

Grudzień 2024

# HELPDSK / ESTOŃSKI CIT



W tym numerze:

Święta w spółce  
na CIT estońskim.  
Prezenty i darowizny.

Zespół Redakcyjny: Marta Chorzępa-Starosta,  
Adam Giedrojć, Dominika Walter

DSK / KANCELARIA

## Spis treści

<b>WPROWADZENIE</b> .....	<b>3</b>
<b>OPINIA EKSPERTA</b> .....	<b>4</b>
Darowizny podatników na CIT estońskim.....	4
Święta w spółce na CIT estońskim .....	8
<b>INTERPRETACJE I WYROKI</b> .....	<b>12</b>
Czy JPK_CIT dotyczy spółki na CIT estońskim? .....	12
Czy najem nieruchomości od wspólników stanowi (nie)ukryty zysk w spółce? .....	14
Czy przychód z kryptowalut zaliczamy do przychodów pasywnych? .....	15
Czy po przekształceniu spółki korzystającej z estońskiego CIT trzeba ponownie złożyć ZAW-RD? .....	16
Czy data podjęcia uchwały o wypłacie dywidendy lub zaliczki na poczet dywidendy decyduje o stawce ryczałtu? .....	17
<b>AKTUALNOŚCI</b> .....	<b>19</b>
Factoring. Podstawa opodatkowania podzielonego zysku w PIT. Podatnik rozpoczynający działalność.....	19
Projekt Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie sprawozdania finansowego sporządzanego na dzień inny niż dzień kończący rok obrotowy .....	22
<b>PRZYKŁAD Z ŻYCIA</b> .....	<b>25</b>
Dlaczego lepiej założyć spółkę na początku miesiąca? .....	25
<b>PYTANIA I ODPOWIEDZI</b> .....	<b>27</b>
<i>PYTANIE 1</i> .....	<i>27</i>
<i>Czy opłacając pełną kwotę polisy ubezpieczeniowej OC samochodu osobowego przy jej zakupie i rozliczając tę polisę w czasie w ramach RMK miesięcznie, to estoński CIT należy rozliczyć w miesiącu poniesienia wydatku (jednorazowo), czy według zapisów w księgach rachunkowych (co miesiąc)?.....</i>	<i>27</i>
<i>PYTANIE 2</i> .....	<i>28</i>
<i>Czy zatrudniając 3 osoby na podstawie umowy o pracę w pełnym wymiarze czasu z wynagrodzeniem minimalnym spółka spełnia warunek zatrudnienia umożliwiający opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek?.....</i>	<i>28</i>
<i>PYTANIE 3</i> .....	<i>28</i>
<i>Czy odsetki od pożyczki udzielonej spółce przez wspólnika przed wejściem na CIT EE spłacane po zmianie formy opodatkowania stanowią ukryte zyski?.....</i>	<i>28</i>

## Nasi autorzy

**Marta Chorzępa – Starosta**

doradca podatkowy, manager DSK

**Adam Giedrojc**

senior tax associate DSK

**Dominika Walter**

junior tax associate DSK

## DSK Kancelaria

Jesteśmy zespołem prawników, doradców podatkowych oraz doradców restrukturyzacyjnych i specjalistów w dziedzinie wierzytelności.

Członkowie zespołu podatkowego DSK specjalizują się w ulgach podatkowych dla biznesu, są również integralną częścią zespołów projektowych, działających skutecznie w naszych obszarach specjalizacyjnych:

- nowych technologiach, IoT i cyfryzacji
- projektowaniu i organizacji struktur kapitałowych, sukcesji i Family Office, M&A
- własności intelektualnej
- obsłudze korporacyjnej
- inwestycjach infrastrukturalnych
- zarządzaniu wierzytelnościami.

Nie jesteśmy tradycyjni. Działamy prosto w najtrudniejszych sprawach. Myślimy i działamy projektowo. Jesteśmy dostępni.



## WPROWADZENIE

Drodzy Czytelnicy,

Z radością witamy Was w pierwszym wydaniu naszego biuletynu poświęconego tematyce estońskiego CIT - formy opodatkowania, która zdobywa coraz większą popularność, oferując firmom elastyczność oraz korzyści w zarządzaniu płynnością finansową i efektywnością podatkową.

Co miesiąc będziemy dostarczać Wam przegląd najnowszych interpretacji i orzeczeń, a także case studies oparte na naszych doświadczeniach, analizy i praktyczne porady dotyczące stosowania estońskiego CIT. Celem naszego biuletynu jest przybliżenie Wam zarówno zalet, jak i wyzwań związanych z tą formą opodatkowania, aby wesprzeć Was w podejmowaniu świadomych decyzji biznesowych.

Zachęcamy do regularnego śledzenia biuletynu oraz naszych pozostałych publikacji i odkrywania jak (prawidłowo wdrożony) model estoński może przyczynić się do rozwoju Waszych firm.

*Zespół Redakcyjny*

# OKIEM EKSPERTA



OKIEM EKSPERTA

## Darowizny podatników na CIT estońskim

**Adam Giedrojc**

Wielu podatników na CIT estońskim jest zaangażowanych w życie lokalnych społeczności, przekazując darowizny w ramach społecznej odpowiedzialności biznesu. Bardzo często darowizny przekazywane są przez spółki bez otoczki, czy działań marketingowych związanych z przekazaniem darowizn, a wynika z prostej chęci przekazania pomocy potrzebującym. Dobrym przykładem są darowizny przekazywane na rzecz powodziarzy, w ramach którego prawodawca przewidział specjalne rozwiązanie - zaniechanie poboru ryczału.

### **Darowizny a społeczna odpowiedzialność biznesu**

Wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą są jednym ze źródeł dochodów podlegających opodatkowaniu w modelu estońskim. W ustawie o CIT takie wydatki nie zostały zdefiniowane, jednak jak wskazał Minister Finansów w objaśnieniach podatkowych - Przewodnik do Ryczału od dochodów spółek<sup>1</sup>, wydatki związane z działalnością gospodarczą powinny mieć związek z przychodami spółki.

W związku z powyższym sama darowizna co do zasady powinna być uznana za wydatek niezwiązany z działalnością gospodarczą (podlegający opodatkowaniu) - nie sposób jest

---

<sup>1</sup> Objasnienia podatkowe Ministra Finansów z 23 grudnia 2021 r. - Przewodnik do Ryczału od dochodów spółek.

bowiem uznać, że przelew środków lub przekazanie towarów bądź wykonanie świadczeń, nawet na szczytny cel, przekładało się jakkolwiek na przychody osiągnięte przez spółkę.

Inaczej jest jednak, jeśli spółka korzystająca z modelu estońskiego dokona darowizny w ramach realizacji polityki CSR (odpowiedzialnej społeczności biznesu). Można bowiem uznać, że realizacja polityki CSR ma na celu budowanie pozytywnego wizerunku spółki, co już może mieć przełożenie na przychody spółki, a tym samym ma związek z działalnością gospodarczą.

**Sama realizacja polityki CSR to jednak nie wszystko - trzeba zadbać o należyte udokumentowanie jej istnienia oraz efektów jej stosowania.**

Warto zatem:

1. stworzyć politykę CSR,
2. podzielić się polityką CSR lub jej opisem/kluczowymi założeniami na stronie internetowej i w social mediach spółki,
3. zadbać o udokumentowanie przekazywanego wsparcia,
4. podzielić się informacją o przekazanym wsparciu na stronie internetowej i w social mediach spółki,
5. jeśli darowizna przekazywana jest na rzecz organizacji poprosić również tę organizację o podzielenie się informacją o udzieleniu wsparcia przez spółkę.

Wynika to chociażby z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 1 sierpnia 2024 r.<sup>2</sup> w której organ stwierdził m.in., że:

*“Realizacja celów CSR nie następuje zatem przez sam wydatek, ale przez zbudowanie wizerunku podmiotu, który przełoży się na skutki finansowe. Świadome inwestowanie w ramach społecznej odpowiedzialności biznesu wymaga informowania o tych działaniach. Takie działania powinny wynikać z wcześniejszej strategii i planu działania, na które podatnik może powołać się w przypadku wątpliwości klasyfikacji wydatku.”*

Co istotne darowizny nie będą podlegały opodatkowaniu ryczałtem nawet jeśli będą przekazywane bezpośrednio na rzecz osób fizycznych<sup>3</sup>

Natomiast “ciche wsparcie”, niezwiązane z realizacją strategii CSR, będzie wiązało się z koniecznością uiszczenia ryczałtu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, który w jest niejako karą za bezinteresowne niesienie wsparcia. Ale i od tej zasady znajdziemy wyjątki.

---

<sup>2</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 1 sierpnia 2024 r. nr 0111-KDIB1-2.4010.330.2024.2.MK; podobnie w M. in. interpretacjach indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 2 maja 2024 r. nr 0111-KDIB2-1.4010.47.2024.2.KK, 8 kwietnia 2024 r. nr 0111-KDIB2-1.4010.53.2024.2.DD, 29 stycznia 2024 r. nr 0111-KDIB1-2.4010.616.2023.2.MC, 16 stycznia 2024 r. nr 0114-KDIP2-2.4010.630.2023.1.ASK, 1 grudnia 2023 r. nr 0114-KDIP2-2.4010.630.2023.1.ASK.

<sup>3</sup> Potwierdza to interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 maja 2023 r. nr 0111-KDIB1-1.4010.139.2023.2.BS.

## Darowizny na rzecz powodzian

W związku z powodzią Minister Finansów wydał rozporządzenie z 7 października 2024 r. w sprawie zaniechania poboru ryczału od dochodów spółek w związku z usuwaniem skutków powodzi z września 2024 r<sup>4</sup>

Zgodnie z rozporządzeniem przekazanie wsparcia na rzecz określonych organizacji w celu wsparcia usuwania skutków powodzi korzysta z zaniechania poboru ryczału od dochodów spółek.

Z zaniechania mogą skorzystać dochody z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą odpowiadające:

- wysokości poniesionych kosztów wytworzenia lub cenie nabycia rzeczy lub praw będących przedmiotem darowizn,
- wysokości kosztów poniesionych z tytułu wykonania nieodpłatnego świadczenia,
- jeśli te darowizny i nieodpłatne świadczenia przekazywane są na rzecz organizacji wskazanych w art. 3 ust. 2 i 3 o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie celem usuwania skutków powodzi z września 2024 r.

Organizacjami, których wsparcie skorzysta z zaniechania z podatku są m.in. fundacje i stowarzyszenia.

**Istotne jest, że z zaniechania poboru nie skorzysta wsparcie udzielone w formie pieniężnej.**

Jak zostało wskazane w uzasadnieniu do projektu rozporządzenia pomocą może być np. zaspokojenie podstawowych potrzeb życiowych, tj. udostępnienie lokalu mieszkalnego, czy zapewnienie żywności.

**Zaniechanie ma zastosowanie do dochodów z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą osiągniętych od 12 września do 31 grudnia 2024 r.**

Wskazane rozwiązanie jest powieleniem rozwiązania wprowadzonego w rozporządzeniu z dnia 18 marca 2022 r. w sprawie zaniechania poboru ryczału od dochodów spółek w związku z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych na terytorium Ukrainy<sup>5</sup>

## A co, jeżeli obdarowanym jest podmiot powiązany?

Podmiotem powiązaniem ze spółką korzystającą z modelu estońskiego może być także fundacja, która prowadzi działania charytatywne, np. związane ze wsparciem powodzian lub z usuwaniem skutków powodzi, wtedy takie przekazanie darowizny może być jednak bardziej ryzykowne jeśli chodzi o opodatkowanie ryczałem.

W mojej ocenie, w takim przypadku przekazanie darowizny na rzecz takiej fundacji nie musi prowadzić do powstania ukrytego zysku - mimo wymienienia darowizny jako przykładowego świadczenia powodującego powstanie ukrytego zysku w przypadku przekazania na rzecz podmiotu powiązanego. W tym przypadku jednak trzeba przypomnieć, że ukryte zyski powstają gdy świadczenie dokonywane jest w związku z prawem do udziału w zysku.

<sup>4</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 października 2024 r. w sprawie zaniechania poboru ryczału od dochodów spółek w związku z usuwaniem skutków powodzi z września 2024 r. (Dz.U. z 2024 r. poz. 1550).

<sup>5</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 marca 2022 r. w sprawie zaniechania poboru ryczału od dochodów spółek w związku z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych na terytorium Ukrainy (Dz.U. z 2022 r. poz. 641).

Przykładowo w interpretacji indywidualnej z 13 sierpnia 2024 r.<sup>6</sup> Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wskazał, że nie występuje przesłanka do uznania darowizny za świadczenie dokonywane w związku z prawem do udziału w zysku, w przypadku, w którym darowizna jest przekazywana na rzecz fundacji będącej podmiotem powiązaniem, a spełnione są takie warunki:

*“- Wspólnikowi z tytułu pełnionych funkcji nie będą przysługiwały żadne uprawnienia do majątku obdarowanych podmiotów powiązanych, także po ich ewentualnej likwidacji,*

*- Fundator nie otrzymuje z Fundacji żadnych świadczeń,*

*- Przedmiotowe Darowizny wejdą w skład majątku Fundacji i będą one wykorzystywane wyłącznie na cele działalności statutowej,*

*- Wspólnik, z tytułu pełnionych funkcji (jako fundator Fundacji) nie osiąga żadnych korzyści majątkowych.*

Tu dodatkowo trzeba wskazać, że otrzymywanie świadczeń z fundacji przez jej fundatora będącego jednocześnie wspólnikiem spółki korzystającej z modelu estońskiego dodatkowo pozbawiłoby spółkę prawa do korzystania z tej formy opodatkowania.

Jednak w przypadku przekazania darowizny na rzecz fundacji będącej podmiotem powiązaniem trzeba zachować ostrożność, bo zdaniem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wyrażonym w interpretacji indywidualnej z 19 czerwca 2024 r.<sup>7</sup> do powstania ukrytego zysku dojdzie gdy spółka jest jedynym fundatorem i darczyńcą fundacji oraz gdy to fundacja de facto wyznacza wysokość potrzebnego wsparcia.

Niekorzystne stanowisko Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej można znaleźć także w interpretacji indywidualnej z 8 lutego 2024 r.<sup>8</sup>, w której organ wskazał, że przekazywanie środków wynika z ustaleń pomiędzy podmiotami powiązaniem, w wyniku czego powstaje ukryty zysk.

Należy uważać także na przekazywanie wsparcia na rzecz podmiotów powiązanych, które ucierpiały w wyniku powodzi - w tym przypadku organy podatkowe mogą dopatrzeć się ukrytego zysku.

## Wnioski

Pomimo, że wydawałoby się, iż przekazywanie darowizn nie ma związku z działalnością gospodarczą, to jednak nie zawsze tak jest. Wskazany związek z działalnością gospodarczą wystąpi, kiedy przekazywanie darowizn jest realizacją strategii społecznej odpowiedzialności biznesu, gdzie pomoc niesiona przez podatnika ma ustrukturyzowany i zaplanowany mechanizm. Sama realizacja strategii CSR jest tym samym działaniem mającym na celu promowanie spółki jako odpowiedzialnej społecznie.

Ponadto należy pamiętać, że w szczególnych okolicznościach prawodawca wprowadza rozwiązania oparte na zaniechaniu poboru podatku. Takie rozwiązanie zostało przewidziane dla darowizn przekazywanych na rzecz powodzi, czy w związku z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych na terytorium Ukrainy, jednak i w takich sytuacjach niezbędne jest spełnienie określonych przesłanek do zastosowania tych przepisów.

---

<sup>6</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 sierpnia 2024 r. nr 0111-KDIB2-1.4010.213.2024.2.AJ.

<sup>7</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 czerwca 2024 r. nr 0114-KDIP2-2.4010.170.2024.2.SJ.

<sup>8</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z interpretacji indywidualnej z 8 lutego 2024 r. nr 0111-KDIB1-2.4010.662.2023.1.ANK.

# Święta w spółce na CIT estońskim

## Jak podatkowo traktować prezenty dla pracowników i klientów spółki?

**Marta Chorzępa - Starosta**

Zwyczajowo spółki przekazują swoim pracownikom, współpracownikom, klientom, czy kontrahentom prezenty z okazji Mikołajek, Świąt Bożego Narodzenia, czy też z innych okazji. Każde takie przekazanie prezentu wiąże się z konsekwencjami podatkowymi zarówno po stronie spółki na CIT estońskim, jak również po stronie beneficjenta takiego prezentu.

### Prezent jako wydatek na reprezentację dla spółki

Prezenty z logo spółki wydawane współpracownikom, klientom, kontrahentom traktowane są jako wydatki na reprezentację i reklamę. W pierwszej kolejności należy odpowiedzieć na pytanie, czy tego typu wydatki mają związek z prowadzoną działalnością? Odpowiedź brzmi: *tak*, również w odniesieniu do wydatków na przekazywany w prezencie alkohol. Co oznacza, że ich poniesienie nie jest opodatkowane jako wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą.

**Wydatki na reprezentację, w tym na prezenty dla klientów, kontrahentów, czy współpracowników, mają związek z prowadzoną działalnością gospodarczą i nie podlegają opodatkowaniu ryczałtem.**

Takie stanowisko znajdziemy zarówno w interpretacjach indywidualnych, jak i w wyrokach sądów administracyjnych.<sup>9</sup>

Jednak przy tym stwierdzeniu nie możemy się zatrzymać. Dlaczego?

### Wydatki na reprezentację jako ukryte zyski

Wydatki na reprezentację zostały wprost wskazane jako kategoria ukrytych zysków podlegających opodatkowaniu CIT estońskim<sup>10</sup>. Oznacza to, że jeżeli przekazanie takiego prezentu:

---

<sup>9</sup> Przykładowo: interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 kwietnia 2024 r. nr 0111-KDIB1-3.4010.50.2024.2.MBD; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 marca 2024 r. nr 0114-KDIP2-2.4010.10.2024.2.IN; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 2 maja 2024 r. nr 0111-KDIB2-1.4010.47.2024.2.KK. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 stycznia 2024 r. w sprawie o sygn. akt III SA/Wa 2398/23 i w tej samej sprawie wyrok NSA oddalający skargę organu podatkowego z dnia 3 września 2024 r. w sprawie o sygn. akt II FSK 650/24; prawomocny wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 października 2022 r. w sprawie o sygn. akt I SA/Gd 917/22.

<sup>10</sup> Art. 28m ust. 3 pkt 7 ustawy o CIT w brzmieniu: 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 lub z tym udziałowcem, akcjonariuszem albo wspólnikiem, w szczególności: (...) darowizny, w tym prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju.

- będzie związane z prawem do udziału w zysku,
- będzie przekazane wspólnikom spółki lub podmiotom powiązanim bezpośrednio lub pośrednio ze wspólnikami lub spółką,

to spółka będzie musiała wykazać do opodatkowania świadczenie w postaci prezentu jako dochód z tytułu ukrytych zysków.

**W związku z tym, że do ukrytych zysków zaliczamy prezenty dla wspólników i podmiotów powiązanych (przynajmniej w zdecydowanej większości przypadków), to niezbędne jest wykazanie do kogo ostatecznie trafił przekazywany przez spółkę prezent.**

W konsekwencji spółka będzie musiała udowodnić, że prezenty faktycznie trafiły do współpracowników, klientów, czy kontrahentów.

Kolejne pytanie, które się pojawia-w jaki sposób to zrobić? Prawodawca tutaj nie daje jednego rozwiązania. Ważne, żeby spółka mogła wykazać gdzie/do kogo faktycznie trafia dany prezent.

## A po stronie otrzymującego prezent?

Jeżeli podmiot otrzymujący prezent jest przykładowo:

- osobą fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą,
- spółką,

to po swojej stronie wykazuje przychód podatkowy z działalności gospodarczej/działalności operacyjnej z tytułu świadczenia w naturze/nieodpłatnego świadczenia<sup>11</sup>, natomiast spółki stosujące opodatkowanie CIT EE ewidencjonują przychód zgodnie z ustawą o rachunkowości. Na spółce przekazującej prezent nie ciąży w tym zakresie obowiązek płatnika podatku dochodowego.

Ewentualnie zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym możliwe jest w odniesieniu do prezentów dla osób fizycznych, jeżeli przekazanie takiego prezentu (świadczenie niepieniężne) miałoby związek z działaniami promocyjnymi lub reklamowymi spółki<sup>12</sup>.

## Czy tak samo jest z prezentami dla pracowników?

Prezenty dla pracowników również mają związek z prowadzoną działalnością gospodarczą spółki, więc nie podlegają opodatkowaniu jako wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą<sup>13</sup>. Tutaj znowu pojawia się kwestia wykazania przekazania pracownikom prezentów przez spółkę, co powinno być każdorazowo odpowiednio udokumentowane.

Jednak w tej sytuacji, spółka powinna również taki prezent traktować jako przychód pracownika ze stosunku pracy, co wiąże się z wypełnieniem przez spółkę obowiązków płatnika.

Jeżeli przekazywany prezent dla pracownika stanowiłby darowiznę, to taka darowizna nie ma związku z prowadzoną przez spółkę działalnością gospodarczą, a tym samym podlegałaby opodatkowaniu jako wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą<sup>14</sup>.

---

<sup>11</sup> Art. 14 ust. 2 pkt 8 ustawy o PIT; art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT.

<sup>12</sup> Art. 21 ust. 1 pkt 68a ustawy o PIT.

<sup>13</sup> Interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 18 października 2024 r. nr 0111-KDIB2-1.4010.362.2024.2.AS i z dnia 15 listopada 2023 r. nr 0114-KDIP2-2.4010.518.2023.1.AS.

<sup>14</sup> Ewentualny wyjątek mogłyby stanowić darowizny w ramach CSR.

Ponadto, na spółce nie ciążyłyby obowiązki płatnika, bowiem darowizna nie podlegałaby opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, tylko podatkiem od spadków i darowizn.

## VAT od prezentów

Spółka nabywając prezenty, zasadniczo odlicza podatek od towarów i usług<sup>15</sup>. Przyjęte jest bowiem, że wydatki na prezenty i przekazywanie prezentów jest związane z działalnością gospodarczą w sposób pośredni:

Zatem biorąc pod uwagę przedstawione we wniosku okoliczności sprawy oraz obowiązujące przepisy prawa podatkowego należy stwierdzić, że w analizowanym przypadku Wnioskodawcy przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z nabyciem artykułów spożywczych (...) przekazywanych przez Wnioskodawcę jako upominki i prezenty świąteczne dla kontrahentów Wnioskodawcy. Wskazać należy, że w przedmiotowej sprawie został spełniony warunek uprawniający do odliczenia podatku od towarów i usług zawartego w fakturach dokumentujących nabycie towarów, tj. związek nabywanych towarów ze sprzedażą opodatkowaną.<sup>16</sup>

W konsekwencji przekazywanie nieodpłatnie prezentów przez spółkę traktowane jest jako nieodpłatna dostawa towarów podlegająca opodatkowaniu VAT (z uwagi na to, że spółka miała prawo do odliczenia VAT) na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy o VAT. Wiąże się to z obowiązkiem wykazania VAT od takiego przekazania, co powinno być odpowiednio udokumentowane.

Może jednak dojść do sytuacji, kiedy nie powstanie obowiązek wykazania VAT należnego. Muszą być jednak spełnione przesłanki *prezentu o małej wartości*, o którym mowa w art. 7 ust. 3 i 4 ustawy o VAT:

1. przekazanie prezentu następuje na cele związane z działalnością gospodarczą,
2. przekazanie prezentu o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł (bez podatku) → musi być prowadzona ewidencja pozwalająca na ustalenie tożsamości osób otrzymujących prezent,
3. przekazanie prezentu o wartości do 20 zł → bez konieczności prowadzenia ewidencji, o której mowa w pkt 2 powyżej.

## Wnioski

Wydatki na reprezentację:

- nie stanowią wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, ale
- mogą stanowić - i w zdecydowanej większości przypadków stanowią - ukryte zyski.

Prezenty dla klientów, kontrahentów czy współpracowników klasyfikowane są jako wydatki na reklamę i reprezentację, wobec tego, żeby nie wykazywać dochodu do opodatkowania z tytułu ukrytych zysków, niezbędne jest odpowiednie udokumentowanie wydatków na prezenty dla klientów, kontrahentów czy współpracowników.

Należy pamiętać również o konsekwencjach związanych z otrzymaniem takiego prezentu w postaci powstania dochodu z tytułu świadczenia w naturze, które stanowi przychód z działalności gospodarczej lub działalności operacyjnej, a prezenty otrzymane przez spółkę

---

<sup>15</sup> Art. 86 ust. 1 ustawy o VAT; por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 października 2024 r. 0114-KDIP4-3.4012.383.2024.4.RK; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 30 września 2024 r. nr 0111-KDIB3-1.4012.342.2024.3.AB.

<sup>16</sup> interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 8 maja 2020 r. nr 0114-KDIP4-2.4012.41.2020.3.MC.

na CIT estońskim powinny być odpowiednio zaewidencjonowane rachunkowo. Natomiast w odniesieniu do prezentów przekazywanych pracownikom, na spółce będą ciążyły obowiązki płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych.

Przy prezentach nie zapominajmy również o VAT, bowiem z uwagi na możliwość (co do zasady) odliczenia VAT od nabycia prezentów, nieodpłatne przekazanie prezentów będzie się wiązało z koniecznością wykazania VAT należnego od takiego przekazania (chyba, że będą to prezenty o tzw. małej wartości).





# INTERPRETACJE / WYROKI

## INTERPRETACJE I WYROKI

### Czy JPK\_CIT dotyczy spółki na CIT estońskim?

**Dominika Walter**

#### Co to jest JPK\_CIT i kogo dotyczy?

JPK\_KR to skrót od jednolitego pliku kontrolnego dla ksiąg rachunkowych, który służy do przekazywania ksiąg rachunkowych i dowodów księgowych organom podatkowym. Do tej pory podatnicy zobowiązani byli udostępnić księgi rachunkowe tylko na żądanie organu.

JPK\_CIT, zbudowany w oparciu o dotychczasową strukturę JPK\_KR, zakłada obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych na bieżąco przy pomocy systemów komputerowych i udostępnianie tych ksiąg organom w określonych terminach.

Z dniem 1 stycznia 2025 r. wejdą w życie przepisy z art. 9 ust. 1c, 1d, 1e, 1f, 1g ustawy o CIT. W związku z tym, podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, którzy są zobowiązani do składania rocznego zeznania podatkowego będą zobowiązani również do prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu programów komputerowych i przesyłania ich do urzędu skarbowego stosując nową strukturę logiczną tzw. JPK\_CIT, na którą składa się JPK\_KR\_PD i JPK\_ST\_KR. Obowiązkiem temu będą również podlegały podmioty podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzące księgi rachunkowe oraz fundacje rodzinne.

Nowe obowiązki będą realizowane według harmonogramu określonego przez ustawodawcę za lata podatkowe rozpoczynające się po:

- po 31 grudnia 2024 r. – obowiązek dotyczy podatników CIT, których wartość przychodu w poprzednim roku podatkowym przekroczyła 50 mln euro (tzw. duży podatnik CIT) oraz podatkowych grup kapitałowych,
- po 31 grudnia 2025 r. – obowiązek dotyczy pozostałych podatników CIT oraz PIT zobowiązanych do składania JPK\_VAT,
- po 31 grudnia 2026 r. – obowiązek dotyczy pozostałych podatników CIT oraz PIT.

Termin przesyłania ksiąg w nowej strukturze jest tożsamy z terminem składania deklaracji rocznej, tj., do końca 3 miesiąca kolejnego roku podatkowego.

## Czy zmiany dotkną podatników estońskiego CIT?

Wybór opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek nie zwolni podatników z obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych według nowych wytycznych.

Przepis z art. 9 ust. 1c ustawy o CIT odnosi się również do podatników składających deklarację na podstawie art. 28r ust. 1, czyli do podatników estońskiego CIT składających CIT-8E. Ponadto, żadne ze zwolnień z tego obowiązku na podstawie ust. 1d nie odnosi się do tej grupy podatników. Minister Finansów może zwolnić z obowiązku prowadzenia i przesyłania ksiąg w formie JPK\_CIT w drodze rozporządzenia, jednak w projekcie takiego rozporządzenia również nie znajdziemy podatników estońskiego CIT.

## Potwierdzenie w interpretacji Dyrektora KIS

W tej kwestii miał już okazję zająć stanowisko Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. W interpretacji indywidualnej z dnia 10 października 2024 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.364.2024.1.PK uznał stanowisko podatnika CIT EE jako nieprawidłowe stwierdzając, że w roku 2023 r., uzyskane przez niego przychody bilansowe, rozpoznawane zgodnie z przepisami o rachunkowości, przekroczyły w ujęciu rocznym równowartość 50 mln euro i w związku z tym, podatnik ten będzie zobowiązany prowadzić księgi rachunkowe przy użyciu programów komputerowych i przesłać je do urzędu skarbowego po raz pierwszy za rok podatkowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2024 r.

# Czy najem nieruchomości od wspólników stanowi (nie)ukryty zysk w spółce?

**Dominika Walter**

Wynajem nieruchomości przez udziałowców na rzecz spółki opodatkowanej estońskim CIT wciąż budzi wiele wątpliwości interpretacyjnych, a stanowisko organów nadal nie jest jednolite. Dlaczego? Z analizy negatywnych dla podatników interpretacji indywidualnych wynika, że organ podatkowy wątpi w należyte zaopatrzenie spółek w środki niezbędne do prowadzenia działalności gospodarczej przez jej wspólników. Duże znaczenie ma również przyjęty model biznesowy, który uzasadnia brak nieruchomości w jej majątku.

## Najnowsze stanowisko organów podatkowych

**W październiku 2024 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał stanowiska podatników za prawidłowe, stwierdzając, że najem nieruchomości od podmiotów powiązanych ze spółką nie stanowi ukrytych zysków.**

W interpretacji indywidualnej z dnia 10 października 2024 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.405.2024.2.PC, w stanie faktycznym Wnioskodawca wskazał, że należy do grupy spółek prowadzących kluby fitness. Przyczyną nieposiadania przez Spółkę w majątku własnym nieruchomości jest przyjęty przez jej wspólników model biznesowy, polegający na wynajmowaniu lokali w celu prowadzenia w nich klubów. Wnioskodawca uzasadnił to wysokimi, comiesięcznymi wydatkami związanymi z obsługą nieruchomości. Wspólnicy Spółki planują kupić wynajmowaną przez Spółkę do tej pory nieruchomość i kontynuować najem na rzecz Spółki.

Dyrektor KIS w uzasadnieniu interpretacji indywidualnej, uwzględnił m.in. chęć pozostania wspólników przy aktualnym modelu biznesowym spółki oraz przyjął, że Spółka posiadała i posiada składniki majątku niezbędne do prowadzenia działalności gospodarczej.

Z kolei, w interpretacji indywidualnej z dnia 2 października 2024 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.295.2024.3.ASK również korzystnej dla podatnika, Wnioskodawca jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością powstałą z przekształcenia przedsiębiorcy. Nieruchomość wynajmowana przez wspólnika nigdy nie należała do majątku Spółki. Wspólnik posiada inne nieruchomości, które wynajmuje podmiotom niepowiązanym. Wynajmowana nieruchomość jest przystosowana do przedmiotu działalności Wnioskodawcy poprzez środki trwałe w postaci urządzeń.

Organ podatkowy przy ocenie stanowiska Wnioskodawcy wziął pod uwagę m.in. fakt, że umowa najmu została zawarta jeszcze przed wejściem Spółki na estoński CIT.

## Ukryty zysk, czy nie?

Organy podatkowe niejednokrotnie uznały, że jeżeli wynajmowane nieruchomości są niezbędne do prowadzenia działalności przez spółkę, to wspólnicy nie zadbali przy zawiązywaniu spółki o jej należyte wyposażenie. Bardziej skomplikowanym stanem faktycznym do oceny istnienia ukrytych zysków jest sytuacja, w której przed przekształceniem przedsiębiorcy w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością dochodzi do wycofania nieruchomości do majątku prywatnego udziałowca nowopowstałej spółki. Dyrektor KIS długo nie uwzględnił, że celem takiego działania jest ograniczenie ryzyka

biznesowego, chociaż i to stanowisko ulega zmianie<sup>17</sup>. WSA w licznych wyrokach przyjął, że najem nieruchomości przez spółki jest częstą praktyką gospodarczą.<sup>18</sup> Powyższe interpretacje podatkowe dają nadzieję na bardziej przychylne stanowisko organów podatkowych w podobnych sprawach w przyszłości.

# Czy przychód z kryptowalut zaliczamy do przychodów pasywnych?

**Marta Chorzępa-Starosta**

## Przychody pasywne

Jednym z warunków wejścia na CIT estoński oraz przesłanek utraty prawa do CIT estońskiego jest struktura przychodów spółki. Zgodnie z tym warunkiem, **spółka na CIT estońskim nie może mieć więcej niż 50% przychodów z działalności (liczonej łącznie z VAT) z tzw. przychodów pasywnych (liczonych łącznie z VAT)**.<sup>19</sup> Do przychodów pasywnych zalicza się przychody:

1. z wierzytelności,
2. z odsetek i pożytków z wszelkiego rodzaju pożyczek,
3. z części odsetkowej raty leasingowej,
4. z poręczeń i gwarancji,
5. z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,
6. ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,
7. z transakcji z podmiotami powiązanymi (w rozumieniu przepisów o cenach transferowych) - gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma.

## Czy do przychodów pasywnych zaliczamy przychody z kryptowalut?

Przychód z kryptowalut nie zalicza się do żadnej z kategorii przychodów pasywnych, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT.

Takie stanowisko potwierdzają organy podatkowe w wydanych interpretacjach indywidualnych, np. w interpretacji indywidualnej z dnia 23 sierpnia 2024 r. nr 0111-KDIB1-1.4010.348.2024.1.MF<sup>20</sup>.

Przychody z kryptowalut nie podlegają opodatkowaniu CIT estońskim, z uwagi na zakres stosowania przepisów ustawy o CIT, o którym mowa w art. 28h ust. 1 ustawy o CIT. Wskazany

<sup>17</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 6 czerwca 2024 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.95.2024.3.BJ.

<sup>18</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 7 grudnia 2023 r., sygn. I SA/Go 276/23; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 lipca 2023 r., sygn. I SA/Gd 176/23; wyrok WSA w Łodzi z dnia 28 marca 2023 r., sygn. I SA/Łd 93/23.

<sup>19</sup> Art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT.

<sup>20</sup> Podobnie w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 sierpnia 2023 r. 0111-KDIB1-1.4010.366.2023.1.SG.

przepis nie wyłącza zastosowania art. 22d ustawy o CIT, co niesie za sobą ważne dla podatnika konsekwencje. Wynika to z objaśnień podatkowych, gdzie Minister Finansów<sup>21</sup> wskazuje:

4. Należy wskazać, że ryczałt jest alternatywnym sposobem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w stosunku do klasycznego CIT. Przepis art. 28h ustawy o CIT wskazuje, że dla ustalenia podstawy opodatkowania w ryczałcie nie stosuje się innych przepisów ustawy o CIT regulujących analogiczne kwestie, tj. w zakresie ustalenia dochodu, podstawy opodatkowania, stawki podatkowej, a także przychodu z budynków czy podatku minimalnego, których rozliczenie jest bezpośrednio związane z podstawowymi (klasycznymi) zasadami rozliczania podatku CIT. **Przepis art. 28h ustawy o CIT nie wyłącza jednak stosowania innych przepisów tej ustawy, regulujących odrębne obowiązki podatkowe, tj. w zakresie cen transferowych (rozdział 1a), dochodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych, dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej, dochodów z niezrealizowanych zysków, czy w zakresie obowiązków płatnika i poboru podatku u źródła.** Oznacza to, że przepisy regulujące te kwestie, znajdują zastosowanie również do podatników, którzy wybrali opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek.

Spółka opodatkowana CIT estońskim rozlicza dochody z kryptowalut na zasadach ogólnych (klasycznych) wynikających z art. 22d ustawy o CIT z zastosowaniem stawki 19%.

W odniesieniu do dochodów z kryptowalut ustawa o CIT przewiduje szczególne zasady dotyczące w szczególności przychodów i kosztów uzyskania przychodów.

## Czy po przekształceniu spółki korzystającej z estońskiego CIT trzeba ponownie złożyć ZAW-RD?

**Adam Giedrojc**

### Przykład przekształcenia

Z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej wystąpiła spółka komandytowa korzystająca z opodatkowania estońskim CIT.

Po stronie wspólników spółki pojawiły się wątpliwości, czy planowane przekształcenie w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością nie pozbawi spółki prawa do korzystania z ryczałtu od dochodów spółek i czy dalsze prawo do korzystania z tej formy opodatkowania będzie wymagało ponownego złożenia ZAW-RD.

<sup>21</sup> Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 lutego 2023 r. nr 0114-KDIP2-2.4010.222.2022.1.IN.

## Brak konieczności ponownego złożenia ZAW-RD

W interpretacji indywidualnej z 2 października 2024 r.<sup>22</sup> Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej potwierdził, że:

1. przekształcenie spółki jest działaniem reorganizacyjnym niepozbawiającym spółki prawa do opodatkowania ryczałtem,
2. przekształcenie spółki nie powoduje konieczności ponownego złożenia ZAW-RD.

**Wynika to przede wszystkim z tego, że zarówno w świetle Kodeksu spółek handlowych jak i Ordynacji podatkowej spółka powstała w wyniku przekształcenia wstępuje w prawa i obowiązki spółki przekształcanej.**

Również ustawa o rachunkowości przewiduje, że zmiana formy prawnej jednostki nie stanowi przeszkody do uznania, że działalność będzie kontynuowana oraz że spółka po przekształceniu kontynuuje rozpoczęty rok podatkowy, a spółka przekształcana nie sporządza rocznego sprawozdania na ostatni dzień funkcjonowania.

W związku z powyższym de facto po przekształceniu działalność jest prowadzona przez ten sam podmiot tylko pod inną formą prawną.

Ponadto z przepisów ustawy o CIT dotyczących ryczałtu od dochodów spółek nie wynika, aby zmiana formy prawnej powodowała utratę prawa do opodatkowania w modelu estońskim. Skoro spółka po przekształceniu nadal korzysta z estońskiego CIT, to nie musi składać ZAW-RD, tym bardziej, że ustawa o CIT nie przewiduje takiego obowiązku.

Takie stanowisko organu jest zbieżne ze stanowiskiem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej zajmowanym we wcześniejszych interpretacjach indywidualnych<sup>23</sup>.

## Czy data podjęcia uchwały o wypłacie dywidendy lub zaliczki na poczet dywidendy decyduje o stawce ryczałtu?

**Adam Giedrońc**

### Wyrok WSA w Gdańsku

W wyroku z 9 października 2024 r., WSA w Gdańsku<sup>24</sup> wskazał, że skoro z art. 28n ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT wynika, że rozdysonowany dochód stanowi podstawę opodatkowania w roku podatkowym, w którym została podjęta uchwała o podziale zysku lub pokryciu

---

<sup>22</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 2 października 2024 r. nr 0111-KDIB1-1.4010.435.2024.1.RH.

<sup>23</sup> por.. interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 lipca 2024 r. nr 0111-KDIB2-1.4010.253.2024.1.AJ, 8 marca 2024 r. nr 0111-KDIB1-2.4010.45.2024.1.END, 16 marca 2023 r. nr 0111-KDIB1-1.4010.28.2023.1.RH.

<sup>24</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z 9 października 2024 r. sygn. akt I SA/Gd 620/24.

straty, to termin powstania zobowiązania podatkowego wiąże się z datą podjęcia uchwały. Wcześniej WSA w Gdańsku zajął tożsame stanowisko w wyroku z 23 maja 2023 r.<sup>25</sup> Podobnie orzekały również WSA w Warszawie<sup>26</sup> oraz WSA w Krakowie<sup>27</sup>. To samo stanowisko zajmuje również Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej<sup>28</sup>.

## Nie jest to jednak jednolita linia orzecznicza

Do innych wniosków doszedł WSA w Lublinie<sup>29</sup>. Sąd wskazał, że na potrzeby ustalenia stawki ryczałtu mającej zastosowanie do wypłaty zysku **ma zastosowanie stawka właściwa dla okresu wypracowania zysku podlegającego wypłacie, a nie stawka właściwa dla roku, w którym podejmowana jest uchwała o podziale zysku**. W związku z tym podatnicy muszą czekać w niepewności na rozstrzygnięcie tego zagadnienia przez NSA (poza wyrokiem WSA w Warszawie pozostałe wspomniane wyroki są nieprawomocne).

## Skutki dla podatników

Oba warianty mogą być korzystne dla spółek opodatkowanych ryczałtem, a zależy to od indywidualnej sytuacji danego podatnika (w jakim okresie stosował stawkę 10%, a w jakim stawkę 20%).

W przypadku przyjęcia stanowiska zakładającego, że należy zastosować stawkę ryczałtu właściwą dla roku, w którym podejmowana jest uchwała, spółka może zatrzymać zyski i poczekać z ich podziałem do uzyskania statusu małego podatnika CIT. Powiązanie statusu podatnika na potrzeby ustalenia właściwej stawki podatku z rokiem, w którym ten zysk został wypracowany, nie daje takich korzyści.

Niepewność w zakresie ustalenia stawki CIT estońskiego istotna jest z punktu widzenia podatników, których status się zmienia w czasie, dlatego takie podmioty warto, aby uzyskały interpretację indywidualną.

W odniesieniu do zaliczek na poczet zysku sprawa jest bardziej skomplikowana, a wynika to z rozbieżności czasowej uchwał o wypłacie zaliczki na poczet dywidendy i uchwały o podziale zysku. W takim zakresie, jeżeli dochodzi do zmiany stawki CIT estońskiego pomiędzy rokiem podjęcia uchwał ws. zaliczki na poczet dywidendy a rokiem podjęcia uchwały o wypłacie zysku, to niezbędne jest odpowiednie rozliczenie i wykazanie tych uchwał w CIT-8E.

---

<sup>25</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z 23 maja 2023 r. sygn. akt I SA/Gd 294/23.

<sup>26</sup> Prawomocny wyrok WSA w Warszawie z 12 grudnia 2023 r. sygn. akt III SA/Wa 1981/23.

<sup>27</sup> Wyroki WSA w Krakowie WSA w Krakowie z 19 października 2023 r. sygn. akt I SA/Kr 825/23 oraz z 19 maja 2023 r. sygn. akt I SA/Kr 187/23.

<sup>28</sup> Interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 października 2024 r. nr 0114-KDIP2-2.4010.386.2024.2.ASK, 26 września 2024 r. nr 0114-KDIP2-2.4010.351.2024.2.IN i 0114-KDIP2-2.4010.350.2024.2.ASK, 20 września 2024 r. nr 0114-KDIP2-2.4010.376.2024.2.IN, 4 września 2024 r. nr 0114-KDIP2-2.4010.340.2024.3.AP, 15 stycznia 2021 r. nr 0114-KDIP2-2.4010.118.2022.3.KW.

<sup>29</sup> Wyroki WSA w Lublinie z wyrokach z 15 listopada 2023 r. sygn. akt I SA/Lu 390/23 i z 15 grudnia 2023 r. sygn. akt I SA/Lu 635/23.



# AKTUALNOŚCI

## AKTUALNOŚCI

### Factoring. Podstawa opodatkowania podzielonego zysku w PIT. Podatnik rozpoczynający działalność

**Adam Giedrojć**

W ostatnim czasie Ministerstwo Finansów udzieliło odpowiedzi na dwie interpelacje poselskie dotyczące estońskiego CIT. Obie odpowiedzi podtrzymują dotychczasowe stanowisko organów podatkowych.

Pierwsza z omawianych interpelacji poselskich<sup>30</sup> skierowana została do Ministra Finansów w zakresie konieczności rozpoznania przychodów z faktoringu wierzytelności własnych jako przychodów pasywnych oraz w zakresie podstawy podatku płaconego przez wspólników spółki opodatkowanej ryczałtem.

Kolejna interpelacja poselska dotyczącą estońskiego CIT<sup>31</sup> dotyczyła posiadania statusu małego podatnika w przypadku przekształcenia z jednoosobowej działalności gospodarczej.

---

<sup>30</sup> Interpelacja poselska z 25 września 2024 r. nr 4923, Odpowiedź Ministra Finansów z 15 października 2024 r. nr DD8.054.8.2024. na interpelację poselską z 25 września 2024 r. nr 4923.

<sup>31</sup> Interpelacja poselska z 25 września 2024 r. nr 4864. Odpowiedź Ministra Finansów z 5 listopada 2024 r. nr DD8.054.7.2024 na interpelację poselską z 25 września 2024 r. nr 4864.

## Czy przez faktoring można utracić prawo do ryczału?

Zdaniem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej - tak<sup>32</sup>. Organ uważa, że nawet sprzedaż faktorowi własnych wierzytelności wiąże się z powstaniem przychodu pasywnego - jeśli przychody pasywne przekroczą łącznie 50% udziału w całości przychodów, spółka nie będzie uprawniona do korzystania z ryczału. Do podobnych wniosków co Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, doszedł także WSA w Bydgoszczy w wyroku z 21 lutego 2024 r.<sup>33</sup>

W orzecznictwie sądów administracyjnych dominuje jednak stanowisko zakładające, że faktoring wierzytelności własnych nie wiąże się z powstaniem przychodów pasywnych<sup>34</sup>.

**Odpowiedź Ministerstwa Finansów jest wymijająca - z odpowiedzi wynika jedynie, że samo korzystanie z faktoringu nie pozbawia prawa do wyboru/korzystania z ryczału od dochodów Spółek, a dopiero przekroczenie poziomu 50% przychodów pasywnych.**

Ministerstwo Finansów rozważa jednak wprowadzenie zmiany w art. 28j ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT, która wykluczyłaby z tzw. przychodów pasywnych przychody z wierzytelności własnych zbywanych na rzecz instytucji finansowych, których przedmiotem jest świadczenie usług odpłatnego nabywania wierzytelności.

Taka zmiana byłaby niewątpliwie pozytywna i należy oczekiwać, że Ministerstwo Finansów faktycznie ją wprowadzi.

## Podstawa opodatkowania przez wspólników podzielonego zysku

Pierwsza metoda kalkulowania PIT po stronie wspólników z tytułu wypłaty dywidendy zakłada, że podstawą opodatkowania w podatku PIT jest kwota faktycznie wypłaconego zysku, po potrąceniu ryczału od dochodów spółek należnego do zapłaty przez spółkę. Tak obliczony podatek obniża się o 70% lub 90% podatku CIT EE należnego z tytułu wypłaty zaliczki na dywidendę. Takie stanowisko niekiedy zajmował wcześniej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej<sup>35</sup>.

Aktualne stanowisko organów skarbowych<sup>36</sup> wskazuje jednak, że podstawą opodatkowania w PIT jest kwota zysku przeznaczonego do podziału – podatek oblicza się od wypłaconej dywidendy (bez pomniejszania jej o należny podatek CIT EE), a następnie tak obliczony podatek obniża się o 70% lub 90% podatku CIT EE należnego z tytułu wypłaty dywidendy. Na prawidłowość tego sposobu wskazuje również Przewodnik do Ryczału od dochodów spółek<sup>37</sup>, a także wyroki sądów administracyjnych<sup>38</sup>.

<sup>32</sup> Np. interpretacje indywidualne z np. interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29 grudnia 2022 r. nr 0111-KDWB.4010.84.2022.2.AZE i z 7 września 2023 r. nr 0111-KDWB.4010.37.2023.2.KP.

<sup>33</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z 21 lutego 2024 r. sygn. akt I SA/Bd 24/24.

<sup>34</sup> Wyroki: WSA w Krakowie z 20 sierpnia 2024 r. sygn. akt I SA/Kr 546/24, WSA w Gliwicach z 27 marca 2024 r. sygn. akt I SA/GI 1124/23, WSA w Warszawie z 6 lipca 2023 r. sygn. akt III SA/Wa 627/23.

<sup>35</sup> Interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 sierpnia 2022 r. nr 0113-KDIPT2-3.4011.381.2022.3.AK oraz z 21 stycznia 2022 r. nr 0112-KDIL2-1.4011.981.2021.4.DJ.

<sup>36</sup> M.in. interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z m.in. w interpretacjach indywidualnych wydanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z: 27 września 2022 r. nr 0112-KDIL2-1.4011.464.2022.2.TR, 23 sierpnia 2022 r. nr 0115-KDIT1.4011.338.2022.3.MR, 18 lipca 2022 r. nr 0115-KDIT1.4011.337.2022.4.MR, 25 sierpnia 2022 r. nr 0114-KDIP3-1.4011.550.2022.1.MG.

<sup>37</sup> Objasnienia podatkowe Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2021 r. – Przewodnik do Ryczału od dochodów spółek.

<sup>38</sup> M.in. wyroki: WSA w Warszawie z 25 stycznia 2024 r. sygn. akt III SA/Wa 2479/23, WSA w Szczecinie z 22 czerwca 2023 r. sygn. akt I SA/Sz 123/23, WSA w Warszawie z 6 czerwca 2023 r. sygn. akt III SA/Wa 564/23, WSA w Krakowie z 19 maja 2023 r. sygn. akt I SA/Kr 187/23, WSA w Gliwicach z 14 lutego 2023 r. sygn. akt I SA/GI 1178/22 oraz z 16 lutego 2023 r. sygn. akt I SA/GI 1171/22.

Teraz na prawidłowość tej drugiej metody Ministerstwo Finansów wskazało również w odpowiedzi na interpelację poselską.

## Podatnik rozpoczynający działalność

Stanowisko Ministerstwa Finansów w zakresie posiadania statusu podatnika rozpoczynającego działalność przez spółkę powstała w wyniku przekształcenia z jednoosobowej działalności gospodarczej nie zaskakuje - jest takie samo jak Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

Jak zostało wskazane w odpowiedzi na interpelację:

*“Spółka z o.o. powstała z przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej nie może być uznana za podatnika rozpoczynającego działalność gospodarczą. Nie budzi wątpliwości, że przedsiębiorca będący dotychczas podatnikiem podatku PIT wraz z przekształceniem jednoosobowej działalności gospodarczej w spółkę z o.o. staje się podatnikiem podatku CIT. Nie sposób jednak uznać, że podatnik taki rozpoczyna prowadzenie działalności gospodarczej. Z samej instytucji przekształcenia wynika bowiem wprost, że zamiarem przedsiębiorcy jest kontynuacja prowadzonej dotychczas działalności gospodarczej w ramach innej formy organizacyjno-prawnej, a nie rozpoczęcie prowadzenia działalności gospodarczej.*

Niekorzystnie w tym zakresie kształtuje się także orzecznictwo sądów administracyjnych - do podobnych wniosków co Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej i Ministerstwo Finansów doszły także WSA w Łodzi<sup>39</sup>, WSA w Kielcach<sup>40</sup>, WSA w Poznaniu<sup>41</sup> oraz WSA w Krakowie<sup>42</sup>.

Do innych wniosków (korzystnych dla podatników) dotychczas doszedł jedynie WSA we Wrocławiu w wyroku z 4 lipca 2024 r.<sup>43</sup>

---

<sup>39</sup> Prawomocny wyrok WSA w Łodzi z 9 maja 2024 r. sygn. akt I SA/Łd 138/24.

<sup>40</sup> Wyrok WSA w Kielcach z 29 lutego 2024 r. sygn. akt I SA/Ke 49/24.

<sup>41</sup> Prawomocny wyrok WSA w Poznaniu z 26 października 2023 r. sygn. akt I SA/Po 469/23.

<sup>42</sup> Wyrok WSA w Krakowie z 19 października 2023 r. sygn. akt I SA/Kr 825/23.

<sup>43</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z 4 lipca 2024 r. sygn. akt I SA/Wr 105/24.

# Projekt Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie sprawozdania finansowego sporządzanego na dzień inny niż dzień kończący rok obrotowy

**Marta Chorzępa - Starosta**

18 października 2024 r. na stronie Ministerstwa Finansów został opublikowany projekt Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie sprawozdania finansowego sporządzanego na dzień inny niż dzień kończący rok obrotowy. Komitet pracuje nad oficjalnym stanowiskiem w tej sprawie z uwagi na rozbieżną praktykę w zakresie sporządzania sprawozdania finansowego na dzień inny niż kończący rok obrotowy. Jest to temat szczególnie istotny dla spółek, które wybrały lub planują wybrać opodatkowanie CIT estońskim w trakcie roku obrotowego.

## Szczególny dzień bilansowy

W Projekcie stanowiska wprowadzono szereg definicji, w tym **szczególny dzień bilansowy** rozumiany jako dzień bilansowy, na który jednostka

- zamyka księgi i sporządza sprawozdanie finansowe, albo
- sporządza tylko sprawozdanie finansowe,

inny niż określony w statucie lub umowie jednostki jako dzień kończący rok obrotowy. Jest to również dzień, na który zgodnie z przepisami innymi niż ustawa o rachunkowości nakazane jest zamknięcie ksiąg rachunkowych lub sporządzenie sprawozdania finansowego. Tutaj wskazane są m.in. przepisy dotyczące CIT estońskiego - art. 28j ust. 5 ustawy o CIT.

## Ogólne zasady sporządzania sprawozdań finansowych

Projekt stanowiska przewiduje 11 ogólnych zasad sporządzania sprawozdań finansowych, do których zostały zaliczone m.in. :

1. wszystkie sprawozdania finansowe sporządzane są w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym, jak również w odpowiedniej strukturze logicznej (XML),
2. sprawozdania finansowe sporządzane są zgodnie z ustawą o rachunkowości, kierując się zasadą istotności,
3. informacje przedstawiane w sprawozdaniu finansowym mogą być wykazywane z większą szczegółowością niż wynika z ustawy o rachunkowości,
4. możliwe jest stosowanie uproszczeń dla jednostek mikro i małych,
5. nie ma zawsze znaku równości pomiędzy rokiem obrotowym a rokiem podatkowym,

6. poza jasnymi wyjątkami, zamknięcie ksiąg rachunkowych nie oznacza się zakończenia roku obrotowego jednostki,
7. odrębnie traktujemy dzień kończący rok obrotowy i inne zdarzenia powodujące zamknięcie ksiąg rachunkowych.

## Szczegółowe zasady sporządzania sprawozdań finansowych na szczególny dzień bilansowy

Ponadto znajdziemy 6 zasad dotyczących sporządzania sprawozdań finansowych na szczególny dzień bilansowy:

1. szczególny dzień bilansowy nie stanowi dnia kończącego rok obrotowy, ale kończy okres sprawozdawczy, sprawozdanie takie nie jest rocznym sprawozdaniem finansowym,
2. wystąpienie szczególnego dnia bilansowego rodzi obowiązek zamknięcia ksiąg rachunkowych na ten dzień i otwarcia ich następnego dnia (z pewnymi, jasno określonymi wyjątkami),
3. śródroczne sprawozdania finansowe zawierają dane:
  - a. w bilansie, na szczególny dzień bilansowy oraz dane porównawcze na dzień kończący rok obrotowy bezpośrednio poprzedzający ten szczególny dzień bilansowy,
  - b. w RZIS za okres od początku roku obrotowego do szczególnego dnia bilansowego oraz dane porównawcze za analogiczny okres sprawozdawczy poprzedniego roku obrotowego,
  - c. informację dodatkową,

Takie sprawozdanie nie podlega badaniu, nie musi zawierać zestawienia zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych, jednak kierownik jednostki może zdecydować o ich sporządzeniu.

4. zmiana formy prawnej nie zakłóca porównywalności danych,
5. kierownik jednostki powinien dołożyć wszelkich starań i należytej staranności w celu zaprezentowania danych porównawczych zgodnie z wymogami ustawy o rachunkowości,
6. sprawozdanie na szczególny dzień bilansowy nie podlega zatwierdzaniu oraz badaniu, ani nie ma wymogu dołączania do niego sprawozdania z płatności ani sprawozdania z działalności jednostki.

### Pierwsze roczne sprawozdanie finansowe sporządzane na koniec roku obrotowego po szczególnym dniu bilansowym

Przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych po śródrocznych sprawozdaniach finansowych musimy trzymać się 2 podstawowych zasad:

1. wystąpienie szczególnego dnia bilansowego nie przerywa ani nie kończy roku obrotowego - oznacza to, że roczne sprawozdanie finansowe obejmuje cały rok obrotowy spółki, natomiast w informacji dodatkowej można zaprezentować informacje porównawcze na dodatkowe dni bilansowe,
2. roczne sprawozdanie finansowe sporządza się na podstawie informacji pochodzących z ksiąg rachunkowych danego roku obrotowego; w takiej sytuacji

sprawozdanie sporządza się na podstawie danych z ksiąg rachunkowych za np. 2 krótsze okresy sprawozdawcze wchodzące w skład roku obrotowego. Księgi rachunkowe za te dwa okresy sprawozdawcze zostają ostatecznie zamknięte dopiero po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego obejmującego te okresy.

## Od kiedy ma być stosowane?

Projektowane Stanowisko ma mieć zastosowanie od sprawozdań finansowych sporządzanych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2025 r., ale z możliwością wcześniejszego stosowania.

Przyjęcie Stanowiska przez Komitet odpowie z pewnością na szereg pytań spółek, które nie tylko wchodzą na CIT estoński w trakcie roku obrotowego, ale również takich, które w trakcie roku się przekształcają.

## Wnioski

Sporządzając sprawozdanie finansowe w związku z wejściem na CIT estoński w trakcie roku obrotowego pamiętajmy zatem:

- sprawozdanie powinno być sporządzone i podpisane elektronicznie (XML),
- sprawozdanie sporządza się zgodnie z ustawą o rachunkowości, w tym zachowując odpowiedni poziom istotności i **co ważne w terminie na jego sporządzenie (3 miesiące, tu też pamiętamy o zamknięciu i otwarciu ksiąg rachunkowych)**,
- w sprawozdaniu pokazujemy odpowiednio dane porównywalne,
- sporządzenie takiego sprawozdania nie przerywa roku obrotowego, ale powoduje powstanie dwóch lat podatkowych - opodatkowanych na CIT klasycznym i CIT estońskim,
- sprawozdanie takie powinno zawierać odpowiednio wyodrębnienie kapitałów zgodnie z art. 7aa ust. 1 pkt 2 w zw. z ust. 7 ustawy o CIT,
- roczne sprawozdanie finansowe za rok obrotowy, w trakcie którego spółka wybrała CIT EE, obejmuje okres od początku do końca roku obrotowego z danymi za dwa krótsze okresy sprawozdawcze.

5 listopada 2024

18.602

18.602

spółka  
na CIT EE

## PRZYKŁAD Z ŻYCIA

# Dlaczego lepiej założyć spółkę na początku miesiąca?

### Marta Chorzępa - Starosta

Wybór CIT estońskiego nie kończy się tylko na złożeniu zawiadomienia ZAW-RD przez spółkę, ale wiąże się z koniecznością wypełnienia dodatkowych obowiązków informacyjno-sprawozdawczych w określonych ustawowo terminach. Niedopełnienie tych obowiązków może wiązać się nieskutecznym wyborem CIT estońskiego.

#### PRZYKŁAD

*Wspólnicy podpisali umowę spółki z ograniczoną odpowiedzialnością 25 lipca 2024 r., a spółka została wpisana do KRS 29 lipca 2024 r. ZAW-RD zostało złożone przez spółkę 2 sierpnia 2024 r., gdzie spółka wskazała okres opodatkowania Ryczałtem od 1 sierpnia 2024 r. - 31 grudnia 2027 r. Spółka nie sporządziła sprawozdania za okres 25 lipca do 31 lipca, nie zamknęła ksiąg rachunkowych na 31 lipca ani nie otworzyła ksiąg rachunkowych na 1 sierpnia 2024 r.*

**W opisywanym przykładzie, spółka bezskutecznie wybrała opodatkowania CIT estońskim. Dlaczego?**

Pierwszy rok opodatkowania Ryczałtem jest okres od momentu podpisania umowy spółki aż do końca roku. Tym samym, Spółka powinna złożyć ZAW-RD jeszcze w lipcu 2024 roku.

W sytuacji, w której spółka złożyła w późniejszych miesiącach zawiadomienie ZAW-RD, zgłosiła się do CIT estońskiego w trakcie roku podatkowego, co oznacza, że ciążą na niej dodatkowe obowiązki:

- a. zamknięcie ksiąg rachunkowych na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem (w terminie 3 miesięcy od końca roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem),
- b. sporządzenie i podpisanie sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami o rachunkowości na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem (w terminie 3 miesięcy od końca roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem),
- c. otwarcie ksiąg rachunkowych na pierwszy dzień miesiąca opodatkowania ryczałtem (w terminie 15 dni od pierwszego dnia pierwszego roku opodatkowania ryczałtem),
- d. złożenie ZAW-RD, w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego opodatkowania ryczałtem.

Jak potwierdził Minister Finansów w interpretacji ogólnej z 25 stycznia 2024 r.<sup>44</sup> na skuteczność wyboru opodatkowania modelem estońskim nie wpływa złożenie ZAW-RD przed zamknięciem ksiąg rachunkowych i sporządzeniem sprawozdania finansowego w terminach przewidzianych w ustawie o rachunkowości.

W związku z tym, że w opisywanym przykładzie:

1. spółka nie złożyła zawiadomienia ZAW-RD do końca lipca, czyli nie opodatkowuje swoich dochodów od momentu utworzenia spółki,
2. spółka złożyła zawiadomienie ZAW-RD w sierpniu, a więc w trakcie trwania roku podatkowego, a z opisanego przykładu wynika, że nie dopełnia wszystkich obowiązków związanych ze śródrocznym wejściem na CIT estoński,

tym samym spółka bezskutecznie wybrała opodatkowanie CIT estońskim.

## Jaki płynie z tego wniosek?

Jeżeli planowany jest wybór opodatkowania CIT estońskim od pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego spółki, to lepiej utworzyć spółkę w pierwszej połowie miesiąca. Warto zapewnić sobie wystarczającą ilość czasu do dopełnienia wszystkich formalności związanych z wdrożeniem CIT estońskiego, a cały proces wdrożenia mieć odpowiednio przemyślany i zaplanowany.

---

<sup>44</sup> Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 25 stycznia 2024 r, nr DD8.8203.1.2023.



# Q&A



## PYTANIA I ODPOWIEDZI

### PYTANIE 1

Czy opłacając pełną kwotę polisy ubezpieczeniowej OC samochodu osobowego przy jej zakupie i rozliczając tą polisę w czasie w ramach RMK miesięcznie, to estoński CIT należy rozliczyć w miesiącu poniesienia wydatku (jednorazowo), czy według zapisów w księgach rachunkowych (co miesiąc)?

Ukryte zyski, wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą oraz nieujawnione operacje gospodarcze związane są bezpośrednio z zasadami sporządzania wyniku finansowego. W związku z powyższym, nawet jeśli podatnik nie dokona zapłaty za towar czy usługę, ale zaksięguje daną operację gospodarczą, która obciąży wynik finansowy netto podatnika, to w takiej sytuacji dojdzie do powstania dochodu z tytułu ukrytych zysków, czy wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika.

Wobec tego, opodatkowanie CIT EE z tytułu ukrytych zysków lub wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą w zakresie wydatków na polisę OC samochodów, powinno nastąpić do 20 dnia każdego miesiąca następującego po miesiącach, w których ujęto część kosztów polisy w księgach rachunkowych. Pamiętajmy, że podstawą opodatkowania jest 50% wydatków w kwocie brutto.

## PYTANIE 2

Czy zatrudniając 3 osoby na podstawie umowy o pracę w pełnym wymiarze czasu z wynagrodzeniem minimalnym spółka spełnia warunek zatrudnienia umożliwiający opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek?

Tak. W przypadku limitu zatrudnienia na CIT EE na podstawie umowy o pracę wymagane jest zatrudnienie co najmniej 3 osób w pełnym wymiarze czasu pracy (pełne etaty) przez co najmniej 300 dni w roku, nie jest przy tym istotny poziom wynagrodzenia.

Inaczej jest natomiast w przypadku limitu zatrudnienia w oparciu o umowy cywilnoprawne - tutaj niezbędne jest poniesienie wydatku w wysokości co najmniej 3-krotności przeciętnego wynagrodzenia dla co najmniej 3 osób zatrudnionych na umowie cywilnoprawnej, i to w każdym miesiącu roku podatkowego. Ponadto spółka w takim przypadku powinna pełnić rolę płatnika PIT lub płatnika ZUS.

Niezależnie czy mówimy o zatrudnieniu w oparciu o umowy o pracę, czy umowy cywilnoprawne, do limitu nie wliczamy zatrudnienia wspólników spółki.

## PYTANIE 3

Czy odsetki od pożyczki udzielonej spółce przez wspólnika przed wejściem na CIT EE są płacone po zmianie formy opodatkowania stanowią ukryte zyski?

Tak. Sam w sobie zwrot kwoty pożyczki wspólnikowi w trakcie opodatkowania estońskim CIT nie stanowi dochodu do opodatkowania, jednak odsetki, prowizje, opłaty - jakiegokolwiek wynagrodzenie przewyższające kwotę udzielonej pożyczki uiszczane na rzecz wspólnika będzie stanowiło dochód z tytułu ukrytych zysków po stronie spółki, nawet jeśli pożyczka udzielona została przed wejściem na CIT EE.



Paweł Kuźmiak  
doradca podatkowy  
partner DSK  
[p.kuzmiak@dsk-kancelaria.pl](mailto:p.kuzmiak@dsk-kancelaria.pl)



Marta Chorzępa-Starosta  
doradca podatkowy  
manager DSK  
[m.starosta@dsk-kancelaria.pl](mailto:m.starosta@dsk-kancelaria.pl)

Jeśli potrzebują Państwo doradztwa podatkowego w zakresie CIT estońskiego, wdrożenia ulg podatkowych czy rozwiązań dla innowacyjnych przedsiębiorstw – zapraszamy do kontaktu.