jak są one połączone w zeznaniu podatkowym składanym przez podatników opodatkowanych ryczałtem. Jednak jak pokazuje praktyka gospodarcza oraz treść wydanych interpretacji indywidualnych, tematyka wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą stanowi nierzadko złożoną materię.

W ósmym rozdziale zaprezentowano pojęcie oraz zasady opodatkowania dochodu z tytułu zysku netto, czyli dochodu wypracowanego w okresie opodatkowania estońskim CIT, a wypłacone już po okresie opodatkowania ryczałtem. Podobnie jak w poprzednich rozdziałach, tak i w tej części publikacji Autorzy przytoczyli ciekawe i ważne interpretacje indywidualne wydane w tej kwestii.

Dziewiąty rozdział poświęcono dochodowi z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych. To zagadnienie ważne, jednak ze względu na swoją konstrukcję relatywnie rzadko spotykane w praktyce gospodarczej oraz w interpretacjach indywidualnych. Jednocześnie ta część opracowania kończy sekwencję analiz opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.

Niniejsza monografia skierowana jest do szerokiego kręgu odbiorców. Zawarte w niej treści mogą być przydatne służbom finansowo-księgowym spółek opodatkowanych estońskim CIT, kandydatom na doradców podatkowych, doradcom podatkowym, księgowym, biuram rachunkowym, kancelariom prawnym, studentom kierunków ekonomicznych i prawniczych oraz wszystkim innym podmiotom i osobom, które chcą lub muszą zrozumieć zasady opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.

Przedstawiona monografia wypełnia lukę wśród publikacji z zakresu dziedziny nauk ekonomicznych oraz dziedziny nauk prawnych. Autorzy żywią nadzieję, że treści zawarte w niniejszej publikacji okażą się dla Czytelników ciekawe i przydatne, a także pozwolą zrozumieć złożoność omawianego zagadnienia, ze szczególnym naciskiem na potrzebę zabezpieczenia interesów jednostki interpretacją indywidualną w sytuacji, w której przepisy nie dają jednoznacznej odpowiedzi.

Autorzy

# 1. Uzasadnienie wprowadzenia przepisów o estońskim CIT

Aby poznać motywy, jakie kierowały ustawodawcą podczas wprowadzania do polskiego systemu podatkowego ryczałtu od dochodów spółek, warto sięgnąć do uzasadnienia ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2122). Jej pierwsze efekty, pomimo słusznych założeń, były znikome, ponieważ niewiele spółek zdecydowało się wówczas na skorzystanie z oferowanego rozwiązania.

Przyczyną tego było wiele czynników, takich jak sztywne zobowiązanie inwestycyjne, wysokie stawki podatku oraz konieczność opodatkowania zysków na zasadach ogólnych po „wyjściu” ze zryczałtowanego opodatkowania. Mimo to warto przypomnieć motywy wyrażane wówczas przez ustawodawcę, ponieważ, jak się wydaje, to właśnie brak ich osiągnięcia był przyczyną nowelizacji ustawy 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 (Dz. U. poz. 2105 z późn. zm.), która istotnie złagodziła i uczyniła przychylniejszymi dla podatników zasady estońskiego CIT.

## Finansowanie działalności przedsiębiorstw

Ustawodawca, rezygnując z opodatkowania zysków spółek zatrzymanych w spółce, zmierzał do poprawy płynności finansowej mniejszych przedsiębiorstw, które z natury rzeczy mają trudniejszy dostęp do finansowania niż jednostki należące do grup kapitałowych. Brak opodatkowania zysków do czasu ich wypłaty skutkuje zwiększeniem kapitałów własnych jednostki, wzmacniając automatycznie jej wiarygodność i zdolność kredytową. Wprowadzenie estońskiego CIT miało na celu m.in. zwiększenie szans mniejszych podmiotów poprzez zmniejszenie barier finansowych i stymulowanie inwestycji.

Od czasu wprowadzenia w Estonii podatku od zysków kapitałowych opartego na podziale zysków znacznie wzrósł stosunek gotówki

do aktywów. Prawie 1/3 wszystkich spółek w Estonii miała w 2011 r. wskaźnik stosunku gotówki do aktywów powyżej 50%. Wyniki pokazują, że po reformie podatku dochodowego od osób prawnych udział zobowiązań w aktywach ogółem zmniejszył się w Estonii o ok. 7 punktów procentowych, a efekt ten był o ok. 1 punkt procentowy silniejszy w przypadku małych przedsiębiorstw zatrudniających do 50 pracowników niż w przypadku większych przedsiębiorstw. Udział środków pieniężnych i ich ekwiwalentów w aktywach wzrósł o 2 p.p. Udział niepodzielonych zysków i rezerw w kapitale ogółem wzrósł o 8,1 p.p.<sup>1</sup>

## **Poprawa konkurencyjności przedsiębiorców**

Podmioty niedziałające w ramach grup kapitałowych nie tylko mają trudności w pozyskaniu finansowania, ale często ponoszą także większe koszty niż spółki działające w środowisku holdingowym, korzystające ze wzajemnych gwarancji, poręczeń, pożyczek czy rozwiązań typu *cash pooling*. Duże podmioty, wykorzystując efekt skali, optymalizują ciężary bieżącej działalności nie tylko jeśli chodzi o koszty finansowe, ale również związane z bieżącą działalnością operacyjną (zakup towarów, surowców itd.). W zamiarze ustawodawcy oszczędności podatkowe wynikające ze stosowania estońskiego CIT mają poprawić sytuację konkurencyjną mniejszych jednostek.

Podsumowując: ryczałt od dochodów spółek wyrównuje warunki podmiotom znajdującym się w specyficznych sytuacjach, co powoduje, że w rzeczywistości explicite realizowane są zasady równości i sprawiedliwości.

Z drugiej strony przepisy o estońskim CIT nie powinny być rozpatrywane jako dyskryminujące inne podmioty, które nie spełniają kryteriów dla wyboru tych zasad, jak również jako system skutkujący niedozwoloną prawem Unii Europejskiej pomocą publiczną.

---

<sup>1</sup> Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z 30 września 2020 r., Druk sejmowy nr 643.

## **Zachęta inwestycyjna**

Rezygnacja z opodatkowania zysków pozostawianych w spółce nie tylko pozwala na poprawę płynności jednostki oraz zwiększenie jej kapitałów własnych, lecz dodatkowo stanowi zachętę inwestycyjną.

Ustawodawca wprowadził znowelizował przepisy i zrezygnował z istniejącego w pierwotnej wersji ustawy rozwiązania nakładającego obowiązek ponoszenia wydatków inwestycyjnych, co jednak nie oznacza, że zachęta do tego rodzaju działań zniknęła.

Siłą faktu zyski gromadzące się w spółce zazwyczaj przeznaczone są na zakupy aktywów trwałych służące poprawie bazy technologicznej dla produkcji bądź świadczenia usług. Możliwość finansowania inwestycji z zysków przed ich opodatkowaniem jest istotną i pozytywną zmianą w stosunku do zasad ogólnych opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.

## **Zachęta do zatrudnienia**

Ustawa nakłada na podatników korzystających z estońskiego CIT obowiązek utrzymywania określonego w ustawie minimalnego poziomu zatrudnienia na poziomie (z pewnymi wyjątkami) co najmniej trzech osób. Ustawodawca wykazał tu pewną elastyczność, dopuszczając obok zatrudnienia na podstawie umowy o pracę także innego rodzaju stosunki prawne. Warto jednak zwrócić uwagę, że w stosunku do osób zatrudnionych na innej podstawie niż umowa o pracę ustawa wyznacza także minimalną kwotę poborów wynoszącą co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw. Jak wiadomo, kwota minimalnego świadczenia z tytułu umowy o pracę jest niższa, co stanowi pewien bodziec do zatrudniania personelu właśnie na tej podstawie prawnej.

Tak czy inaczej zryczałtowany podatek od dochodów spółek zawiera w swej konstrukcji pewien element stymulujący zatrudnienie.

## **Stymulacja wzrostu gospodarczego**

Reżim estońskiego CIT zakłada, że nadwyżki finansowe generowane przez spółki w związku z brakiem opodatkowania będą reinwestowane, co przyczyni się do wzrostu gospodarczego Polski. Obecnie trudno ocenić trafność tego założenia, choć biorąc pod uwagę fakt, że mikro, małe i średnie firmy odpowiadają za 43,6% wartości krajowego PKB<sup>2</sup>, można przyjąć, że kierowane do nich ułatwienia podatkowe mogą przynieść pozytywny efekt w skali makro. Z całą pewnością pozostawienie środków finansowych gospodarce długofalowo sprzyja koniunkturze.

## **Zwiększenie wpływów podatkowych**

Jak wskazują doświadczenia estońskie, odejście od tradycyjnego podejścia polegającego na opodatkowaniu dochodów w momencie ich powstania na rzecz nałożenia podatku w chwili wypłaty zysków (lub wypłat równoważnych) ma silnie proinwestycyjny charakter i przyczynia się do wzrostu kapitałów własnych przedsiębiorstw, poprawy ich płynności, zdolności kredytowej i produktywności, a tym samym stanowi akcelerator wzrostu gospodarczego i konkurencyjności całej gospodarki. Efekt ten jest szczególnie pożądanym w przypadku mniejszych przedsiębiorców, którzy w ramach codziennej działalności zmagają się z trudnościami w pozyskaniu finansowania na nowe przedsięwzięcia inwestycyjne.

Przykład Estonii wskazuje, że wpływy z opodatkowania spadały przez kilka lat po wprowadzeniu nowego systemu, następnie (po trzech latach) powróciły do poprzedniego poziomu, a nawet zaczęły go przekraczać<sup>3</sup>.

## **Uproszczenie rozliczeń podatkowych**

Ryczałt od dochodów spółek upraszcza rozliczenia podatkowe poprzez związanie podstawy opodatkowania z kategoriami prawa bilan-

---

<sup>2</sup> Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce 2023, <https://www.parp.gov.pl/component/publications/publication/raport-o-stanie-sektora-malych-i-srednich-przedsiębiorstw-w-polsce-2023> [dostęp: 23.05.2024:].

<sup>3</sup> Tamże.



sowego, co eliminuje konieczność prowadzenia odrębnych ewidencji dla celów podatkowych i rachunkowych.

Ograniczenie przedmiotu opodatkowania do zaledwie kilku zdarzeń skutkujących bezpośrednio powstaniem zobowiązania podatkowego istotnie redukuje przestrzeń do ewentualnych błędów oraz ogranicza konieczność monitorowania bieżącej praktyki organów podatkowych oraz orzecznictwa. W odróżnieniu do zasad ogólnych, gdzie rozpoznawanie zarówno przychodu, jak i kosztu wiąże się z bardzo szerokim polem do omyłek w przypadku estońskiego CIT, zagadnienia wymagające uwagi sprowadzają się do rozpoznania skutków takich poniższych zdarzeń:

- 1) uchwała o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto,
- 2) wypłata dochodu lub rozdysponowanie go w jakiegokolwiek innej formie,
- 3) ponoszenie wydatków kwalifikowanych jako ukryte zyski bądź niezwiązanych z działalnością gospodarczą,
- 4) nieujawnienie operacji gospodarczych,
- 5) przejęcie lub przekształcenie spółki bądź wniesienie do niej wkładu niepieniężnego.

Biorąc to pod uwagę, wydaje się, że estoński CIT ogranicza obowiązki podatników w zakresie *tax compliance* i zmniejsza związane z tym wydatki.

## Zmniejszenie kosztów poboru podatku

Obserwując światowe trendy w koncepcji opodatkowania osób prawnych, można zauważyć, że oprócz potrzeby uszczelnienia systemu oraz uproszczenia przepisów podatkowych przedstawiane są również alternatywne koncepcje, jak np. zbliżenie podatkowego dochodu do wyniku księgowego, wprowadzenie wspólnej (skonsolidowanej) podstawy opodatkowania<sup>4</sup>.

Z całą pewnością ryczałt od dochodów spółek jest formą opodatkowania wpisującą się we wspomniany trend. Dotychczasowe

---

<sup>4</sup> Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z 30 września 2020 r., Druk sejmowy nr 643.

doświadczenia innych krajów, a w szczególności Estonii, wskazują, że związanie podstawy opodatkowania z wynikiem rachunkowym jednostki powoduje, że system staje się prostszy w administrowaniu, a oprócz tego przejrzysty i łatwiejszy do zrozumienia. Prostsze rozwiązania zmniejszają koszty związane z wyjaśnianiem podatnikom treści przepisów i ograniczają potrzebę wydawania interpretacji prawa podatkowego.

Powiązanie podstawy opodatkowania z wynikiem księgowym spółek zmniejsza również stopień skomplikowania i czasochłonność prowadzonych kontroli skarbowych. Z kolei obowiązek przesyłania do Krajowego Rejestru Sądowego elektronicznej wersji sprawozdań finansowych oraz uchwał o sposobie dysponowania zyskiem umożliwia administracji skarbowej szybką weryfikację wywiązywania się przez podatników z ciężących na nich obowiązków.

Korzystanie dla celów wymiaru podatków wyłącznie z ewidencji księgowej, bez potrzeby przekształcania jej zapisów dla celów podatkowych, pośrednio włącza biegłych rewidentów badających sprawozdanie finansowe jednostki w proces kontroli prawidłowości wykonywania obowiązków podatkowych.

## **Zwiększenie atrakcyjności polskiego systemu podatkowego**

Do końca 2023 r. z opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych, znanego również jako estoński CIT, skorzystało ok. 13 tysięcy firm<sup>5</sup>. Świadczy to o pewnej atrakcyjności wprowadzanego rozwiązania. Ryczałt od dochodów spółek, wprowadzony w Polsce od stycznia 2021 r., miał na celu uproszczenie systemu podatkowego oraz stymulowanie reinwestycji zysków w przedsiębiorstwach poprzez odroczenie momentu opodatkowania do chwili wypłaty zysków. Wydaje się, że cele te udaje się osiągać, ale z drugiej strony podatnicy pytani o to, dlaczego nie decydują się na korzystanie z tego rozwiązania, często odpowiadają, że powodem jest obawa przed nieprzewidywalnością prawa praz praktyką jego stosowania przez organy.

<sup>5</sup> <https://www.prawo.pl/podatki/cit-estonski-ile-firm-korzysta,523440.html> [dostęp: 23.05.2023].

Pomimo oczywistych zalet ryczałtu od dochodów spółek podatnicy obawiają się (niestety mając do tego podstawy z przeszłości, np. w zakresie ulg inwestycyjnych) pułapki podatkowej.

Estoński CIT może być ponadto interesującym rozwiązaniem dla podmiotów zagranicznych, a zwłaszcza tamtejszych firm rodzinnych. Jest on wprawdzie przewidziany dla spółek mających siedzibę na terenie Polski, ale nie istnieją ograniczenia co do kręgu osób fizycznych będących ich udziałowcami spółki korzystającej w Polsce z estońskiego CIT. Nie ma zatem przeszkód, aby zagraniczne biznesy rodzinne operowały w Polsce, korzystając ze spółek będących własnością poszczególnych członków rodziny, a nie spółki holdingowej.



## 2. Konstrukcja estońskiego CIT (na tle zasad ogólnych)

Kilka słów należy poświęcić różnicom konstrukcyjnym pomiędzy opodatkowaniem na zasadach ogólnych oraz ryczałtem od dochodów spółek. Przede wszystkim należy podkreślić, że estoński CIT jest jedną z możliwych form opodatkowania zysków osób prawnych, która pomimo ewidentnie korzystnych rozwiązań nie może być traktowana jako rodzaj ulgi podatkowej. Jest to o tyle istotne, że w odniesieniu do tego reżimu nie będzie miał zastosowania zakaz rozszerzającej interpretacji<sup>6</sup> prawa, a ciężar udowodnienia, iż podatnik ma uprawnienie do opodatkowania w tej formie, nie może być bezrefleksyjnie przerzucany przez organ podatkowy na podatnika. Dodatkowo wydaje się, że wybór estońskiego CIT jako jednej z równoważnych form opodatkowania nie może być postrzegany jako forma niedozwolonego unikania opodatkowania.

Główne odmienności pomiędzy ogólnymi zasadami podatku dochodowego od osób prawnych a regułami ryczałtu od spółek zostaną przedstawione poprzez odwołanie się do ich elementów konstrukcyjnych. W niniejszym rozdziale odmienności zostaną jedynie zasygnalizowane, natomiast ich szczegółowe rozwinięcie nastąpi w kolejnych rozdziałach książki.

### Podmiot opodatkowania

Zbiór podmiotów mogących korzystać z opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek nie jest tożsamy z podmiotowym zakresem ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Tym reżimem mogą być objęte wyłącznie jednostki, które mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz pod-

---

<sup>6</sup> W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się jednolicie, że wszelkie przepisy regulujące ulgi podatkowe, stanowiące wyjątki od zasady powszechności opodatkowania, należy interpretować ściśle, przede wszystkim w oparciu o wykładnię językową (por. wyroki NSA: z 28 września 2016, sygn. akt II FSK 2320/14; z 24 września 2009 r., sygn. akt II FSK 649/08; z 24 września 2009 r., sygn. akt II FSK 650/08; z 12 sierpnia 2011 r., sygn. akt II FSK 374/10; z 28 marca 2012 r., sygn. akt II FSK 1781/10). Wyrok NSA z 28.09.2016 r.

legają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Wynika z tego, że z kręgu podatników estońskiego CIT wyłączone są podmioty, które nie podlegają w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Ponadto z estońskiego CIT mogą korzystać wyłącznie jednostki prowadzące działalność w przewidzianej przepisem formie prawnej (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjne, proste spółki akcyjne, spółki komandytowe, komandytowo-akcyjne). Oznacza to, że z opodatkowania w tej formie nie skorzystają np. spółki jawne z udziałem osób prawnych, które niekiedy mogą być opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych, ale nie wolno im skorzystać z rozwiązań ryczałtu od dochodów spółek. Jak łatwo zauważyć, zakres opodatkowania wg zasad ogólnych jest znacznie szerszy i oprócz spółek obejmuje także inne osoby prawne oraz niektóre jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej.

Kolejną, w stosunku do zasad ogólnych, odmiennością są wymogi w zakresie struktury właścicielskiej podatnika. Stosownie do treści art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT akcjonariuszami lub współnikami spółek korzystających z estońskiego CIT 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. Oznacza to, że rozwiązania ryczałtu od spółek, odmiennie niż w przypadku zasad ogólnych, przeznaczone są wyłącznie dla struktur kontrolowanych bezpośrednio przez osoby fizyczne.

Poza tym spółki chcące skorzystać z ryczałtu od dochodów spółek nie mogą posiadać 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 (art. 28j ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT).

Ograniczenie zakresu podmiotowego regulacji jedynie do niektórych spółek jest podyktowane przede wszystkim jednakowym sposobem opodatkowania tych podmiotów w klasycznym systemie CIT

(tj. dochodzi do opodatkowania dochodu na poziomie spółki oraz następnie, po raz drugi, na poziomie udziałowców/akcjonariuszy, w przeciwieństwie do spółki komandytowo-akcyjnej, której powołanie skutkuje zróżnicowaniem skutków podatkowych u komplementariusza i akcjonariusza). Założenie to jest warunkiem wypracowania spójnych założeń systemowych co do sposobu opodatkowania i wielkości ciężaru podatkowego w systemie ryczału. Ponadto istotne jest objęcie tych podmiotów obowiązkiem prowadzenia tzw. pełnej księgowości, która jest niezbędna w celu weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatkowych dokonywanych zgodnie z rozdziałem 6b. Ograniczenia w zakresie struktury własnościowej i bezpośrednich powiązań kapitałowych są podyktowane z kolei potrzebą zminimalizowania komplikacji, które wynikałyby z rozliczeń między podmiotami objętymi różnymi, także co do przedmiotu opodatkowania, reżimami, jak również celem normy prawnej, która ma wspierać te podmioty, dla których uzyskanie finansowania stanowi barierę w prowadzonej działalności gospodarczej<sup>7</sup>.

Kolejną odmiennością pomiędzy podmiotowym zakresem opodatkowania na zasadach ogólnych i estońskim CIT jest wyłączenie z tej ostatniej formy spółek osiągających przychody w niektórych obszarach. Ustawodawca wyłączył możliwość stosowania ryczału w stosunku do spółek, które ponad połowę swych przychodów osiągają z aktywności o charakterze finansowym, dotyczącym praw na dobrach niematerialnych, czy ze współpracy z podmiotami powiązаныmi, która nie generuje ekonomicznej wartości dodanej. Szczegółowe omówienie tej kwestii znajduje się w dalszej części książki. W tym miejscu warto zaznaczyć, że ustawodawca, decydując się na wyłączenie pewnych aktywności z opodatkowania w formie estońskiego CIT, zdaje się preferować podatników, których zyski nie są w przeważającej mierze generowane w oparciu o przychody pasywne.

Ryczałt od spółek zawiera nadto katalog włączeń podmiotowych. Ogólnie rzecz ujmując, z tej formy opodatkowania nie mogą korzystać spółki posiadające status przedsiębiorstwa finansowego lub instytucji pożyczkowej. Ponadto wykluczone są jednostki, które działają na terenie specjalnej strefy ekonomicznej lub uzyskały decyzję o wsparciu

---

<sup>7</sup> Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z 30 września 2020 r., Druk sejmowy nr 643.

inwestycji albo postawione są w stan upadłości lub likwidacji. Dodatkowo estońskiego CIT nie stosuje się (z pewnymi wyjątkami) do spółek uczestniczących w procesach łączenia, podziału lub aportowania aktywów o wartości przekraczającej 10 tys. euro.

Kolejnym elementem, jeśli chodzi o stronę podmiotową, odróżniającym estoński CIT od opodatkowania na zasadach ogólnych jest obowiązek utrzymywania zatrudnienia na określonym poziomie.

Na koniec trzeba dodać, że spółki korzystające z ryczałtu od spółek nie mogą sporządzać sprawozdań finansowych zgodnie z MSR.

## **Przedmiot opodatkowania**

Przedmiot opodatkowania na gruncie ryczałtu od dochodów spółek wykazuje istotne odmienności w stosunku do reguł ogólnych. Przede wszystkim ustawodawca na gruncie estońskiego CIT odszedł od zasady, że przedmiotem opodatkowania jest dochód, i uwolnił podatników od konieczności przekształcania wyniku finansowego w dochód dla celów podatkowych. Innymi słowy, w przypadku ryczałtu od spółek przyjęto, że przedmiotem opodatkowania jest zysk w rozumieniu rachunkowości.

Co więcej, zasadą jest, że samo osiągnięcie dodatniego wyniku finansowego nie jest równoznaczne z jego opodatkowaniem, ponieważ ustawodawca za przedmiot opodatkowania uznaje tylko taki zysk, który przeznaczono do wypłaty lub na pokrycie strat. Tymczasem zasady ogólne CIT, z pewnymi wyjątkami, nakazują opodatkowywać uzyskany dochód niezależnie od jego przeznaczenia i sposobu zadysponowania.

Z uwagi na postulat szczelności systemu podatkowego przedmiot opodatkowania został rozszerzony również na tzw. ukryte zyski, czyli o kategorii zdarzeń, które ze swej istoty mogą mieć charakter ekonomicznie zbliżony do wypłaty zysków. Wydaje się, że z podobnych przyczyn ustawodawca nakazał opodatkowanie wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą spółki oraz dochodu z nieujawnionych operacji gospodarczych. Szersze omówienie tych zagadnień znajduje się w dalszej części książki.

W przypadku działań reorganizacyjnych, takich jak łączenie, podział, przekształcania podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, estoński



CIT przewiduje konieczność (z pewnymi wyjątkami) opodatkowania nadwyżki wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników (dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku). W tym zakresie również występują różnice w stosunku do opodatkowania na zasadach ogólnych, gdzie co do zasady opodatkowanie połączenia czy podziału spółek wiąże się z transferem składników majątkowych nietworzących przedsiębiorstwa bądź jego zorganizowanej części.

## **Podstawa opodatkowania**

Podstawę opodatkowania często określa się jako wynikający z przepisów prawa, skonkretyzowany i wyrażony w pieniądzu przedmiot opodatkowania. Odnosząc to do uregulowań dotyczących estońskiego CIT oraz opodatkowania na zasadach ogólnych, trzeba wskazać na dwie istotne różnice.

Po pierwsze, wysokość podstawy opodatkowania na gruncie ryczałtu dochodów spółek wynika zasadniczo z decyzji o przeznaczeniu zysku podjętej przez samego podatnika. Zupełnie inaczej działają ogólne reguły opodatkowania, gdzie podstawa opodatkowania wynika wprost z treści przepisów. Pewna swoboda decyzyjna podatnika w zakresie kształtowania podstawy opodatkowania może wynikać z korzystania przezeń z ulgi polegającej na dokonywaniu odliczeń od dochodu bądź ze zwolnień przedmiotowych z podatku dochodowego.

Po drugie, przepisy o estońskim CIT nie przewidują dla podatników (poza sytuacjami związanymi z unikaniem międzynarodowego podwójnego opodatkowania) żadnych ulg polegających na zmniejszeniu podstawy opodatkowania. Z pewnością wynika to z samej istoty tego rozwiązania, które zasadniczo (choć z wieloma wyjątkami) odracza opodatkowanie do chwili zadysponowania zyskiem.

## **Stawka podatkowa**

Stawki podatkowe w ryczałcie od dochodów spółek są odmienne od tych stosowanych w opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Dla małych

i pozostałych podatników oraz podmiotów rozpoczynających działalność stawka wynosi odpowiednio 10% i 20% podstawy opodatkowania.

Wydawać by się mogło, że ustawodawca, zarówno na zasadach ogólnych, jak i w przypadku estońskiego CIT, podobnie różnicuje stawki podatkowe w zależności od wielkości przychodów uzyskiwanych przez podatnika, przyjmując za wartość graniczną równowartości dwóch milionów euro. Trzeba jednak podkreślić, że w przypadku estońskiego CIT mówimy tu o wartości wraz z podatkiem od towarów i usług (brutto), podczas gdy przy opodatkowaniu na zasadach ogólnych suma ta jest kwotą netto (bez VAT). Innymi słowy, wartości progowe dla podatników estońskiego CIT chcących płacić obniżoną stawkę podatku są istotnie niższe niż w przypadku podmiotów korzystających z zasad ogólnych.

### **Unikanie podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym**

Rozwiązania estońskiego CIT istotnie różnią się od reguł ogólnych, jeśli idzie o opodatkowanie dywidend wypłacanych przez spółki z o.o., komandytowe i akcyjne ich wspólnikom, komandytariuszom bądź akcjonariuszom będącym osobami fizycznymi.

W tych przypadkach opodatkowanie na zasadach ogólnych prowadzi do podwójnego, ekonomicznego opodatkowania dochodów, podczas gdy rozwiązania estońskiego CIT istotnie tę niedogodność ograniczają. W konstrukcji omawianej daniny dopuszczono bowiem możliwość odliczenia od kwoty osobistego zobowiązania wspólnika lub akcjonariusza w podatku dochodowym (PIT) części podatku dochodowego zapłaconego przez spółkę. W zależności od posiadania lub nie przez nią statusu tzw. małego podatnika kwota podlegająca odliczeniu wynosi 90% bądź 70% zapłaconego podatku dochodowego od osób prawnych. Jest ona wyliczana proporcjonalnie do udziału osoby fizycznej w zyskach spółki. Wskutek zastosowania tego rozwiązania efektywna stawka podatkowa dla osób fizycznych uzyskujących przychód z tytułu udziału w zyskach spółek wynosi 20% w przypadku małych podatników oraz 25% wobec podmiotów nieposiadających tego statusu.

## **Obowiązek podatkowy**

Obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach (art. 4 Ordynacji podatkowej).

W odniesieniu do estońskiego CIT mamy do czynienia z tzw. zamkniętym stanem faktycznym, gdzie moment powstania obowiązku i zobowiązania podatkowego jest taki sam – np. podjęcie uchwały o wypłacie zysku, wypłata ukrytych zysków. Inaczej jest przy opodatkowaniu na zasadach ogólnych, gdzie zobowiązanie podatkowe powstaje co do zasady z upływem danego roku podatkowego.

W odróżnieniu od opodatkowania na zasadach ogólnych, gdzie obowiązek podatkowy co do zasady nie zależy od woli podatnika, na gruncie estońskiego CIT jego formalna decyzja (np. w uchwale o sposobie zadysponowania zyskiem bądź połączeniu spółek) jest niezbędna dla powstania obowiązku podatkowego. Oczywiście ustawa zna przypadki, gdzie obowiązek podatkowy powstaje pomimo braku świadomej decyzji podatnika (np. w zakresie niewłaściwego opodatkowania ukrytych zysków), ale wydaje się, że zasadniczym zamiarem prawodawcy było pozostawienie podatnikowi (a ściślej jego właścicielom) decyzji w tym zakresie. Tego rodzaju konstrukcja jest urzeczywistnieniem założenia ustawodawcy o odroczeniu opodatkowania zysków spółki.

## **Zobowiązanie podatkowe**

Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego (art. 5 Ordynacji podatkowej). W przypadku estońskiego CIT powstanie zobowiązania podatkowego, w przeciwieństwie do zasad ogólnych, nie jest związane z zakończeniem roku podatkowego.

Konkretyzacja kwoty podatku i terminu jego zapłaty następuje w odpowiednich terminach od zaistnienia zdarzeń wskazanych w art. 28t ustawy o CIT, jak np. podjęcie uchwały o podziale lub pokryciu

wyniku finansowego netto, dokonanie w całości lub w części wypłaty dochodu lub rozdysponowanie nim w jakiegokolwiek innej formie, braku zarachowania zdarzeń gospodarczych itd.

Trzeba zauważyć, że taka konstrukcja powoduje, iż w ramach estońskiego CIT, inaczej niż na zasadach ogólnych, nie występuje obowiązek wpłacania zaliczek na poczet należnego podatku dochodowego.

## **Rok podatkowy**

Na gruncie estońskiego CIT rokiem podatkowym jest okres definiowany przepisami o rachunkowości, a nie Ordynacją podatkową.

## **Pozostałe różnice**

Poza opisanymi dotychczas odmiennosiami pomiędzy opodatkowaniem na zasadach ogólnych a ryczałtem od dochodów spółek warto wskazać na kilka innych ważkich różnic. Należą do nich:

- wyłączenie spółek opodatkowanych estońskim CIT spod reżimu minimalnego podatku dochodowego od osób prawnych,
- wyłączenie spółek opodatkowanych estońskim CIT od opodatkowania podatkiem od budynków,
- wyłączenie spółek opodatkowanych estońskim CIT z możliwości korzystania z preferencji w zakresie tzw. IP BOX.

Inne różnice w odniesieniu do opodatkowania na zasadach ogólnych to:

- wprowadzenie czteroletniego okresu opodatkowania na zasadach ryczałtu od dochodów spółek,
- obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie przepisów o rachunkowości w sposób zapewniający prawidłowe określenie wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku oraz w kapitale własnym – kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych odniesione na kapitały, wypracowanych w latach opodatkowania ryczałtem oraz kwoty niepokrytych strat poniesionych w latach opodatkowania ryczałtem,

- zmieniona definicja podmiotów powiązanych (posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5%, a nie 25% udziałów w kapitale lub praw głosu).



## 3. Szczególne przepisy bilansowe

### 3.1. Wprowadzenie

Wchodząc w reżim estońskiego CIT, podatnik musi mieć świadomość, że ustawodawca zrównał tę formę opodatkowania dochodów z działalności ewidencję bilansową z podatkową (szerzej na ten temat pisze Świdorski, 2022). Oznacza to brak obowiązku prowadzenia podwójnej ewidencji księgowej – z jednej strony typowo bilansowej, a z drugiej dla celów podatkowych. Tym samym **wynik księgowy jest równoznaczny z wynikiem podatkowym**. Nie oznacza to jednak, że nie jest wymagana żadna szczególna ewidencja księgowa uwzględniająca specyfikę ryczałtu od dochodów spółek, bowiem w kilku przypadkach taka ewidencja będzie musiała być prowadzona, co szczegółowo wyjaśniono w dalszej części tego rozdziału oraz w kolejnych.

Podatnik opodatkowany estońskim CIT zobowiązany jest do przestrzegania przepisów ustawy o rachunkowości. Zakres rachunkowości w myśl art. 4 Uor obejmuje: przyjęte zasady (polityka) rachunkowości; prowadzenie na podstawie dowodów księgowych ksiąg rachunkowych ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym; okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów; wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego; sporządzanie sprawozdań finansowych; gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą; poddanie badaniu, składanie do właściwego rejestru sądowego, udostępnianie i ogłaszanie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą. Przedmiotem ani celem niniejszego opracowania nie jest dogłębna analiza przepisów bilansowych, w związku z czym podstawowe elementy rachunkowości jednostki przedstawiono syntetycznie w tabeli 1.

Tabela 1. Podstawowe elementy rachunkowości jednostki

Element	Opis	Podstawa prawna
Polityka (zasady) rachunkowości	Dokumentacja dotycząca: określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych; metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego; sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych (w tym zakładowego planu kont); systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów.	Art. 10 Uor
Rok obrotowy, okres sprawozdawczy i dzień bilansowy	Rok obrotowy to rok kalendarzowy lub inny okres trwający 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych, stosowany również do celów podatkowych. Okres sprawozdawczy to okres, za który sporządza się sprawozdanie finansowe. Dzień bilansowy to dzień, na który jednostka sporządza sprawozdanie finansowe.	Art. 3 Uor
Otwieranie i zamykanie ksiąg rachunkowych	Co do zasady księgi rachunkowe otwiera się na początek każdego następnego roku obrotowego, a zamyka na dzień kończący rok obrotowy. Ustawa wymienia też szereg innych zdarzeń wymagających otwarcia i zamknięcia ksiąg, w tym procesy restrukturyzacyjne. Księgi rachunkowe prowadzi się z uwzględnieniem wszystkich zasad rachunkowości.	Art. 12 Uor
Zasady rachunkowości	Dotyczą rzetelnego i jasnego obrazu, memoriału, współmierności przychodów i kosztów, istotności, ostrożności, zakazu kompensat, ciągłości, wyższości treści nad formą, kontynuacji działalności.	Art. 4-8 Uor



<b>Element</b>	<b>Opis</b>	<b>Podstawa prawna</b>
Okresowa inwentaryzacja stanu aktywów i pasywów	Inwentaryzacja przeprowadzana jest na ostatni dzień każdego roku obrotowego według jednej z metod: spisu z natury, uzgodnienia sald oraz drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników.	Art. 26 Uor
Metody wyceny aktywów i pasywów	Wycena według ceny nabycia lub zakupu, skorygowanej ceny nabycia, kosztu wytworzenia, ceny rynkowej lub wartości godziwej.	Art. 28 Uor
Elementy sprawozdania finansowego	Jednostki, których sprawozdanie nie podlega badaniu przez biegłego rewidenta – bilans, rachunek zysków i strat oraz informacja dodatkowa (obejmująca wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia). Pozostałe jednostki sporządzają dodatkowo zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunek przepływów pieniężnych.	Art. 45 Uor
Daty dotyczące sprawozdania finansowego	Sprawozdanie finansowe sporządza się na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, nie później niż w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego. Roczne sprawozdanie finansowe podlega zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający, nie później niż sześć miesięcy od dnia bilansowego. Roczne sprawozdanie finansowe składa we właściwym rejestrze sądowym, wraz z innymi dokumentami, w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego.	Art. 45, 52, 53 i 69 Uor

Element	Opis	Podstawa prawna
Wzory sprawozdania finansowego	Załącznik 1 – podmioty średnie i duże. Załącznik 4 – podmioty mające status „mikro” jednostek. Załącznik 5 – podmioty mające status „małych” jednostek.	Art. 46, 47, 48a i 48b Uor

Źródło: opracowanie własne na podstawie Uor.

W myśl art. 28e ust. 1 ustawy o CIT **rokiem podatkowym podatnika opodatkowanego ryczałtem jest rok obrotowy w rozumieniu przepisów o rachunkowości**. Należy zatem w informacji dodatkowej, a dokładniej we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego, wskazać, iż rokiem obrotowym jest okres od 1 stycznia do 31 grudnia – jeśli podmiot przyjął rok obrotowy równy kalendarzowemu. Z kolei jeżeli podatnik dokonał wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek przed upływem przyjętego roku podatkowego, wówczas zgodnie z art. 28e ust. 2 ustawy o CIT za pierwszy rok podatkowy opodatkowania ryczałtem uważa się okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do końca miesiąca przyjętego przez podatnika roku obrotowego. Przykładowo, jeśli podatnik w lutym postanowił o przejściu na estoński CIT, wówczas jego pierwszym rokiem podatkowym będzie okres od 1 marca do 31 grudnia.

### **3.2. Obowiązki podatników przed rozpoczęciem opodatkowania estońskim CIT**

Podmioty, które wybrały opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek, stosują ogólne zasady rachunkowości, lecz w kilku aspektach ustawodawca narzucił szczególne regulacje. Zostały one wskazane w art. 7aa oraz 28d-e ustawy o CIT. Przepisy te odnoszą się do obowiązków podatnika w zakresie zdarzeń zaistniałych przed rozpoczęciem opodatkowania estońskim CIT oraz po tym okresie.

W myśl art. 7aa ust. 1 ustawy o CIT podmiot, który wybrał opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek, jest obowiązany **na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem**:

- 1) sporządzić informację o przychodach, kosztach, dochodzie z przekształcenia oraz podatku należnym w związku z wyborem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek (tzw. korekta wstępna) oraz
- 2) wyodrębnić w kapitale własnym spółki na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek:
  - a. kwotę zysków niepodzielonych i kwotę zysków podzielonych odniesione na kapitały, wypracowanych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek oraz
  - b. kwotę niepokrytych strat poniesionych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.

W korekcie wstępnej zgodnie z art. 7aa ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT wykazuje się przychody, o których mowa w art. 12 ust. 1, w kwocie odpowiadającej przychodom uwzględnionym, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o CIT; oraz kosztom zaliczonym do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ustawy i CIT w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości. **W przepisie tym mowa jest zatem o przychodach (na przykład naliczone odsetki od należności) oraz kosztach podatkowych niestanowiących jeszcze kosztów bilansowych (na przykład koszt rozliczany w czasie dla celów bilansowych, a ujmowany jednorazowo dla celów podatkowych).**

W korekcie wstępnej zgodnie z art. 7aa ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT wykazuje się koszty uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15, w kwocie odpowiadającej: przychodom zaliczonym do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1, w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek,

jeżeli dotychczas nie zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości; oraz kosztom uwzględnionym, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15. **W przepisie tym mowa jest zatem o przychodach podatkowych niestanowiących jeszcze przychodów bilansowych (na przykład przychód bilansowy rozliczany w czasie, a podatkowo przychód jednorazowy) oraz kosztach bilansowych niestanowiących jeszcze kosztów podatkowych (na przykład naliczony odsetki od zobowiązań handlowych).**

Do przychodów, o których mowa w korekcie wstępnej, nie zalicza się przychodów z art. 12 ust. 1 ustawy o CIT, z kolei do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów. Jednak pozycje te uwzględnia się w korekcie wtedy, kiedy podlegają rozliczeniu w innych terminach lub okresach zgodnie z przepisami o rachunkowości.

W korekcie wstępnej zgodnie z art. 7aa ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT wykazuje się dochód z przekształcenia w kwocie odpowiadającej sumie nadwyżek wartości poszczególnych składników majątku, ustalonych dla wyniku finansowego netto zgodnie z przepisami o rachunkowości, na dzień przekształcenia, ponad ich wartość podatkową ustaloną na ten dzień – w przypadku podatnika utworzonego w wyniku przekształcenia spółki, którego pierwszy rok podatkowy po przekształceniu jest jednocześnie pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.

Jak stanowi art. 7aa ust. 4 ustawy o CIT w zeznaniu **CIT-8 za rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek** podatnik:

- 1) wykazuje przychody oraz koszty, o których mowa w korekcie wstępnej, oraz ustala podatek należny od dochodu stanowiącego różnicę między tymi przychodami a tymi kosztami według właściwej stawki (9% lub 19%);
- 2) wykazuje dochód z przekształcenia, o którym mowa w korekcie wstępnej, oraz ustala podatek należny od tego dochodu według właściwej stawki (9% lub 19%).

W związku z wykazaniem określonych pozycji w ramach korekty wstępnej, zgodnie z art. 7aa ust. 5 pkt 1 ustawy o CIT, podatnik dokonuje zapłaty podatku należnego z końcem pierwszego miesiąca następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli podatnik stosował to opodatkowanie krócej niż cztery lata podatkowe, przy czym w przypadku stosowania opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w sposób nieprzerwany przez okres co najmniej czterech lat podatkowych zobowiązanie podatkowe wygasa w całości. Innymi słowy, **wykazany w korekcie wstępnej dochód i podatek należny ulegają odroczeniu bądź całkowitemu umorzeniu, jeśli podmiot będzie stosował estoński CIT przez pełne cztery lata podatkowe.** Jest to jedna z preferencji podatkowych ustanowionych dla podmiotów dokonujących wyboru opodatkowania estońskim CIT.

Z kolei w zakresie **dochodu z przekształcenia w ramach korekty wstępnej podatnik dokonuje zapłaty podatku w całości do końca trzeciego miesiąca roku następnego albo w częściach w okresie nie dłuższym niż dwa lata**, licząc od końca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, przy czym o sposobie przyjętego rozliczenia podatnik informuje w zeznaniu CIT-8.

W tabeli zaprezentowano przykład kalkulacji korekty wstępnej, o której mowa w art. 7aa ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT.

Tabela 2. Przykład kalkulacji korekty wstępnej

Pozycja korekty	Wartość (w zł)
Przychody:	50 000
– bilansowe, nie podatkowe	48 000
– koszty podatkowe, nie bilansowe	2 000
Koszty:	40 000
– bilansowe, nie podatkowe	39 000
– przychody podatkowe, nie bilansowe	1 000
Dochód	10 000
Stawka podatku CIT	19%
Podatek należny	1 900

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o CIT.

Ustalona kwota podatku należnego w ramach korekty wstępnej podlega ujęciu w księgach rachunkowych jednostki na zasadach analogicznych jak podatek dochodowy od osób prawnych na zasadach ogólnych. Wątpliwości może budzić kwestia ewentualnego umorzenia zobowiązania podatkowego po okresie pełnych czterech lat opodatkowania ryczałtem. W tabeli zaprezentowano przykład ewidencji księgowej podatku dochodowego z tytułu korekty wstępnej.

Tabela 3. Przykład ewidencji księgowej podatku dochodowego z tytułu korekty wstępnej

Zdarzenie	Ewidencja księgowa
Należny podatek dochodowy z tytułu korekty wstępnej	– konto 870 Podatek dochodowy, Wn – konto 222-1 Rozrachunki z US (analityka: CIT), Ma
Korekta pierwotnego zapisu po czterech latach	– konto 222-1 Rozrachunki z US (analityka: CIT), Wn – konto 761-1 Pozostałe przychody operacyjne, Ma*

Źródło: opracowanie własne.

\* Autorzy podziwiają sposób księgowania tego zdarzenia zaprezentowany przez P. Kubiesę (2023).

W związku z korektą wsteczną podatnicy zobowiązani są złożyć informację o przychodach, kosztach, dochodzie z przekształcenia oraz podatku należnym w związku z wyborem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek (**formularz CIT/KW**). Informację CIT/KW składa się w terminie złożenia zeznania CIT-8, informacja stanowi załącznik do zeznania podatkowego (Nowicka 2022).

Następnym obowiązkiem – poza korektą wsteczną – dla podmiotów wchodzących w reżim opodatkowania estońskim CIT jest w myśl art. 7aa ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT **wyodrębnienie w kapitale własnym spółki** na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek:

- a. kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych odniesionych na kapitały, wypracowanych w latach poprzedzają-

cych pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek oraz

- b. kwoty niepokrytych strat poniesionych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.

Zgodnie z art. 7 ust. 7 ustawy o CIT podatnik, który w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek osiągnął stratę ze źródła przychodów i nabył prawo do jej odliczenia, może obniżyć o wysokość tej neodliczonej straty dochód ze źródła przychodów uzyskany w dwóch latach podatkowych bezpośrednio poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, pod warunkiem stosowania tego opodatkowania przez okres co najmniej czterech lat podatkowych oraz traci prawo do tego odliczenia, począwszy od pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych. Jak słusznie zauważyła P. Kubiesa (2023): „Z dniem wejścia w system ryczałtu podatnik straci także możliwość rozliczenia strat podatkowych poniesionych przed wejściem w system z zyskami w okresie ryczałtu, jak i dochodami po wyjściu z tego systemu”. Natomiast w zakresie zysków wypracowanych przed okresem opodatkowania ryczałtem zastosowanie znajdują przepisy ogólne oraz stanowiska przedstawione w wydanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej interpretacjach indywidualnych. Tematyka ta jest przedmiotem kolejnych rozdziałów niniejszego opracowania.

W tabeli 4 przedstawiono sposób prezentacji w kapitale własnym zysków (strat) sprzed okresu opodatkowania estońskim CIT przy założeniu, że podmiot sporządza sprawozdanie finansowe według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości.

Tabela 4. Przykład prezentacji w kapitale własnym zysków (strat) sprzed okresu opodatkowania estońskim CIT

<b>Pozycja kapitału własnego</b>
A. Kapitał (fundusz) własny
I. Kapitał (fundusz) podstawowy
II. Kapitał (fundusz) zapasowy, w tym:
– kwota zysku wypracowanego w okresie przed opodatkowaniem estońskim CIT
III. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, w tym:
– kwota zysku wypracowanego w okresie przed opodatkowaniem estońskim CIT
IV. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe, w tym:
– kwota zysku wypracowanego w okresie przed opodatkowaniem estońskim CIT
V. Zysk (strata) z lat ubiegłych
– kwota niepodzielonych zysków w okresie przed opodatkowaniem estońskim CIT
– kwota niepokrytych strat w okresie przed opodatkowaniem estońskim CIT
VI. Zysk (strata) netto
VII. Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)

Źródło: opracowanie własne.

Innym istotnym przepisem, jaki należy mieć na uwadze, wybierając opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek, jest art. 28j ust. 5 ustawy o CIT, zgodnie z którym podatnik może wybrać opodatkowanie ryczałtem również przed upływem przyjętego przez niego roku podatkowego, jeżeli na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem zamknie księgi rachunkowe oraz sporządzi sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości. W tym przypadku księgi rachunkowe otwiera się na pierwszy dzień miesiąca opodatkowania ryczałtem. Ustawodawca wprost podkreślił, że jeśli **przejście na estoński CIT odbywa się w trakcie danego roku podatkowego, wówczas na dzień poprze-**



## **dzający miesiąc rozpoczęcia opodatkowania w tej formie należy zamknąć księgi rachunkowe.**

Zamknięcie ksiąg rachunkowych w myśl art. 12 ust. 5 Uor polega na nieodwracalnym wyłączeniu możliwości dokonywania zapisów księgowych w zbiorach tworzących zamknięte księgi rachunkowe. Jednocześnie w związku z art. 12 ust. 1 pkt 2 Uor księgi rachunkowe otwiera się na początek każdego następnego roku obrotowego. Dlatego podmiot, który zdecydował się na wybór estońskiego CIT w trakcie roku podatkowego, musi pamiętać o obowiązku zamknięcia ksiąg rachunkowych (z uwzględnieniem art. 12 ust. 5 Uor) oraz sporządzenia sprawozdania finansowego w terminach wskazanych w ustawie o rachunkowości, a następnie o otwarciu ksiąg rachunkowych na pierwszy dzień opodatkowania ryczałtem.

### **3.3. Obowiązki podatników w trakcie opodatkowania estońskim CIT**

Zgodnie z art. 28d ust. 1 ustawy o CIT podatnik opodatkowany ryczałtem od dochodów spółek jest **obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie przepisów o rachunkowości, w okresie opodatkowania estońskim CIT**, w sposób zapewniający prawidłowe określenie:

- 1) wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku oraz
- 2) w kapitale własnym:
  - a. kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych odniesione na kapitały, wypracowanych w latach opodatkowania ryczałtem, oraz
  - b. kwoty niepokrytych strat poniesionych w latach opodatkowania ryczałtem.

Ustawodawca nałożył na podmioty opodatkowane estońskim CIT dodatkowe obowiązki o charakterze kalkulacyjno-prezentacyjnym. **Obowiązek kalkulacyjny** dotyczy takiego prowadzenia ksiąg rachunkowych, które zapewni prawidłowe określenie wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku. Oczywiście chodzi tutaj o podstawę opodatkowania i należny podatek w rozumieniu rozdziału 6b ustawy o CIT, czyli przepisów o ryczałcie

od dochodów spółek. Dlatego każdy podmiot, który zamierza dokonać lub dokonał wyboru opodatkowania estońskim CIT, musi zapewnić takie „poukładanie” procesów księgowych, które zapewni prawidłową kalkulację ryczału. Kalkulacja taka może opierać się na jednym z dwóch podejść – rozbudowanej analityce bądź ewidencji pozabilansowej. Szczegółowo zostało to przedstawione w punkcie 6.5. niniejszego opracowania na przykładzie opodatkowania dochodów z tzw. ukrytych zysków.

Z kolei **obowiązek prezentacyjny** dotyczy sposobu ujawniania określonych informacji w bilansie jednostki, która wybrała opodatkowanie estońskim CIT. Mianowicie, podatnik powinien w bilansie, a dokładniej w kapitale własnym, przedstawić niepodzielone zyski lub zyski odniesione na poszczególne kapitały w latach opodatkowania ryczałem, a także kwoty niepokrytych strat poniesionych w latach opodatkowania ryczałem. Rozwiązanie to ma zapewnić prawidłowe rozliczenie się jednostki z ryczału od podzielonego zysku spółki w sytuacji, w której decyzja o wypłaceniu tego zysku zostanie podjęta po okresie opodatkowania ryczałem od dochodów spółek.

W tabeli 5 zaprezentowano obowiązki na gruncie prawa bilansowego dotyczące podmiotów dokonujących wyboru opodatkowania estońskim CIT oraz już opodatkowanych ryczałem.

Tabela 5. Obowiązki na gruncie prawa bilansowego związane z wejściem oraz opodatkowaniem ryczałtem

<b>Obowiązki przed wejściem na estoński CIT</b>	<b>Podstawa prawna</b>
Sporządzenie korekty wstępnej	Art. 7aa ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT
Wyodrębnienie w kapitale własnym zysków lub strat powstałych przed wejściem na estoński CIT	Art. 7aa ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT
Zamknięcie ksiąg rachunkowych i sporządzenie sprawozdania finansowego w przypadku wejścia na estoński CIT w trakcie roku	Art. 28j ust. 5 ustawy o CIT
<b>Obowiązki w trakcie opodatkowania estońskim CIT</b>	
Prowadzenie ewidencji księgowej i sporządzanie sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami o rachunkowości w sposób zapewniający określenie wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku	Art. 28d ust. 1 pkt ustawy o CIT
Wyodrębnienie w kapitale własnym zysków lub strat powstałych w trakcie opodatkowania estońskim CIT	Art. 28d ust. 2 pkt ustawy o CIT

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o CIT.



## 4. Warunki opodatkowania estońskim cit oraz utrata prawa do opodatkowania estońskim CIT

### 4.1. Warunki opodatkowania estońskim CIT

Ustawodawca postawił szereg warunków, jakie muszą spełnić podmioty, które chcą opodatkowywać osiągnane dochody w formie ryczałtu od dochodów spółek. Opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek może wybrać podmiot, który w myśl art. 28j ust. 1 ustawy o CIT spełnia łącznie sześć warunków. Warunki te dotyczą:

1. rodzaju i wartości przychodów z działalności w roku poprzednim,
2. formy zatrudnienia, liczby pracowników i wysokości ich wynagrodzenia,
3. formy prawnej podmiotu,
4. posiadania udziałów (akcji) w kapitale innej spółki,
5. sporządzania sprawozdania finansowego,
6. zawiadomienia o wyborze tej formy opodatkowania.

Spółka opodatkowana estońskim CIT zobowiązana jest do weryfikacji rodzaju i wartości osiąganych przychodów. Opodatkowanie estońskim CIT zarezerwowane jest dla podmiotów, w których **mniej niż 50% przychodów** z działalności osiągniętych w poprzednim roku podatkowym, liczonych z uwzględnieniem kwoty należnego podatku od towarów i usług, pochodzi 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 z realizacji praw z instrumentów finansowych; z transakcji z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 – w przypadku gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma. Ustawodawca zatem ograniczył krąg podmiotów, które mogą rozpocząć opodatkowanie estońskim CIT. Przykładowo, spółka, której głównym źródłem przychodów są odsetki od udzielanych pożyczek, nie będzie mogła wybrać tej formy opodatkowania działalności. Więcej na temat warunku przychodów piszą Oleksy oraz Szot (2022).

W zakresie formy zatrudnienia, liczby pracowników i wysokości wynagrodzenia ustawodawca rozgraniczył ponoszenie przez jednostkę

wydatków na podstawie umowy o pracę (na podstawie Kodeksu pracy) oraz w oparciu o umowy cywilnoprawne (na podstawie Kodeksu cywilnego).

Jednostka opodatkowana estońskim CIT obowiązana jest do **zatrudnienia na podstawie umowy o pracę co najmniej trzech osób** w przeliczeniu na pełne etaty, niebędących udziałowcami, akcjonariuszami ani wspólnikami spółki, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, a w przypadku, gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych 12 miesięcy kalendarzowych – przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym.

Natomiast w odniesieniu do **umów cywilnoprawnych** wskazano, że jednostka powinna 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 trzech osób fizycznych, niebędących udziałowcami, akcjonariuszami ani wspólnikami spółki, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń spółka jest płatnikiem podatku PIT lub płatnikiem składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych lub ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

Przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw zgodnie z art. 28c pkt 2a ustawy o CIT określa się w trzecim kwartale roku kalendarzowego poprzedzającego pierwszy dzień roku podatkowego, ogłaszane przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”. W trzecim kwartale 2023 r. przeciętne miesięczne wynagrodzenie ogłoszone przez Prezesa GUS wyniosło 7 194,95 zł (Komunikat Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 10 listopada 2023 r. w sprawie przeciętnego wynagrodzenia w trzecim kwartale 2023 r., M. P. z 2023 r. poz. 1216). Zatem w 2024 r. jednostka powinna ponosić miesięczne wydatki z tytułu umowy innej niż umowa o pracę w wysokości co najmniej 21 584,85 zł.

**Limit dotyczący zatrudnienia jest inny dla podatników rozpoczynających prowadzenie działalności i dla małych podatników.** W przypadku podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności, w myśl art. 28j ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT, warunek dotyczący zatrud-

nienia nie dotyczy roku rozpoczęcia tej działalności i dwóch lat podatkowych bezpośrednio po nim następujących, z tym że począwszy od drugiego roku podatkowego, podatnik jest obowiązany do corocznego zwiększenia zatrudnienia o co najmniej jeden etat w pełnym wymiarze czasu pracy aż do osiągnięcia wielkości zatrudnienia określonej w art. 28j ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT. Natomiast w przypadku podatnika będącego małym podatnikiem w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem warunek dotyczący zatrudnienia na podstawie umowy o pracę uznaje się za spełniony, jeżeli mały podatnik zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej jedną osobę w przeliczeniu na pełne etaty, niebędącą udziałowcem, akcjonariuszem ani współnikiem tego podatnika, przez okres wskazany w przepisie, zaś na podstawie umowy innej niż umowa o pracę uznaje się za spełniony, jeżeli mały podatnik ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzenia na rzecz zatrudnionej na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej jednej osoby fizycznej, niebędącej udziałowcem, akcjonariuszem ani współnikiem tego podatnika, oraz w związku z wypłatą tych wynagrodzeń podatnik jest płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych lub płatnikiem składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych lub ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Do limitu zatrudnienia nie wlicza się pracownika będącego jednocześnie udziałowcem spółki opodatkowanej ryczałtem (Safian 2023, s. 110).

Kolejnym warunkiem jest **forma prawna spółki**. Ustawodawca dopuszcza następujące formy prawne prowadzenia działalności opodatkowanej estońskim CIT: spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, spółka akcyjna, prosta spółka akcyjna, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna, której odpowiednio **udziałowcami, akcjonariuszami lub współnikami są 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. Należy zwrócić uwagę na wyłączenie z fundatorów i beneficjentów fundacji rodzinnej, o której mowa w ustawie z dnia 26 stycznia 2023 r. o fun-

dacji rodzinnej (Dz. U. poz. 326 z późn. zm.). Tym samym **wspólnik spółki opodatkowanej ryczałtem od dochodów spółek może być fundatorem lub beneficjentem fundacji rodzinnej, ale w dalszym ciągu fundacja rodzinna nie może być udziałowcem takiej spółki** (byłoby to naruszenie art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT). Więcej o relacji spółki opodatkowanej estońskim CIT a fundacją rodzinną piszą Sarnowski i Łożykowski (2022).

Podatnik opodatkowany ryczałtem **nie może też posiadać 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.

Kolejnym warunkiem jest niesporządzanie za okres opodatkowania ryczałtem **sprawozdań finansowych zgodnie z MSR** na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości. Przez MSR rozumie się zgodnie z art. 2 ust. 3 Uor Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej oraz związane z nimi interpretacje ogłaszane w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej.

Ostatnim warunkiem jest **złożenie zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem (ZAW-RD)** do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym podmiot ma być opodatkowany ryczałtem. Podatnik wskazuje w zawiadomieniu cztery kolejno następujące po sobie lata podatkowe (zgodnie z art. 28f ust. 1 ustawy). Rokiem podatkowym podatnika opodatkowanego ryczałtem jest rok obrotowy w rozumieniu przepisów o rachunkowości. Opodatkowanie ryczałtem przedłuża się na kolejne okresy bezpośrednio po sobie następujących czterech lat podatkowych, chyba że podatnik złoży informację o rezygnacji, o której mowa w art. 28f ust. 2 ustawy. Wraz z zawiadomieniem należy dokonać także innych czynności, o czym będzie mowa w dalszej części opracowania.

Podatnik może wybrać opodatkowanie estońskim CIT nie tylko z początkiem nowego roku podatkowego, ale też w jego trakcie. Wówczas należy pamiętać o dodatkowym obowiązku wynikającym z art. 28j ust.



5 ustawy o CIT. Podatnik może wybrać opodatkowanie ryczałtem przed upływem przyjętego przez niego roku podatkowego, jeżeli na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem **zamknie księgi rachunkowe oraz sporządzi sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości**. W tym przypadku księgi rachunkowe otwiera się na pierwszy dzień miesiąca opodatkowania ryczałtem. Jednocześnie taki podatnik zobligowany jest do złożenia zawiadomienia, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT.

W tabeli zestawiono podstawowe informacje dotyczące warunków opodatkowania estońskim CIT.

Tabela 6. Warunki opodatkowania estońskim CIT

Warunek	Opis
Rodzaj i wartość przychodów z działalności w roku poprzednim	Mniej niż 50% przychodów brutto z działalności osiągniętych w poprzednim roku podatkowym powinno pochodzić z tzw. pasywnych źródeł, w tym: z wierzytelności, odsetek od pożyczek, części odsetkowej raty leasingowej lub poręczeń i gwarancji.
Formy zatrudnienia, liczba pracowników i wysokość wynagrodzeń	Umowa o pracę: trzech pracowników w przeliczeniu na pełne etaty, niebędących wspólnikami, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym. Umowa cywilnoprawna: miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw wobec co najmniej trzech osób fizycznych niebędących wspólnikami, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń spółka jest płatnikiem podatku PIT lub składek ZUS, lub składki zdrowotnej. Dla podmiotów rozpoczynających prowadzenie działalności oraz dla małych podatników przewidziano uproszczenia w tym zakresie.

Warunek	Opis
Forma prawna podatnika	Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, spółka akcyjna, prosta spółka akcyjna, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna, której odpowiednio udziałowcami, akcjonariuszami lub współnikami są wyłącznie osoby fizyczne.
Posiadanie udziałów (akcji) w kapitale innej spółki	Brak możliwości posiadania udziałów (akcji) w innym podmiocie.
Sporządzanie sprawozdania finansowego	Brak możliwości sporządzania sprawozdania finansowego według MSR (Międzynarodowych Standardów Rachunkowości oraz Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej).
Zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem	Złożenie zawiadomienia (wzór ZAW-RD) do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym podmiot ma być opodatkowany ryczałtem.
Zamknięcie ksiąg rachunkowych	Możliwość wyboru opodatkowania ryczałtem przed upływem przyjętego w jednostce roku podatkowego, jeżeli na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem jednostka zamknie księgi rachunkowe oraz sporządzi sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości oraz złoży zawiadomienie ZAW-RD.

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o CIT oraz Przewodnika.

Przedstawione warunki wejścia na estoński CIT oraz opodatkowania w tym reżimie w trakcie działalności jednostki realizują kryterium **przedmiotowo-podmiotowe**. Ustawodawca przewidział także inne kryteria wyłączające jednostkę z możliwości opodatkowania estońskim CIT. Są to warunki, których kryterium ma **charakter podmiotowy**.

Ustawodawca w art. 28k ust. 1 ustawy o CIT wymienił szereg podmiotów, które ze względu na przedmiot swojej działalności lub

czynności prawne, jakie zostały podjęte, wyłączone są z możliwości opodatkowania estońskim CIT. Są to:

- określone przedsiębiorstwa finansowe (bank krajowy, instytucja kredytowa, spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa, dom maklerski, fundusz inwestycyjny, krajowy i zagraniczny zakład ubezpieczeń, krajowy i zagraniczny zakład reasekuracji, fundusz emerytalny, fundusze inwestycyjne otwarte oraz alternatywne fundusze inwestycyjne, centralny depozyt papierów wartościowych);
- instytucje pożyczkowe (bank krajowy, bank zagraniczny, oddział banku zagranicznego, instytucja kredytowa lub oddział instytucji kredytowej, SKOK, krajowa instytucja płatnicza, mała instytucja płatnicza, krajowa instytucja pieniądza elektronicznego, unijna instytucja płatnicza lub unijna instytucja pieniądza elektronicznego);
- podatnicy osiągający dochody z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia oraz z działalności gospodarczej osiągniętej z realizacji nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu;
- podatnicy postawieni w stan upadłości lub likwidacji;
- podatnicy, którzy zostali utworzeni w wyniku połączenia lub podziału albo przez osoby prawne, osoby fizyczne, albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika lub przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony, lub w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, zostało do niego wniesione na poczet kapitału uprzednio prowadzone przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych 10 000 euro;
- podatnicy, którzy zostali podzieleni przez wydzielenie albo wyodrębnienie lub wnieśli tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału uprzednio prowadzonego przez siebie przedsiębiorstwa, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych 10 000 euro.

W myśl art. 28s ust. 1 ustawy o CIT osoba fizyczna będąca udziałowcem, akcjonariuszem lub współnikiem podatnika opodatkowanego

ryczałem **składa temu podatnikowi oświadczenie (OSW-RD)** o podmiotach, w których posiada, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 5% udziałów w kapitale, ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub instytucji wspólnego inwestowania lub 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, w terminie **do końca pierwszego miesiąca każdego roku podatkowego podatnika**, w którym stosuje opodatkowanie ryczałem, a w przypadku zmiany stanu faktycznego – w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian. W bieżącym roku, jeżeli spółka opodatkowana estońskim CIT wybrała rok podatkowy zbieżny z kalendarzowym, termin na złożenie oświadczenia OSW-RD minął 31 stycznia 2024 r. Należy przy tym pamiętać, że **oświadczenie ma charakter cykliczny**, musi zostać złożone każdego roku, nawet jeśli dane w OSW-RD nie uległy zmianie.

Natomiast w myśl art. 28s ust. 4 ustawy o CIT w przypadku, gdy osoba fizyczna będąca udziałowcem, akcjonariuszem lub współnikiem podatnika opodatkowanego ryczałem nie złoży oświadczenia OSW-RD, podatnik ten informuje o niewykonaniu tego obowiązku naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla tej osoby fizycznej w terminie 30 dni od dnia upływu terminu na jego wykonanie.

Można zatem stwierdzić, że oświadczenie OSW-RD stanowi zapewnienie o tym, że spółka opodatkowana estońskim CIT nie transferuje środków pieniężnych do podmiotów powiązanych. Jednak oświadczenie nie obejmuje podmiotów, z którymi spółka opodatkowana estońskim CIT nie dokonuje transakcji w jakiegokolwiek formie.

Na zakończenie należy zaznaczyć, że „Wybór opodatkowania w formie ryczałtu dotyczy jedynie rezydentów podatkowych, czyli przedsiębiorców podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (z siedzibą lub zarządem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej), opodatkowanych w Polsce od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia” (Postrzech 2021).

## 4.2. Utrata prawa do opodatkowania estońskim CIT

Utratę prawa do opodatkowania estońskim CIT można podzielić na grupy według **dwóch podstawowych kryteriów** – woli wyjścia z reżimu estońskiego CIT oraz momentu utraty prawa do opodatkowania estońskim CIT.

Pierwsze kryterium odnosi się do art. 28l ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, w myśl którego podatnik opodatkowany ryczałtem traci prawo do tego opodatkowania z końcem roku podatkowego czteroletniego okresu – w przypadku gdy podatnik złoży informację o rezygnacji z opodatkowania ryczałtem. Taką informację można złożyć także przed upływem normatywnego czteroletniego okresu wynikającego z art. 28f ust. 1 ustawy o CIT.

Drugie kryterium odnosi się do momentu utraty prawa do opodatkowania estońskim CIT w związku z naruszeniem warunków opodatkowania ryczałtem. W ramach tego kryterium możliwe są dwie sytuacje:

1. Wsteczna utrata prawa do opodatkowania ryczałtem (z końcem poprzedniego roku).
2. Utrata prawa do opodatkowania ryczałtem z końcem bieżącego roku.

**Wsteczna utrata prawa** do opodatkowania ryczałtem została przez ustawodawcę opisana w art. 28l ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT.

Do wstecznej utraty prawa do opodatkowania estońskim CIT może dojść w sytuacji, w której zmieniła się struktura udziałowców spółki (np. osoba prawna przystąpiła do spółki), spółka nabyła udziały lub akcje innej spółki lub sporządziła sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR. Przykładowo, jeśli w marcu 2024 r. fundacja rodzinna przystąpiła do spółki z o.o. opodatkowanej estońskim CIT, wówczas spółka ta traci prawo do opodatkowania ryczałtem z końcem 2023 r. i od stycznia 2024 r. powinna rozliczać się na zasadach ogólnych według tzw. tradycyjnego CIT. Oczywiście rodzi to także daleko idące konsekwencje na gruncie rozliczeń podatkowych, bowiem spółka zobowiązana będzie do obliczenia zaległych zaliczek na podatek CIT za miesiące od stycznia do marca 2024 r. oraz do zapłacenia odsetek za zwłokę za ten okres.

Nie są to jednak wszystkie przypadki „wyrzucające” jednostkę opodatkowaną estońskim CIT z tej formy opodatkowania dochodów. Do takiej sytuacji może dojść, gdy:

- dojdzie do nieprowadzenia ksiąg podatkowych lub gdy dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie wyniku finansowego netto;
- gdy podatnik dokona przejęcia innego podmiotu w drodze łączenia albo podziału podmiotów lub otrzymania wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa bądź jego zorganizowanej części, chyba że podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny, jest opodatkowany ryczałtem albo podmiot przejmowany, dzielony lub wnoszący wkład niepieniężny, z dniem przejęcia lub wniesienia wkładu zamknie księgi rachunkowe, sporządzi sprawozdanie finansowe oraz dokona rozliczenia i ustaleń, o których mowa w art. 7aa, w zakresie transakcji pozostających w związku z przejmowanymi składnikami majątku;
- podatnik zostanie przejęty przez inny podmiot w drodze łączenia lub podziału podmiotów, w tym podziału przez wydzielenie albo podziału przez wyodrębnienie, lub wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa albo jego zorganizowanej części, chyba że podmiot przejmujący jest opodatkowany ryczałtem.

**Utrata prawa do opodatkowania ryczałtem z końcem bieżącego roku** została przez ustawodawcę opisana w art. 281 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT. Sytuacja taka ma miejsce wtedy, kiedy w roku poprzedzającym podmiot uzyskał więcej niż 50% przychodów brutto z tzw. pasywnych źródeł (np. z wierzytelności, odsetek od pożyczek, części odsetkowej raty leasingowej lub poręczeń i gwarancji) oraz gdy nie został spełniony warunek zatrudnienia.

Przykładowo, spółka opodatkowana estońskim CIT mająca status małego podatnika w 2024 r. powinna zatrudniać co najmniej jedną osobę na umowę cywilnoprawną i z tego tytułu ponosić miesięczne wydatki w wysokości co najmniej 7 194,95 zł (pierwszy rok opodatkowania ryczałtem). Jeśli w jakimś miesiącu 2024 r. wynagrodzenie byłoby niższe od tej kwoty, wówczas spółka utraciłaby prawo do opodatkowania ryczałtem z końcem 2024 r.

Utrata prawa do opodatkowania ryczałtem ma swoje długoterminowe skutki, bowiem podatnik może złożyć ponowne zawiadomienie o wyborze estońskiego CIT dopiero po upływie trzech lat podatkowych, jednak nie wcześniej niż po upływie 36 miesięcy, następujących po roku kalendarzowym, w którym podatnik utracił prawo do opodatkowania

ryczałtem. Jest to swoista kara ustawodawcy za niedopilnowanie warunków opodatkowania estońskim CIT. **Dlatego planując działania restrukturyzacyjne, należy dokonać holistycznej oceny, czy wpłyną one negatywnie na możliwość opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Jeśli tak, to należałoby się zastanowić nad odroczeniem w czasie tych działań, np. do końca bieżącego roku. Wówczas ewentualne działania restrukturyzacyjne (np. włączenie do struktury udziałowej osoby prawnej), nie będą rodzic dla spółki negatywnych skutków w postaci wstecznej utraty do opodatkowania ryczałtem i korektą rozliczeń podatku CIT.**

W tabeli zestawiono podstawowe informacje dotyczące zdarzeń, których zaistnienie prowadzi do utraty opodatkowania estońskim CIT.

Tabela 7. Utrata prawa do opodatkowania estońskim CIT

Moment utraty prawa	Zdarzenia
Wstecznie, z końcem poprzedniego roku	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zmiana struktury udziałowców (przystąpienie osoby prawnej do spółki).</li> <li>2. Nabycie udziałów lub akcji innej spółki.</li> <li>3. Sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z MSR.</li> <li>4. Nieprowadzenie ksiąg podatkowych lub dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie wyniku finansowego netto.</li> <li>5. Przejęcie innego podmiotu w drodze łączenia albo podziału podmiotów lub otrzymania wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego ZCP, chyba że podmioty te również opodatkowane są estońskim CIT.</li> <li>6. Przejęcie przez inny podmiot w drodze łączenia lub podziału podmiotów lub wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego ZCP, chyba że podmiot przejmujący jest opodatkowany ryczałtem.</li> </ol>
Z końcem bieżącego roku	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Przekroczenie 50% wartości przychodów brutto z tzw. pasywnych źródeł.</li> <li>2. Niespełnienie jednego z warunków zatrudnienia.</li> </ol>

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o CIT.

Należy także wskazać, że w związku z utratą prawa do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek jednostka zobowiązana będzie do **zapłaty podatku dochodowego z tytułu korekty wstępnej**. Jak wynika z art. 7aa ust. 1 pkt 1 w zw. z ust. 5 pkt 1 ustawy o CIT, podatek należy zapłacić z końcem pierwszego miesiąca następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli podatnik stosował to opodatkowanie krócej niż cztery lata podatkowe.

Kolejną konsekwencją utraty prawa do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek jest **konieczność zapłaty „tradycyjnego” podatku CIT według właściwej dla podatnika stawki podatku wraz z odsetkami za zwłokę**.

### 4.3. Analiza interpretacji indywidualnych

#### 4.3.1. Zatrudnienie

#### **Pismo z dnia 4.03.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-2.4010.8.2024.1.EJ**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością jest opodatkowany estońskim CIT od listopada 2022 r. Spółka ma status małego podatnika, nie zatrudnia i nie zatrudniała pracowników na podstawie umowy o pracę. Zleceniobiorcy (umowy zlecenie) nie są udziałowcami, akcjonariuszami ani współnikami spółki. W 2024 r. spółka ponosi miesięcznie wydatki w kwocie mniejszej niż trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzeń zleceniobiorców.

Wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy ma obowiązek rocznego zwiększenia miesięcznych wydatków o kwotę stanowiącą jednokrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzeń na rzecz zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę osób fizycznych aż do osiągnięcia wysokości wynagrodzenia wskazanego w art. 28j ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT. Zdaniem wnioskodawcy ma on taki obowiązek.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe. W uzasadnieniu Organ stwierdził, że „Spółka nie spełnia warunku za-



trudnienia, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT, gdyż Spółka w swoim drugim roku podatkowym powinna w pełni spełniać przesłanki wynikające z art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy o CIT, tj. 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 określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych lub ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych”.

Powyższe stanowisko Dyrektora KIS potwierdza doświadczenia praktyczne, iż w zakresie **umów cywilnoprawnych spółka mająca status małego podatnika już w drugim roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek musi spełniać limit wysokości wynagrodzenia** zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy o CIT, czyli ponosić miesięczne wydatki z tego tytułu w wysokości co najmniej trzykrotności przeciętnego wynagrodzenia.

### **Pismo z dnia 25.03.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.35.2024.1.AJ**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością jest opodatkowany estońskim CIT od 2023 r. Spółka zatrudniała wówczas jednego pracownika na umowę o pracę oraz jedno zleceniobiorcę na umowę zlecenie. Pracownik w ramach umowy o pracę zatrudniony był od sierpnia do października, czyli w sezonie wzmożonej działalności spółki. Pracownik ten zatrudniony był wówczas na pełny etat. W 2024 r. spółka zatrudni pracownika na umowę o pracę już od stycznia.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy zatrudnienie pracownika na trzy miesiące w roku 2023 ma wpływ na zwiększenie zatrudnienia w kolejnych latach oraz czy spółka w drugim roku działalności, tj. w 2024, musi zwiększyć zatrudnienie o dwa etaty z uwagi na zatrudnienie pracownika w roku 2023, tj. w roku rozpoczę-

cia działalności. Zdaniem wnioskodawcy rozpoczęcie działalności bez pracownika na starcie i zatrudnienie w roku rozpoczęcia działalności nie ma wpływu na zwiększanie zatrudnienia w kolejnych latach (pierwszy rok jest niejako rokiem „zerowym”) i limit zatrudnienia liczy się dopiero od drugiego roku działalności.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe. W uzasadnieniu Organ stwierdził, że: „Skoro w pierwszym roku podatkowym, tj. w 2023 r. zatrudnili Państwo pracownika na pełen etat, to aby spełnić warunek opodatkowania ryczałtem Spółka w drugim roku podatkowym (2024 r.) musi zwiększyć zatrudnienie o kolejny etat, a w trzecim roku podatkowym (2025 r.) musi mieć zatrudnienie na poziomie co najmniej 3 etatów, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. a. ustawy o CIT. W konsekwencji w czwartym roku opodatkowania ryczałtem (2026 r.) będą Państwo już spełniali docelowy wymóg zatrudnienia i nie będzie potrzeby zatrudniania nikogo więcej”.

Tym samym Dyrektor KIS podkreślił, że rok rozpoczęcia działalności, w którym spółka zatrudni pracownika, nie jest rokiem „zerowym” i że już w tym momencie biegnie okres spełnienia ustawowego limitu zatrudniania wynikającego z art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o CIT.

### **Pismo z dnia 15.02.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-1.4010.770.2023.1.KM**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością zamierza w 2024 r. wybrać opodatkowanie estońskim CIT. Spółka zatrudnia trzy osoby w przeliczeniu na pełne etaty. Jeden z pracowników do 3 marca 2024 r. przebywa na urlopie rodzicielskim, a następnie przejdzie na urlop wychowawczy. Spółka nie przewiduje zwiększenia liczby zatrudnienia.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy pracownik zatrudniony na umowę o pracę na pełen etat, przebywający w trakcie roku podatkowego na urlopie rodzicielskim, a następnie na urlopie wychowawczym, jest wliczany do stanu zatrudnienia na podstawie art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o CIT. Zdaniem wnioskodawcy warunek zatrudnienia zostanie zachowany.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. W uzasadnieniu Organ stwierdził, że: „Z przepisu art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy

o CIT nie wynika, aby pracownik zatrudniony na umowie o pracę musiał świadczyć tą pracę w danym okresie. Ustawodawca wskazał tylko na wymóg zatrudnienia na umowę o pracę. Zatem pracownik przebywający na urlopie, w tym na urlopie rodzicielskim czy wychowawczym spełnia wymóg zatrudnienia, ponieważ cały ten okres pozostaje w stosunku pracy (w stosunku zatrudnienia na podstawie umowy o pracę). Zatem, dla oceny spełnienia warunku zatrudnienia, o którym mowa w art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o CIT, brani są pod uwagę również pracownicy zatrudnieni na umowę o pracę przebywający w trakcie roku podatkowego na urlopie rodzicielskim, czy na urlopie wychowawczym”.

W tabeli zestawiono podstawowe informacje wynikające z przedstawionych interpretacji indywidualnych.

Tabela 8. Interpretacje indywidualne w zakresie warunku zatrudnienia na estońskim CIT

<b>Interpretacja indywidualna</b>	<b>Stanowisko wnioskodawców</b>	<b>Ocena stanowiska przez Dyrektora KIS</b>
Z dnia 4.03.2024 r. (0111-KDIB1-2.4010.8.2024.1.EJ)	Spółka mająca status małego podatnika w drugim roku opodatkowania estońskim CIT nie musi ponosić miesięcznych wydatków w związku z umowami cywilnoprawnymi zleceniobiorców w wysokości co najmniej trzykrotności przeciętnego wynagrodzenia – może dojść do tego poziomu stopniowo w ciągu dwóch lat.	Nieprawidłowe

<b>Interpretacja indywidualna</b>	<b>Stanowisko wnioskodawców</b>	<b>Ocena stanowiska przez Dyrektora KIS</b>
Z dnia 25.03.2024 r. (0111-KDIB2-1.4010.35.2024.1.AJ)	Spółka opodatkowana estońskim CIT i rozpoczynająca działalność, mimo zatrudnienia pracownika już w pierwszym roku, w drugim roku nie ma obowiązku zatrudnić kolejnego pracownika (aby stopniowo dochodzić do ustawowego limitu trzech pracowników), może to zrobić dopiero w trzecim roku, gdyż pierwszy rok wciąż liczy się jako „zerowy”.	Nieprawidłowe
Z dnia 15.02.2024 r. (0111-KDIB1-1.4010.770.2023.1.KM)	Przebywanie pracownika na urlopie rodzicielskim i wychowawczym nie powoduje przerwania utraty warunku zatrudnienia.	Prawidłowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie interpretacji indywidualnych.

#### 4.3.2. Przychody z działalności

##### **Pismo z dnia 8.04.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-2.4010.90.2024.1.ANK**

Wnioskodawca będący osobą prawną i opodatkowany estońskim CIT zawiera transakcje z podmiotami powiązanymi. Jak zaznaczono

we wniosku, usługi świadczone na rzecz spółki powiązanej nie są usługami o charakterze ogólnym, łatwo dostępnym bądź rutynowym. Usługi świadczone przez spółkę nie znajdują się także w wykazie usług o niskiej wartości dodanej.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy usługi takie należy traktować, zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g ustawy o CIT, jako transakcje z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT, w związku z którymi nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma. Zdaniem wnioskodawcy taka klasyfikacja nie jest uzasadniona. Wnioskodawca podał następujące argumenty, kiedy występuje wartość dodana pod względem ekonomicznym: świadczone usługi na rzecz podmiotu powiązanego nie są usługami o charakterze ogólnym i łatwo dostępnym, występuje rentowność świadczonych usług, dzięki takiej współpracy ma miejsce zwiększenie rozmiaru sprzedaży zarówno dla spółki, jak i podmiotu powiązanego, świadczone usługi nie mają charakteru rutynowego i jedynie wspomagającego działalność główną usługobiorcy, występuje niezbędność wykonywanych usług/sprzedawanych towarów do realizacji działalności przez spółkę powiązaną.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. W uzasadnieniu Organ przedłożył następujące uzasadnienie: „Biorąc pod uwagę rodzaj i zakres usług oraz zaangażowanie zasobów Spółki towarzyszących transakcjom stwierdzić należy, że świadczone usługi niewątpliwie przyczynią się do powstania wartości dodanej, i wartość ta nie będzie znikoma. Ponadto prowadzą Państwo aktywną działalność gospodarczą, a swoich dochodów nie opierają Państwo na pasywnych źródłach przychodów. Przypomnieć należy, że warunek dotyczący uzyskiwania przychodów z transakcji z podmiotami powiązanymi na poziomie niższym niż 50% dotyczy wyłącznie sytuacji, w której w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma. Powyższa sytuacja nie będzie miała miejsca w omawianej sprawie”.

Dyrektor KIS wyraźnie zaznaczył, że przepis, na który powołał się wnioskodawca – dotyczący limitu 50% przychodów brutto – odnosi się tylko do transakcji z podmiotami powiązanymi, które nie generują wartości dodanej lub jest ona znikoma.

**Pismo z dnia 15.03.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej  
Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.38.2024.1.AS**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością zamierza skorzystać z możliwości wyboru opodatkowania w formie estońskiego CIT. Większość przychodów wnioskodawcy pochodzi z udostępnienia do używania powierzchni nieruchomości na rzecz podmiotu powiązanego oraz podmiotów niepowiązanych. Stawki czynszu zostały określone na warunkach rynkowych.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy transakcje polegające na wynajmie przez wnioskodawcę na rzecz podmiotu powiązanego stanowią transakcje w rozumieniu art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g ustawy o CIT, w związku z którymi nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma. Zdaniem wnioskodawcy świadczy on usługi, których wartość dodana pod względem ekonomicznym jest większa niż znikoma, w związku z czym wnioskodawca uprawniony jest do opodatkowywania osiągniętych dochodów w reżimie estońskiego CIT.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. Organ stwierdził, że „nie można uznać, że świadczone przez Państwa na rzecz podmiotu powiązanego usługi najmu stanowią transakcje, w związku z którymi nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma. Wskazane usługi najmu nie stanowią bowiem dla podmiotu powiązanego z Państwem (Usługobiorcy) – którego przedmiotem działalności jest m.in. produkcja (...) kosmetyków – usług wspomagających. Usług tych nie można również uznać za usługi rutynowe, łatwo dostępne oraz charakteryzujące się niskim poziomem ryzyka. Usługi te niewątpliwie przyczynią się do powstania wartości dodanej zarówno dla Usługodawcy (Wnioskodawcy), jak i Usługobiorcy (Najemcy), a wartość ta nie będzie znikoma. Należy zatem przyjąć, że spełniają Państwo warunek opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek wskazany w art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g ustawy o CIT, ponieważ transakcje dokonywane przez Spółkę z Najemcą na podstawie zawartych umów najmu nie kwalifikują się do transakcji wymienionych w tym przepisie”.

**Pismo z dnia 13.03.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-2.4010.55.2024.1.END**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością zamierza w 2024 r. dokonać wyboru opodatkowania w formie estońskiego CIT. W związku z tym opodatkowanie estońskim CIT spółka rozpocznie od pierwszego dnia wybranego przez spółkę miesiąca 2024 r. Wnioskodawca zaznaczył także, iż będzie spełniać łącznie warunki określone w art. 28j ustawy o CIT oraz nie będzie spełniać żadnej z negatywnych przesłanek wyłączających z opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek wskazanych w art. 28k ustawy o CIT.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy w sytuacji, w której wybór opodatkowania estońskim CIT zostanie przez niego dokonany w jednym z miesięcy roku 2024, pod pojęciem „poprzedni rok podatkowy”, użytym w art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT, należy rozumieć rok 2023, czy też okres od 1 stycznia 2024 r. do końca miesiąca 2024 r. poprzedzającego miesiąc, który będzie pierwszym miesiącem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Zdaniem wnioskodawcy pojęcie „poprzedni rok podatkowy” w jego przypadku oznacza okres od 1 stycznia 2024 r. do ostatniego dnia miesiąca 2024 r., w którym spółka opodatkowana będzie na zasadach ogólnych. W tym znaczeniu ostatnim rokiem podatkowym spółki nie jest rok 2023.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. W uzasadnieniu Organ wskazał, że „decyzja o przejściu na ryczałt w trakcie roku podatkowego oznacza jego skrócenie. Dla podmiotu rozpoczynającego opodatkowanie ryczałtem w trakcie roku podatkowego konieczne jest zamknięcie roku podatkowego i wraz z wejściem w estoński CIT utworzenie kolejnego roku podatkowego. W związku z powyższym, na gruncie analizowanej sprawy, pod pojęciem poprzedni rok podatkowy, użytym w art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT, należy rozumieć okres od 1 stycznia 2024 r. do końca miesiąca 2024 r. poprzedzającego miesiąc, który będzie pierwszym miesiącem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek”.

W tabeli 9 zestawiono podstawowe informacje wynikające z przywołanych interpretacji indywidualnych.

Tabela 9. Interpretacje indywidualne w zakresie warunku przychodów na estońskim CIT

<b>Interpretacja indywidualna</b>	<b>Stanowisko wnioskodawców</b>	<b>Ocena stanowiska przez Dyrektora KIS</b>
Z dnia 8.04.2024 r. (0111-KDIB1-2.4010.90.2024.1.ANK)	Usługi świadczone dla podmiotu powiązanego, które nie są usługami o charakterze ogólnym, łatwo dostępnym bądź rutynowym i które nie znajdują się w wykazie usług o niskiej wartości dodanej nie stanowią usług, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g ustawy o CIT, w związku z czym limit 50% przychodów nie ma w tym przypadku zastosowania.	Prawidłowe
Z dnia 15.03.2024 r. (0111-KDIB2-1.4010.38.2024.1.AS)		
Z dnia 13.03.2024 r. (0111-KDIB1-2.4010.55.2024.1.END)	Pojęcie „poprzedni rok podatkowy” użyte w art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT oznacza okres od pierwszego miesiąca danego roku do końca miesiąca poprzedzającego miesiąc danego roku, który będzie pierwszym miesiącem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek – w przypadku wyboru opodatkowania estońskim CIT w trakcie roku podatkowego.	Prawidłowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie interpretacji indywidualnych.



### 4.3.3. Wspólnik spółki będący fundatorem fundacji

#### **Pismo z dnia 10.11.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.498.2023.1.PK**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością zamierza w przyszłości dokonać wyboru opodatkowania w formie estońskiego CIT. Jeden ze wspólników jest jednocześnie współfundatorem fundacji, której celem statutowym jest promowanie i wspieranie działalności artystycznej. Fundacja nie prowadzi działalności gospodarczej i posiada status Organizacji Pożytku Publicznego. Statut Fundacji nie przyznaje żadnych świadczeń ani praw majątkowych fundatorom, ani też nie przyznaje wspólnikowi żadnych uprawnień w charakterze beneficjenta.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy okazyjonalne otrzymywanie wynagrodzenia z fundacji przez wspólnika, będącego jednocześnie współfundatorem Fundacji, z tytułu działalności wykonywanej osobiście na rzecz tej fundacji (prowadzenie zajęć i warsztatów z malarstwa artystycznego) i niezwiązanej z działalnością spółki umożliwi spółce opodatkowanie ryczałtem, w świetle treści art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT. Zdaniem wnioskodawcy przedstawiona sytuacja nie wyłącza w przyszłości możliwości zastosowania przez spółkę opodatkowania w formie estońskiego CIT.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. W uzasadnieniu Organ stwierdził, że „nie wynika, by Spółka mogła być wykluczona z opodatkowania ryczałtem z powodu niespełnienia warunku określonego w art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy CIT, tj. ze względu na udziałowca będącego współfundatorem fundacji, który okazjonalnie otrzymuje wynagrodzenie za prowadzenie zajęć (...), nie posiada bowiem jakichkolwiek praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia (pieniężnego, niepieniężnego) jako założyciel (fundator) lub jako beneficjent fundacji. Otrzymywane wynagrodzenie wypłacane jest jako prowadzącemu warsztaty, nie zaś jako fundatorowi czy beneficjentowi fundacji”.

**Pismo z dnia 9.11.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej  
Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.348.2023.2.AR**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością jest opodatkowany estońskim CIT. Spółka posiada jednego udziałowca, który planuje złożyć oświadczenie w formie aktu notarialnego o ustanowieniu fundacji. Fundacja będzie prowadziła nieodpłatną oraz odpłatną działalność pożytku publicznego. Początkowo statut fundacji nie będzie przewidywał możliwości prowadzenia działalności gospodarczej. Członkowie organów fundacji będą uprawnieni do otrzymania zwrotu uzasadnionych kosztów lub wydatków związanych z pełnieniem funkcji.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy prawo do otrzymania wynagrodzenia bądź zwrotu uzasadnionych kosztów lub wydatków związanych z pełnieniem funkcji przez fundatora w organie fundacji wyłącza na podstawie art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT możliwość stosowania przez wnioskodawcę estońskiego CIT. Zdaniem wnioskodawcy tak, ponieważ otrzymywane świadczenia nie są związane z posiadaniem statusu fundatora lub beneficjenta fundacji, a wynikają z faktu pełnienia funkcji w organie fundacji.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. W uzasadnieniu Organ stwierdził, że „pomimo, że Państwa udziałowcem będzie fundator Fundacji pełniący na warunkach przedstawionych w opisie omawianej sprawy funkcję Członka Rady Fundacji oraz prezesa Zarządu ww. Fundacji, spełnicie Państwo przesłankę uprawniającą do korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek, wskazaną w art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy CIT”.

Tabela 10. Interpretacje indywidualne w zakresie formy prawnej i praw majątkowych na estońskim CIT

<b>Interpretacja indywidualna</b>	<b>Stanowisko wnioskodawców</b>	<b>Ocena stanowiska przez Dyrektora KIS</b>
Z dnia 10.11.2023 r. (0114-KDIP2-2.4010.498.2023.1.PK)	Okazjonalne otrzymywanie wynagrodzenia z fundacji przez współnika, będącego jednocześnie współfundatorem fundacji, z tytułu działalności wykonywanej osobiście na rzecz tej fundacji (prowadzenie zajęć i warsztatów z malarstwa artystycznego) i niezwiązanej z działalnością spółki umożliwia spółce w przyszłości opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek, w świetle treści art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT.	Prawidłowe
Z dnia 9.11.2023 r. (0111-KDIB2-1.4010.348.2023.2.AR)	Prawo do otrzymania wynagrodzenia lub zwrotu uzasadnionych kosztów lub wydatków związanych z pełnieniem funkcji przez fundatora, będącego jednocześnie współnikiem spółki opodatkowanej estońskim CIT, w organie fundacji nie wyłącza na podstawie art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT możliwości stosowania przez spółkę estońskiego CIT.	Prawidłowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie interpretacji indywidualnych.

Podsumowując, należy wskazać, że Dyrektor KIS wydał też inne interpretacje indywidualne korzystne dla wnioskodawców w przedmiotowym zakresie (np. pismo z dnia 7.06.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-1.4010.163.2023.2.MF oraz pismo z dnia 18.05.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-3.4010.144.2023.2.JG), mamy zatem do czynienia z utrwaloną linią interpretacyjną.

#### **4.3.4. Pozostałe**

##### **Pismo z dnia 7.03.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.8.2024.2.AS**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością opodatkowany jest na zasadach ogólnych. Wnioskodawca planuje dokonać przekształcenia spółki w spółkę akcyjną lub spółkę komandytowo-akcyjną. Następnie wnioskodawca planuje wybrać opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek. Po przekształceniu współnikami spółki będą w dalszym ciągu tylko osoby fizyczne. Wspólnicy dokonają w przyszłości odpłatnego zbycia do spółki posiadanych akcji w kapitale zakładowym w celu ich umorzenia dobrowolnego. Transakcja ta zostanie dokonana zgodnie z przepisami k.s.h poprzez obniżenie kapitału zakładowego oraz zapasowego spółki, zgromadzonego w spółce przed wejściem w opodatkowanie estońskim CIT.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy dokonanie nabycia akcji w celu umorzenia akcji współników stanowić będzie dla spółki posiadanie (akcji) w kapitale innej spółki w rozumieniu art. 28j ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT. Zdaniem wnioskodawcy taka sytuacja nie wystąpi w jej przypadku, bowiem spółka nabędzie od współników akcje w swoim własnym kapitale, co nie spełnia przesłanki z art. 28j ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. W uzasadnieniu Organ stwierdził, że „dokonanie nabycia akcji Wspólników celem ich umorzenia nie stanowi posiadania akcji w kapitale innej spółki w rozumieniu art. 28j ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT i nie będzie stanowiło przesłanki wyłączającej prawo do opodatkowania Ryczałtem oraz nie przyczyni się do utraty przez Spółkę statusu podatnika Ryczałtu”.

**Pismo z dnia 14.02.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.658.2023.2.ASK**

Wnioskodawcami są dwie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością opodatkowane ryczałtem od dochodów spółek. Spółki poprzez powiązania osobowe są podmiotami powiązanymi.

Rozważane są dwie metody połączenia spółek – połączenie przez przeniesienie całego majątku spółki B na spółkę przejmującą A za udziały, które spółka przejmująca przyzna wspólnikowi spółki B, lub utworzenie nowej spółki i przeniesienie na nią majątku spółek łączonych za udziały nowej spółki.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy w pierwszym przypadku spółka przejmująca A straci możliwość opodatkowania tzw. estońskim CIT, a w drugim przypadku czy nowo powstała spółka będzie uprawniona do skorzystania z opodatkowania tzw. estońskim CIT. Zdaniem wnioskodawcy w przypadku połączenia przez przeniesienie całego majątku spółki B na spółkę przejmującą A spółka A nie utraci prawa do opodatkowania estońskim CIT zgodnie z art. 28I ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy o CIT. Natomiast w przypadku utworzenia nowej spółki nie będzie ona uprawniona do skorzystania z opodatkowania estońskim CIT zgodnie z art. 28k ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o CIT.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe.

**Pismo z dnia 29.12.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-3.4010.648.2023.1.AN**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością opodatkowany jest estońskim CIT. Wspólnik spółki planuje w przyszłości wnieść do niej wkład niepieniężny w postaci aportu nieruchomości wraz z położonym na niej budynkiem. Po wniesieniu aportu wnioskodawca planuje dokończyć inwestycję i sprzedać wydzielone na nieruchomości budynki mieszkalne. Nieruchomość ma zostać wniesiona do spółki aportem, w wyniku czego dojdzie do zwiększenia kapitału zakładowego spółki i objęcia przez wspólnika nowych udziałów.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy wniesienie aportem nieruchomości przez wspólnika do spółki spowoduje

u wnioskodawcy utratę prawa do opodatkowania estońskim CIT. Zdaniem wnioskodawcy przedmiotem planowanego aportu będzie przeniesienie zbioru poszczególnych składników majątku, które nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Zatem aport nieruchomości nie spowoduje utraty prawa do rozliczenia ryczałtem, o którym mowa w art. 28I ust. 1 pkt 4 lit. c ustawy o CIT.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. W uzasadnieniu Organ stwierdził, że w wyniku „wniesienia do Spółki przez wspólnika aportu w postaci nieruchomości pochodzącej z jego prywatnej inwestycji Wnioskodawca nie utraci prawa do rozliczania się na zasadach ryczałtu od dochodów spółek. Wynika to z literalnego brzmienia przepisu art. 28I ustawy CIT, który nie wskazuje na utratę prawa do opodatkowania ryczałtem w sytuacji otrzymania wkładu niepieniężnego w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część”.

Tabela 11. Interpretacje indywidualne w zakresie pozostałych kwestii opodatkowania estońskim CIT

<b>Interpretacja indywidualna</b>	<b>Stanowisko wnioskodawców</b>	<b>Ocena stanowiska przez Dyrektora KIS</b>
Z dnia 7.03.2024 r. (0111-KDIB2-1.4010.8.2024.2.AS)	Dokonanie nabycia akcji w celu umorzenia akcji wspólników (umorzenie dobrowolne) nie będzie stanowić dla spółki posiadania (akcji) w kapitale innej spółki w rozumieniu art. 28j ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT, w związku z czym nie będzie podlegać opodatkowaniu ryczałtem.	Prawidłowe

<b>Interpretacja indywidualna</b>	<b>Stanowisko wnioskodawców</b>	<b>Ocena stanowiska przez Dyrektora KIS</b>
Z dnia 14.02.2024 r. (0114-KDIP2-2.4010.658.2023.2.ASK)	Przejęcie spółki opodatkowanej estońskim CIT przez spółkę także opodatkowaną estońskim CIT nie wyłącza prawa do dalszego opodatkowania estońskim CIT przez spółkę przejmującą. Nowo utworzona spółka w wyniku połączenia dwóch spółek opodatkowanych estońskim CIT nie będzie uprawniona do skorzystania z opodatkowania estońskim CIT.	Prawidłowe
Z dnia 29.12.2023 r. (0111-KDIB1-3.4010.648.2023.1.AN)	Wniesienie do spółki opodatkowanej estońskim CIT aportu nieruchomości, która nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa, nie stanowi przesłanki uniemożliwiającej dalsze opodatkowanie ryczałtem.	Prawidłowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie interpretacji indywidualnych.





## 5. Dochód z tytułu podziału zysku

### 5.1. Pojęcie i formy podziału zysku

Ustawodawca w art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT wskazał, że opodatkowaniu ryczałtem podlega **dochód odpowiadający wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem** w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony do wypłaty udziałowcom, akcjonariuszom albo wspólnikom (dochód z tytułu podzielonego zysku) lub na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (dochód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat). Przepis ten ma **zastosowanie także do wypłaty zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy** (art. 28m ust. 2 ustawy o CIT). Cytowany przepis dotyczy podatników, którzy wybrali opodatkowanie estońskim CIT i w jego reżimie podejmują uchwałę o podziale zysku lub pokryciu straty.

Jak wskazano w Przewodniku (s. 30): „W dochodzie tym chodzi zatem o zysk, który w następstwie uchwały o podziale lub pokryciu zysku finansowego netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem, w oparciu o zatwierdzone roczne sprawozdanie finansowe jednostki, jest przeznaczony do podziału między wspólników (stanowiąc dochód z tytułu podzielonego zysku), bądź na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym opodatkowanie ryczałtem (stanowiąc dochód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat)” oraz „Opodatkowaniu ryczałtem podlegają wyłącznie zyski wypracowane w okresie tego opodatkowania (również w sytuacji, gdy zostaną przeznaczone na pokrycie strat powstałych przed tego okresu)”.

W kontekście podziału zysku spółki należy odnieść się do przepisów ustawy Kodeks spółek handlowych (dalej: k.s.h.). Zgodnie z art. 191 §1 k.s.h. wspólnik ma prawo do udziału w zysku wynikającym z rocznego sprawozdania finansowego i przeznaczonym do podziału uchwałą zgromadzenia wspólników, z uwzględnieniem przepisu art. 195 § 1. W myśl art. 195 §3 k.s.h, jeżeli umowa spółki nie stanowi inaczej, zysk przypadający wspólnikom dzieli się w stosunku do udziałów. Jednocześnie ustawodawca narzucił na spółkę wypłacającą dywidendę górny limit wypłaty. Zgodnie z art. 192 k.s.h kwota przeznaczona do po-

działu między wspólników nie może przekraczać zysku za ostatni rok obrotowy, powiększonego o niepodzielone zyski z lat ubiegłych oraz o kwoty przeniesione z utworzonych z zysku kapitałów zapasowego i rezerwowych, które mogą być przeznaczone do podziału. Kwotę tę należy pomniejszyć o niepokryte straty, udziały własne oraz o kwoty, które zgodnie z ustawą lub umową spółki powinny być przekazane z zysku za ostatni rok obrotowy na kapitały zapasowy lub rezerwowe.

Nie wszyscy wspólnicy spółki mogą być uprawnieni do dywidendy. Jak wskazano w art. 193 §1 k.s.h, uprawnionymi do dywidendy za dany rok obrotowy są wspólnicy, którym udziały przysługiwały w dniu powzięcia uchwały o podziale zysku. W zakresie wypłaty dywidendy wskazać trzeba, że dzień dywidendy wyznacza się w ciągu dwóch miesięcy od dnia powzięcia uchwały, o której mowa w art. 191 § 1. Natomiast jeżeli uchwała wspólników nie określa dnia dywidendy, dniem dywidendy jest dzień powzięcia uchwały o podziale zysku (art. 193 §3 k.s.h). Dywidenda powinna być wypłacona w dniu określonym w uchwale wspólników. Jeżeli uchwała wspólników takiego dnia nie określa, dywidenda jest wypłacana niezwłocznie po dniu dywidendy (art. 193 §4 k.s.h.).

Podkreślić też trzeba, że zgodnie z art. 194 k.s.h umowa spółki może upoważniać zarząd do wypłaty wspólnikom zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy za rok obrotowy, jeżeli spółka posiada środki wystarczające na wypłatę. Jednocześnie w myśl art. 195 §1 k.s.h spółka może wypłacić zaliczkę na poczet przewidywanej dywidendy, jeżeli jej zatwierdzone sprawozdanie finansowe za poprzedni rok obrotowy wykazuje zysk. Zaliczka może stanowić najwyżej połowę zysku osiągniętego od końca poprzedniego roku obrotowego, powiększonego o kapitały rezerwowe utworzone z zysku, którymi w celu wypłaty zaliczek może dysponować zarząd, oraz pomniejszonego o niepokryte straty i udziały własne. Przepisy kodeksowe ograniczają zatem wielkość ewentualnej zaliczki na poczet dywidendy.

Może jednak zdarzyć się tak, że zostaną wypłacone zaliczki na poczet dywidendy w kwocie przekraczającej rzeczywiście osiągnięty zysk spółki lub spółka poniesie stratę. Wówczas w myśl art. 195 §1, w przypadku, gdy w danym roku obrotowym zaliczka na poczet przewidywanej dywidendy została wypłacona wspólnikom, a spółka odnotowała stratę albo osiągnęła zysk w wysokości mniejszej od wypłaconych

zaliczek, wspólnicy zwracają zaliczki w całości – w przypadku odnotowania straty, albo w części odpowiadającej wysokości przekraczającej zysk przypadający wspólnikowi za dany rok obrotowy – w przypadku osiągnięcia zysku w wysokości mniejszej od wypłaconych zaliczek na poczet przewidywanej dywidendy.

Z kolei w myśl art. 28m ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT opodatkowaniu ryczałtem podlega **dochód odpowiadający 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**. Cytowany przepis dotyczy podatników, którzy zakończyli opodatkowanie estońskim CIT i po tym okresie podejmują uchwałę o podziale zysku wypracowanego w okresie opodatkowania estońskim CIT.

W tabeli zestawiono podstawowe informacje dotyczące dochodu z tytułu podzielonego zysku oraz dochodu z tytułu zysku netto.

Tabela 12. Dochód z tytułu podzielonego zysku oraz dochód z tytułu zysku netto

Kryterium	Dochód z tytułu podzielonego zysku	Dochód z tytułu zysku netto
Moment wypracowania zysku	Okres opodatkowania ryczałtem	Okres opodatkowania ryczałtem
Moment podziału zysku	Okres opodatkowania ryczałtem	Po zakończeniu opodatkowania ryczałtem
Dotyczy zaliczek	Tak	Nie
Podstawa prawna	Art. 28m ust. 1 pkt 2 i ust. 2 ustawy o CIT	Art. 28m ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o CIT oraz Przewodnika.

W zakresie dochodu z tytułu podzielonego zysku warto nadmienić, że jest to kluczowy aspekt opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, czyli **odsunięcie w czasie opodatkowania podzielonego zysku**, przy czym, wbrew obiegowym opiniom, odsunięcie w czasie opodatkowania nie następuje do momentu faktycznej wypłaty zysku, lecz moment ten wyznacza podjęta uchwała w sprawie podziału zysku (szerzej o tym w dalszej części opracowania).

## 5.2. Opodatkowanie dochodu z tytułu podziału zysku

Podstawę opodatkowania ryczałtem zgodnie z art. 28n ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT stanowi suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat, ustalona w roku podatkowym, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto. Zatem **kwota zysku podlegającego podziałowi w reżimie estońskiego CIT wynikać musi z podjętej uchwały w tym zakresie**. Więcej wskazówek w tym obszarze zawarto w Przewodniku.

W myśl Przewodnika (s. 27-28):

- „Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto spółki powinny nastąpić po uprzednim pisemnym podjęciu uchwały przez zwyczajne zgromadzenie wspólników (w sp. z o.o. oraz sp.k.), albo zwyczajne walne zgromadzenie akcjonariuszy (w S.A., P.S.A. oraz S.K.A.). W uchwale o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto spółki powinny się znaleźć zapisy o sposobie podziału zysku wraz z kwotami i ich przeznaczeniem, a w przypadku powstania straty – wskazanie źródła jej pokrycia. Po podjęciu uchwały o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto w księgach rachunkowych następuje przeksięgowanie wyniku finansowego netto z konta «Rozliczenie wyniku finansowego» na odpowiednie konta zgodnie z rodzajem dystrybucji wyniku finansowego netto wynikającym z ww. uchwały”;
- „Decyzje o podziale zysku lub pokryciu strat w spółce, podjęte na zwyczajnym zgromadzeniu wspólników albo zwyczajnym walnym zgromadzeniu akcjonariuszy muszą być jednoznaczne w sposobie podziału zysku lub pokrycia strat. Dokonując podziału wyniku finansowego, wspólnicy powinni mieć na uwadze zapisy w umowach

(statutach) ich spółek. Należy też wziąć pod uwagę przepisy ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (dalej: «Kodeks spółek handlowych»), które wskazują procedury podczas podejmowania uchwał oraz określają kwoty do podziału”;

- „Ponieważ uchwała o podziale zysku stanowi dowód właściwie ustalonej podstawy opodatkowania w ryczałcie, podlega ona obowiązкови przechowywania do końca okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika, jako dowód na prawidłowo ustaloną podstawę opodatkowania”.

Następnie tak ustalony dochód z tytułu podzielonego zysku podlega w myśl art. 28o ust. 1 ustawy o CIT opodatkowaniu **stawką ryczałtu wynoszącą 10% lub 20%**. Stawka 10% obowiązuje jedynie małego podatnika oraz podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności. Definicja małego podatnika CIT ma charakter uniwersalny i odnosi się także do podmiotów opodatkowanych estońskim CIT.

Przez **małego podatnika** zgodnie z art. 4a pkt 10 ustawy o CIT rozumie się podatnika, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro. Przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł. **W 2024 r. status małego podatnika CIT** mają podmioty, których przychody brutto ze sprzedaży w 2023 r. nie przekroczyły kwoty 9 218 000 zł (2 000 000 euro x 4,6091 PLN/euro – kurs z 2.10.2023, tabela nr 190/A/NBP/2023). Podmiot opodatkowany na zasadach ogólnych, którego przychody brutto ze sprzedaży w roku poprzednim nie przekroczyły wskazanej kwoty, opodatkowane będą stawką CIT wynoszącą 9%, zaś podmioty w reżimie estońskiego CIT stawką wynoszącą 10%.

Obliczony ryczałt od dochodu z tytułu podzielonego zysku w myśl art. 28t ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT podatnik jest obowiązany **zapłacić do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym podjęto uchwałę** o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto.

Podatnicy opodatkowani ryczałtem od dochodów spółek w myśl art. 28r ust. 1 ustawy o CIT do końca trzeciego miesiąca roku po-

datkowego obowiązani są złożyć do urzędu skarbowego **deklarację** o wysokości osiągniętego dochodu i należnego ryczałtu od dochodów spółek (CIT-8E).

W tabeli zestawiono podstawowe informacje o opodatkowaniu dochodu z tytułu podziału zysku, o którym mowa w art. 28m ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT.

Tabela 13. Opodatkowanie podatkiem CIT dochodu z tytułu podziału zysku

<b>Informacja</b>	<b>Charakterystyka</b>	<b>Podstawa prawna</b>
Podstawa opodatkowania	Suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat ustalona w roku podatkowym, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto.	Art. 28n ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT
Stawka podatku (ryczałtu)	10% dla małego podatnika i podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności. 20% dla pozostałych podatników.	Art. 28o ust. 1 ustawy o CIT
Termin płatności podatku	Do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto.	Art. 28t ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT
Termin złożenia deklaracji CIT-8E	Do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego.	Art. 28r ust. 1 ustawy o CIT
Definicja małego podatnika	Podatnik, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku VAT) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro.	Art. 4a pkt 10 ustawy o CIT

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o CIT.

W zakresie podatku PIT należy wskazać, że **zryczałtowany podatek PIT w stawce 19%** od dochodów (przychodów) z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych pobiera spółka wypłacająca dywidendę, pełniąc tym samym **funkcję płatnika** (wynika to z art. 30a ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 41 ust. 4 ustawy o PIT). Pobrany zryczałtowany podatek PIT spółka powinna przekazać w terminie **do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek** – na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania płatnika wykonuje swoje zadania (dyspozycja wynika z art. 42 ust. 1 ustawy o PIT).

Do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym płatnicy są obowiązani w myśl art. 42 ust. 1a ustawy o PIT przesłać roczne deklaracje do urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania płatnika wykonuje swoje zadania (**PIT-8AR**, czyli deklaracja roczna o zryczałtowanym podatku dochodowym). Natomiast w myśl art. 42 ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT płatnicy są obowiązani przesłać podatnikom będącym nierezidentami podatkowymi oraz urzędowi skarbowemu, przy pomocy których naczelnicy urzędów skarbowych właściwi w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonują swoje zadania, w terminie do końca lutego roku następującego po roku podatkowym, imienne informacje o wysokości przychodu (dochodu) uzyskanego przez osoby fizyczne niemające w Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania (**IFT-1/IFT-1R**).

Zastosowanie przez płatnika stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania dla celów podatkowych miejsca zamieszkania podatnika, określonym w certyfikacie rezydencji (art. 30a ust. 2 ustawy o PIT). W przypadku, kiedy odbiorca dywidendy nie przedstawi certyfikatu rezydencji, wówczas płatnik ma obowiązek pobrania 19% podatku u źródła.

Co istotne, ustawodawca przewidział **preferencję w podatku PIT** dla wspólników spółki opodatkowanej estońskim CIT. Jak wynika z art. 41 ust. 4ab ustawy o PIT, spółki, które dokonują wypłaty należności z tytułu podzielonych zysków spółki osiągniętych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek zgodnie z przepisami

rozdziału 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, są obowiązane jako płatnicy pobierać zryczałtowany podatek dochodowy, o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 4, z uwzględnieniem zasad określonych w art. 30a ust. 19. W myśl art. 30a ust. 19 ustawy o PIT 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.



Tabela 14. Opodatkowanie podatkiem PIT dochodu z tytułu podziału zysku

<b>Informacja</b>	<b>Charakterystyka</b>	<b>Podstawa prawna</b>
Podstawa opodatkowania	Dochody (przychody) z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych.	Art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT
Stawka podatku PIT	19%.	Art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT
Pomniejszenie podatku PIT	Pomniejszenie podatku PIT o 90% lub 70% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki i należnego ryczału od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został uzyskany.	Art. 30a ust. 19 w zw. z art. 41 ust. 4ab ustawy o PIT
Termin płatności podatku	Do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek.	Art. 42 ust. 1 ustawy o PIT
Termin przesłania deklaracji PIT-8AR przez płatnika	Do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym.	Art. 42 ust. 1a ustawy o PIT
Termin przesłania informacji IFT-1/IFT-1R	Do końca lutego roku następującego po roku podatkowym.	Art. 42 ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o PIT.

Szerzej o opodatkowaniu podatkiem PIT wypłat dywidend piszą: Brzostowska i Kubiesa (2023), Litwińczuk (2022) oraz Wądołek (2022).

W dalszej części opracowania omówiono opodatkowanie dywidend na zasadach ogólnych oraz przedstawiono porównanie opodatkowania podziału zysku w ramach estońskiego CIT i zasad ogólnych.

### 5.3. Porównanie opodatkowania podziału zysku w ramach estońskiego CIT i zasad ogólnych

Podział zysku spółki opodatkowanej ryczałtem od dochodów spółek znacząco różni się od podziału zysku spółki opodatkowanej na zasadach ogólnych, tzw. tradycyjnym CIT. Różnice dotyczą zarówno podatku CIT, jak i podatku PIT.

W zakresie podatku CIT spółka opodatkowana tradycyjnym CIT w ciągu roku odprowadza zaliczki na podatek dochodowy. Zaliczki te mogą mieć częstotliwość miesięcznych bądź kwartalnych wpłat podatku.

Podatnicy są obowiązani wpłacać na rachunek urzędu skarbowego zaliczki miesięczne w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie miesiące (art. 25 ust. 1 ustawy o CIT). Zaliczki miesięczne podatnik wpłaca w terminie do 20 dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni (art. 25 ust. 1a ustawy o CIT). Zaliczkę za ostatni miesiąc roku podatkowego podatnik wpłaca w terminie do 20 dnia pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego. Podatnik nie wpłaca zaliczki za ostatni miesiąc, jeżeli przed upływem terminu do jej wpłaty złoży zeznanie i dokona zapłaty podatku na zasadach określonych w art. 27 ust. 1 ustawy o CIT.

Z kolei podatnicy rozpoczynający działalność w pierwszym roku podatkowym oraz mali podatnicy mogą wpłacać zaliczki kwortalne w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie kwartały (art. 25 ust. 1c ustawy o CIT). Przez kwartał rozumie się kwartał roku kalendarzowego. Zaliczki kwortalne podatnik wpłaca w terminie do 20 dnia każdego miesiąca następującego po kwartale, za który jest wpłacana zaliczka (art. 25 ust. 1d ustawy o CIT). Zaliczkę za ostatni kwartał roku podatkowego podatnik wpłaca w terminie do 20 dnia pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego. Podatnik nie wpłaca zaliczki za ostatni kwartał, jeżeli przed upływem terminu do jej wpłaty złoży zeznanie i dokona zapłaty podatku na zasadach określonych w art. 27 ust. 1.

Istotnym działaniem podatnika jest poinformowanie w myśl art. 25 ust. 1e ustawy o CIT o wyborze sposobu wpłacania zaliczek w zeznaniu,

o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym za rok podatkowy, w którym stosowali kwartalny sposób wpłacania zaliczek.

Jak wynika z przywołanych przepisów, jednostki opodatkowane tradycyjnym CIT na bieżąco opodatkowują swój dochód. W związku z tym podzielony zysk netto w drodze uchwały nie podlega ponownemu opodatkowaniu podatkiem CIT. Zatem do wspólników transferowany jest zysk netto, który pomniejsza się o pobrany przez spółkę zryczałtowany podatek PIT. W zakresie podatku PIT zastosowanie znajdują te same przepisy jak w przypadku spółek opodatkowanych estońskim CIT (patrz: punkt 5.2. niniejszego opracowania).

W tabeli zaprezentowano przykłady opodatkowania podatkiem CIT i PIT dywidendy wypłacanej przez spółkę mającą status małego podatnika oraz niemającą takiego statusu na rzecz udziałowca będącego osobą fizyczną.

Tabela 15. Wypłata dywidendy przez spółkę mającą status małego podatnika na rzecz udziałowca będącego osobą fizyczną

<b>Dane</b>	<b>Zasady ogólne</b>	<b>Estoński CIT</b>
Kwota do zysku brutto podlegająca podziałowi	100 000 zł	100 000 zł
Udział w zysku spółki	100%	100%
Stawka podatku CIT	9%	10%
Podatek CIT należny	9 000 zł	10 000 zł
Stawka podatku PIT	19%	19%
Podatek PIT należny	17 290 zł [(100 000 zł – 9 000 zł) x 19%]	10 000 zł [(100 000 zł x 19%) – 90% x 10 000 zł]
Łączne obciążenie podatkiem CIT i PIT	26 290 zł	20 000 zł
Efektywna stawka podatkowa	26,29%	20,00%
Różnica w efektywnej stopie podatkowej	+ 6,29 pp. (6 290 zł)	

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie zaprezentowanych obliczeń można wyciągnąć następujące wnioski:

- opodatkowanie na zasadach ogólnych, mimo że objęte jest niższą stawką podatku CIT, generuje większe łącznie obciążenie podatkiem CIT i PIT niż estoński CIT;
- różnica w efektywnej stopie podatkowej wynosi 6,29 pp., co oznacza, że na zasadach ogólnych podatnik traci więcej, niż wynosi stopa inflacji i oprocentowania lokat terminowych;
- oszczędność na poziomie 6 290 zł, przy założeniu ulokowania jej na pięcioletniej lokacie terminowej o stałym rocznym oprocentowaniu wynoszącym 3%, pozwoli wygenerować zysk wynoszący 1 002 zł  $[(6\ 290\ \text{zł} \times (1+3\%)^5) - 6\ 290\ \text{zł}]$ .

Tabela 16. Wyplata dywidendy przez spółkę niemającą statusu małego podatnika na rzecz udziałowca będącego osobą fizyczną

Dane	Zasady ogólne	Estoński CIT
Kwota do zysku brutto podlegająca podziałowi	100 000 zł	100 000 zł
Udział w zysku spółki	100%	100%
Stawka podatku CIT	19%	20%
Podatek CIT należny	19 000 zł	20 000 zł
Stawka podatku PIT	19%	19%
Podatek PIT należny	15 390 zł $[(100\ 000\ \text{zł} - 19\ 000\ \text{zł}) \times 19\%]$	5 000 zł $[(100\ 000\ \text{zł} \times 19\%) - 70\% \times 20\ 000\ \text{zł}]$
Łączne obciążenie podatkiem CIT i PIT	34 390 zł	25 000 zł
Efektywna stawka podatkowa	34,39%	25,00%
Różnica w efektywnej stopie podatkowej	+ 9,39 pp. (9 390 zł)	

Źródło: opracowanie własne.

- Na podstawie tych obliczeń można wyciągnąć następujące wnioski:
- opodatkowanie na zasadach ogólnych, mimo że objęte jest niższą stawką podatku CIT, generuje większe łącznie obciążenie podatkiem CIT i PIT niż estoński CIT;
  - różnica w efektywnej stopie podatkowej wynosi 9,39 pp., co oznacza, że na zasadach ogólnych podatnik traci więcej, niż wynosi stopa inflacji i oprocentowania lokat terminowych;
  - oszczędność na poziomie 9 390 zł przy założeniu ulokowania jej na pięcioletniej lokacie terminowej o stałym rocznym oprocentowaniu wynoszącym 3% pozwoli wygenerować zysk wynoszący 1 496 zł  $[(9\ 390\ \text{zł} \times (1+3\%)^5) - 9\ 390\ \text{zł}]$ .

W dalszej części opracowania przedstawiono wybrane interpretacje indywidualne dotyczące podziału zysku. Jednocześnie Autorzy zaznaczają, że linia interpretacyjna przepisów podatkowych może ulegać zmianie, stąd potrzeba ciągłej weryfikacji wydawanych interpretacji indywidualnych.

#### **5.4. Analiza interpretacji indywidualnych**

##### **Pismo z dnia 27.12.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP3-1.4011.948.2023.1.MS2**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością planuje wybrać opodatkowanie estońskim CIT. Uczestnikami spółki są dwie osoby fizyczne. Spółka nie jest małym podatnikiem CIT.

Wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy po wyborze przez spółkę opodatkowania ryczałtem od przychodów spółek przy pobieraniu podatku PIT od kwot wypłacanych tytułem podziału zysku (dywidendy albo zaliczki na poczet dywidendy) spółka będzie uprawniona do potrącenia z podatku PIT 70% należnego podatku CIT z zysku podzielonego tej spółki. Zdaniem wnioskodawcy będzie on mógł zarówno od dywidendy, jak i zaliczki na poczet dywidendy przy pobieraniu podatku PIT odliczyć kwotę, o której mowa w art. 30a ust. 19 ustawy o PIT.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. Takie samo stanowisko Dyrektor KIS wyraził w innych interpretacjach, przykładowo z dnia 19.09.2023 r. (nr 0114-KDIP3-1.4011.675.2023.2.LS)

oraz z dnia 18.12.2023 r. (nr 0114-KDIP3-1.4011.911.2023.3.BS). Należy zaznaczyć, że stanowisko Organu wynika wprost z przepisu art. 28m ust. 2 ustawy o CIT i jego wykładni językowej i systemowej.

### **Pismo z dnia 15.03.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.39.2024.1.AR**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością i opodatkowany estońskim CIT wypłaca w trakcie roku podatkowego udziałowcom zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy. Po zakończeniu roku podatkowego dojdzie do podjęcia przez spółkę uchwały o podziale zysku i przeznaczaniu do wypłaty dywidendy na rzecz udziałowców spółki.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy ryczałt należny do zapłaty przez spółkę od wypłaconej na rzecz udziałowców dywidendy po zakończonym roku podatkowym oraz zaliczek na poczet przewidywanej dywidendy w trakcie roku podatkowego powinien pomniejszać kwoty tej wypłaconej dywidendy oraz kwoty tych wypłaconych zaliczek na poczet dywidendy. Zdaniem wnioskodawcy kwota podatku nie powinna być potrącana z kwoty dywidendy ani zaliczek na poczet dywidendy wypłacanych w trakcie roku podatkowego.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. Organ w uzasadnieniu swojego stanowiska wskazał, że: „zgodnie z literalnym brzmieniem art. 28m ust. 1 ustawy o CIT, dochodem podlegającym opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek nie jest kwota wypłacanej dywidendy, lecz zysk netto wypracowany w okresie opodatkowania ryczałtem, w części przeznaczony do wypłaty udziałowcom, akcjonariuszom albo wspólnikom (dochód z tytułu podzielonego zysku). Podatnik jest obowiązany do zapłaty ryczałtu od dochodów spółek od ww. dochodu z tytułu podzielonego zysku do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto. Z przepisów regulujących ryczałt od dochodów Spółek nie wynika obowiązek potrącenia tego podatku z kwoty wypłacanej dywidendy, a termin zapłaty tego podatku powiązany jest ściśle z datą podjęcia uchwały o podziale wyniku finansowego netto, a nie z datą faktycznej wypłaty dywidendy wspólnikom”.

Należy też zaznaczyć, że wątpliwość wnioskodawcy pokrywała się z wątpliwością wielu podmiotów wchodzących w reżim opodatkowania estońskim CIT. Częstą wątpliwością było ustalenie podstawy opodatkowania podatkiem CIT i PIT podzielonego zysku (dywidendy oraz zaliczek). W przeciwieństwie do zasad ogólnych podatek CIT i PIT w estońskim CIT od tego typu wypłat liczy się od tej samej kwoty, czyli od kwoty przeznaczonej w drodze uchwały o podziale zysku do wypłaty na rzecz wspólników. W tym obszarze obserwowana jest jednolita linia interpretacyjna, którą dzielą sądy administracyjne.

Przykładowo, w wyroku WSA w Gliwicach z 14.02.2023 r. (I SA/GI 1178/22) wskazano, iż: „Sposób obliczenia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wypłaty dywidendy z zysku wypracowanego w trakcie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek odszedł od «dwufazowego» modelu naliczania podatku, który dotychczas był przyjęty w sytuacji opodatkowania dochodów spółki na zasadach ogólnych, tj. najpierw był naliczany podatek dochodowy od osób prawnych, w następnej kolejności od pomniejszonej o niego podstawy opodatkowania naliczano zryczałtowany podatek dochodowy. W efekcie mieliśmy do czynienia z «dwuetapowym» obliczaniem obciążeń podatkowych – najpierw bowiem obliczamy podatek spółki (CIT), a następnie od zysku pomniejszonego o CIT obliczamy PIT od dywidendy. Powyższe nie będzie mieć jednak zastosowania w przypadku spółek opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek, na co wskazuje chociażby ministerialny Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek z dnia 23 grudnia 2021 r. Z powyższego przewodnika wynika, że ta sama kwota będzie podstawą opodatkowania spółki, jak również podstawą opodatkowania podatku dochodowego z tytułu dywidendy”. Takie samo stanowisko zajął Sąd w wyroku WSA w Gliwicach z 16.02.2023 r., I SA/GI 1171/22.

Na marginesie tych rozważań wskazujemy tylko, że w przeszłości jednak pojawiały się interpretacje indywidualne prezentujące odmienne stanowisko, m.in. Pismo z dnia 15.07.2022 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4011.156.2022.2.AR, Pismo z dnia 18.07.2022 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-2.4010.232.2022.3.AW.

**Pismo z dnia 21.07.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej  
Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.165.2023.2.AS**

Wnioskodawca będący spółką osobową i opodatkowany estońskim CIT posiada zyski wypracowane przed dokonaniem wyboru opodatkowania ryczałtem, które nie zostały w pełni podzielone pomiędzy wspólników – zostały one zatrzymane w spółce. Wnioskodawca zgodnie z art. 7aa ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT wyodrębnił w kapitale własnym spółki na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kwotę zysków niepodzielonych i kwotę zysków podzielonych odniesione na kapitały, wypracowanych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. W związku z tym dokładnie wiadomo, ile zysków zostało wypracowanych przez spółkę przed wyborem opodatkowania estońskim CIT.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy zysk netto spółki, który został wypracowany w okresie, w którym spółka nie podlegała jeszcze opodatkowaniu ryczałtem, a który na mocy uchwały wspólników o podziale wyniku finansowego netto zostanie przeznaczony do wypłaty wspólnikom spółki, podlega opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek. Zdaniem wnioskodawcy zysk ten, nawet jeśli zostanie podzielony w momencie opodatkowania spółki estońskim CIT, nie będzie podlegał opodatkowaniu ryczałtem.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. W uzasadnieniu Organ stwierdził, że „wypłata wspólnikom zysków z działalności Spółki, wypracowanych zarówno w okresie opodatkowania CIT na zasadach ogólnych jak również w okresie, kiedy Spółka była transparentna podatkowo, nie będzie spełniała przesłanek do uznania za którąkolwiek z kategorii dochodów podlegających opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek. W szczególności zyski z działalności Spółki nie będą zyskiem netto wypracowanym w okresie opodatkowania ryczałtem”. Stanowisko Organu tożsame jest z objaśnieniami podatkowymi (Przewodnik, s. 30).



**Pismo z dnia 20.04.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.104.2023.2.RK**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością i opodatkowany estońskim CIT w pierwszym roku opodatkowania ryczałtem ma status małego podatnika CIT (stawka ryczałtu wynosząca 10%). W kolejnych latach spółka nie będzie mieć statusu małego podatnika, w związku z czym będzie opodatkowana stawką ryczałtu wynoszącą 20%.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy wypłacając wspólnikom w trzecim roku podatkowym zysk za pierwszy rok podatkowy, spółka będzie uprawniona do zastosowania 10-proc. stawki ryczałtu, tj. stawki ryczałtu wynikającej ze statusu małego podatnika w pierwszym roku podatkowym. Zdaniem wnioskodawcy będzie do tego uprawniona.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe. W uzasadnieniu Organ stwierdził, że „wysokość ryczałtu od wypłacanego zysku za pierwszy rok opodatkowania ryczałtem (Pierwszy Rok Podatkowy) winna zostać **ustalona na podstawie stawki ryczałtu obowiązującej w roku podatkowym, w którym podjęta zostanie uchwała** o podziale wyniku finansowego wypracowanego w Pierwszym Roku Podatkowym. Natomiast termin faktycznej wypłaty tego zysku lub rok, za który jest wypłacany pozostają bez wpływu na stosowaną stawkę ryczałtu”.

Interpretacja ta została zaskarżona, czego wynikiem jest wyrok WSA w Lublinie z 15.11.2023 r., I SA/Lu 390/23. W uzasadnieniu Sądu zawarto następujące argumenty: „Z analizy językowej przepisu art. 28n ust. 1 pkt 1 nie wynika natomiast, by do tak ustalonej podstawy opodatkowania, w zdarzeniu przyszłym opisanym we wniosku o wydanie interpretacji, za pierwszy rok objęty ryczałtem, w którym wnioskodawca posiadał status małego podatnika, stosować stawkę podatkową właściwą dla trzeciego roku objętego u wnioskodawcy ryczałtem, w którym on już takiego statusu nie posiadał. Przepis ten w żaden sposób nie odnosi się do stawki podatkowej w ryczałcie. Zarówno zatem wykładnia językowa, jak systemowa wewnętrzna i systemowa zewnętrzna, nie potwierdzają stanowiska organu interpretacyjnego, by do opodatkowania ryczałtem dochodu z tytułu podzielonego zysku oraz dochodu z tytułu zysku

przeznaczonego na pokrycie strat, należało stosować stawkę właściwą z punktu widzenia statusu podatnika dla roku, w którym podjęta została uchwała podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto. Mając na uwadze obowiązek organu interpretacyjnego negującego stanowisko wnioskodawcy, wynikający z treści art. 14 § 2 Ordynacji podatkowej, zauważyć trzeba, że organ nie wskazał również, by jego stanowisko co do stawki podatkowej ryczałtu mającej zastosowanie w zdarzeniu opisanym we wniosku, znajdowało uzasadnienie w wynikach wykładni celowościowej. Sąd także takiego uzasadnienia nie dostrzegą”.

### **Pismo z dnia 12.10.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.405.2023.2.ASK**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością i opodatkowany estońskim CIT ma status małego podatnika CIT (stawka ryczałtu wynosząca 10%). Spółka planuje w 2024 r. podzielić zysk wypracowany w 2023 r., jednak nie podjęto jeszcze w tej kwestii stosownej uchwały.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy w przypadku wypłaty w roku 2024 dywidendy z zysku za rok 2023 r. dywidenda ta będzie opodatkowana według stawki odpowiedniej dla małego podatnika, tj. 10%, czy też będzie to stawka odpowiednia dla dużego podatnika, tj. 20%. Zdaniem wnioskodawcy spółka opodatkuje dywidendę według stawki odpowiedniej dla małego podatnika, gdyż zysk, z którego jest wypłacana dywidenda, został wygenerowany w roku 2023, w którym spółka miała status małego podatnika.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe. W uzasadnieniu Organ argumentował następująco swoje stanowisko: „Skoro więc właściwą wysokość ryczałtu wyznacza rok podatkowy, w którym podejmowana jest uchwała o podziale zysku, a uchwała ta może zostać podjęta nie wcześniej niż w roku podatkowym następującym po roku, w którym zysk ten został wypracowany to nie można zgodzić się z Państwem, że w przypadku wypłaty przez podatnika opodatkowanego ryczałtem od dochodów spółek zysku w 2024 r. powstałego w 2023 r. zastosowanie znajdzie stawka ryczałtu właściwa w roku, za który dokonywana jest wypłata zysku, czyli za 2023 r.”.

Należy stwierdzić, że linia interpretacyjna Dyrektora KIS w zakresie stawki ryczałtu mającej zastosowanie do wypłacanych dywidend jest utrwalona. Organ stoi na stanowisku, opierając się na wykładni językowej przepisów, że **zastosowanie znajduje stawka ryczałtu aktualna na moment podjęcia uchwały o podziale zysku, a nie na moment wypracowania zysku.**

W tabeli zestawiono podstawowe informacje wynikające z przywołanych interpretacji indywidualnych.

Tabela 17. Interpretacje indywidualne w zakresie opodatkowania dochodów z tytułu podziału zysku

<b>Interpretacja indywidualna</b>	<b>Stanowisko wnioskodawców</b>	<b>Ocena stanowiska przez Dyrektora KIS</b>
Z dnia 27.12.2023 r. (0114-KDIP3-1.4011.948.2023.1.MS2)	Możliwość odliczenia od podatku PIT dot. wypłaty dywidendy oraz zaliczki na poczet dywidendy kwoty, o której mowa w art. 30a ust. 19 ustawy o PIT.	Prawidłowe
Z dnia 19.09.2023 r. (0114-KDIP3-1.4011.675.2023.2.LS)		
Z dnia 18.12.2023 r. (0114-KDIP3-1.4011.911.2023.3.BS)		
Z dnia 15.03.2024 r. (0111-KDIB2-1.4010.39.2024.1.AR)	Brak możliwości potrącenia z kwoty dywidendy oraz zaliczek na poczet dywidendy należnego ryczałtu (przeciwnie do zasad ogólnych).	Prawidłowe

<b>Interpretacja indywidualna</b>	<b>Stanowisko wnioskodawców</b>	<b>Ocena stanowiska przez Dyrektora KIS</b>
Z dnia 21.07.2023 r. (0111-KDIB2-1.4010.165.2023.2.AS)	Brak opodatkowania ryczałtem zysku spółki wypracowanego przez nią z okresu przed estońskim CIT i niepodzielonego do momentu wejścia na estoński CIT.	Prawidłowe
Z dnia 20.04.2023 r. (0114-KDIP2-2.4010.104.2023.2.RK)	Podejmując uchwałę o podziale zysku, obowiązuje stawka ryczałtu dla roku, w którym zysk został wypracowany, a nie roku, w którym podjęto uchwałę lub wypłacono zysk.	Nieprawidłowe (skuteczna skarga do WSA)
Z dnia 12.10.2023 r. (0114-KDIP2-2.4010.405.2023.2.ASK)		Nieprawidłowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie interpretacji indywidualnych.

## **5.5. Bilansowe ujęcie dochodu z tytułu podzielonego zysku**

Podzielić można jedynie „pewny” zysk, czyli taki, który wynika z zatwierdzonego rocznego sprawozdania finansowego. Zgodnie z art. 54 ust. 1 Uor roczne sprawozdanie finansowe jednostki, z zastrzeżeniem ust. 2b, podlega zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający, nie później niż sześć miesięcy od dnia bilansowego. Przykładowo, jeśli rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, to uchwała w sprawie zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego nie może być podjęta później niż w ostatnim dniu czerwca.

Natomiast w myśl art. 54 ust. 1a Uor roczne sprawozdanie finansowe jednostek, o których mowa w art. 64, przed zatwierdzeniem podlega badaniu zgodnie z wymogami przeprowadzania badań, określonymi w ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach,

firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022 r. poz. 1302).

Zgodnie z art. 54 ust. 3 Uor podział lub pokrycie wyniku finansowego netto jednostek zobowiązanych, zgodnie z art. 64 ust. 1, do poddania badaniu rocznego sprawozdania finansowego może nastąpić po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający, poprzedzonego wyrażeniem przez biegłego rewidenta opinii o tym sprawozdaniu bez zastrzeżeń lub z zastrzeżeniami. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto, dokonane bez spełnienia tego warunku, są nieważne z mocy prawa.

Z kolei w myśl art. 54 ust. 4 Uor podział lub pokrycie wyniku finansowego netto jednostek niezobowiązanych do poddania badaniu rocznego sprawozdania finansowego mogą nastąpić po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający.

**Zatem warunkiem koniecznym podziału wyniku finansowego netto jest zatwierdzenie rocznego sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający. Zatwierdzenie rocznego sprawozdania finansowego musi zostać dokonane w ciągu sześciu miesięcy od dnia bilansowego.**

Wypłacając dywidendę (lub zaliczkę na jej poczet), należy pamiętać o tym, że spółki opodatkowane estońskim CIT stosują inne zasady niż spółki opodatkowane „zwykłym” CIT. W przypadku zwykłego CIT nie dochodzi do opodatkowania podatkiem CIT kwoty dzielonego zysku netto, bowiem zysk ten już wcześniej został opodatkowany w drodze miesięcznych lub kwartalnych zaliczek na podatek. Natomiast w reżimie estońskiego CIT opodatkowaniu ryczałtem podlega dzielony w drodze uchwały zysk netto, który wcześniej nie został opodatkowany (opodatkowanie dystrybucji dochodu jest odroczone do momentu podjęcia uchwały o podziale zysku, a w zasadzie rok podjęcia uchwały determinuje termin płatności podatku CIT – do końca trzeciego miesiąca roku następującego po roku, w którym podjęto uchwałę, zgodnie ze stawką ryczałtu obowiązującą w momencie podjęcia uchwały).

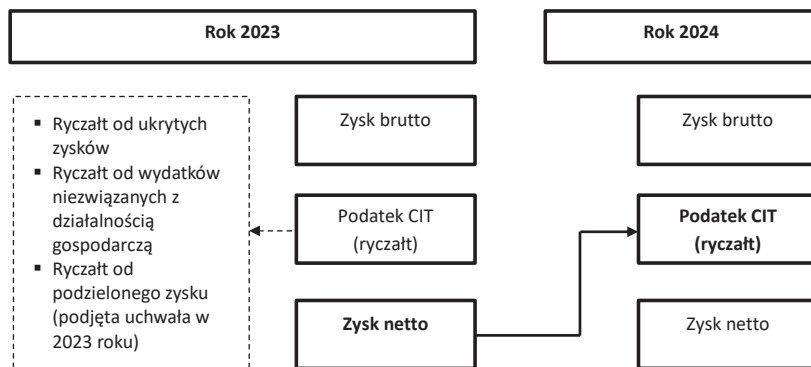
Należy wspomnieć, że opodatkowaniu estońskim CIT nie podlegają zyski wypracowane przed wyborem tej formy opodatkowania (szerzej o tym zagadnieniu traktuje punkt 3.2. niniejszego opracowania).

Spółka opodatkowana estońskim CIT w zysku netto danego roku obrotowego ma zawarty ryczałt od ukrytych zysków oraz wydatków

niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Ryczałt z tego tytułu płatny jest na bieżąco, nie jest odraczany jak w przypadku dywidendy. W zysku netto danego roku obrotowego uwzględnia się także ryczałt z tytułu wypłaconych wspólnikom zaliczek na poczet dywidendy oraz ryczałt od zysków, które na podstawie uchwały zostały przeznaczone do wypłaty (są to zyski wypracowane w poprzednich latach). Ryczałt z wymienionych tytułów jednostka prezentuje w rachunku zysków i strat w pozycji „podatek dochodowy” (poz. M wariantu kalkulacyjnego lub J wariantu porównawczego dla załącznika nr 1; poz. E dla załącznika nr 4 oraz poz. K wariantu kalkulacyjnego lub I wariantu porównawczego dla załącznika nr 5).

Natomiast ryczałt od wypłaty zysku netto danego roku obrotowego wpłynie na wartość podatku dochodowego prezentowanego w rachunku zysków i strat roku następnego, czyli w roku, w którym podjęta zostanie uchwała o podziale zysku z roku poprzedniego. **Innymi słowy, niemożliwe jest na gruncie przepisów ustawy o CIT (w zakresie estońskiego CIT) oraz ustawy o rachunkowości wykazanie podatku dochodowego (ryczałtu) z tytułu podzielonego zysku roku 2023 w sprawozdaniu finansowym za 2023 r., skoro dopiero w roku 2023 zostanie podjęta uchwała o podziale tego zysku.** Istotę tego zagadnienia przedstawiono na schemacie.

Schemat 1. Zysk netto spółki opodatkowanej estońskim CIT o ryczałt



Źródło: opracowanie własne.

Z punktu widzenia ewidencji księgowej istotne jest uwzględnienie ryczału przypisanego do danego zdarzenia i danego okresu. **Ryczałt od ukrytych zysków, wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, zaliczki na poczet dywidendy oraz podzielonego w drodze uchwały zysku lat poprzednich należy „przypisać” do tego (bieżącego) roku obrotowego. Natomiast wypracowany zysk (netto) roku bieżącego będzie podlegać opodatkowaniu ryczałtem dopiero w roku następnym, czyli w roku, w którym podjęta zostanie uchwała o podziale zysku tamtego roku.**

Należy podkreślić, że wypłacane przez płatnika dywidendy podlegają ujawnieniu jako wydatek w przepływach z działalności finansowej w rachunku przepływów pieniężnych, jeśli podmiot zobowiązany jest do sporządzania tego elementu sprawozdania finansowego. Więcej o bilansowym aspekcie dywidend pisze Supera-Markowska (2022).

W tabeli 18 zaprezentowano przykład ewidencji księgowej zaliczki na poczet przyszłej dywidendy przy założeniu, że jednostka wypłacająca dywidendę ma status małego podatnika CIT. Dekretacje podzielono na rok bieżący i rok następny.

Tabela 18. Przykład ewidencji księgowej zaliczki na poczet dywidendy

Zdarzenie	Ewidencja księgowa
Wyplata zaliczki na poczet przyszłej dywidendy w wysokości 100 000 zł. Spółka ma status małego podatnika CIT, w związku z czym stawka ryczałtu wynosi 10%.	<p><b>Rok bieżący</b></p> 1) podjęcie uchwały Zarządu o wypłacie zaliczki (PK): – konto 820 Rozliczenie wyniku finansowego, Wn 100 000 zł – konto 250 Rozrachunki z udziałowcami, Ma 100 000 zł 2) zarachowanie należnego ryczałtu (PK): – konto 870 Podatek dochodowy, Wn 10 000 zł – konto 222-1 Rozrachunki z US (analityka: CIT), Ma 10 000 zł 3) zarachowanie należnego podatku PIT (PK): – konto 250 Rozrachunki z udziałowcami, Wn 10 000 zł – konto 222-2 Rozrachunki z US (analityka: PIT), Ma 10 000 zł 4) wypłata zaliczki na poczet dywidendy (WB): – konto 250 Rozrachunki z udziałowcami, Wn 90 000 zł – konto 130 Rachunek bieżący, Ma 90 000 zł 5) zapłata podatku PIT od zaliczki (WB): – konto 222-2 Rozrachunki z US (analityka: PIT), Wn 10 000 zł – konto 130 Rachunek bieżący, Ma 10 000 zł <p><b>Następny rok podatkowy</b></p> 1) zapłata podatku CIT od zaliczki (WB): – konto 222-1 Rozrachunki z US (analityka: CIT), Wn 10 000 zł – konto 130 Rachunek bieżący, Ma 10 000 zł

Źródło: opracowanie własne.

Szerszą analizę ewidencji rozrachunków z właścicielami w kontekście zakładowego planu kont przedstawili Borowski i Pojedynek (2022).

W tabeli 19 zaprezentowano przykład ewidencji księgowej uchwały o podziale zysku przy założeniu, że jednostka wypłacająca dywidendę nie ma statusu małego podatnika CIT. Dekretacje podzielono na rok bieżący i rok następny.



Tabela 19. Przykład ewidencji księgowej dywidendy

Zdarzenie	Ewidencja księgowa
<p>Uchwała o podziale zysku wypracowanego w poprzednim roku w wysokości 100 000 zł. Spółka nie ma statusu małego podatnika CIT, w związku z czym stawka ryczału wynosi 20%.</p>	<p><b>Rok bieżący</b></p> <p>1) przeniesienie zysku roku poprzedniego (PK):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– konto 860 Wynik finansowy, Wn 100 000 zł</li> <li>– konto 820 Rozliczenie wyniku finansowego, Ma 100 000 zł</li> </ul> <p>2) podjęcie uchwały Zarządu o podziale zysku (PK):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– konto 820 Rozliczenie wyniku finansowego, Wn 100 000 zł</li> <li>– konto 250 Rozrachunki z udziałowcami, Ma 100 000 zł</li> </ul> <p>3) zarachowanie należnego ryczału (PK):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– konto 870 Podatek dochodowy, Wn 20 000 zł</li> <li>– konto 222-1 Rozrachunki z US (analityka: CIT), Ma 20 000 zł</li> </ul> <p>4) zarachowanie należnego podatku PIT (PK):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– konto 250 Rozrachunki z udziałowcami, Wn 5 000 zł</li> <li>– konto 222-2 Rozrachunki z US (analityka: PIT), Ma 5 000 zł</li> </ul> <p>5) wypłata dywidendy (WB):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– konto 250 Rozrachunki z udziałowcami, Wn 95 000 zł</li> <li>– konto 130 Rachunek bieżący, Ma 95 000 zł</li> </ul> <p>6) zapłata podatku PIT od zaliczki (WB):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– konto 222-2 Rozrachunki z US (analityka: PIT), Wn 10 000 zł</li> <li>– konto 130 Rachunek bieżący, Ma 10 000 zł</li> </ul> <p><b>Następny rok podatkowy</b></p> <p>1) zapłata podatku CIT od dywidendy (WB):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– konto 222-1 Rozrachunki z US (analityka: CIT), Wn 20 000 zł</li> <li>– konto 130 Rachunek bieżący, Ma 20 000 zł</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne.

Na zakończenie warto odnieść się do wątpliwości związanych ze sposobem ustalania podstawy opodatkowania podatkiem CIT i PIT na gruncie przepisów o ryczałcie od dochodów spółek, a także pre-

zentacją wyniku finansowego netto przez podmioty opodatkowane estońskim CIT. W praktyce gospodarczej oraz literaturze przedmiotu spotkać można opinie, że obecna linia interpretacyjna oraz stanowisko organów podatkowych powinno ulec modyfikacji. Jak podkreślają Janiszewska i Tłaczała (2023, s. 65): „Chcąc pozostać w zgodzie z tymi rozwiązaniami również w przypadku CIT «estońskiego» należałoby dostosować układ sprawozdania finansowego tak, aby rozróżnić pozycje wyniku finansowego netto i wyniku do podziału. Dzięki temu odbiorcy sprawozdań finansowych mogliby zobaczyć w sprawozdaniach kwotę, która może być przeznaczona do podziału, a nie tę, która wprawdzie nazywana jest «wynikiem netto», ale musi jeszcze w części zostać rozdysponowana na podatek dochodowy. Obecnie w przypadku spółek stosujących ryczałt od dochodów kwota (skumulowanych) wyników netto nie jest kwotą, co do której właściciele mogą mieć uzasadnione oczekiwanie, że zostanie w całości przeznaczona do podziału. Takie rozwiązanie powoduje, że w przypadku podmiotów stosujących ryczałt od dochodów kalkulacja wskaźnika «zysk na akcję» staje się bezzasadna, podczas gdy obecnie ma istotne znaczenie dla odbiorców sprawozdań finansowych, gdyż «zysk na akcję» (EPS) jest jednym z najczęściej podawanych wskaźników w analizie finansowej”. Na moment wydania niniejszej publikacji Ministerstwo Finansów nie zapowiedziało zmian w przepisach o estońskim CIT.

## 6. Ukryte zyski

### 6.1. Pojęcie ukrytych zysków

Ustawodawca w art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT wskazał, że opodatkowaniu ryczałtem podlega dochód odpowiadający wysokości ukrytych zysków (dochód z tytułu ukrytych zysków). Jest to zasada ogólna, która włącza do podstawy opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek takie transakcje i operacje gospodarcze, które zaliczane są do ukrytych zysków. Natomiast definicja oraz zakres przedmiotowy ukrytych zysków zostały uregulowane w przepisie szczegółowym.

W art. 28m ust. 3 ustawy o CIT wskazano, że przez ukryte zyski, o których mowa w ust. 1 pkt 2, 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 bądź z tym udziałowcem, akcjonariuszem albo wspólnikiem. Cytowany przepis jest dość złożony i jednocześnie niedookreślony, przez co stanowi nierzadko wyzwanie dla praktyków oraz oś sporu przedsiębiorstw z organami podatkowymi.

Najogólniej stwierdzić można, że ukryte zyski to różnego rodzaju korzyści materialne i niematerialne, które przypisane są udziałowcom, akcjonariuszom lub wspólnikom albo podmiotom z nimi powiązanim, niebędące formalnie uznane jako dywidendy bądź inna forma podziału zysku. **Ukryte zyski obejmują wszelkie świadczenia, które mają charakter ekwiwalentny względem podziału zysku spółki**, lecz są w pewnym sensie „ukryte”. Dlatego brak opodatkowania takich transakcji mógłby prowadzić do całkowitego lub częściowego uniknięcia opodatkowania, co z kolei mogłoby zostać intencjonalnie wykorzystane przez niektóre podmioty celem uniknięcia opodatkowania.

Wraz z wprowadzeniem do polskiego systemu prawnego przepisów estońskiego CIT został wydany Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek, który stanowi tzw. objaśnienia podatkowe w myśl art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (dalej: Przewodnik). W Przewodniku czytamy, że „Intencją ustawodawcy jest zatem uwzględnienie w katalogu dochodów do opodatkowania

także innych, alternatywnych niż dywidenda, świadczeń dokonanych na rzecz wspólników lub podmiotów powiązanych bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tymi wspólnikami (tzw. ukryte zyski). (...) 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 podatnik dokonując czynności prawnej (jednej lub wielu) osiąga taki sam efekt ekonomiczny, jaki osiągnąłby poprzez wypłatę zysku w formie dywidendy” (Przewodnik, s. 32-33).

Definicja ukrytych zysków nawiązuje do świadczeń o charakterze pieniężnym, niepieniężnym, odpłatnym, nieodpłatnym lub częściowo odpłatnym. W związku z tym wartość nieodpłatnych i częściowo odpłatnych świadczeń należy określać zgodnie z art. 12 ust. 5-6a ustawy o CIT. W myśl art. 12 ust. 5 ustawy o CIT wartość otrzymanych rzeczy lub praw, w tym otrzymanych nieodpłatnie, określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania, z zastrzeżeniem ust. 6b. Z kolei w art. 12 ust. 6-6b ustawy o CIT odnajdujemy sposób ustalania wartości świadczeń w naturze, w tym nieodpłatnych świadczeń. Jako że tematyka ta nie jest przedmiotem niniejszej publikacji, odsyłamy do wskazanych treści ustawy.

Należy także podkreślić, że 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 innych podmiotów powiązanych na działanie i decyzje spółki opodatkowanej ryczałtem, w zakresie takiego świadczenia” (Przewodnik, s. 34). W myśl Przewodnika (s. 34): „Aby świadczenie wykonane z podmiotem powiązaniem nie stanowiło podstawy do obliczenia dochodu z tytułu ukrytego zysku, powinno pozostawać poza jakąkolwiek polityką prowadzoną wewnątrz danej grupy kapitałowej, do której należy spółka opodatkowana ryczałtem. Świadczeniami, które nie powinny powodować powstania dochodu z tytułu ukrytego zysku, mogą być transakcje zakupu oraz sprzedaży, dokonywane w ramach podstawowej działalności podatnika (np. określonej w przedmiocie działalności), które wykonywane są na warunkach analogicznych jak

wobec podmiotów niepowiązanych. Takimi świadczeniami mogą być np. świadczenia podwykonawców niezbędne dla wytworzenia produktu końcowego w zakresie obróbki towarów czy dostarczania komponentów. Jeśli warunki określonej transakcji z podmiotem powiązaniem, mieszczące się w podstawowym przedmiocie działalności podatnika opodatkowanego ryczałtem, ustalone są na analogicznych zasadach jak transakcje dokonywane przez takiego podatnika z podmiotami niepowiązanimi i transakcja ta jest niezbędna w prowadzonej działalności gospodarczej, to nie powinny być one oceniane w aspekcie dochodu z tytułu ukrytego zysku”.

Na podstawie przywołanych treści należy stwierdzić, że świadczenia mające uzasadnienie biznesowe, stanowiące operacyjną sferę działalności jednostki i wycenione na warunkach rynkowych, są poza regulacją w zakresie opodatkowania ryczałtem ukrytych zysków. Niemniej w zakresie świadczeń stanowiących pozaoperacyjną sferę działalności jednostki zastosowanie mogłyby znaleźć przepisy w zakresie opodatkowania ukrytych zysków.

Definicja ukrytych zysków stanowi, że beneficjentem świadczenia stanowiącego ukryty zysk może być podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z udziałowcem, akcjonariuszem lub wspólnikiem. Przez podmiot powiązany należy rozumieć powiązanie w myśl art. 11a ustawy o CIT. Zgodnie z art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT podmioty powiązane to 1) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub 2) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ ten sam inny podmiot lub małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej – spółkę kapitałową wchodzącą w jej skład i jej zagraniczny zakład. Przez wywieranie znaczącego wpływu rozumie się w myśl art. 11a ust. 2 ustawy o CIT:

- 1) posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25%:
  - a. udziałów w kapitale,
  - b. praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających,
  - c. udziałów lub praw do udziału w zyskach, stratach, lub majątku, lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych;

- 2) faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej,
- 3) pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

Podkreślić należy, że art. 28c ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g ustawy o CIT **na potrzeby ustalenia podmiotów powiązanych na gruncie przepisów o ryczałcie od dochodów spółek zmniejsza wielkość powiązania z 25% do 5%**. Tym samym łatwiej „wpaść” w relacje powiązane na gruncie estońskiego CIT niż na zasadach ogólnych.

Jak słusznie wskazano w Przewodniku, „Przepis art. 28m ust. 3 ustawy o CIT nie wskazuje, czy świadczenie kreujące dochód z tytułu ukrytego zysku ma być wykonane przez spółkę będącą podatnikiem ryczałtu (transakcja sprzedaży) czy świadczenie to ma zostać przez spółkę nabyte (transakcja zakupu) czy też zostać zrealizowane w innej formie (np. refakturowania, zwrotu kosztów, kompensaty etc.). Charakter dochodu stanowiącego «ukryty zysk» wskazuje jednak, że co do zasady ukrytym zyskiem są świadczenia, których wynikiem jest przysporzenie bezpośrednio lub pośrednio dla podmiotu powiązanego ze spółką będącą podatnikiem ryczałtu”. Należy zgodzić się z tym stanowiskiem wyrażonym przez Ministerstwo Finansów, bowiem immanentną cechą ukrytego zysku jest przysporzenie majątkowe po stronie udziałowca, akcjonariusza albo wspólnika bądź podmiotu powiązanego bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem albo z tym udziałowcem, akcjonariuszem lub wspólnikiem. Czyli **chodzi o ukrytą dystrybucję zysku spółki opodatkowanej ryczałtem od dochodów spółek, a nie o przysporzenie majątkowe po stronie samej spółki.**

W tabeli 20 zestawiono podstawowe elementy konstrukcyjne ukrytych zysków, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 2 i ust. 3 ustawy o CIT.

Tabela 20. Elementy konstrukcyjne ukrytych zysków

Rodzaj elementu	Charakterystyka	Podstawa prawna
Charakter świadczeń	Definicja ukrytych zysków nawiązuje do świadczeń o charakterze pieniężnym, niepieniężnym, odpłatnym, nieodpłatnym lub częściowo odpłatnym. Wartość nieodpłatnych i częściowo odpłatnych świadczeń ustala się zgodnie z art. 12 ust. 5-6a ustawy o CIT.	Art. 28m ust. 1 pkt 2 i ust. 3 oraz art. 12 ust. 5-6a ustawy o CIT
Istota (charakter) świadczeń	Alternatywne względem podziału zysku (dywidendy) świadczenia.	Art. 28m ust. 1 pkt 2 i ust. 3 ustawy o CIT
Beneficjenci świadczenia	Beneficjentem świadczenia bezpośrednio lub pośrednio jest udziałowiec, akcjonariusz albo wspólnik bądź podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem, lub z tym udziałowcem, akcjonariuszem albo wspólnikiem.	Art. 28m ust. 1 pkt 2 i ust. 3 ustawy o CIT
Sposób powiązania spółki z beneficjentem	Powiązania tożsame z dyspozycją art. 11a ustawy o CIT z wyjątkiem wielkości udziału w kapitale, które wynosi 5% dla przepisów o ryczałcie od dochodów spółek.	Art. 11a, art. 28c ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g ustawy o CIT

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o CIT oraz Przewodnika.

Niniejszy fragment opracowania w sposób syntetyczny przybliżył definicję i istotę ukrytych zysków. W dalszej części zostały przedstawione i szerzej opisane zdarzenia stanowiące ukryte zyski.

## 6.2. Zdarzenia stanowiące ukryte zyski

W art. 28m ust. 3 ustawy o CIT zawarto nie tylko definicję ukrytych zysków, ale także wskazano przykładowe transakcje stanowiące ukryte zyski. Jest to **katalog otwarty**, co oznacza, że każdy przypadek musi być analizowany odrębnie, w szczególności w odniesieniu do tego, czy stanowi on alternatywny względem dywidendy podział zysku spółki. Podkreślono to także w Przewodniku: „Ustawodawca przykładowo wymienia niektóre kategorie ukrytych zysków, jednak należy podkreślić, że katalog ukrytych zysków ma otwarty charakter, zatem wyszczególnienie części z nich w ustawie nie oznacza, że są to jedyne kategorie dochodu, które mogą być uznane za ukryte zyski”.

Wśród wymienionych w art. 28m ust. 3 ustawy o CIT ukrytych zysków ustawodawca wskazał następujące transakcje:

- 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 bądź 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 bądź 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, ale jeżeli dopłata została wniesiona w walucie obcej, przeliczenia tej kwoty



na złotówki 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.

Wybrane transakcje wskazane w cytowanym przepisie scharakteryzowano w kolejnych akapitach.

Katalog ukrytych zysków otwierają **transakcje pożyczkowe**. Co do zasady ukrytym zyskiem jest pożyczka (kredyt), jaką spółka udziela udziałowcowi, akcjonariuszowi albo wspólnikowi lub podmiotowi z nimi powiązanemu, a także odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kredytu) udzielonej przez te podmioty spółce. Zatem jeśli spółka udziela pożyczki (kredytu), wówczas opodatkowaniu jako ukryty zysk podlega cała jej kwota. Natomiast jeśli udziałowiec, akcjonariusz lub wspólnik albo podmiot z nimi powiązany udziela pożyczki spółce, wówczas ukrytym zyskiem jest wysokość odsetek, prowizji i innych opłat.

Ustawodawca jako ukryty zysk wskazał **nadwyżkę wartości rynkowej transakcji określoną zgodnie z art. 11c ponad ustaloną cenę tej transakcji**. Przepis ten wskazuje na konieczność opodatkowania sprzedaży na rzecz podmiotu powiązanego estońskim CIT w przypadku dokonania zbycia w wysokości ceny rynkowej. Opodatkowaniu w takiej sytuacji podlega nadwyżka nad wartością rynkową. Zatem sprzedaż

dokonana po cenie rynkowej nie będzie podlegała opodatkowaniu estońskim CIT jako ukryty zysk.

Ukrytym zyskiem są także **wydatki na reprezentację oraz przekazane darowizny**, czyli wydatki analogiczne do wyłączeń z kosztów uzyskania przychodów w myśl art. 16 ustawy o CIT (odpowiednio ust. 1 pkt 14 i 28). Na gruncie ryczału od dochodów spółek w zakresie wydatków na reprezentację oraz przekazanych darowizn podatnicy mogą opierać się na przepisach ogólnych, czyli wskazanym art. 16 ustawy o CIT. Oznacza to, że w razie zaistnienia takiej potrzeby podatnicy opodatkowani ryczałtem od dochodów spółek mogą oprzeć swoją analizę w oparciu o wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej interpretacje indywidualne w identycznym stanie faktycznym, ale dotyczącym podatników opodatkowanych na zasadach ogólnych.

Poza tymi transakcjami w art. 28m ust. 4 ustawy o CIT ustawodawca wskazał trzy rodzaje zdarzeń, których nie zalicza się do ukrytych zysków. W przeciwieństwie do katalogu zawartego w ust. 3 ten ma charakter enumeratywny, czyli jest **zamknięty**. Do ukrytych zysków nie zalicza się:

- 1) wynagrodzeń z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, 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 wypłacanego przez podatnika z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, 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 albo podmiotowi powiązanemu, z wyłączeniem odsetek, prowizji, wynagrodzeń i opłat.

W niektórych okolicznościach **wynagrodzenie może stanowić ukryty zysk**. Dotyczy to przychodów ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy (art. 12 ust. 1 ustawy o PIT), przychodów otrzymywanych przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych (art. 13 pkt 7 ustawy o PIT), przychodów z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwanych wyłącznie od osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej – z wyjątkiem przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej oraz przychodów, o których mowa w pkt 9 (art. 13 pkt 8 ustawy o PIT), oraz przychodów uzyskiwanych na podstawie umów o zarządzaniu przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, w tym przychodów z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej – z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 7 (art. 13 pkt 9 ustawy o PIT). Jednocześnie zgodnie z art. 28c pkt 2a ustawy o CIT przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw to przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw, włącznie z wypłatami z zysku, w trzecim kwartale roku kalendarzowego poprzedzającego pierwszy dzień roku podatkowego, ogłaszane przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”. Przykładowo, przeciętne miesięczne wynagrodzenie w trzecim kwartale 2023 r. wyniosło 7194,95 zł. Zatem górny limit wynagrodzenia w 2024 r. w związku z omawianą regulacją wynosi 35 974,75 zł.

Do ukrytych zysków zalicza się także **50% wartości odpisów amortyzacyjnych oraz opłat, np. z tytułu leasingu operacyjnego samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływ-**

wającego oraz innych składników majątku wykorzystywanych w sposób mieszany. Najczęściej spotykanym przykładem są odpisy amortyzacyjne lub wydatki związane z opłatami leasingowymi dotyczącymi samochodów osobowych. Każdorazowo w takim przypadku ukrytym zyskiem jest 50% kwoty brutto faktury (o czym szerzej napisaliśmy w dalszej części opracowania).

Ustawodawca z katalogu ukrytych zysków wyłączył kwoty pożyczki (kredytu) zwróconej przez spółkę udziałowcowi, akcjonariuszowi lub wspólnikowi lub podmiotowi powiązanemu, z wyłączeniem odsetek, prowizji, wynagrodzeń i opłat. Oznacza to, że spłata przez spółkę kapitału nie stanowi ukrytego zysku, natomiast **spłata odsetek na rzecz udziałowca, akcjonariusza, wspólnika lub podmiot z nimi powiązany jest ukrytym zyskiem**. Tym samym przepis określony w art. 28m ust. 4 pkt 3 ustawy o CIT stanowi uzupełnienie przepisu zawartego w art. 28m ust. 3 pkt 1 ustawy o CIT.

### 6.3. Opodatkowanie ukrytych zysków

Podstawę opodatkowania ryczałtem zgodnie z art. 28n ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT stanowi suma dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą ustalona w miesiącu, w którym wykonano świadczenie lub dokonano wypłaty albo wydatku. Ustawodawca wprost wskazał na moment powstania obowiązku podatkowego dotyczącego ukrytych zysków, którym jest miesiąc wykonania świadczenia lub dokonania wypłaty bądź poniesienia wydatku.

Następnie tak ustalony dochód z tytułu ukrytych zysków podlega w myśl art. 28o ust. 1 ustawy o CIT opodatkowaniu **stawką ryczałtu wynoszącą 10% lub 20%**. Stawka 10-proc. obowiązuje jedynie małego podatnika oraz podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności. Definicja małego podatnika CIT ma charakter uniwersalny i odnosi się także do podmiotów opodatkowanych estońskim CIT.

Przez małego podatnika zgodnie z art. 4a pkt 10 ustawy o CIT rozumie się podatnika, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowia-

dającej równowartości 2 000 000 euro. Przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł. W 2024 r. status małego podatnika CIT mają podmioty, których przychody brutto ze sprzedaży w 2023 r. nie przekroczyły kwoty 9 218 000 zł (2 000 000 euro x 4,6091 PLN/euro – kurs z 2.10.2023 r., tabela nr 190/A/NBP/2023). Podmiot opodatkowany na zasadach ogólnych, którego przychody brutto ze sprzedaży w roku poprzednim nie przekroczyły wskazanej kwoty, opodatkowane będą stawką CIT wynoszącą 9%, zaś podmioty w reżimie estońskiego CIT stawką wynoszącą 10%.

Obliczony ryczałt od dochodów z tytułu ukrytych zysków w myśl art. 28t ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT podatnik jest obowiązany **zapłacić do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu**, w którym dokonano wypłaty, wydatku lub wykonania świadczenia. Należy zauważyć, że **w odniesieniu do ukrytych zysków oraz wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą termin płatności podatku jest tożsamy z zasadami ogólnymi** (określonymi w art. 25 ust. 1a ustawy o CIT).

Wspomnieć też trzeba, że w przypadku estońskiego CIT nie znajduje zastosowania art. 76c ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym nadpłatę wynikającą z zaliczek na podatek zwraca się po zakończeniu okresu, za który rozlicza się podatek. Wynika to z tego, że podatnicy opodatkowani ryczałtem od dochodów spółek nie płacą miesięcznych zaliczek na podatek CIT w trybie art. 25 ust. 1a ustawy o CIT. W przypadku omyłkowej nadpłaty ryczałtu za dany miesiąc podatnik może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku zgodnie z art. 75 ustawy Ordynacja podatkowa.

W tabeli 21 zestawiono podstawowe informacje o opodatkowaniu ukrytych zysków, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 2 i ust. 3 ustawy o CIT.

Tabela 21. Opodatkowanie ukrytych zysków

<b>Informacja</b>	<b>Charakterystyka</b>	<b>Podstawa prawna</b>
Podstawa opodatkowania	Suma dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą ustalona w miesiącu, w którym wykonano świadczenie lub dokonano wypłaty lub wydatku.	Art. 28n ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT
Stawka podatku (ryczałtu)	10% dla małego podatnika i podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności. 20% dla pozostałych podatników.	Art. 28o ust. 1 ustawy o CIT
Termin płatności podatku	Do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty, wydatku lub wykonania świadczenia.	Art. 28t ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT
Definicja małego podatnika	Podatnik, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku VAT) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro.	Art. 4a pkt 10 ustawy o CIT

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o CIT.

W dalszej części opracowania przedstawiono wybrane interpretacje indywidualne dotyczące ukrytych zysków. Jednocześnie Autorzy zaznaczają, że linia interpretacyjna przepisów podatkowych może ulegać zmianie, stąd potrzeba ciągłej weryfikacji wydawanych interpretacji indywidualnych.

## **6.4. Analiza interpretacji indywidualnych i orzeczeń sądów administracyjnych**

### **6.4.1. Pożyczki w ramach podmiotów powiązanych**

Pismo z dnia 29.02.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.11.2024.1.MM.

Wnioskodawca będący spółką komandytową i opodatkowany estońskim CIT rozważa udzielenie pożyczki na rzecz wspólnika będącego komandytariuszem i prowadzącego jednoosobową działalność gospodarczą, a także na rzecz osoby prawnej, będącej jednostką powiązaną w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 lit. b ustawy o CIT. We wniosku zaznaczono, że pożyczki mają zostać udzielone na cele biznesowe, przy zachowaniu rynkowych warunków transakcji. Wypłata pożyczki nie będzie dokonana w związku z prawem do udziału w zysku spółki, ponieważ jej udzielenie będzie niezależne od tego, czy wspólnicy będą takie prawo posiadać. Wskazano także, że udzielenie pożyczki będzie uzasadnione gospodarczo, gdyż będzie ona przeznaczona na cele prowadzenia działalności gospodarczej przez pożyczkobiorców, a mianowicie na poprawę ich płynności finansowej oraz inwestycje.

Wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy pożyczka udzielona przez spółkę opodatkowaną ryczałtem od dochodów spółek (estoński CIT) na rzecz jej wspólnika lub podmiotu powiązanego ze wspólnikiem na warunkach rynkowych, która przeznaczona będzie na realizację celów inwestycyjnych, a nie związana z dystrybucją zysku na rzecz wspólnika lub podmiotu powiązanego ze wspólnikiem, będzie zakwalifikowana jako ukryty zysk w rozumieniu art. 28m ust. 3 pkt 1 ustawy o CIT. Zdaniem wnioskodawcy taka pożyczka nie wypełnia dyspozycji przytoczonego artykułu, ponieważ nie będzie stanowiła świadczenia pieniężnego wykonanego w związku z prawem od udziału w zysku

spółki i dlatego nie powinna być traktowana jako forma dystrybucji zysku ze spółki opodatkowanej na zasadach estońskiego CIT.

Dyrektor KIS nie przyznał racji wnioskodawcy i stwierdził, że kwota pożyczki udzielonej przez Spółkę na rzecz wspólnika, a także na rzecz podmiotu powiązanego ze wspólnikiem, będzie stanowić dochód z tytułu ukrytych zysków określonych w art. 28m ust. 3 pkt 1 ustawy o CIT. Stanowisko Dyrektora KIS należy uznać za prawidłowe. Argumenty wnioskodawcy, że udzielone pożyczki zostałyby zawarte na warunkach rynkowych i byłyby udzielone niezależnie od powiązań kapitałowych bądź osobowych, słusznie zostały przez Organ odrzucone. Z przepisów ustawy o CIT nie wynika, aby udzielenie pożyczki w ramach podmiotów powiązanych korzystało ze zwolnienia z opodatkowania od ukrytych zysków przy spełnieniu określonych warunków.

Potwierdzenie takiej linii interpretacyjnej odnaleźć można także w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo, w wyroku WSA w Poznaniu z 29.02.2024 r. (I SA/Po 804/23) Sąd stwierdził następująco: „uznać należy, że kwota pożyczki udzielonej przez podatnika podmiotowi powiązanemu z udziałowcem oraz odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kredytu) udzielonej przez te podmioty podatnikowi stanowią ukryty zysk, o którym mowa w art. 28m ust. 1 pkt 2 analizowanego aktu. Również w dotychczasowym orzecznictwie wskazuje się, że z art. 28m ust. 3 ustawy o p.d.o.p. w sposób jednoznaczny i czytelny wynika, iż pożyczka udzielona podmiotowi powiązanemu w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek stanowi ukryty zysk (tak: wyrok WSA w Łodzi z 26 stycznia 2023 r., I SA/Łd 838/22)”.

### **Pismo z dnia 21.11.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-1.4010.589.2023.1.SH**

Wnioskodawca będący spółką kapitałową i opodatkowany estońskim CIT rozważa udzielenie pożyczki na rzecz spółek powiązanych. Dotychczas udzielał on pożyczek krótkoterminowych (na okres do 12 miesięcy) podmiotom powiązanym na warunkach rynkowych. Pożyczki były udzielane bez żadnego związku z udziałem w zysku spółki. Udzielane pożyczki miały uzasadnienie gospodarcze i biznesowe (gdyby pożyczka



nie mogła zostać udzielona przez spółkę, podmiot powiązany musiałby pozyskać finansowanie zewnętrzne w postaci kredytu obrotowego, faktoringu, kredytu w rachunku bieżącym). Wnioskodawca ponadto wskazał jako dodatkowy argument, że posiadał wolne środki pieniężne, a zawarcie umowy pożyczki między podmiotami powiązаныmi jest rozwiązaniem stosunkowo szybkim i mało sformalizowanym, które nie wymaga wnikliwego badania i wykazywania zdolności kredytowej pożyczkobiorcy jak w przypadku pozyskiwania finansowania zewnętrznego (spoza grupy).

Wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy wypłata pożyczki na rzecz spółek powiązanych w przedstawionym stanie faktycznym będzie podlegała u spółki opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek. Zdaniem wnioskodawcy nie każda pożyczka udzielona podmiotowi powiązanemu przez spółkę objętą estońskim CIT będzie stanowiła dochód z tytułu ukrytych zysków. Decydujące pozostaje to, czy świadczenie to jest wykonane w związku z prawem do udziału w zysku. W ocenie spółki sytuacja taka nie wystąpi, bowiem pożyczka będzie wynikać z realnych potrzeb spółek powiązanych, które, gdyby nie spółka, zostały spełnione przez finansowanie uzyskane od podmiotów trzecich, co nie ma żadnego związku z prawem do udziału w zysku.

Dyrektor KIS nie przyznał racji wnioskodawcy i stwierdził, że zarówno z treści art. 28m ustawy o CIT, jak i objaśnień podatkowych wynika, że pożyczka udzielona podmiotowi powiązanemu przez spółkę objętą ryczałtem od dochodów spółek będzie stanowiła dochód z tytułu tzw. ukrytych zysków. Stanowisko Dyrektora KIS mieści się w obowiązującej linii interpretacyjnej Organu.

### **Pismo z dnia 26.09.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-2.4010.367.2023.1.MC**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością i opodatkowany estońskim CIT rozważa udzielenie pożyczki na cele inne niż konsumpcyjne podmiotowi powiązanemu w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy CIT. Pożyczka byłaby udzielona na warunkach rynkowych i miała uzasadnienie gospodarcze oraz ekonomiczne. Wnioskodawca uważa udzielenie takiej pożyczki za korzystne z perspektywy

rozwoju podmiotu powiązanego, gdyż pozwoliłoby to na szybkie uzyskanie finansowania, bez konieczności angażowania zasobów w czasochłonne procedury związane z możliwością kredytowania działalności podmiotu powiązanego. Pożyczka byłaby udzielona podmiotowi, który również wybrał opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek.

Wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy wypłata pożyczki na rzecz podmiotu powiązanego podlega opodatkowaniu ryczałtem na zasadzie art. 28m ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 28m ust. 3 pkt 1 ustawy CIT. Zdaniem wnioskodawcy wypłata pożyczki na rzecz podmiotu powiązanego, która nie będzie udzielona w celach konsumpcyjnych i będzie niezależna od tego, czy wspólnicy będą posiadać prawo udziału w zysku, nie podlega opodatkowaniu ryczałtem. Podkreślił on także, że pożyczka byłaby udzielona podmiotowi opodatkowanemu na zasadach ryczałtu od dochodów spółek, w związku z tym nie wystąpi ewentualna dystrybucja zysku poza ramy opodatkowania na zasadach ryczałtu od dochodów spółek.

Dyrektor KIS nie przyznał racji wnioskodawcy i stwierdził, że zarówno z treści art. 28m ustawy o CIT, jak i objaśnień podatkowych wynika, że pożyczka udzielona podmiotowi powiązanemu przez spółkę objętą ryczałtem od dochodów spółek będzie stanowiła dochód z tytułu ukrytych zysków. Organ wskazał także, że fakt, że pożyczka nie będzie udzielana dla celów konsumpcyjnych, pozostaje bez wpływu na kwestię uznania jej za dochód z tytułu ukrytych zysków.

W tabeli 22 zestawiono podstawowe informacje wynikające z przedstawionych interpretacji indywidualnych.

Tabela 22. Interpretacje indywidualne w zakresie pożyczek stanowiących ukryte zyski

<b>Interpretacja indywidualna</b>	<b>Stanowisko wnioskodawców</b>	<b>Ocena stanowiska przez Dyrektora KIS</b>
Z dnia 29.02.2024 r. (0111-KDIB2-1.4010.11.2024.1.MM)	Pożyczki na cele inwestycyjne i poprawę płynności finansowej, uzasadnione gospodarczo i ekonomicznie, udzielone na warunkach rynkowych i wypłacane bez związku z prawem do udziału w zysku spółki, nie stanowią ukrytych zysków.	Nieprawidłowe
Z dnia 21.11.2023 r. (0111-KDIB1-1.4010.589.2023.1.SH)	Pożyczki na cele inwestycyjne, uzasadnione gospodarczo i ekonomicznie, udzielone na warunkach rynkowych i wypłacane bez związku z prawem do udziału w zysku spółki, nie stanowią ukrytych zysków. Wnioskodawca ponadto wskazał, że posiada wolne środki pieniężne, a uzyskanie finansowania w ten sposób jest szybsze i mniej sformalizowane niż w przypadku finansowania zewnętrznego.	Nieprawidłowe

<b>Interpretacja indywidualna</b>	<b>Stanowisko wnioskodawców</b>	<b>Ocena stanowiska przez Dyrektora KIS</b>
Z dnia 26.09.2023 r. (0111-KDIB1-2.4010.367.2023.1.MC)	Pożyczki na cele inwestycyjne, uzasadnione gospodarczo i ekonomicznie (szybsze i mniej angażujące zasoby jednostki niż finansowanie zewnętrzne), udzielone na warunkach rynkowych i wypłacane bez związku z prawem do udziału w zysku spółki, nie stanowią ukrytych zysków. Wnioskodawca ponadto wskazał, że pożyczka byłaby udzielona podmiotowi, który również wybrał opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek.	Nieprawidłowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie interpretacji indywidualnych.

Należy też wskazać, że linia orzecznicza sądów administracyjnych nie jest w tej kwestii jednolita. Wskazano już w opracowaniu na wyrok WSA w Poznaniu z 29.02.2024 r. (I SA/Po 804/23), którego orzeczenie było niekorzystne dla podatnika i zgodne z linią interpretacyjną Dyrektora KIS.

Z drugiej strony w wyroku WSA w Gliwicach z 12.05.2023 r. (I SA/GI 93/23) stwierdzono, że „zdaniem Sądu, ocena czy określone świadczenie spełni warunki do uznania go za dochód z tytułu ukrytego zysku, powinna zostać dodatkowo przeprowadzona w oparciu o przesłanki wynikające ze zdania wstępnego przepisu art. 28m ust. 3 u.p.d.o.p. Jak z niego wynika, dochód z tytułu ukrytego zysku nie obejmuje świadczeń, które nie są wykonane w związku z prawem do udziału w zysku”. Sąd wskazał także, że „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 innych podmiotów powiązanych na działanie i decyzje spółki opodatkowanej ryczałtem, w zakresie takiego świadczenia”. Tym samym Sąd prawidłowo zinterpretował przepis art. 28m ust. 3 ustawy o CIT, twierdząc, że pożyczek w ramach podmiotów powiązanych nie można automatycznie kwalifikować do kategorii ukrytych zysków, lecz każdorazowo poddać analizie, czy takie świadczenie jest wykonane w związku z prawem do udziału w zysku. Sąd poszerzył analizę zagadnienia o takie czynniki jak to, czy sama transakcja miałaby miejsce, gdyby nie powiązania między podmiotami, oraz czy wspólnik zadbał o wyposażenie spółki w aktywa niezbędne dla prowadzonej działalności gospodarczej i czy ewentualny niedobór tych aktywów nie jest przyczyną działań polegających na dokapitalizowywaniu w następstwie tego spółki, tj. dokapitalizowywaniu w innej formie niż w postaci wkładu do spółki (np. w formie pożyczki, udostępniania nieruchomości).

Także wyrok WSA w Gliwicach z 17.05.2023 r. (I SA/Gl 1045/22) jest pozytywny dla podatnika. Sąd ponownie podkreślił w uzasadnieniu wyroku, że „art. 28m ust. 3 u.p.d.o.p. nie definiuje każdego świadczenia na rzecz wspólnika jako ukrytego zysku, lecz stanowi, że musi to być świadczenie wykonane w związku z prawem do udziału w zysku. Zatem ustawodawca przyjmuje, iż istnieją świadczenia na rzecz wspólnika, które nie są wykonywane w związku z prawem do udziału w zysku pomimo, iż z oczywistych przyczyn każdy wspólnik ma prawo do zysku. W tym kontekście DKIS przyjmując, że związek z prawem do udziału w zysku występuje zawsze w przypadku osoby wspólnika, całkowicie błędnie odczytuje sformułowanie zawarte w przepisie art. 28m ust. 3 u.p.d.o.p. Związek ten należy bowiem odnosić do rodzaju oraz ceny transakcji w kontekście kreowania sztucznego świadczenia, które ma przynieść korzyść wspólnikowi zamiast dywidendy”.

Podsumowując, udzielone pożyczki przez spółkę na rzecz udziałowców, akcjonariuszy, wspólników lub podmiotów z nimi powiązanych stanowią ukryte zyski podlegające opodatkowaniu ryczałtem. Jest to utrwalona linia interpretacyjna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Jednak na gruncie orzecznictwa sądów administracyjnych wydane zostały różne wyroki. W wielu z nich podkreślono, że nie każde świadczenie na rzecz wspólnika musi być ukrytym zyskiem,

jest nim tylko takie świadczenie, które jest wykonywane w związku z prawem do udziału w zysku. Wydaje się zatem, że wiążące dla podatników będą orzeczenia Najwyższego Sądu Administracyjnego. Do tego czasu rekomenduje się podatnikom wystąpienie z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej oraz ewentualne zaskarżenie niekorzystnego stanowiska organu podatkowego do wojewódzkiego sądu administracyjnego.

Mniej wątpliwości rodzi odwrotna sytuacja, czyli zaciągnięcie pożyczki przez spółkę opodatkowaną estońskim CIT od udziałowca, akcjonariusza, współnika lub podmiotu z nimi powiązanego. Zgodnie z art. 28m ust. 3 pkt 1 oraz ust. 4 pkt 3 ustawy o CIT spłata części kapitału nie stanowi ukrytego zysku, jest nim natomiast wypłata odsetek lub innych opłat z tytułu zaciągniętych pożyczek (kredytów).

### **Pismo z dnia 25.09.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-1.4010.391.2023.3.MF**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością i opodatkowany estońskim CIT zaciągnął od współników dwie pożyczki oprocentowane na warunkach rynkowych. Jedna pożyczka będzie spłacona w okresie opodatkowania spółki estońskim CIT, natomiast druga pożyczka będzie spłacona w okresie, kiedy spółka nie będzie korzystała z opodatkowania estońskim CIT. Wnioskodawca w odniesieniu do drugiej pożyczki wskazał, że na każdy dzień bilansowy zgodnie z ustawą o rachunkowości pożyczka zostaje wyceniona w kwocie wymagalnej zapłaty.

Wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy pierwsza pożyczka będzie stanowiła dla niego ukryty zysk (w postaci odsetek od pożyczki) oraz czy druga pożyczka nie będzie stanowiła dla niego ukrytego zysku, bowiem będzie spłacona po okresie wyjścia z reżimu estońskiego CIT. Jego zdaniem odsetki od pierwszej pożyczki będą stanowić ukryty zysk, natomiast odsetki od drugiej pożyczki nie będą ukrytym zyskiem.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. Organ zaznaczył jednak, że w zakresie drugiej pożyczki uznano stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe, przy założeniu, że odsetki od pożyczki nie będą kapitalizowane w okresie od udzielenia pożyczki do momentu jej spłaty.

Takie samo stanowisko odnajdujemy także w innych interpretacjach indywidualnych, takich jak: pismo z dnia 9.02.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-1.4010.683.2023.2.SH; pismo z dnia 15.09.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDI-B2-1.4010.284.2023.1.AS.

#### **6.4.2. Użytkowanie samochodów do celów mieszanych**

##### **Pismo z dnia 3.01.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.599.2023.1.ASK**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością rozważa podjęcie decyzji o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Na moment dokonania takiego wyboru będzie on spełniał wszystkie warunki ustawowe określone w art. 28j ustawy o CIT oraz nie ziści się żadna z przesłanek negatywnych, które eliminowałyby go z możliwości wyboru tej formy opodatkowania (art. 28k i 28l ustawy o CIT). Majątek spółki stanowią środki trwałe, w tym samochody osobowe, wykorzystywane przez pracowników oraz udziałowców nie tylko na cele działalności gospodarczej, czyli w sposób mieszany.

Wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy wydatki spółki z tytułu ukrytych zysków należy przyjmować dla celów podstawy opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w wartości netto tych wydatków. Jego zdaniem podstawą opodatkowania ryczałtem powinna być wartość netto wydatków.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe. Organ stwierdził następująco: „W świetle wyżej wymienionych przepisów prawa oraz przedstawionego opisu sprawy stwierdzić należy, że ustalając wartość ukrytych zysków oraz wartość wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą w przypadku samochodów osobowych i innych składników majątkowych wykorzystywanych przez pracowników i udziałowców Spółki na cele mieszane, należy brać pod uwagę wartość tych wydatków w kwocie brutto”.

**Pismo z dnia 15.12.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej  
Informacji Skarbowej, 0111-KDWB.4010.106.2023.2.APA**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością i opodatkowany estońskim CIT nabył w marcu 2023 r. samochód osobowy z przeznaczeniem do użytkowania wyłącznie w celach służbowych. Od zakupu samochodu odliczono 50% podatku VAT w związku z decyzją o rezygnacji z prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu. Samochód amortyzowany jest stawką 20%, a podstawę amortyzacji stanowi wartość netto pojazdu wraz z 50% nieodliczonym podatkiem VAT. Od lipca 2023 r. samochód jest wykorzystywany także przez wspólnika do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Od lipca 2023 r. wnioskodawca nalicza podatek od ukrytych zysków (w związku z art. 28m ust. 4 pkt 2 lit. b ustawy o CIT) od wartości odpisów amortyzacyjnych tego samochodu.

Wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy po zmianie przeznaczenia samochodu powinien on dla celów ustalenia podatku od ukrytych zysków skorygować wartość początkową samochodu, zwiększając ją o 50% odliczonego podatku VAT, i czy tym samym powinien naliczać podatek od ukrytych zysków (w związku z art. 28m ust. 4 pkt 2 lit. b ustawy o CIT) od wyższej kwoty odpisów amortyzacyjnych. Zdaniem wnioskodawcy nie występuje obowiązek zwiększenia wartości początkowej środka trwałego o nieodliczony podatek VAT w wysokości 50% wartości podatku VAT wykazanego w fakturze zakupu samochodu.

Dyrektor KIS nie przyznał racji wnioskodawcy i stwierdził, że jeżeli odpisy amortyzacyjne obliczane są od wartości samochodu osobowego, na którą składa się wartość netto + 50% podatku VAT, to na ukryty zysk będzie się składać 50% odpisów amortyzacyjnych i dodatkowo 50% pozostałej części podatku VAT, który nie został zaliczony do wartości początkowej środka trwałego. Powstanie obowiązku podatkowego z tytułu dochodu w postaci ukrytego zysku w wysokości 50% odpisów amortyzacyjnych będzie rozłożone w czasie, tak jak amortyzacja samochodu osobowego. Organ przytoczył również obowiązek wynikający z art. 28t ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT, zgodnie z którym podatnik jest obowiązany do zapłaty ryczałtu od dochodów z tytułu ukrytych zysków do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty, wydatku lub wykonania świadczenia.



**Pismo z dnia 14.12.2022 r., wydane przez Dyrektora Krajowej  
Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-1.4010.696.2022.1.AND**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością i opodatkowany estońskim CIT użytkuje samochody osobowe na podstawie zawartej umowy leasingu operacyjnego. Z pojazdów korzystają udziałowcy spółki, będący jednocześnie członkami zarządu. Zarząd korzysta z pojazdów m.in. w celu aktywnego pozyskiwania nowych kontrahentów oraz negocjowania warunków i ciągłości dostaw, prowadzenia działań marketingowych czy nadzoru nad przygotowaniem i negocjowaniem ofert handlowych. Spółka dopuszcza także możliwość korzystania z pojazdów przez członków zarządu do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

W związku z użytkowaniem samochodów osobowych wnioskodawca ponosi wydatki związane z ich posiadaniem oraz eksploatacją. Do tych wydatków zalicza się: paliwo, raty leasingowe, wymianę płynów eksploatacyjnych, ogumienia i innych części serwisowych, koszty okresowego przeglądu oraz zakup ubezpieczenia komunikacyjnego.

Wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy za kwotę wydatku, o którym mowa w art. 28m ust. 4 pkt 2 lit. b ustawy o CIT, należy rozumieć wartość netto faktury, powiększoną o nieodliczony podatek VAT, oraz czy za wydatek podlegający opodatkowaniu, o którym mowa w art. 28m ust. 4 pkt 2 lit. b ustawy o CIT, należy uznać koszty dotyczące zakupu obowiązkowego ubezpieczenia komunikacyjnego. W opinii wnioskodawcy zasadne jest rozumienie pojęcia „wydatku”, o którym mowa w art. 28m ust. 4 pkt 2 lit. b ustawy o CIT, za kwotę netto powiększoną o nieodliczony podatek VAT, natomiast wydatek związany z obowiązkowym ubezpieczeniem komunikacyjnym od odpowiedzialności cywilnej nie podlega opodatkowaniu.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe. W zakresie pierwszego pytania Organ uznał, że „ustalając wartość ukrytych zysków w przypadku samochodów osobowych wykorzystywanych na cele mieszane przez udziałowców Spółki, należy brać pod uwagę wartość tych wydatków w kwocie brutto wynikającej z faktury, tj. uwzględniającej wykazany na tej fakturze podatek od towarów i usług. W konsekwencji, podstawą opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w zakresie dochodu z tytułu ukrytych zysków będą wydatki

w wartości brutto”. Natomiast w zakresie drugiego pytania Organ stwierdził, że „wydatkami związanymi z używaniem samochodu osobowego są wszelkie wydatki związane z wykorzystaniem samochodu, w tym również składki na ubezpieczenie takiego samochodu, są one bowiem niewątpliwie związane z tym składnikiem majątku, nawet jeśli mają charakter obowiązkowy. Gdyby bowiem Wnioskodawca nie użytkował składników majątku, nie poniósłby również powyższych kosztów”.

Takie same wnioski zawarto w innych wydanych interpretacjach indywidualnych, takich jak: pismo z dnia 16.11.2022 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP-2-1.4010.79.2022.1.MW.

W tabeli zestawiono podstawowe informacje wynikające z przywołanych interpretacji indywidualnych.

Tabela 23. Interpretacje indywidualne w zakresie użytkowania samochodów osobowych do celów mieszanych

<b>Interpretacja indywidualna</b>	<b>Stanowisko wnioskodawców</b>	<b>Ocena stanowiska przez Dyrektora KIS</b>
Z dnia 3.01.2024 r. (0114-KDIP2-2.4010.599.2023.1.ASK)	Podstawą opodatkowania ryczałtem powinna być wartość netto poniesionych wydatków (a nie wartość brutto).	Nieprawidłowe
Z dnia 15.12.2023 r. (0111-KDWB.4010.106.2023.2.APA)	Nie występuje obowiązek zwiększenia wartości początkowej środka trwałego o nieodliczony podatek VAT w wysokości 50% wartości podatku VAT wykazanego w fakturze zakupu samochodu (brak obowiązku złożenia korekty).	Nieprawidłowe

<b>Interpretacja indywidualna</b>	<b>Stanowisko wnioskodawców</b>	<b>Ocena stanowiska przez Dyrektora KIS</b>
Z dnia 14.12.2022 r. (0111-KDIB1-1.4010.696.2022.1.AND)	Wydatek związany z obowiązkowym ubezpieczeniem komunikacyjnym od odpowiedzialności cywilnej nie podlega opodatkowaniu.	Nieprawidłowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie interpretacji indywidualnych.

Podsumowując, obserwuje się ugruntowaną linię interpretacyjną Dyrektora KIS. Spółki opodatkowane estońskim CIT powinny ustalać podstawę opodatkowania dla celów opodatkowania ukrytego zysku w wysokości 50% kwoty brutto poniesionych wydatków w związku z mieszanym używaniem samochodów oraz innych składników majątkowych przez wspólników. Wydatki na ubezpieczenie obowiązkowe OC także podlega opodatkowaniu jako ukryty zysk, brak analogii do zasad ogólnych.

### **6.4.3. Darowizny i wydatki na reprezentację**

#### **Pismo z dnia 8.02.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-2.4010.662.2023.1.ANK**

Wnioskodawca będący spółką kapitałową i opodatkowany estońskim CIT posiada w składzie Zarządu spółki osoby, które posiadają również status wspólników wnioskodawcy, dysponując łącznie całością udziałów w kapitale zakładowym Spółki. Zarazem te same osoby, jak również wnioskodawca, mają status fundatorów fundacji działającej na podstawie następujących przepisów: ustawy z dn. 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 166), ustawy z dn. 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r. poz. 571) oraz zgodnie z postanowieniami

statutu fundacji. Spółka jako jeden z fundatorów fundacji nie posiada żadnych uprawnień do jej majątku, także w razie ewentualnej likwidacji fundacji. Funkcjonowanie fundacji nie wiąże się ani dla samej spółki, ani też jej wspólników lub członków Zarządu z żadną bezpośrednią lub pośrednią korzyścią finansową.

Wnioskodawca zamierza przekazać na rzecz fundacji darowiznę pieniężną, mającą na celu zarówno pokrycie kosztów bieżących fundacji, jak i zapewnienie wsparcia w realizacji celów statutowych fundacji. Wnioskodawca uznaje te darowizny za wydatki związane z prowadzoną przez spółkę działalnością gospodarczą, bowiem korzyścią dla spółki jest efekt wizerunkowy.

Wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy darowizny na rzecz fundacji powinny zostać zaliczone w poczet ukrytych zysków i opodatkowane ryczałtem. Jego zdaniem darowizny te nie powinny być opodatkowane jako ukryte zyski.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe. Organ uzasadnił to następująco: „Taki, a nie inny sposób uregulowania relacji pomiędzy Spółką a fundacją wynika z istniejących powiązań pomiędzy tymi podmiotami, w związku z czym spełniona jest przesłanka wynikająca ze zdania wstępnego art. 28m ust. 3 ustawy o CIT, a dodatkowo świadczenie w postaci darowizny zostało wprost wymienione w katalogu ukrytych zysków. W omawianym przypadku, darowizny będą udzielne Fundacji przez Wnioskodawcę i podmioty te łączą wzajemnie powiązania, który niewątpliwie miały wpływ na sposób uregulowania relacji pomiędzy Spółką i Fundacją, co uzasadnia ich kwalifikację do ukrytych zysków”.

Podsumowując, Dyrektor KIS, stosując wykładnię językową, stoi na stanowisku, że wszystkie darowizny przekazane przez spółkę opodatkowaną estońskim CIT stanowią ukryte zyski i podlegają opodatkowaniu według właściwej stawki ryczałtu.

#### 6.4.4. Wynagrodzenia

##### **Pismo z dnia 23.06.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.216.2023.1.PK**

Wnioskodawca będący spółką kapitałową i opodatkowany estońskim CIT wypłaca wspólnikom będącym osobami fizycznymi wynagrodzenie z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz w art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy o PIT. Wynagrodzenia należne za listopad 2021 r. oraz za grudzień 2021 r. zostały wypłacone w grudniu 2021 r. Wynagrodzenia wspólników należne za styczeń 2022 r. zostały wypłacone w lutym 2022 r. W styczniu 2022 r. nie były więc realizowane wypłaty – ani dla wspólników, ani dla innych pracowników Spółki.

Wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS o zasady rozliczenia tak wypłaconych wynagrodzeń z uwzględnieniem przepisu art. 28m ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT. Jego zdaniem w przypadku braku wynagrodzeń wypłacanych w danym miesiącu (styczniu) należałoby się odnieść do wynagrodzeń należnych za ten miesiąc. Gdyby jednak to stanowisko było błędne, to należałoby się odnieść do ostatniego miesiąca, w którym dokonano wypłat wynagrodzeń, z zastrzeżeniem, że jeżeli dokonano podwójnych wypłat w danym miesiącu (tj. wypłacono wynagrodzenia należne za poprzedni miesiąc oraz wynagrodzenia należne za bieżący miesiąc), to pod uwagę należy wziąć jedynie wynagrodzenia należne za ten bieżący miesiąc.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe. Organ, stosując wykładnię językową, przytoczył interpretację przedmiotowych przepisów: „ustalając, czy w Spółce powstanie dochód z tytułu ukrytych zysków – w związku z wypłatą wynagrodzeń, o których mowa w przepisie art. 28 ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT należy badać, czy nie zostanie przekroczona niższa z kwot, tj.: \*pięciokrotność średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego przez podatnika (spółkę) w poprzednim miesiącu; \*pięciokrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw. Oznacza to, że wynagrodzenie wypłacane pracownikowi spółki, zleceniobiorcom lub osobom zarządzającym na podstawie powołania, kontraktu menadżerskiego może zostać uznane za wypłatę ukrytego zysku. Następuje to wówczas, gdy wypłacone miesięczne wynagrodzenie przekroczy pięciokrotność

średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego przez podatnika w miesiącu poprzedzającym miesiąc dokonania wypłat lub średniego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw za poprzedni miesiąc”. W konsekwencji zdaniem Dyrektora KIS „skoro w styczniu 2022 r. nie dokonano wypłaty wynagrodzenia to, wynagrodzenie wypłacone w lutym 2022 r. należy uznać za dochód z tytułu ukrytych zysków i opodatkować je ryczałtem od dochodów spółek, w myśl art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT”.

### **Pismo z dnia 19.04.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-2.4010.113.2024.1.EJ**

Wnioskodawca będący spółką kapitałową i opodatkowany estońskim CIT zatrudnia kilkudziesięciu pracowników, a ich wynagrodzenia ustalane są w oparciu o stawki rynkowe. Jedynie w przypadku stanowiska Prezesa, z uwagi na specyfikę branży oraz brak jednoznacznych danych porównawczych przy zbliżonych uwarunkowaniach wewnętrznych, jak i zewnętrznych, nie sposób odnieść wprost wypłacanego wynagrodzenia do warunków rynkowych. Zdarza się czasami, że ze względu na rozmaite sytuacje życiowe, takie jak niedyspozycja chorobowa, pracownicy spółki przebywają na zwolnieniach lekarskich. Wówczas, w zależności od długości trwania niedyspozycji, wynagrodzenia oraz zasiłki chorobowe wypłacane są przez wnioskodawcę (nieobecność do 33 dni) lub Zakład Ubezpieczeń Społecznych (nieobecność dłuższa niż 33 dni).

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy przy kalkulacji pięciokrotności średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego z tytułów wyróżnionych w art. 12b ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy o PIT, o której mowa w art. 28m ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT, powinien uwzględnić jedynie zasiłki wypłacane z tytułu niezdolności do pracy powstałej na skutek choroby trwającej do 33 dni, podczas gdy nie powinien on uwzględniać świadczeń wypłacanych przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych za okres niezdolności do pracy trwający dłużej. W opinii wnioskodawcy powinien on uwzględnić jedynie zasiłki wypłacane z tytułu niezdolności do pracy powstałej na skutek choroby trwającej do 33 dni.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. Organ uzasadnił swoje stanowisko następująco: „Powyższy przepis odwołuje się do wypłat dokonywanych przez podatnika, zatem w przypadku gdy zasiłek jest wypłacany przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych, a nie przez podatnika (Spółkę) to nie należy go uwzględniać w pięciokrotności średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego przez podatnika z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

### **Pismo z dnia 17.01.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-2.4010.182.2022.9.AK**

Wnioskodawca będący spółką kapitałową i opodatkowany estońskim CIT zatrudnia wspólników spółki piastujących stanowiska Prezesa oraz Członka Zarządu spółki na podstawie uchwał o powołaniu do Zarządu. Ponadto jeden ze wspólników jest prokurentem spółki.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy wynagrodzenie wspólnika z tytułu pełnienia funkcji prokurenta spółki podlega opodatkowaniu jako ukryty zysk zgodnie z art. 28m ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT. Zdaniem wnioskodawcy nie, ponieważ przychody uzyskiwane przez prokurenta nie stanowią wynagrodzeń z tytułów określonych w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy o PIT.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe. Organ stwierdził następująco: „wynagrodzenie z tytułu pełnienia funkcji prokurenta, które nie stanowi wynagrodzenia, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie będzie podlegało wyłączeniu na podstawie art. 28m ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT. Wynagrodzenie wypłacane przez Spółkę z tytułu pełnienia funkcji prokurenta będzie w całości stanowiło ukryte zyski w myśl art. 28m ust. 3 ustawy CIT i podlegało opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych”.

W tabeli 24 zestawiono podstawowe informacje wynikające z przywołanych interpretacji indywidualnych.

Tabela 24. Interpretacje indywidualne w zakresie wynagrodzeń stanowiących ukryty zysk

<b>Interpretacja indywidualna</b>	<b>Stanowisko wnioskodawców</b>	<b>Ocena stanowiska przez Dyrektora KIS</b>
Z dnia 23.06.2023 r. (0114-KDIP2-2.4010.216.2023.1.PK)	Gdy brak wynagrodzeń wypłacanych w danym miesiącu, należy się odnieść do wynagrodzeń należnych za ten miesiąc lub do ostatniego miesiąca, w którym dokonano wypłat wynagrodzeń.	Nieprawidłowe
Z dnia 19.04.2024 r. (0111-KDIB1-2.4010.113.2024.1.EJ)	Przy kalkulacji pięciokrotności średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego z tytułów wyróżnionych w art. 12b ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy o PIT uwzględnia się jedynie zasiłki chorobowe wypłacane z tytułu niezdolności do pracy powstałej na skutek choroby trwającej do 33 dni (wypłaca spółka), a nie świadczenia wypłacane przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych za okres niezdolności do pracy trwający dłużej niż 33 dni.	Prawidłowe
Z dnia 17.01.2024 r. (0111-KDIB1-2.4010.182.2022.9.AK)	Wynagrodzenie wspólnika z tytułu pełnienia funkcji prokurenta spółki nie podlega opodatkowaniu jako ukryty zysk zgodnie z art. 28m ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT.	Nieprawidłowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie interpretacji indywidualnych.



Podsumowując, w praktyce przepis zawarty w art. 28m ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT rodzi problemy interpretacyjne po stronie przedsiębiorców. Niemniej uznać trzeba, że obecnie wypracowana została utrwalona linia interpretacyjna w tym zakresie.

#### **6.4.5. Świadczenia wspólników na rzecz spółki**

##### **Pismo z dnia 13.05.2022 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-3.4010.58.2022.2.IM**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością planuje wejść w reżim opodatkowania estońskim CIT. Wspólnicy spółki prowadzą swoje działalności gospodarcze i świadczą usługi na rzecz wnioskodawcy na podstawie zawartych umów o współpracy. Nabycie przez spółkę usług świadczonych przez wspólników w ramach ich działalności jest niezbędne dla prowadzonej działalności gospodarczej i nie jest powiązane ze sprawami wewnętrznymi spółki (nabycie tych usług uzasadnione jest gospodarczo).

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy usługi świadczone przez wspólnika (i jednocześnie zleceniobiorcę) na rzecz spółki stanowią będą ukryte zyski, o których mowa w art. 28m ust. 3 ustawy o CIT. Zdaniem wnioskodawcy nabywane świadczenia od wspólników-zleceniobiorców nie stanowią ukrytego zysku, a więc nie będą podlegać opodatkowaniu ryczałtem.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. W uzasadnieniu Organ stwierdził, że „wyplata przez Wnioskodawcę na rzecz Zleceniodawców, podmiotów powiązanych, wynagrodzenia z tytułu usług świadczonych na podstawie umów o współpracy, o których mowa we wniosku, nie będzie stanowiła dochodu z tytułu ukrytych zysków określonych w art. 28m ust. 3 ustawy CIT. Jak twierdzi Wnioskodawca, wynagrodzenie na rzecz podmiotów powiązanych zostanie ustalone na warunkach rynkowych, a fakt, że Wnioskodawca i Zleceniobiorcy są podmiotami powiązanymi w rozumieniu ustawy CIT, nie będzie miał wpływu na warunki zawarcia tych transakcji. Ponadto, wypłacane na rzecz Zleceniobiorców wynagrodzenie z tytułu świadczonych usług, nie będzie służyło dokapitalizowaniu tych

Zleceniobiorców (wynagrodzenie jest należne za wykonane na rzecz Spółki usługi)”.

**Pismo z dnia 28.10.2022 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.489.2022.2.AR**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością i opodatkowany estońskim CIT posiada dwóch udziałowców. Jeden z nich prowadzi działalność gospodarczą, w ramach której na rzecz spółki świadczy usługi jako zleceniobiorca (w ramach podpisanej umowy o współpracy). Świadczenie usług wykonywanych przez wspólnika nie jest związane z prawem do udziału w zysku spółki.

Wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy w związku ze świadczeniem usług przez udziałowca jako zleceniobiorcy na rzecz spółki wartość usług będzie stanowić ukryte zyski podlegające opodatkowaniu estońskim CIT. Według wnioskodawcy świadczenie usług przez wspólnika na rzecz spółki nie stanowi ukrytych zysków. Argumenty wnioskodawcy są następujące: obowiązek wykonania usług przez zleceniobiorcę wynika wyłącznie z treści umów o współpracy, umowa o współpracę jest zawarta na czas nieokreślony z możliwością jej wypowiedzenia w każdym momencie, za niewykonanie/nienależyte wykonanie umowy zleceniobiorca ponosi odpowiedzialność cywilnoprawną, zleceniobiorca ma prawo dochodzić swoich roszczeń względem spółki o wypłatę wynagrodzenia oraz nabycie przez spółkę usług świadczonych przez wspólnika jest niezbędne dla prowadzonej działalności gospodarczej i nie jest powiązane ze sprawami wewnętrznymi spółki (uzasadnienie gospodarcze).

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. Organ zaznaczył jednak, że stanowisko to jest prawidłowe z „zastrzeżeniem, że wynagrodzenie na rzecz podmiotu powiązanego (tu: Wspólnika Wnioskodawcy) w istocie będzie odpowiadać wartości rynkowej, wypłacone na rzecz podmiotu powiązanego wynagrodzenie z tytułu świadczonych przez niego usług, nie będzie w rzeczywistości służyło dokapitalizowaniu tego podmiotu, do zawarcia transakcji z podmiotem powiązanym doszłoby niezależnie od istniejących powiązań między stronami transakcji, a zawarcie wskazanych transakcji wynika z faktycznych potrzeb biznesowych Wnioskodawcy”.

**Pismo z dnia 16.10.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej  
Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-1.4010.462.2023.1.AW**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością planuje wejść w reżim opodatkowania estońskim CIT. Wnioskodawca zamierza korzystać z usług wspólników prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą. Zawarcie współpracy wynika z potrzeby współpracy z odpowiednio wyspecjalizowanym podmiotem. Warunki umowy o współpracę ustalane będą w taki sposób, jakby ustalano je między podmiotami niepowiązanymi (wynagrodzenie rynkowe).

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy wypłacane przez wnioskodawcę wynagrodzenia za usługi świadczone przez wspólników w ramach prowadzonych jednoosobowych działalności gospodarczych będą dla spółki ukrytym zyskiem w rozumieniu art. 28m ust. 3 pkt 3 ustawy o CIT. Zdaniem wnioskodawcy świadczenia te nie będą stanowić ukrytych zysków.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. Podkreślił przy tym w uzasadnieniu, że „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”.

W tabeli 25 zestawiono podstawowe informacje wynikające z przywołanych interpretacji indywidualnych.

Tabela 25. Interpretacje indywidualne w zakresie świadczeń wspólników na rzecz spółki

<b>Interpretacja indywidualna</b>	<b>Stanowisko wnioskodawców</b>	<b>Ocena stanowiska przez Dyrektora KIS</b>
Z dnia 13.05.2022 r. (0111-KDIB1-3.4010.58.2022.2.IM)	Usługi świadczone na rzecz spółki przez wspólnika prowadzącego jednoosobową działalność gospodarczą nie stanowią ukrytych zysków, o których mowa w art. 28m ust. 3 ustawy o CIT, zatem świadczenia te nie podlegają opodatkowaniu ryczałtem. Jednocześnie świadczenia te nie są wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, a umowy o współpracy zawarte są na warunkach rynkowych.	Prawidłowe
Z dnia 28.10.2022 r. (0111-KDIB2-1.4010.489.2022.2.AR)		Prawidłowe
Z dnia 16.10.2023 r. (0111-KDIB1-1.4010.462.2023.1.AW)		Prawidłowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie interpretacji indywidualnych.

Zaprezentowana analiza pokazała, że ma miejsce utrwalona linia interpretacyjna w zakresie świadczenia usług przez wspólników na rzecz spółki. Niemniej Dyrektor KIS podkreślił w każdej z tych interpretacji, że świadczenia te nie mogą być wykonywane w związku z prawem do udziału w zysku, a umowy o współpracy muszą być zawierane na warunkach rynkowych, czyli na warunkach, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

## 6.5. Bilansowe ujęcie ukrytych zysków

Podmioty opodatkowane ryczałtem od dochodów spółek zobowiązane są do prowadzenia ewidencji księgowej umożliwiającej ustalenie podstawy opodatkowania oraz ryczałtu należnego, obejmującego także kategorię ukrytych zysków. W związku z tym wymogiem zastosowanie znajdują następujące przepisy ustawy o rachunkowości:

- art. 4 ust. 1 Uor: Jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy;
- art. 4 ust. 1a Uor: W celu rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostka jest obowiązana przedstawiać wszelkie dodatkowe informacje konieczne do spełnienia tego obowiązku w informacji dodatkowej;
- art. 5 ust. 1 Uor: Przyjęte zasady (politykę) rachunkowości należy stosować w sposób ciągły, dokonując w kolejnych latach obrotowych jednakowego grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych tak, aby za kolejne lata informacje z nich wynikające były porównywalne;
- art. 6 ust. 1 Uor: W księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty;
- art. 7 ust. 1 Uor: Poszczególne składniki aktywów i pasywów wycenia się, stosując rzeczywiście poniesione na ich nabycie (wytworzenie) ceny (koszty), z zachowaniem zasady ostrożności;
- art. 8 ust. 1 Uor: Określając zasady (politykę) rachunkowości, należy zapewnić wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, przy zachowaniu zasady ostrożności, o której mowa w art. 7;
- art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. a Uor: Jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości, a w szczególności dotyczące sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej zakładowego planu kont,

ustalającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej;

- art. 15 Uor: Konta księgi głównej zawierają zapisy o zdarzeniach w ujęciu systematycznym. Na kontach księgi głównej obowiązuje ujęcie zarejestrowanych uprzednio lub równocześnie w dzienniku zdarzeń, zgodnie z zasadą podwójnego zapisu. Zapisów na określonym koncie księgi głównej dokonuje się w kolejności chronologicznej;
- art. 16 ust. 1 Uor: Konta ksiąg pomocniczych zawierają zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej. Prowadzi się je w ujęciu systematycznym jako wyodrębniony system ksiąg, kartotek (zbiorów kont), komputerowych zbiorów danych, uzgodniony z saldami i zapisami na kontach księgi głównej;
- art. 24 ust. 1 Uor: Księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco;
- art. 42 ust. 1 pkt 4 Uor: W jednostkach innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji na wynik finansowy netto składają się: obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego, którego podatnikiem jest jednostka, i płatności z nim zrównanych, na podstawie odrębnych przepisów;
- art. 48 ust. 1 Uor: Informacja dodatkowa powinna zawierać istotne dane i objaśnienia niezbędne do tego, aby sprawozdanie finansowe odpowiadało warunkom określonym w art. 4 ust. 1.

Z przytoczonych przepisów ustawy o rachunkowości wynika, że nie ma odgórnie narzuconego sposobu ewidencjonowania operacji gospodarczych stanowiących ukryte zyski, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 2, ust. 3 i ust. 4 ustawy o CIT. W praktyce wypracowane zostały **dwa podejścia do ewidencjonowania ukrytych zysków:**

1. na kontach analitycznych,
2. w ewidencji pozabilansowej.

Pierwszym z możliwych rozwiązań jest **prowadzenie ewidencji księgowej** umożliwiającej równoległe ujęcie operacji gospodarczej stanowiącej ukryty zysk na koncie analitycznym. Takie rozwiązanie jest stosunkowo dokładne, zapewnia bieżące ujmowanie w ewidencji wszystkich ukrytych zysków (przy założeniu, że osoba odpowiedzialna za księgowość potrafi zidentyfikować transakcje będące ukrytym zyskiem). Z drugiej strony wadą takiego rozwiązania jest potrzeba

znacznego rozbudowania kont analitycznych, tak aby w myśl art. 16 ust. 1 w zw. z art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. a UoR zapisy na kontach analitycznych pozwalały na dokładną identyfikację ukrytych zysków bez dodatkowej ingerencji oraz weryfikacji. Rozbudowanie analityki kont (głównie wynikowych) może stanowić znaczne obciążenie finansowe, kadrowe i czasowe spółki opodatkowanej estońskim CIT, co należy wziąć pod uwagę przy wdrażaniu takiego rozwiązania.

Sposób prowadzenia ewidencji analitycznej, która umożliwi niejako automatyczne gromadzenie informacji o podstawie opodatkowania ryczałtem w związku z ukrytymi zyskami, zależy od wielu czynników, m.in. możliwości technologicznych w ramach funkcjonującego systemu finansowo-księgowego w spółce, wielkości spółki i różnorodności transakcji występujących w jej działalności czy też potrzeb informacyjnych osób wchodzących w skład organów zarządzających bądź nadzorujących. W tabeli zaprezentowano przykładową ewidencję analityczną do kont wynikowych, umożliwiającą prawidłowe obliczenie ryczałtu z tytułu ukrytych zysków.

Tabela 26. Przykładowa analityka kont na potrzeby ukrytych zysków

<b>Konto syntetyczne</b>	<b>Konta analityczne</b>
400 Amortyzacja	400-1 Amortyzacja (niestanowiąca ukrytych zysków) 400-2 Amortyzacja (stanowiąca ukryte zyski) 070-1 Umorzenie środków trwałych
402 Usługi obce	402-1 Usługi obce (niestanowiące ukrytych zysków) 402-2 Usługi obce (stanowiące ukryte zyski)
404 Wynagrodzenia	404-1 Wynagrodzenia (niestanowiące ukrytych zysków) 404-2 Wynagrodzenia (stanowiące ukryte zyski)
850 Podatek dochodowy	850-1 Podział zysku 850-2 Ukryte zyski 850-3 Wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą 205-1 Zobowiązania wobec US z tyt. podatku CIT

Źródło: opracowanie własne.

Ukazany sposób podziału kont umożliwia „oddzielenie” od łącznego kosztu bilansowego tej części, która podlega opodatkowaniu ryczałtem jako ukryty zysk. Przykładowo, jeśli amortyzacja środka trwałego dla celów bilansowych wynosi 1 000 zł miesięcznie, a podmiot opodatkowany jest 10-proc. stawką ryczałtu, wówczas zapisy księgowe byłyby następujące:

- 400-1 Wn 500 zł oraz 070-1 Ma 500 zł;
- 400-2 Wn 500 zł oraz 070-1 Ma 500 zł;
- 850-2 Wn 50 zł oraz 205-1 Ma 50 zł.

Drugim z możliwych rozwiązań jest **prowadzenie ewidencji pozabilansowej**, która najczęściej przybiera formę arkusza kalkulacyjnego Excel. Takie rozwiązanie jest szybsze i prostsze niż prowadzenie analityki kont księgowych, niemniej obarczone jest większym prawdopodobieństwem popełnienia błędu, przede wszystkim poprzez możliwość nieuwjęcia danej transakcji. Niemniej w praktyce najczęściej spotyka się właśnie ten sposób prowadzenia ewidencji dla potrzeb ustalenia podstawy opodatkowania w estońskim CIT, zwłaszcza w małych i średnich przedsiębiorstwach. **Niezależnie od wyboru wariantu ewidencjonowania ukrytych zysków każdy z nich musi zapewnić możliwość określenia prawidłowej wysokości podstawy opodatkowania oraz należnego ryczałtu.**

W tabeli 27 zaprezentowano przykład ujęcia ukrytych zysków dotyczących faktury VAT za paliwo do samochodu osobowego wykorzystywanego do celów mieszanych przez współnika spółki opodatkowanej estońskim CIT oraz amortyzacji takiego samochodu.



Tabela 27. Przykład ewidencji księgowej wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą

Zdarzenie	Ewidencja księgowa
Faktura za zakup paliwa do samochodu osobowego wykorzystanego do celów mieszanych przez wspólnika spółki	a) wartość brutto: – konto 300 Rozliczenie zakupu, Wn – konto 201 Rozrachunki z dostawcami, Ma b) VAT naliczony podlegający odliczeniu (50% kwoty VAT): – konto 222 VAT naliczony i jego rozliczenie, Wn – konto 300, Ma c) koszt niestanowiący ukrytych zysków: – konto 401-1 Zużycie materiałów (analityka: niestanowiące ukrytych zysków), Wn – konto 300, Ma d) koszt stanowiący ukryte zyski: – konto 401-2 (analityka: stanowiące ukryte zyski), Wn – konto 300, Ma
Odpisy amortyzacyjne samochodu osobowego wykorzystanego do celów mieszanych przez wspólnika spółki	a) amortyzacja niestanowiąca ukrytych zysków: – konto 400-1 Amortyzacja (analityka: amortyzacja niestanowiąca ukrytych zysków), Wn – konto 070-1 Odpisy umorzeniowe środków trwałych, Ma b) amortyzacja stanowiąca ukryte zyski: – konto 400-2 Amortyzacja (analityka: amortyzacja stanowiąca ukryte zyski), Wn – konto 070-1, Ma

Źródło: opracowanie własne

Na zakończenie należy także wskazać na **obowiązek zamieszczania w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z załącznikiem nr 1 informacji o dochodach z tytułu ukrytych zysków**. Wskazuje na to punkt 17a dodatkowych informacji i objaśnień: informacje o dochodach z tytułu ukrytych zysków w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku

dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, z późn. zm.) – w przypadku podatników opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek.

## 7. Wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą

### 7.1. Pojęcie wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą

Ustawodawca w art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT wskazał, że opodatkowaniu ryczałtem podlega dochód odpowiadający wysokości wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą). W przeciwieństwie do ukrytych zysków w odniesieniu do wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą ustawodawca nie rozwinął tego pojęcia w przepisie szczegółowym.

**Przepisy ustawy o CIT nie zawierają definicji legalnej wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą.** Wobec tego w myśl Dyrektora KIS, „aby ustalić, jakie kategorie wydatków oraz kosztów mieszczą się w zakresie wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, należy odwołać się do znaczenia, jakie posiada niniejsze pojęcie w języku powszechnym. W tym aspekcie warto odnotować, że jedną z immanentnych cech działalności gospodarczej, która wyróżnia ją od innego rodzaju aktywności, jest jej zarobkowy charakter. Zatem za wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą można uznać m.in. takie wydatki i koszty, które nie są ponoszone w celu osiągnięcia przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów” (pismo z dnia 21.02.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.693.2023.1.ASK).

Zgodnie z art. 28m ust. 4a ustawy o CIT do wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie zalicza się 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:

- 1) w pełnej wysokości – w przypadku składników majątku wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności gospodarczej;
- 2) w wysokości 50% – w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej.

Wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą stanowią kategorię węższą aniżeli ukryte zyski, bowiem prawodawca do tej kategorii włączył jedynie wydatki i odpisy amortyzacyjne od środków trwałych, które są wykorzystywane w sposób mieszany. Jest to przepis analogiczny do art. 28m ust. 4 pkt 2 ustawy o CIT, z tą różnicą, że wydatkami niezwiązanymi z działalnością gospodarczą są takie wydatki i odpisy, które dotyczą środków trwałych wykorzystywanych przez pracowników spółki opodatkowanej estońskim CIT, a nie przez udziałowców, akcjonariuszy, wspólników lub podmiotów z nimi powiązanych (jak ma to miejsce w przypadku ukrytych zysków).

Z punktu widzenia praktyki gospodarczej istotne jest dokonywanie bieżącej oceny, czy środki trwałe, które są wprowadzane do ewidencji środków trwałych, będą wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej, czy też w sposób mieszany. Ustalenie tego na początkowym etapie pozwoli jednostce uniknąć błędu w postaci nieuwzględnienia w ewidencji księgowej wydatku niezwiązanego z działalnością gospodarczą, a tym samym uniknięcia potrzeby złożenia korekty zeznania podatkowego w związku z zaległością podatkową oraz ewentualnych odsetek za zwłokę.

## **7.2. Opodatkowanie wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą**

Podstawę opodatkowania ryczałtem zgodnie z art. 28n ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT stanowi suma dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą ustalona w miesiącu, w którym wykonano świadczenie albo dokonano wypłaty lub wydatku. Ustawodawca wprost wskazał na moment powstania obowiązku podatkowego dotyczącego wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, którym jest miesiąc wykonania świadczenia lub dokonania wypłaty bądź poniesienia wydatku.

Następnie tak ustalony dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą podlega w myśl art. 28o ust. 1 ustawy o CIT opodatkowaniu stawką ryczałtu wynoszącą 10% lub 20%. Stawka 10-proc. obowiązuje jedynie małego podatnika oraz podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności. Definicja małego podat-

nika CIT ma charakter uniwersalny i odnosi się także do podmiotów opodatkowanych estońskim CIT.

Przez małego podatnika zgodnie z art. 4a pkt 10 ustawy o CIT rozumie się podatnika, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro. Przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł. W 2024 r. status małego podatnika CIT mają podmioty, których przychody brutto ze sprzedaży w 2023 r. nie przekroczyły 9 218 000 zł (2 000 000 euro x 4,6091 PLN/euro – kurs z 2.10.2023 r., tabela nr 190/A/NBP/2023). Podmiot opodatkowany na zasadach ogólnych, którego przychody brutto ze sprzedaży w roku poprzednim nie przekroczyły wskazanej kwoty, opodatkowane będą stawką CIT wynoszącą 9%, zaś podmioty w reżimie estońskiego CIT stawką wynoszącą 10%.

Obliczony ryczałt od dochodów z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą w myśl art. 28t ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT podatnik jest obowiązany zapłacić do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty, wydatku lub wykonania świadczenia. Należy zauważyć, że w odniesieniu do ukrytych zysków oraz wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą termin płatności podatku jest tożsamy z zasadami ogólnymi (określonymi w art. 25 ust. 1a ustawy o CIT).

W tabeli 28 zestawiono podstawowe informacje o opodatkowaniu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 3 i ust. 4a ustawy o CIT.

Tabela 28. Opodatkowanie wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą

<b>Informacja</b>	<b>Charakterystyka</b>	<b>Podstawa prawna</b>
Podstawa opodatkowania	Suma dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą ustalona w miesiącu, w którym wykonano świadczenie lub dokonano wypłaty lub wydatku.	Art. 28n ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT
Stawka podatku (ryczałtu)	10% dla małego podatnika i podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności. 20% dla pozostałych podatników.	Art. 28o ust. 1 ustawy o CIT
Termin płatności podatku	Do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty, wydatku lub wykonania świadczenia.	Art. 28t ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT
Definicja małego podatnika	Podatnik, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku VAT) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro.	Art. 4a pkt 10 ustawy o CIT

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o CIT.

Warto zwrócić uwagę na ciekawy aspekt dotyczący ukrytych zysków oraz wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

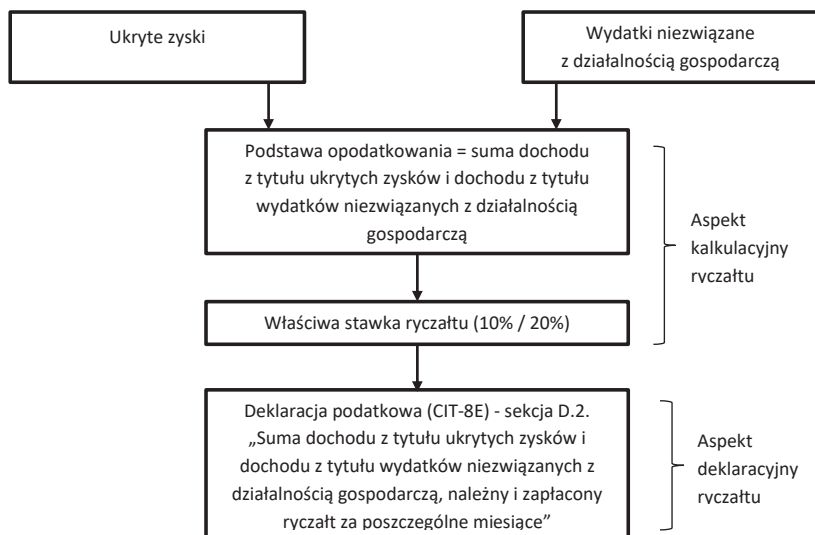
**Ustawodawca w kilku przepisach zawarł tożsame regulacje dla obu kategorii.** Dotyczy to następujących treści ustawy o CIT:

- art. 28n ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT: Podstawę opodatkowania ryczałtem stanowi suma dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą ustalona w miesiącu, w którym wykonano świadczenie lub dokonano wypłaty lub wydatku;
- art. 28t ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT: Podatnik jest obowiązany do zapłaty ryczałtu od dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą – do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty, wydatku lub wykonania świadczenia.

Zatem **ustawodawca zrównał w aspekcie kalkulacyjnym – ustalenia podstawy opodatkowania oraz zapłaty ryczałtu – obie kategorie.**

Ma to swoje praktyczne odzwierciedlenie w dwóch obszarach. Przede wszystkim na potrzeby obliczenia ryczałtu od dochodów spółek nie ma znaczenia, czy jednostka zakwalifikuje określone zdarzenia do ukrytych zysków lub wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, bowiem obie kategorie są opodatkowane tak samo i w takim samym terminie należy odprowadzić należny ryczałt. Ponadto w deklaracji o wysokości osiągniętego dochodu i należnego ryczałtu od dochodów spółek (CIT-8E) obie kategorie są prezentowane łącznie w sekcji D.2. „Suma dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, należny i zapłacony ryczałt za poszczególne miesiące”. Wzajemną zależność pod względem kalkulacyjnym i deklaracyjnym ukrytych zysków i wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą zaprezentowano na schemacie.

Schemat 2. Zależność między ukrytymi zyskami i wydatkami niezwiązanymi z działalnością gospodarczą



Źródło: opracowanie własne.

W dalszej części opracowania przedstawiono wybrane interpretacje indywidualne dotyczące wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Jednocześnie Autorzy zaznaczają, że linia interpretacyjna przepisów podatkowych może ulegać zmianie, stąd potrzeba ciągłej weryfikacji wydawanych interpretacji indywidualnych.

### 7.3. Analiza interpretacji indywidualnych i orzeczeń sądów administracyjnych

**Pismo z dnia 4.04.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-3.4010.19.2024.1.JG**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością i opodatkowany estońskim CIT prowadzi działalność w zakresie projek-



towania oraz działań infrastrukturalnych w zakresie sieci przesyłowej. Umowy zawierane z zamawiającymi przewidują kary umowne na wypadek zawinionego opóźnienia w wydaniu kompletnej dokumentacji projektowej, jak również inne sankcje, w tym na wypadek zakończenia umowy przed czasem, z jednoczesnym zaniechaniem kontynuacji realizacji przedmiotu umowy.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS: 1) czy koszty kar umownych, które ponosi spółka na rzecz podmiotów niepowiązanych w związku z wykonywaną działalnością gospodarczą, które są związane z niezawinionymi przez nią opóźnieniami w realizacji usług lub dzieła, stanowią wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą oraz 2) czy koszty kar umownych, które ponosi spółka na rzecz podmiotów niepowiązanych w związku z wykonywaną działalnością gospodarczą, które są związane opóźnieniami w realizacji usług lub dzieła, stanowią wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą. W obu przypadkach wnioskodawca uważa, że kary umowne nie stanowią wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. Uzasadnienie stanowiska Organu jest następujące: „Są bowiem wydatkami ponoszonymi w toku podstawowej działalności gospodarczej Spółki, w zakresie projektowania obiektów przemysłowych oraz infrastrukturalnych w zakresie sieci przesyłowej paliw gazowych. Wykazują zatem związek z prowadzoną działalnością gospodarczą. Niewątpliwie, powyższe wydatki są wydatkami, które są ponoszone w toku prowadzonej działalności gospodarczej i zgodnie z przepisami prawa. W związku z powyższym, koszty kar umownych, ponoszone przez Państwa na rzecz podmiotów niepowiązanych, będą stanowiły wydatki związane z działalnością gospodarczą Spółki i tym samym nie będą podlegały opodatkowaniu Ryczałem od dochodów spółek po Państwa stronie”.

**Pismo z dnia 19.03.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-1.4010.20.2024.2.RH**

Wnioskodawca będący spółką kapitałową i opodatkowany estońskim CIT prowadzi działalność obejmującą sprzedaż pojazdów samochodowych

za pośrednictwem salonów samochodowych oraz wynajem samochodów i ich serwis. Zdarza się czasem, że samochody wnioskodawcy parkowane są w strefie płatnego parkowania bez uiszczenia opłaty za parkowanie, co wiąże się z koniecznością poniesienia z tego tytułu tzw. opłaty dodatkowej przez spółkę. Jednocześnie, po otrzymaniu wezwania do zapłaty dodatkowej opłaty w przypadku, jeśli korzystającym wówczas z pojazdu był klient spółki, jest on obciążany refakturą obejmującą opłatę dodatkową.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy opłata dodatkowa stanowi wydatek niezwiązany z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT i podlega opodatkowaniu ryczałtem. Zdaniem wnioskodawcy opłata dodatkowa jest ponoszona przez spółkę w związku z korzystaniem z pojazdów samochodowych, co oznacza, że pozostaje w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą i tym samym nie podlega opodatkowaniu ryczałtem.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe. Organ swoje stanowisko uzasadnił następująco: „opłaty dodatkowe, które ponoszą Państwo za brak opłacenia miejsca postojowego na terenie Śródmiejskiej Strefy lub Strefy Płatnego Parkowania przez korzystających z Państwa samochodów osób w związku z wykonywaną przez Państwa działalnością w zakresie sprzedaży i wynajmu samochodów należy uznać za wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT. Niewątpliwie, powyższe wydatki mają bowiem charakter sankcyjny i nie są wydatkami, które są ponoszone w toku prawidłowo i zgodnie z przepisami prawa prowadzoną działalnością. Wydatki, o których mowa powyżej wynikają z zaniedbań, oraz naruszeń obowiązujących przepisów prawa, w tym przypadku ustawy o drogach publicznych oraz uchwały Rady Miasta G. z dnia (...) o zmianie uchwały w sprawie ustalenia strefy płatnego parkowania na terenie miasta G., zatem takie wydatki nie są ukierunkowane na osiągnięcie przez Państwa przychodu”.

## **Pismo z dnia 21.02.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.693.2023.1.ASK**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością i opodatkowany estońskim CIT prowadzi działalność produkcyjną

oraz świadczy usługi transportowe polegające na przewozie ładunków. Podczas przeprowadzania inwentaryzacji stanu aktywów zdarzają się sytuacje, w których stany magazynowe wykazują niedobory. Są one kwalifikowane do pozostałych kosztów operacyjnych.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy koszty niedoborów magazynowych ponoszonych przez spółkę podlegają opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek jako wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą. Zdaniem wnioskodawcy opodatkowanie nie nastąpi, ponieważ spółka dołożyła wszelkich starań w celu uniknięcia niedoborów magazynowych, a te, które powstały, wynikają z normalnego prowadzenia działalności gospodarczej.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. W uzasadnieniu Organ stwierdził, że „jeżeli analiza okoliczności powstania niedoborów w towarach handlowych, całokształtu działalności prowadzonej przez podatnika oraz działań podjętych przez niego w celu zabezpieczenia się przed powstawaniem strat, prowadzi do wniosku, że straty w tych towarach:

- były zdarzeniem losowym,
- powstały w trakcie normalnego i racjonalnego działania podatnika,
- były niezależne od jego woli,
- były niezawinione przez podatnika,
- nie wynikały z braku dochowania przez niego należytej staranności,
- nie można traktować ich jako wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą”.

### **Pismo z dnia 12.01.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.660.2023.1.IN**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością i opodatkowany estońskim CIT ponosi określone wydatki związane z prowadzoną przez niego działalnością. Wśród takich wydatków są imprezy o charakterze motywacyjno-integracyjnym dla pracowników oraz benefity dla pracowników.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy ponoszone wydatki na organizację imprez o charakterze motywacyjno-integracyjnym dla pracowników oraz wydatki na benefity pracownicze

stanowią wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą i podlegają opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek. Zdaniem wnioskodawcy wydatki takie nie stanowią wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą i nie podlegają opodatkowaniu ryczałtem.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. W zakresie imprez o charakterze motywacyjno-integracyjnym Organ przedłożył następujące uzasadnienie: „Przekładają się na osiągnięcie przez Spółkę przychodów lub zabezpieczenie jej źródła przychodu. Spółka ponosi ww. wydatki ze środków obrotowych. Ponoszenie tych wydatków ma na celu zbudowanie trwałych i silnych relacji między Spółką a jej pracownikami, poprawę efektywności i organizacji pracy, poprawę atmosfery w pracy oraz promowanie Spółki jako atrakcyjnego miejsca pracy. Dobre relacje wpływają na zwiększenie efektywności pracownika oraz wykonywania sumiennie swoich zadań”. Natomiast argumentacja Dyrektora KIS w zakresie benefitów pracowniczych jest następująca: „Wydatki te są związane z poprawą warunków pracowników. Korzystanie z ww. benefitów jest dobrowolne. Zasady ww. dofinansowań zostały określone w odrębnych regulaminach. Działania te wpływają pozytywnie na wizerunek firmy oraz na budowanie więzi pomiędzy pracodawcą a pracownikami i poczucie przynależności do organizacji. Ponoszenie ww. wydatków może wpływać motywująco na obecnych pracowników. Zatem wydatki związane z udzielonymi benefitami dla pracowników nie stanowią wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą i nie podlegają opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek w myśl art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT”.

Tożsame stanowisko zajął Dyrektor KIS w innej interpretacji – w piśmie z dnia 8.12.2022 r., wydanym przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-2.4010.447.2022.1.DP.

Warto zauważyć, że Dyrektor KIS wyjaśnił, jak powinna przebiegać analiza zakwalifikowania danego wydatku do grupy wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą na gruncie estońskiego CIT: „przy ocenie wydatków kwalifikujących się do wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, jak wskazano powyżej, należy się posiłkować kwalifikacją wydatków do kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, wynikającą z praktyki podmiotu jak również orzecznictwa sądowno-administracyjnego”.

Należy zgodzić się z Organem, że przeprowadzając taką analizę dla poszczególnych podatników, należy zastosować analogię i oprzeć się na przepisach ogólnych, w szczególności art. 15-16 ustawy o CIT. Nie bez znaczenia pozostaje też linia interpretacyjna Dyrektora KIS oraz wynikające z wydanych przez ten Organ interpretacji treści. W wielu interpretacjach indywidualnych Dyrektor KIS przedstawia sześć warunków, jakie muszą być spełnione, aby wydatek/koszt stanowił koszt uzyskania przychodów. Wydatek/koszt taki musi: 1) zostać poniesiony przez podatnika, 2) mieć definitywny charakter, 3) pozostawać w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, 4) być poniesiony w celu uzyskania przychodów, zachowania lub zabezpieczenia ich źródła, 5) być właściwie udokumentowany, 6) nie być wymieniony w art. 16 ust. 1 ustawy o CIT (patrz przykładowo: pismo z dnia 26.11.2019 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.440.2019.1.PB).

Zatem mimo iż ryczałt od dochodów spółek został odrębnie uregulowany w ustawie o CIT, to jednak w niektórych jego obszarach – takich jak wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą – należy oprzeć analizę na zasadach ogólnych.

### **Pismo z dnia 1.06.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.149.2023.1.KK**

Wnioskodawca będący spółką komandytową i opodatkowany es-  
tońskim CIT ponosi szereg wydatków, w tym takie, które na gruncie  
tradycyjnego CIT nie stanowiły podatkowych kosztów uzyskania  
przychodu w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o CIT.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy wpłaty  
na PFRON, o których mowa w art. 21 ust. 1 ustawy o PFRON, stan-  
owią wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą w rozumieniu  
art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT. Zdaniem wnioskodawcy wpłaty  
na PFRON mają związek z działalnością gospodarczą, ponieważ  
wynikają z faktu zatrudniania określonej liczby pracowników – jest  
więc to wymóg nałożony przepisami powszechnie obowiązującego  
prawa. Wydatek ten jest więc związany z prowadzoną działalno-  
ścią gospodarczą.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. Organ stwierdził, że „wpłaty na PFRON, o których mowa w art. 21 ust. 1 ustawy o PFRON nie stanowią wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT”.

**Pismo z dnia 13.02.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-3.4010.889.2022.1.PC**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością i opodatkowany estońskim CIT w toku działalności zobligowany jest dokonywać odpisów aktualizujących, o których mowa w art. 35b ust. 2 ustawy o rachunkowości. W toku działalności spółka dokonuje również odpisów aktualizujących wartość towarów handlowych.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy odpisy aktualizujące wartość należności i wartość towarów handlowych podlegają opodatkowaniu ryczałtem jako wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 3 CIT. Jego zdaniem nie podlegają opodatkowaniu ryczałtem jako wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 3 CIT.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. Organ stwierdził w uzasadnieniu, że „w przypadku, gdy odpisy aktualizujące wartość należności oraz odpisów aktualizujących wartość towarów handlowych wynikają z obowiązków nakładanych na Spółkę jako podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą przez ustawę o rachunkowości i dokonywania wyceny należności w zgodzie z zasadą ostrożności, to takie odpisy nie będą stanowić wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT”.

W tabeli 29 zestawiono podstawowe informacje wynikające z przywołanych interpretacji indywidualnych.

Tabela 29. Interpretacje indywidualne w zakresie wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą

<b>Interpretacja indywidualna</b>	<b>Stanowisko wnioskodawców</b>	<b>Ocena stanowiska przez Dyrektora KIS</b>
Z dnia 4.04.2024 r. (0111-KDIB1-3.4010.19.2024.1.JG)	Koszty kar umownych, wykazujące związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, nie stanowią wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą.	Prawidłowe
Z dnia 19.03.2024 r. (0111-KDIB1-1.4010.20.2024.2.RH)	Opłata dodatkowa za nieuregulowanie kosztu parkowania samochodu przez klientów spółki pozostaje w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą i tym samym nie podlega opodatkowaniu ryczałtem (wydatek nie jest ukierunkowany na osiągnięcie przychodu).	Nieprawidłowe
Z dnia 21.02.2024 r. (0114-KDIP2-2.4010.693.2023.1.ASK)	Koszty niedoborów magazynowych ponoszonych przez spółkę nie podlegają opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek, ponieważ spółka dołożyła wszelkich starań w celu uniknięcia niedoborów magazynowych, a te, które powstały, wynikają z normalnego prowadzenia działalności gospodarczej.	Nieprawidłowe

<b>Interpretacja indywidualna</b>	<b>Stanowisko wnioskodawców</b>	<b>Ocena stanowiska przez Dyrektora KIS</b>
Z dnia 12.01.2024 r. (0114-KDIP2-2.4010.660.2023.1.IN)	Koszty organizacji imprez motywacyjno-integracyjnych dla pracowników oraz benefitów pracowniczych nie stanowią wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą.	Prawidłowe
Z dnia 8.12.2022 r. (0111-KDIB1-2.4010.447.2022.1.DP)	Koszty organizacji imprez motywacyjno-integracyjnych dla pracowników nie stanowią wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą.	Prawidłowe
Z dnia 1.06.2023 r. (0111-KDIB2-1.4010.149.2023.1.KK)	Wpłaty na PFRON, o których mowa w art. 21 ust. 1 ustawy o PFRON, nie stanowią wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą.	Prawidłowe
Z dnia 13.02.2023 r. (0111-KDIB1-3.4010.889.2022.1.PC)	Odpisy aktualizujące wartość należności i wartość towarów handlowych nie stanowią wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą i w związku z tym nie podlegają opodatkowaniu ryczałtem.	Prawidłowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie interpretacji indywidualnych.



Podsumowując, w zakresie wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą obserwuje się utrwaloną linię interpretacyjną. Dyrektor KIS powołuje się na bezpośredni związek poniesionego wydatku z osiągnięciem przychodów w ramach prowadzonej działalności. Wskazówką dla podatników, czy dany wydatek/koszt stanowi wydatek niezwiązany z działalnością gospodarczą, jest oparcie analizy na przepisach ogólnych. Także Dyrektor KIS odwołuje się do zasad ogólnych przy wydawaniu interpretacji dotyczących wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

#### **7.4. Bilansowe ujęcie wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą**

Zdarza się, iż poniesiony wydatek niezwiązany z działalnością gospodarczą dla celów bilansowych ewidencjonowany jest na koncie czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów i rozliczany w czasie. Taka sytuacja dotyczyć może polis ubezpieczeniowych, które ujemowane są w ewidencji księgowej na koncie czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów i rozliczane na wynik finansowy jednostki proporcjonalnie do okresu, na jaki polisa została zawarta. Powstaje zatem dylemat, jak ująć taką operację na gruncie estońskiego CIT – rozliczać ją w czasie tak samo jak dla celów bilansowych czy jednorazowo w dacie poniesienia wydatku.

W wydanych przez Dyrektora KIS interpretacjach indywidualnych prezentowane jest stanowisko korzystne dla podatnika, w ramach którego wydatek na polisę ubezpieczeniową (bądź generalnie – koszt rozliczany w czasie dla celów bilansowych) powinien być rozliczany na gruncie estońskiego CIT tożsamo z polityką rachunkowości jednostki.

W piśmie z dnia 22.06.2023 r., wydanym przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (0111-KDIB1-2.4010.825.2022.1.AK) w uzasadnieniu stanowiska Organu czytamy: „kategorie dochodów, jakimi są ukryte zyski oraz wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą związane są z bezpośrednio z zasadami sporządzania wyniku finansowego i istotny jest moment obciążenia wyniku finansowego netto ustalanego na podstawie przepisów o rachunkowości,

w konsekwencji moment dokonania zapłaty pozostaje bez znaczenia. Zatem również w przypadku polis ubezpieczeniowych zawartych dla nowo zakupionych lub przyjętych w leasing samochodów osobowych podstawą opodatkowania podatkiem od ukrytych zysków i wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest moment obciążenia wyniku finansowego netto tymi kosztami. Podsumowując dochód z tytułu ukrytych zysków oraz wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą w związku z polisami ubezpieczeniowymi samochodów osobowych wykorzystywanych do celów mieszanych, powstaje w momencie obciążenia wyniku finansowego netto tymi kosztami, w związku z czym ryczałt z tego tytułu należy zapłacić do 20-go dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym podatnik zaksięguje daną operację gospodarczą obciążającą wynik finansowy netto”.

Takie samo stanowisko zaprezentował Dyrektor KIS w innej interpretacji (pismo z dnia 22.06.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-2.4010.126.2023.2.ANK).

Tym samym linia interpretacyjna Dyrektora KIS w zakresie ujmowania wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą dla celów estońskiego CIT jest zbieżna z podejściem bilansowym opartym na ewidencjonowaniu czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów i rozliczaniu takich wydatków w czasie. Jest to istotne uproszczenie dla służb finansowo-księgowych spółek.

W zakresie ujęcia w ewidencji księgowej wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą zastosowanie mają takie same treści jak dla ukrytych zysków, co zaprezentowano w podrozdziale 6.5. niniejszego opracowania.

W tabeli 30 zaprezentowano przykład ujęcia wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą dotyczących faktury VAT za paliwo do samochodu osobowego wykorzystywanego do celów mieszanych przez pracowników spółki opodatkowanej estońskim CIT oraz amortyzacji takiego samochodu.

Tabela 30. Przykład ewidencji księgowej wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą

Zdarzenie	Ewidencja księgowa
<p>Faktura za zakup paliwa do samochodu osobowego wykorzystanego do celów mieszanych przez pracownika spółki</p>	<p>a) wartość brutto:                      – konto 300 Rozliczenie zakupu, Wn                      – konto 201 Rozrachunki z dostawcami, Ma</p> <p>b) VAT naliczony podlegający odliczeniu (50% kwoty VAT):                      – konto 222 VAT naliczony i jego rozliczenie, Wn                      – konto 300, Ma</p> <p>c) koszt niestanowiący wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą:                      – konto 401-1 Zużycie materiałów (analitika: niestanowiące WNzDG), Wn                      – konto 300, Ma</p> <p>d) koszt stanowiący wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą:                      – konto 401-2 (analitika: stanowiące WNzDG), Wn                      – konto 300, Ma</p>
<p>Odpisy amortyzacyjne samochodu osobowego wykorzystanego do celów mieszanych przez pracownika spółki</p>	<p>a) amortyzacja niestanowiąca wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą:                      – konto 400-1 Amortyzacja (analitika: amortyzacja niestanowiąca WNzDG), Wn                      – konto 070-1 Odpisy umorzeniowe środków trwałych, Ma</p> <p>b) amortyzacja stanowiąca wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą:                      – konto 400-2 Amortyzacja (analitika: amortyzacja stanowiąca WNzDG), Wn                      – konto 070-1, Ma</p>

Źródło: opracowanie własne.



## 8. Dochód z tytułu zysku netto

### 8.1. Opodatkowanie dochodu z tytułu zysku netto

Podstawę opodatkowania ryczałtem zgodnie z art. 28n ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT stanowi dochód z tytułu zysku netto osiągnięty w roku podatkowym, w którym podmiot **zakończył opodatkowanie ryczałtem**. Do tak ustalonego dochodu stosuje się stawkę ryczałtu zgodnie z art. 28o ust. 1 ustawy o CIT – analogicznie jak w przypadku dochodu z tytułu podziału zysku.

Obliczony ryczałt od rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto w myśl art. 28t ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT podatnik jest obowiązany **zapłacić do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano w całości lub w części wypłaty tego dochodu lub rozdysponowano nim w jakiegokolwiek innej formie**. Zgodnie z art. 28h ust. 3 ustawy o CIT podatnik, który zakończył opodatkowanie ryczałtem i osiągnął dochód z tytułu zysku netto oraz nie dokonał jednorazowego rozliczenia ryczałtu od tego dochodu w sposób, o którym mowa w art. 28t ust. 2, stosuje przepisy niniejszego rozdziału w zakresie rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto do dnia, w którym suma wszystkich należnych ryczałtów od rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto osiągnie wartość odpowiadającą kwocie należnego ryczałtu od dochodu z tytułu zysku netto. Cytowane przepisy oznaczają, że podatnik sukcesywnie może opodatkowywać dochód z tytułu zysku netto do momentu, w którym cały dochód zostanie objęty opodatkowaniem odpowiednią stawką ryczałtu.

Warto też zwrócić uwagę na jedną istotną kwestię. Mianowicie w przepisach obejmujących opodatkowanie dochodu z tytułu zysku netto mowa jest o obowiązku podatkowym w związku z wypłatą dochodu lub jego rozdysponowaniem. Jest to **rozwiązanie odmienne względem dochodu z tytułu podziału zysku, gdzie moment powstania obowiązku podatkowego wyznacza data podjęcia uchwały o podziale zysku**.

Wyjaśniono to w piśmie z dnia 4.03.2024 r., wydanym przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (0111-KDIB2-1.4010.523.2023.2.KK): „Aby jednak można było mówić o upływie terminu w wyniku zaistnienia zdarzeń wymienionych w art. 28t ust. 3 ustawy o CIT, w pierwszej

kolejności musi dojść do sytuacji, w której termin wynikający z art. 28t ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT zostanie już pierwotnie ustalony (rozpocznie swój bieg). Z art. 28t ust. 1 pkt 2 ustawy CIT wynika, że termin do zapłaty ryczałtu od rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto uzależniony jest od momentu dokonania w całości lub w części wypłaty tego dochodu lub rozdysponowania nim w jakiegokolwiek innej formie. Powyższy termin może zostać zatem ustalony w momencie rozdysponowania dochodu z tytułu zysku netto. Należy jednak zaznaczyć, że rozdysponowanie tego rodzaju dochodu jest możliwe wyłącznie po zakończeniu opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Dopiero w przypadku zakończenia tej formy opodatkowania zostanie bowiem skonkretyzowana wysokość podstawy opodatkowania w postaci dochodu z tytułu zysku netto (art. 28n ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT)”.

Dopełnienie niniejszych rozważań stanowi art. 28r ust. 3 ustawy o CIT, w myśl którego podatnik, z zastrzeżeniem art. 28t ust. 2, który osiągnął dochód z tytułu zysku netto i w okresie następującym po zakończeniu stosowania opodatkowania ryczałtem rozdysponuje tym dochodem w całości lub w części, jest obowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację, o której mowa w ust. 1, i wpłacić ryczałt należny od wartości rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto w terminie do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym ta dyspozycja została dokonana.

Natomiast w myśl art. 28t ust. 2 ustawy o CIT **podatnik może zapłacić ryczałt jednorazowo** w kwocie odpowiadającej ryczałtowi należnemu od dochodu z tytułu zysku netto do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem. W takim przypadku przepisu art. 28r ust. 3 nie stosuje się.

Ustawodawca przewidział zatem **dwie alternatywne możliwości rozliczenia dochodu z tytułu zysku netto** – sukcesywnie wraz z wypłatą części zysku (art. 28t ust. 1 pkt 2 i art. 28h ust. 3 ustawy o CIT) lub jednorazowo (art. 28t ust. 2 ustawy o CIT).

W tabeli zestawiono podstawowe informacje o opodatkowaniu dochodu z tytułu zysku netto, o którym mowa w art. 28m ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT.

Tabela 31. Opodatkowanie dochodu z tytułu zysku netto

<b>Informacja</b>	<b>Charakterystyka</b>	<b>Podstawa prawna</b>
Podstawa opodatkowania	Dochód z tytułu zysku netto osiągnięty w roku podatkowym, w którym podatnik zakończył opodatkowanie ryczałtem.	Art. 28n ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT
Stawka podatku (ryczałtu)	10% dla małego podatnika i podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności. 20% dla pozostałych podatników.	Art. 28o ust. 1 ustawy o CIT
Termin płatności podatku (sukcesywna wypłata zysku i proporcjonalne opodatkowanie)	Do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano w całości lub w części wypłaty dochodu lub rozdysponowano nim w jakiegokolwiek innej formie.	Art. 28t ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT
Termin płatności podatku (sukcesywna wypłata zysku i jednorazowe opodatkowanie)	Do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem.	Art. 28t ust. 2 ustawy o CIT

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o CIT.

## 8.2. Analiza interpretacji indywidualnych

### **Pismo z dnia 7.07.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.159.2023.3.AR**

Wnioskodawca będący osobą prawną i opodatkowany estońskim CIT nie wyklucza możliwości, że niecały zysk wypracowany w okresie opodatkowania estońskim CIT zostanie na bieżąco podzielony lub przeznaczony na pokrycie straty. Możliwe jest, że redystrybucja zysku zostanie dokonana dopiero po zakończeniu okresu, w którym spółka będzie opodatkowana estońskim CIT. Dlatego spółka ma zamiar zaktualizować politykę rachunkowości i stworzyć rezerwy na odroczone podatek dochodowy od zysków wypracowanych w trakcie opodatkowania estońskim CIT, w ramach realizacji nadrzędnej zasady rachunkowości prezentowania wiernego i rzetelnego obrazu sytuacji majątkowej jednostki i jej wyniku finansowego (zgodnie z art. 4 ust. 1 Uor). W związku z tym pozostający w księgach rachunkowych zysk do rozdysponowania przez udziałowców będzie zyskiem z uwzględnioną rezerwą na podatek dochodowy (rezerwa wynosić będzie 20% wyniku finansowego brutto).

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy w razie podjęcia przez spółkę decyzji o wypłacie dywidendy ze środków osiągniętych w okresie opodatkowania estońskim CIT, ale wypłaconych po zakończeniu tego okresu, w podstawie opodatkowania ryczałtem spółka powinna uwzględnić dokonaną uprzednio rezerwę na odroczone podatek (tj. dokonać pomniejszenia tej podstawy opodatkowania). Zdaniem wnioskodawcy utworzone rezerwy pomniejszą zysk przeznaczony do wypłaty, a w konsekwencji wpłyną na zmniejszenie podstawy opodatkowania ryczałtem.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. Organ, przedstawiając uzasadnienie swojego stanowiska, stwierdził, że „co do zasady należy zgodzić się z Państwem, że zawiązane rezerwy na podatek dochodowy wpłyną na zmniejszenie podstawy opodatkowania Ryczałtem, ponieważ pomniejszą wypracowany przez Państwa zysk netto. Jednocześnie jednak w momencie zakończenia opodatkowania ryczałtem zobowiązani będziecie Państwo na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 5a ustawy o CIT do uwzględnienia w swoich przychodach, z których dochód podlegać będzie opodatkowaniu zgodnie z ogólnymi zasadami,



równowartości rozwiązanych lub zmniejszonych ww. rezerw zawiązanych w okresie opodatkowania ryczałtem na przyszłe zobowiązania, które to rezerwy zostały/zostaną potrącone dla celów ustalenia zysku (straty) netto w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek”.

**Pismo z dnia 13.01.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-1.4010.174.2022.1.PP**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością i opodatkowany estońskim CIT nie wyklucza, że po upływie czteroletniego okresu (lub wcześniej) zrezygnuje z opodatkowania estońskim CIT i wróci do rozliczeń na zasadach ogólnych.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy w przypadku rezygnacji z opodatkowania ryczałtem po upływie czteroletniego okresu (lub wcześniej) niewypłacone udziałowcom zyski, które wypracowane zostały przez spółkę w okresie objętym ryczałtem, spółka zobowiązana będzie opodatkować jednorazowo niezwłocznie po zakończeniu opodatkowania w formie ryczałtu CIT, tj. do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po ostatnim roku opodatkowania ryczałtem CIT, czy też w razie podjęcia takiej decyzji spółka będzie mogła opodatkowywać takie zyski dopiero w chwili ich faktycznego rozdysponowania, tj. przeznaczenia do dystrybucji w jakiegokolwiek formie, w tym w postaci wypłaty wspólnikom dywidendy. Zdaniem wnioskodawcy obie możliwości są prawnie dopuszczalne.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. W uzasadnieniu stanowiska Organ stwierdził, że „Spółka w sytuacji podjęcia decyzji o rezygnacji z opodatkowania estońskim CIT nie musi opodatkować niewypłaconego zysku wygenerowanego przez spółkę już w momencie rezygnacji z tej formy opodatkowania. Od 2022 r. nawet po wyjściu z estońskiego CIT zysk z tego okresu będzie opodatkowany w momencie jego faktycznej redystrybucji. Oznacza to, że Spółka może zapłacić podatek dopiero w dniu wypłaty zysków osiągniętych w tym okresie po wyjściu z estońskiego CIT. Tym samym, jeżeli zysk jest reinwestowany, albo zatrzymywany w spółce i nie jest wypłacany do wspólników, to Spółka nie ma obowiązku zapłaty podatku, mimo że spółka już nie jest podatnikiem estońskiego CIT”.

**Pismo z dnia 29.12.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej  
Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-2.4010.643.2023.1.MK**

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością i opodatkowany estońskim CIT zamierza na podstawie uchwały wspólników przekazać część zysku wypracowanego w trakcie okresu korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu na kapitał zapasowy.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy po zakończeniu opodatkowania ryczałtem będzie on zobowiązany do zapłaty ryczałtu z tytułu zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem i w tym okresie przeznaczanego na podstawie uchwały wspólników na kapitał zapasowy dopiero z chwilą jego rozdysponowania, zgodnie z zasadami określonymi w art. 28t ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT. Wnioskodawca jednocześnie stwierdził, że nie zdecyduje się na opodatkowanie zysków zgodnie z art. 28t ust. 2 ustawy o CIT. Ponadto spółka będzie posiadała ewidencję rachunkową, która pozwoli jej zidentyfikować, czy wypłacany zysk był wypracowany w okresie, kiedy była ona opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek. Wnioskodawca przedstawił stanowisko, zgodnie z którym uważa, że zysk taki będzie podlegał opodatkowaniu dopiero z chwilą jego rozdysponowania, zgodnie z zasadami określonymi w art. 28t ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe i odstąpił od uzasadnienia prawnego tej oceny. Stanowisko to zbieżne jest z innymi interpretacjami indywidualnymi, takimi jak pismo z dnia 4.10.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDWB.4010.69.2023.2.AZE; pismo z dnia 10.10.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDI-B1-2.4010.381.2023.2.AW.

**Pismo z dnia 4.03.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej  
Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.523.2023.2.KK**

Wnioskodawca będący spółką komandytową i opodatkowany estońskim CIT jest powiązany osobowo ze spółką z ograniczoną odpowiedzialnością (powiązanie poprzez wywieranie znaczącego wpływu). Planowane jest połączenie obu spółek. Majątek wnioskodawcy

jako spółki przejmowanej przejdzie w drodze sukcesji uniwersalnej na spółkę przejmującą, zaś wspólnicy spółki przejmowanej otrzymają udziały spółki przejmującej. W efekcie spółka przejmowana na skutek połączenia utraci byt prawny. W momencie planowanego połączenia w spółce przejmowanej pozostanie zysk netto za okres ryczałtu, który nie zostanie podzielony pomiędzy wspólników ani przeznaczony na pokrycie strat za okresy sprzed opodatkowania w tej formie. Nie dojdzie także do dystrybucji dochodu z tytułu zysku netto rozumianego jako przeznaczenie go do dystrybucji w jakiejkolwiek formie, w tym do wypłaty wspólnikom, na pokrycie strat powstałych w okresie opodatkowania ryczałtem, na wypłatę wynagrodzeń związanych z udziałami, na podwyższenie kapitału zakładowego.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy w związku z planowanym połączeniem po stronie wnioskodawcy jako spółki przejmowanej oraz stronie zainteresowanego jako sukcesora praw i obowiązków podatkowych wnioskodawcy powstanie obowiązek zapłaty ryczałtu od rozdysonowanego dochodu z tytułu zysku netto na podstawie art. 28t ust. 3 w związku z art. 28t ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT. Zdaniem wnioskodawcy nie powstanie obowiązek zapłaty ryczałtu w związku z zaistniałą sytuacją.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. Organ przytoczył argumentację wnioskodawcy, a dodatkowo wskazał, że „Podkreślenia jednocześnie wymaga, że w przypadku uznania, że w opisanej we wniosku sytuacji powstałby obowiązek zapłaty ryczałtu od rozdysonowanego dochodu z tytułu zysku netto, mogłoby dojść do podwójnego opodatkowania tego samego dochodu. Po raz pierwszy obowiązek ten powstałby w przypadku połączenia Spółki ze Spółką Przejmującą, a drugi raz w momencie rozdysonowania dochodu przez Spółkę Przejmującą jako sukcesora praw i obowiązków Spółki (zgodnie z treścią art. 28t ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT). Brak jest więc podstaw do uznania, że po stronie Spółki powstanie obowiązek zapłaty ryczałtu już w przypadku zaistnienia przesłanki, o której mowa w art. 28t ust. 3 ustawy o CIT”.

W tabeli zestawiono podstawowe informacje wynikające z przywołanych interpretacji indywidualnych.

Tabela 32. Interpretacje indywidualne w zakresie opodatkowania dochodów z tytułu zysku netto

<b>Interpretacja indywidualna</b>	<b>Stanowisko wnioskodawców</b>	<b>Ocena stanowiska przez Dyrektora KIS</b>
Z dnia 7.07.2023 r. (0111-KDIB2-1.4010.159.2023.3.AR)	W razie podjęcia decyzji o wypłacie dywidendy ze środków osiągniętych w okresie opodatkowania estońskim CIT, ale wypłaconych po zakończeniu tego okresu, w podstawie opodatkowania ryczałtem powinna zostać uwzględniona uprzednio dokonana rezerwa na odroczonego podatku (pomniejszając podstawę opodatkowania).	Prawidłowe
Z dnia 13.01.2023 r. (0114-KDIP2-1.4010.174.2022.1.PP)	W przypadku rezygnacji z opodatkowania ryczałtem po upływie czteroletniego okresu (lub wcześniej) niewypłacone udziałowcom zyski, które wypracowane zostały w okresie objętym ryczałtem, spółka będzie mogła opodatkować jednorazowo niezwłocznie po zakończeniu opodatkowania w formie ryczałtu, albo będzie mogła opodatkowywać takie zyski dopiero w chwili ich faktycznego rozdysponowania, tj. przeznaczenia do dystrybucji w jakiegokolwiek formie.	Prawidłowe

<b>Interpretacja indywidualna</b>	<b>Stanowisko wnioskodawców</b>	<b>Ocena stanowiska przez Dyrektora KIS</b>
Z dnia 29.12.2023 r. (0111-KDIB1-2.4010.643.2023.1.MK)	Po zakończeniu opodatkowania ryczałtem powstanie obowiązek zapłaty ryczałtu z tytułu zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem (odniesionego wówczas na kapitał zapasowy) dopiero z chwilą jego rozdysponowania, zgodnie z zasadami określonymi w art. 28t ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT.	Prawidłowe
Z dnia 4.03.2024 r. (0111-KDIB2-1.4010.523.2023.2.KK)	Brak obowiązku zapłaty ryczałtu na podstawie art. 28t ust. 3 w związku z art. 28t ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT od niepodzielonego zysku spółki przejmowanej, który to zysk został wypracowany w okresie ryczałtu, w związku z planowanym połączeniem spółek i pełną sukcesją praw i obowiązków podatkowych.	Prawidłowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie interpretacji indywidualnych.



## 9. Dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych

### 9.1. Pojęcie dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych

Opodatkowaniu ryczałtem, zgodnie z art. 28m ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT, podlega dochód odpowiadający 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).

W myśl pkt 71 Przewodnika „dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych **powstaje w związku z pominięciem w prowadzonych księgach zdarzeń (operacji) gospodarczych (w przychodach lub kosztach (stratach, zyskach), pomimo obowiązku ich wykazania**. Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, do ksiąg rachunkowych danego okresu sprawozdawczego, należy wprowadzić w postaci zapisu każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Jeśli jednostka gospodarcza nie ujęła danego zdarzenia gospodarczego w księgach rachunkowych w wyniku błędu, to w zależności od tego czy błąd ten został ujawniony przed zatwierdzeniem, czy po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za rok obrotowy, którego ten błąd dotyczy oraz czy ma on istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, operacja gospodarcza dotycząca tego błędu powinna zostać ujęta: albo w księgach bieżącego roku obrotowego, albo w księgach rachunkowych roku, którego dotyczy – zgodnie z regulacjami art. 54 ustawy o rachunkowości”.

Oznacza to, że dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych wystąpi jedynie wówczas, gdy **dojdzie do nieujawnienia (pominięcia) przychodów lub kosztów wbrew zasadom prawa bilansowego**. Przykładowo, mogą mieć miejsce następujące sytuacje:

1. spółka w 2024 r. otrzymała fakturę za rozliczenie kosztów obejmującą 2023 r., przy czym kwotę uznano za nieistotną. W takiej sytuacji nie wystąpi dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych, ponieważ spółka nie była zobligowana do zaksięgowania faktury w kosztach 2023 r.;

2. spółka w 2024 r. otrzymała fakturę za rozliczenie kosztów obejmującą 2023 r., przy czym kwotę uznano za istotną. W takiej sytuacji wystąpi dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych, ponieważ spółka była zobligowana do zaksięgowania faktury w kosztach 2023 r.

W Podręczniku podkreślono także, że „po ujawnieniu takiego uchybienia (np. w ramach kontroli podatkowej organu podatkowego lub weryfikacji własnej podatnika) podatnik – zgodnie z zasadami prowadzenia ksiąg rachunkowych – zaksięguje więc daną operację gospodarczą w roku jej ujawnienia. Jednak okoliczność ta nie modyfikuje faktu, że w ryczałcie obowiązek podatkowy z tego tytułu powstaje w roku podatkowym, w którym przychody te lub koszty powinny zostać zarachowane”.

Zaznaczamy także, że korekty, która nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, podatnicy opodatkowani estońskim CIT, którzy otrzymali faktury korygujące dotyczące okresu opodatkowania na zasadach ogólnych, nie dokonują dla celów podatkowych korekty przychodów ani kosztów uzyskania przychodów – wynika to z interpretacji indywidualnej z dnia 23.02.2024 r., nr 0114-KDIP-2-2.4010.695.2023.1.AP. Dyrektor KIS wskazał w niej, że „w takim przypadku podatnicy uwzględniają skutki faktury korygującej wyłącznie dla celów rachunkowych, zgodnie z ustawą o rachunkowości. Zwracamy jednak uwagę, że ustawa o rachunkowości nie posługuje się sformułowaniem «błąd rachunkowy lub inna oczywista omyłka», lecz odwołuje się do «istotnych błędów». Ponadto ustawa o rachunkowości uzależnia zasady ujmowania faktur korygujących również od momentu, w którym jednostka je otrzymała tj. przed sporządzeniem sprawozdania finansowego, po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem oraz po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego”.

## **9.2. Opodatkowanie dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych**

Podstawę opodatkowania ryczałtem zgodnie z art. 28n ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT stanowi dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych osiągnięty w roku podatkowym.



Następnie tak ustalony dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych podlega w myśl art. 28o ust. 1 ustawy o CIT opodatkowaniu stawką ryczałtu wynoszącą 10% lub 20%. Stawka 10% obowiązuje jedynie małego podatnika oraz podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności. Definicja małego podatnika CIT ma charakter uniwersalny i odnosi się także do podmiotów opodatkowanych estońskim CIT.

Przez małego podatnika zgodnie z art. 4a pkt 10 ustawy o CIT rozumie się podatnika, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro. Przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł. W 2024 r. status małego podatnika CIT mają podmioty, których przychody brutto ze sprzedaży w 2023 r. nie przekroczyły kwoty 9 218 000 zł (2 000 000 euro x 4,6091 PLN/euro – kurs z 2.10.2023 r., tabela nr 190/A/NBP/2023). Podmiot opodatkowany na zasadach ogólnych, którego przychody brutto ze sprzedaży w roku poprzednim nie przekroczyły wskazanej kwoty, opodatkowane będą stawką CIT wynoszącą 9%, zaś podmioty w reżimie estońskiego CIT stawką wynoszącą 10%.

Obliczony ryczałt od dochodów z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych w myśl art. 28t ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT podatnik jest obowiązany zapłacić do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym przychody lub koszty powinny zostać zarachowane.

Podatnik powinien w myśl art. 28r ust. 1 ustawy o CIT złożyć deklarację o wysokości osiągniętego dochodu i należnego ryczałtu od dochodów spółek (formularz CIT-8E) do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego do właściwego urzędu skarbowego.

W tabeli 33 zestawiono podstawowe informacje o opodatkowaniu dochodów z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT.

Tabela 33. Opodatkowanie dochodów z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych

<b>Informacja</b>	<b>Charakterystyka</b>	<b>Podstawa prawna</b>
Podstawa opodatkowania	Dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych osiągnięty w roku podatkowym.	Art. 28n ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT
Stawka podatku (ryczałtu)	10% dla małego podatnika i podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności. 20% dla pozostałych podatników.	Art. 28o ust. 1 ustawy o CIT
Termin płatności podatku	Do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym przychody lub koszty powinny zostać zarachowane.	Art. 28t ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT
Definicja małego podatnika	Podatnik, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku VAT) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro.	Art. 4a pkt 10 ustawy o CIT

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o CIT.

W dalszej części opracowania przedstawiono wybrane interpretacje indywidualne dotyczące dochodów z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych. Jednocześnie Autorzy wskazują, że ten obszar estoń-

skiego CIT jest najrzadziej poruszany we wnioskach do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

### **9.3. Analiza interpretacji indywidualnych**

#### **Pismo z dnia 23.02.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.695.2023.1.AP**

Wnioskodawca jest opodatkowaną spółką z ograniczoną odpowiedzialnością i planuje rozpocząć od 2024 r. opodatkowanie estońskim CIT. Przedmiotem działalności spółki są w przede wszystkim: handel energią elektryczną (PKD 35.14.Z) oraz dystrybucja energii elektrycznej (PKD 35.13.Z). Precyzyjne określenie zapotrzebowania na energię elektryczną jest bardzo trudne, dlatego w momencie faktycznego poboru energii spółka przeważnie posiada albo jej nadwyżkę, albo niedobór. Także odbiorcy są fakturowani za zawyżoną albo zaniżoną ilość energii elektrycznej w przypadku udostępnienia przez Operatora Systemu Dystrybucyjnego danych prognozowanych. Na podstawie zaktualizowanych danych pomiarowych otrzymanych przez spółkę od Operatorów Systemu Dystrybucyjnego w okresach  $m+2$ ,  $m+4$  i  $m+15$  dokonywane jest ponowne rozliczenie danego Okresu Pierwotnego, a wynikające z takiego ponownego rozliczenia różnice skutkują powstawaniem zmian w stosunku do rozliczeń wcześniejszych i potrzebą wystawienia faktur korygujących. Spółka w przyjętych przez nią zasadach rachunkowości określiła, że stosuje uproszczenie dotyczące ujmowania w księgach rachunkowych zdarzeń, które wystąpiły po sporządzeniu sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem. Zgodnie z polityką rachunkowości spółki zdarzenia istotne są ujmowane w księgach roku obrotowego, którego dotyczą, natomiast zdarzenia inne niż istotne ujmowane są w roku otrzymania informacji o tych zdarzeniach. Jako kryterium istotności (próg istotności) zdarzeń przyjęto wartość danego zdarzenia. Tym samym zdarzeniami istotnymi są te, których wartość przekracza 3% sumy bilansowej.

Wnioskodawca w stanie faktycznym opisał kilka możliwych sytuacji: 1) faktura korygująca zostanie otrzymana lub wystawiona przez spółkę w drugim lub kolejnym roku podatkowym, w którym spółka

będzie opodatkowana estońskim CIT, przy czym faktura korygująca będzie odnosić się do Okresu Pierwotnego, który miał miejsce w jednym z poprzednich lat podatkowych również opodatkowanym ryczałtem; 2) faktura korygująca zostanie otrzymana lub wystawiona przez spółkę w roku podatkowym następującym po ostatnim roku opodatkowania estońskim CIT, przy czym faktura korygująca będzie odnosić się do Okresu Pierwotnego, który miał miejsce w trakcie opodatkowania ryczałtem; 3) faktura korygująca zostanie otrzymana lub wystawiona przez spółkę w roku podatkowym, w którym spółka będzie opodatkowana estońskim CIT, przy czym faktura korygująca będzie odnosić się do Okresu Pierwotnego, który miał miejsce przed rozpoczęciem opodatkowania ryczałtem.

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy w wymienionych trzech sytuacjach powstanie dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych. Zdaniem wnioskodawcy nie wystąpi dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych, o którym mowa w art. 28m ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. W uzasadnieniu Organ przytoczył następujące argumenty: „Przepisy o ryczałcie od dochodów spółek nie zawierają regulacji modyfikujących tą zasadę w odniesieniu do zagadnienia sposobu ujmowania faktur korygujących wcześniejsze rozliczenia, w tym dotyczące okresu, za który podatnik rozliczał się na zasadach ogólnych tj. przed wejściem w system tzw. estońskiego CIT” oraz „dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych dotyczy pominiętych w wyniku błędu operacji gospodarczych. Dochód ten powstaje w związku z pominięciem w prowadzonych księgach zdarzeń (operacji) gospodarczych (w przychodach lub kosztach (stratach, zyskach), pomimo obowiązku ich wykazania. W przedstawionej sprawie nie występuje natomiast powyższa sytuacja. Nie mamy tu do czynienia z sytuacją, w której doszło do pominięcia zdarzeń pomimo obowiązku ich wykazania w księgach rachunkowych. Spółka dokonuje ujęcia wszystkich zdarzeń gospodarczych na bieżąco. Późniejsza korekta przychodów i kosztów wynika z ustalonych rozliczeń na rynku bilansującym i dotyczy późniejszych zdarzeń”.

**Pismo z dnia 25.08.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej  
Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.264.2023.1.IN**

Wnioskodawca jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością i wybrał opodatkowanie estońskim CIT. W celu poprawy i zabezpieczenia płynności finansowej spółka zawarła z bankiem/faktorem umowę faktoringu niepełnego (tj. bez przejęcia ryzyka niewypłacalności kontrahenta). W oparciu o zawartą umowę spółka dokonuje cesji wierzytelności (wraz z prawami związanymi z tymi wierzytelnościami), otrzymując w zamian środki pieniężne. Cesja (nabycie wierzytelności przez faktora) następuje z chwilą powstania wierzytelności. Natomiast w braku terminowej zapłaty wierzytelności scedowanej na faktora może on od razu zwrócić wierzytelność spółce (która zobowiązana jest wtedy do zwrotu otrzymanych od faktora kwot).

W związku z tym wnioskodawca zapytał Dyrektora KIS, czy dla spółki nie powstanie dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych w związku z niewykazaniem zbycia wierzytelności w ramach faktoringu niepełnego. Zdaniem wnioskodawcy nie powstanie dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych, bowiem cesja w chwili jej dokonania nie ma charakteru definitywnego, nie może zostać uznana zatem za przychód należny/zbycie.

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe. Zdaniem organu „zbycie na rzecz Banku Wierzytelności w ramach faktoringu niepełnego będzie skutkowało dla Spółki powstaniem przychodu. Dlatego Spółka powinna wykazać tę operację jako przychód w księgach rachunkowych zgodnie z ustawą o rachunkowości”, w związku z czym „z racji, że spółka nie wykazuje przychodu w momencie cesji wierzytelności na bank, to po stronie spółki powstanie dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych w związku z niewykazaniem zbycia wierzytelności w ramach faktoringu niepełnego, o czym stanowi art. 28m ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT. Jednakże mogą Państwo dokonać w terminie (określonym w art. 28t ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT) stosownych korekt w księgach rachunkowych dla danego okresu sprawozdawczego bez obowiązku zapłaty podatku od dochodu z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych”.



## Podsumowanie

Nie podlega wątpliwości, że ryczałt od dochodów spółek, potocznie określany jako estoński CIT, to korzystna dla wielu podatników forma opodatkowania dochodów osób prawnych. Na tle zasad ogólnych estoński CIT konstrukcyjnie nie jest skomplikowaną formą opodatkowania dochodów. Ponadto większość operacji gospodarczych nie wymaga podwójnej ewidencji, jak ma to miejsce na zasadach ogólnych, co dodatkowo wzmacnia tezę o względnej prostocie tego systemu.

W praktyce estoński CIT rodzi różne problemy, z którymi na bieżąco służby finansowo-księgowe spółek oraz doradcy podatkowi muszą się mierzyć. Autorzy na podstawie ich doświadczenia zawodowego wskazali na wybrane obszary ryczałtu od dochodów spółek, które powodują niejasności wśród podatników i zagrażają prawidłowym rozliczeniom podatkowym. Wśród tych obszarów najwięcej wątpliwości dotyczy ukrytych zysków, czyli kategorii, której ustawodawca nie zamknął w ścisłych ramach, lecz stworzył dla nich otwarty katalog. Skutkuje to znaczną liczbą wydanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej interpretacji indywidualnych, a także wyroków sądów administracyjnych, które w znacznej mierze uchylają niekorzystne dla podatników interpretacje indywidualne i tym samym kształtują linię orzeczniczą odmienną względem pierwotnej linii interpretacyjnej.

Obrazuje to, z jaką ostrożnością należy podchodzić do ryczałtu od dochodów spółek, i to z dwóch perspektyw. Pierwsza perspektywa to podatnik, który wybrał tę formę opodatkowania i na bieżąco zobowiązany jest do monitorowania przepisów, ich zmian oraz wydawanych interpretacji indywidualnych orzeczeń sądów administracyjnych, aby móc prawidłowo rozliczyć się z ciążących na nim obowiązków podatkowych (zarówno o charakterze typowo fiskalnym, jak i deklaracyjnym). Druga perspektywa to podmioty, które wspomagają podatników w wywiązywaniu się przez nich z tych obowiązków. Podmiotami tymi mogą być biura rachunkowe obsługujące spółki oraz doradcy podatkowi i kancelarie prawne, które wspierają spółki w ramach bieżącej obsługi prawno-podatkowej.

Celem głównym niniejszej monografii było przedstawienie głównych zasad opodatkowania estońskim CIT z uwzględnieniem

doświadczenia Autorów w tym obszarze. Cel ten został zrealizowany dzięki wykorzystaniu licznych metod, przede wszystkim analizy aktów prawnych, krytycznego przeglądu literatury branżowej oraz syntezy wniosków zawartych w wydanych interpretacjach indywidualnych i w wyrokach sądów administracyjnych. Zastosowanie szerokiego spektrum metod badawczych w odniesieniu do przedmiotu badawczego, jakim jest estoński CIT, sprawia, że niniejsza publikacja jest unikatowa na krajowym rynku wydawniczym i jednocześnie pokazuje różnym grupom Czytelników, na co powinni zwracać uwagę w procesie rozliczania podmiotów z ryczałtu od dochodów spółek.



# Bibliografia

## Literatura

- Borowski S., Pojedynek A. (2022), *Konto 241 – Rozrachunki z właścicielami* w: *Wzorcowy Plan Kont z komentarzem do ustawy o rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*, red. G.K. Świdarska, Wolters Kluwer Polska, wydanie 4, Warszawa.
- Brzostowska M., Kubiesa P. (2023), *PIT. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, wyd. II, Warszawa 2023.
- Janiszewska M., Tłaczała A. (2023), *CIT „estoński” – wątpliwości na gruncie prawa podatkowego i bilansowego*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, z. 191, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Kubiesa P. (2023), *Estoński CIT. Aspekty księgowe i podatkowe*, Warszawa.
- Litwińczuk H. (2022), *Zryczałtowany krajowy podatek od dywidend w: Opodatkowanie spółek*, red. H. Litwińczuk, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Nowicka, B. (2022), *Korekta wstępna CIT/KW*, „Rzeczpospolita”, data publikacji: 22.02.2022, online: <https://www.rp.pl/podatki/art35727361-korekta-wstepna-cit-kw>.
- Oleksy M., Szot P. (2022), *Estoński CIT 2023. Ryczałt od dochodów spółek*, Seria: Prawo w praktyce, Warszawa.
- Postrzech Ł. (2021), *Estoński CIT. Praktyczny poradnik*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Safian, W. (2023), *Estoński CIT (ryczałt od dochodów spółek) z uwzględnieniem zmian od 1 stycznia 2023 r.*, ODDK, Gdańsk.
- Sarnowski J., Łożykowski A. (2022), *Estoński CIT 3.0 – ryczałt od dochodów spółek i fundacja rodzinna*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, wydanie nr 316 (tom 12), Warszawa.
- Supera-Markowska M. (2022), *Rachunkowość – aspekty prawne i podatkowe*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Świdarski M. (2022), *Nowe oblicze tzw. estońskiego CIT w 2022 r.*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, wydanie nr 313 (tom 9), Warszawa.
- Wądołek M. (2022), *Odliczenie zryczałtowanego CIT przez wspólników spółki opodatkowanej ryczałtem*, w: Wądołek M., Guzek M., Nowacki J., Stefaniak M., Wysocki P., *Estoński CIT w praktyce*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.

## Akty prawne

- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.; w opracowaniu: „ustawa Ordynacja podatkowa”).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 z późn. zm.; w opracowaniu: „ustawa o CIT”).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 226 z późn. zm.; w opracowaniu: „ustawa o PIT”).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.; ).
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 18 z późn. zm.).
- Objaśnienia podatkowe z 23 grudnia 2021 r. dot. stosowania przepisów ustawy CIT w zakresie nowych zasad opodatkowania, tj. ryczałtu od dochodów spółek; w opracowaniu: „Przewodnik” lub „Podręcznik”.

## Interpretacje indywidualne

- Pismo z dnia 29.02.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.11.2024.1.MM.
- Pismo z dnia 21.11.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-1.4010.589.2023.1.SH.
- Pismo z dnia 26.09.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-2.4010.367.2023.1.MC.
- Pismo z dnia 25.09.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-1.4010.391.2023.3.MF.
- Pismo z dnia 15.09.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.284.2023.1.AS.
- Pismo z dnia 3.01.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.599.2023.1.ASK.
- Pismo z dnia 15.12.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDWB.4010.106.2023.2.APA.
- Pismo z dnia 16.11.2022 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-1.4010.79.2022.1.MW.
- Pismo z dnia 23.06.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.216.2023.1.PK.
- Pismo z dnia 19.04.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-2.4010.113.2024.1.EJ.
- Pismo z dnia 17.01.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-2.4010.182.2022.9.AK.

Pismo z dnia 4.04.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-3.4010.19.2024.1.JG.

Pismo z dnia 19.03.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-1.4010.20.2024.2.RH.

Pismo z dnia 21.02.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.693.2023.1.ASK.

Pismo z dnia 27.12.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP3-1.4011.948.2023.1.MS2.

Pismo z dnia 15.03.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.39.2024.1.AR.

Pismo z dnia 21.07.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.165.2023.2.AS.

Pismo z dnia 7.07.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.159.2023.3.AR.

Pismo z dnia 13.01.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-1.4010.174.2022.1.PP.

Pismo z dnia 29.12.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-2.4010.643.2023.1.MK.

Pismo z dnia 4.03.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.523.2023.2.KK.

Pismo z dnia 12.10.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.405.2023.2.ASK.

Pismo z dnia 12.01.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.660.2023.1.IN.

Pismo z dnia 1.06.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.149.2023.1.KK.

Pismo z dnia 13.02.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-3.4010.889.2022.1.PC.

Pismo z dnia 13.05.2022 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-3.4010.58.2022.2.IM.

Pismo z dnia 28.10.2022 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.489.2022.2.AR.

Pismo z dnia 16.10.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-1.4010.462.2023.1.AW.

Pismo z dnia 4.03.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-2.4010.8.2024.1.EJ.

Pismo z dnia 25.03.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.35.2024.1.AJ.

Pismo z dnia 15.02.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-1.4010.770.2023.1.KM.

Pismo z dnia 8.04.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-2.4010.90.2024.1.ANK.

Pismo z dnia 15.03.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.38.2024.1.AS.

Pismo z dnia 13.03.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-2.4010.55.2024.1.END.

Pismo z dnia 10.11.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.498.2023.1.PK.

Pismo z dnia 9.11.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.348.2023.2.AR.

Pismo z dnia 7.03.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.8.2024.2.AS.

Pismo z dnia 14.02.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.658.2023.2.ASK.

Pismo z dnia 29.12.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-3.4010.648.2023.1.AN.

Pismo z dnia 23.02.2024 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.695.2023.1.AP.

Pismo z dnia 25.08.2023 r., wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP2-2.4010.264.2023.1.IN.

## **Wyroki sądów**

Wyrok WSA w Gliwicach z 14.02.2023 r., I SA/Gl 1178/22.

Wyrok WSA w Gliwicach z 16.02.2023 r., I SA/Gl 1171/22.

Wyrok WSA w Gliwicach z 12.05.2023 r., I SA/Gl 93/23.

Wyrok WSA w Gliwicach z 17.05.2023 r., I SA/Gl 1045/22.

Wyrok WSA w Lublinie z 15.11.2023 r., I SA/Lu 390/23.

Wyrok WSA w Poznaniu z 29.02.2024 r., I SA/Po 804/23.

## Spis tabel

Tabela 1. Podstawowe elementy rachunkowości jednostki .....	30
Tabela 2. Przykład kalkulacji korekty wstępnej.....	35
Tabela 3. Przykład ewidencji księgowej podatku dochodowego z tytułu korekty wstępnej .....	36
Tabela 4. Przykład prezentacji w kapitale własnym zysków (strat) sprzed okresu opodatkowania estońskim CIT.....	38
Tabela 5. Obowiązki na gruncie prawa bilansowego związane z wejściem oraz opodatkowaniem ryczałtem.....	41
Tabela 6. Warunki opodatkowania estońskim CIT .....	47
Tabela 7. Utrata prawa do opodatkowania estońskim CIT .....	53
Tabela 8. Interpretacje indywidualne w zakresie warunku zatrudnienia na estońskim CIT .....	57
Tabela 9. Interpretacje indywidualne w zakresie warunku przychodów na estońskim CIT .....	62
Tabela 10. Interpretacje indywidualne w zakresie formy prawnej i praw majątkowych na estońskim CIT .....	65
Tabela 11. Interpretacje indywidualne w zakresie pozostałych kwestii opodatkowania estońskim CIT .....	68
Tabela 12. Dochód z tytułu podzielonego zysku oraz dochód z tytułu zysku netto.....	73
Tabela 13. Opodatkowanie podatkiem CIT dochodu z tytułu podziału zysku.....	76
Tabela 14. Opodatkowanie podatkiem PIT dochodu z tytułu podziału zysku.....	79
Tabela 15. Wypłata dywidendy przez spółkę mającą status małego podatnika na rzecz udziałowca będącego osobą fizyczną.....	81
Tabela 16. Wypłata dywidendy przez spółkę niemającą statusu małego podatnika na rzecz udziałowca będącego osobą fizyczną.....	82
Tabela 17. Interpretacje indywidualne w zakresie opodatkowania dochodów z tytułu podziału zysku .....	89
Tabela 18. Przykład ewidencji księgowej zaliczki na poczet dywidendy....	94
Tabela 19. Przykład ewidencji księgowej dywidendy .....	95
Tabela 20. Elementy konstrukcyjne ukrytych zysków.....	101
Tabela 21. Opodatkowanie ukrytych zysków .....	108
Tabela 22. Interpretacje indywidualne w zakresie pożyczek stanowiących ukryte zyski .....	113
Tabela 23. Interpretacje indywidualne w zakresie użytkowania samochodów osobowych do celów mieszanych .....	120

Tabela 24. Interpretacje indywidualne w zakresie wynagrodzeń stanowiących ukryty zysk .....	126
Tabela 25. Interpretacje indywidualne w zakresie świadczeń wspólników na rzecz spółki .....	130
Tabela 26. Przykładowa analityka kont na potrzeby ukrytych zysków .....	133
Tabela 27. Przykład ewidencji księgowej wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą .....	135
Tabela 28. Opodatkowanie wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą .....	140
Tabela 29. Interpretacje indywidualne w zakresie wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą .....	149
Tabela 30. Przykład ewidencji księgowej wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą .....	153
Tabela 31. Opodatkowanie dochodu z tytułu zysku netto .....	157
Tabela 32. Interpretacje indywidualne w zakresie opodatkowania dochodów z tytułu zysku netto .....	162
Tabela 33. Opodatkowanie dochodów z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych .....	168

## Spis schematów

Schemat 1. Zysk netto spółki opodatkowanej estońskim CIT o ryczałt .....	92
Schemat 2. Zależność między ukrytymi zyskami i wydatkami niezwiązanymi z działalnością gospodarczą .....	142











### Jarosław Ostrowski

Od 26 lat jako radca prawny i doradca podatkowy zajmuje się doradztwem podatkowym dla biznesu. Autor specjalistycznych publikacji, wykładowca Okręgowej Izby Radców Prawnych w Toruniu oraz Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu. Założyciel i współnik zarządzający Kancelarii Ostrowski i Wspólnicy.



### Dawid Garstecki

Doktor nauk ekonomicznych i doradca podatkowy, który od ponad 10 lat wspiera przedsiębiorstwa w obszarze finansów, podatków i rachunkowości. Autor ponad 60 wycen przedsiębiorstw, adiunkt w Katedrze Rachunkowości Zarządczej Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu oraz współpracownik Kancelarii Ostrowski i Wspólnicy.