

*Magdalena Janiszewska*

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9442-4426>

*Agnieszka Tłaczała*

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0260-0125>

## CIT „estoński” – wątpliwości na gruncie prawa podatkowego i bilansowego

---

### Streszczenie

Celem artykułu jest przedstawienie wątpliwości powstałych na gruncie analizy przepisów dotyczących ryczałtu od dochodów spółek, zarówno na gruncie prawa podatkowego, jak i prawa bilansowego. Szczególnie problematyczne zdaje się być prawidłowe ustalenie podstawy opodatkowania podatkiem od osób fizycznych po stronie wspólnika otrzymującego zysk. Analiza interpretacji indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wskazuje na sprzeczność stanowisk prezentowanych w tym zakresie. Wydawane interpretacje indywidualne nierzadko pozostają w sprzeczności również z objaśnieniami podatkowymi Ministerstwa Finansów z 23.12.2021 r. oraz z poglądami prezentowanymi w literaturze przedmiotu. Kwestia ta rzutuje na wysokość podzielonego zysku przypadającego wspólnikom tych spółek oraz wysokość należnego z tego tytułu PIT i tym samym skutkuje powstaniem ryzyka podatkowego po stronie podatnika. Na podstawie przeprowadzonej analizy literatury przedmiotu, aktów prawnych, wydanych dotychczas interpretacji indywidualnych oraz wyroków sądów administracyjnych sformułowano zalecenia co do przyszłego kształtu przepisów dotyczących ryczałtu od dochodów spółek, mające na celu eliminację wątpliwości interpretacyjnych na tym polu i tym samym sprawienie, by przedmiotowe przepisy stały się bardziej przejrzyste zarówno dla podatników, jak i organów podatkowych. Kolejnym krokiem po zmianie objaśnień podatkowych powinna

być dyskusja nad zmianą układu sprawozdań finansowych jednostek stosujących ryczałt od dochodów spółek, gdyż w obecnym kształcie pozycja „zysku netto” nie może być traktowana równoważnie z kwotą przeznaczoną do podziału.

**Słowa kluczowe:** CIT „estoński”, ryczałt od dochodów spółek, podstawa opodatkowania

**Kody klasyfikacji JEL:** H24, H25, K34

---

## 1. Wprowadzenie

Rekomendujemy doprecyzowanie przepisów w zakresie ustalania podstawy opodatkowania zysków wypłacanych na rzecz wspólników spółek opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek. Nieodzowne jest również skorygowanie treści Przewodnika do ryczałtu od dochodów spółek z dnia 23 grudnia 2021 r. (dalej: Przewodnik), wprowadzającego zasady ustalania podstawy opodatkowania przedmiotowych zysków stojące w sprzeczności z zapisami ustawy o PIT oraz zasadą „dwufazowości” opodatkowania, sprowadzającą się do powstania obowiązku podatkowego najpierw na poziomie spółki, a następnie na poziomie wspólników. Obecny kształt przepisów rodzi wiele wątpliwości w praktyce, co ma swoje odzwierciedlenie w sprzecznych ze sobą stanowiskach organów podatkowych, wydawanych w tożsamych stanach faktycznych. Ponadto wprowadzenie „alternatywnego w stosunku do klasycznego CIT” [Przewodnik, s. 4] sposobu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych nie przełożyło się na zmiany ustawy o rachunkowości, które wprowadziłyby jednolity kształt sprawozdań finansowych podmiotów, które zastosowały to rozwiązanie podatkowe. Spowodowało to również wiele problemów interpretacyjnych, gdyż nowe rozwiązanie podatkowe, poprzez sposób ustalania podstawy opodatkowania, nadało inne znaczenie kategorii zysku netto, która to kategoria od lat miała jasną konotację.

Istotą ryczałtu od dochodów spółek, popularnie nazywanego „estońskim” CIT, jest przesunięcie czasu poboru podatku do momentu wypłaty zysków z przedsiębiorstwa. W momencie wypłaty zysków zasadniczo następuje łączne i jednoczesne opodatkowanie dochodów (zysków) spółki oraz dystrybucji zysków (na poziomie udziałowców). Ciężar opodatkowania udziałowców zostaje obniżony za pośrednictwem odliczenia części podatku dochodowego zapłaconego na poziomie spółki. Główną wadą ryczałtu od dochodów spółek jest niejasność wielu regulujących go przepisów [Kaczmarek, 2022, s. 25–30]. Pomimo niewątpliwych korzyści płynących z zastosowania przedmiotowej regulacji, obecny kształt przepisów niesie za sobą problemy praktyczne, sprowadzające się m.in. do prawidłowego ustalenia podstawy opodatkowania dochodów osiągniętych przez wspólników na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. [Dz.U. 2022, poz. 2647, dalej: ustawa o PIT]. Problemy wynikające ze stosowania tej regulacji mają swoje odzwierciedlenie m.in. w interpretacjach indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (KIS), prezentujących niejednokrotnie sprzeczne ze sobą podejścia do tożsamych stanów faktycznych.

## 2. Aktualny stan prawny

### 2.1. Podstawa opodatkowania na poziomie podatnika opodatkowanego ryczałtem od dochodów spółek

Zgodnie z treścią art. 28 m ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych [Dz.U. 2022, poz. 2587, dalej: ustawa o CIT], 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). W nawiązaniu do treści art. 28n ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, podstawę opodatkowania stanowi wówczas suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat ustalona w miesiącu, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto. Wobec powyższego podstawę opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek stanowi kwota podzielonego zysku netto, przy czym zysk (strata) netto jest w tym kontekście definiowany jako zysk (strata) netto ustalany na podstawie przepisów o rachunkowości (art. 28c pkt 4 ustawy o CIT).

Zgodnie z art. 42 ust. 1 ustawy o rachunkowości [Dz.U. 2023, poz. 120], na wynik finansowy netto, w jednostkach innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji, składają się:

- 1) wynik działalności operacyjnej, w tym z tytułu pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych;
- 2) wynik operacji finansowych;
- 3) obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego, którego podatnikiem jest jednostka, i płatności z nim zrównanych, na podstawie odrębnych przepisów.

Z kolei w artykule 37 ust. 8 ustawy o rachunkowości wyjaśniono, że wpływający na wynik finansowy podatek dochodowy za dany okres sprawozdawczy obejmuje zarówno część bieżącą, jak i część odroczoną<sup>1</sup>.

Powyższe wskazuje, że wynik finansowy netto stanowi w praktyce wynik finansowy brutto pomniejszony o podatek dochodowy (bieżący i odroczony), którego podatnikiem jest jednostka. W związku z powyższym nasuwa się pytanie, w jaki sposób zysk (strata) netto powinien zostać ustalony, skoro ryczałt od dochodów spółek jest ustalany od wartości, od której podatek dochodowy (który w ramach omawianej formy opodatkowania nie występuje, bowiem opodatkowanie występuje dopiero po wypłacie zysku na rzecz wspólników)

---

<sup>1</sup> Wpływająca na wynik część odroczone stanowi zmianę stanu rezerw i aktywów z tytułu podatku odroczonego, które nie są rozliczane bezpośrednio z kapitałem własnym.

powinien zostać uprzednio odliczony. Czy w takim wypadku podatnik powinien skalkulować kwotę podatku dochodowego od osób prawnych, by móc ustalić kwotę zysku (straty) netto? Czy też w takiej sytuacji pozycja podatku dochodowego powinna zostać pominięta, co jednak będzie stało w sprzeczności z przywołaną definicją wyniku finansowego netto? W opinii autorek, postawione pytania pozostają otwarte, a brak odpowiedzi rodzi istotne ryzyko i wątpliwości w praktyce.

## 2.2. Podstawa opodatkowania wspólników spółek opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek

Kolejną kwestią budzącą istotne wątpliwości jest ustalenie podstawy opodatkowania PIT kwot zysków wypłacanych na rzecz wspólników spółek opodatkowanych w reżimie ryczałtu od dochodów spółek. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy PIT, za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się dywidendy i inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych faktycznie uzyskane z tego udziału. Wobec tego przychodem z tytułu dywidend, który podlega opodatkowaniu, jest kwota faktycznie uzyskana przez osobę fizyczną z tego tytułu. W nawiązaniu do treści art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT, od uzyskanych dochodów (przychodów) pobiera się 19-procentowy zryczałtowany podatek dochodowy.

W literaturze przedmiotu akcentuje się, że powyższe zasady opodatkowania powinny być stosowane również do wypłat zysku, w tym dywidend, otrzymanych przez wspólników od spółek opodatkowanych ryczałtem [Wądołek, 2022]. Przepisy ustawy wprowadzającej nie zawierają bowiem regulacji zmieniającej te zasady.

W tym kontekście warto wskazać, że wysokość dochodu faktycznie uzyskanego przez wspólnika spółki opodatkowanej ryczałtem od dochodów spółek nie jest równa wartości wypracowanego zysku netto, lecz w pierwszej kolejności podlega obniżeniu o ryczałt od dochodów spółek na podstawie art. 28 m ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy o CIT. Obowiązek podatkowy po stronie wspólnika powstaje w momencie otrzymania środków, a podstawą opodatkowania jest kwota otrzymywanej wypłaty z zysku. Przekazywana kwota podlega przy tym pomniejszeniu o podatek dochodowy PIT wspólników, do czego zobligowana jest spółka wypłacająca, będąca płatnikiem tego zryczałtowanego podatku. Treść przepisów wskazuje na to, że podstawę opodatkowania stanowi kwota „skierowana” do wypłaty udziałowcom, a zatem kwota po uprzednim jej pomniejszeniu o zapłacony przez spółkę i finansowany z tej kwoty ryczałt od dochodów spółek. W praktyce oznacza to, że spółka opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek, podejmując uchwałę o wypłacie wspólnikom określonej kwoty, powinna w pierwszej kolejności od tej kwoty zapłacić ryczałt od dochodów spółek. Następnie do podziału przeznaczana jest pozostała kwota, której wysokość powinna wyznaczyć podstawę opodatkowania podatkiem PIT.

Odmienne stanowisko w tym zakresie zostało zaprezentowane w Przewodniku do Ryczałtu od dochodów spółek z dnia 23 grudnia 2021 r., posiadającego status objaśnień podatko-

wych, na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa [Dz.U. 2020, poz. 1325, dalej: Ordynacja podatkowa]. Zgodnie z prezentowanym podejściem podstawa opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek oraz podatku PIT od wypłaty z zysku osób prawnych powinna być taka sama, co pozostaje w sprzeczności z zacytowanymi powyżej przepisami ustawy o PIT. Co więcej, przy zastosowaniu podejścia prezentowanego w Przewodniku podstawa opodatkowania przychodów udziałowców zawierałaby, jako jeden z elementów kształtujących jej wysokość, ryczałt od dochodów spółek płacony przez spółkę wypłacającą dywidendę. Wskazane podejście wydaje się o tyle niezasadne, że kwota tego podatku stanowi zobowiązanie podatkowe podatnika, a zatem spółki wypłacającej zyski na rzecz wspólników, przez co nie może być uznawane za przysporzenie udziałowca otrzymującego wypłatę z zysku. Tak jak wskazano powyżej, w rozumieniu ustawy o PIT, podstawę opodatkowania stanowi kwota faktycznie otrzymana przez udziałowca, stąd kwota ryczałtu nie może być uznana za wartość składającą się na przychód wspólników, bowiem w żadnym przypadku nie stanowi kwoty należnej, przekazywanej udziałowcom.

Prawidłowe wartości uzyskuje się poprzez przemnożenie kwoty wyniku przeznaczonego do podziału przez odpowiedni współczynnik otrzymywany po odjęciu od jedności stawki podatku<sup>2</sup>. Takie rozwiązanie pozwala uzyskać efekt „dwufazowego” opodatkowania: najpierw CIT od zysku netto, a następnie PIT od kwoty przeznaczonej do wypłaty po potrąceniu podatku. Wydaje się, że kwestie te powinny znaleźć również odzwierciedlenie w zmianie układu sprawozdań finansowych podmiotów, które wybrały opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek.

### 2.3. Mechanizm obliczenia podatku PIT

Istotne wątpliwości, poza tymi wynikającymi z samego ustalenia podstawy opodatkowania PIT na poziomie wspólników otrzymujących wypłaty z zysków, wzbudza również kwestia mechanizmu odliczenia od podatku PIT kwoty ryczałtu od dochodów spółek, zapłaconego od zysku, z którego wypłacana jest należność na rzecz wspólnika.

Zgodnie z treścią art. 30a ust. 19 ustawy o PIT, zryczałtowany PIT należny od wspólników spółki z tytułu przychodów (dochodów), uzyskiwanych z wypłat podzielonych zysków spółki osiągniętych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, jeżeli pochodzą z podziału zysków z tego okresu wyodrębnionych w kapitale własnym spółki, pomniejsza się o kwotę stanowiącą część kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału tego 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 rezultacie dla stosowania tego mechanizmu nie ma

<sup>2</sup> W polskich realiach, przy stawce 10% ryczałtu od dochodów spółek do wypłaty udziałowcom przeznaczona byłaby kwota stanowiąca 90% zysku netto i odpowiednio 80% przy stawce 20% podatku.

znaczenia sam moment wypłaty zysku, lecz jego pochodzenie [Wądołek, 2022], stąd tak istotna jest odpowiednia dokumentacja<sup>3</sup> i ujęcie sprawozdawcze. Wysokość kwoty, która podlega odliczeniu, zależy przy tym od stawki zryczałtowanego podatku stosowanej przez spółkę. Stąd gdy podatnik zryczałtowanego podatku CIT opodatkował dochód z tytułu podzielonego zysku według stawki 10%, wspólnikowi przysługuje prawo do odliczenia 90% kwoty odpowiadającej wyżej wymienionemu iloczynowi. Natomiast w przypadku podatników opodatkowanych według stawki 20%, wartość odliczenia wynosi odpowiednio 70% wskazanego iloczynu. Co więcej, pojęciem należności (wypłat) z tytułu podzielonych zysków spółki objęte są również zaliczki na poczet przyszłej dywidendy [Kręski, 2022]. Pomimo pozornie prostej konstrukcji przepisu może zostać w praktyce różnie zastosowany. Żeby przybliżyć problem, posłużono się przykładem, w którym na podstawie tych samych danych wyjściowych zaprezentowano różne, spotykane w orzecznictwie i stanowiskach organów podatkowych, rozwiązania.

## Przykład

Jan Kowalski jest jedynym udziałowcem X sp. z o.o. Spółka od 1 stycznia 2023 r. wybrała opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek na okres 4 lat podatkowych. W 2023 r. spółka uzyskała zysk netto w wysokości 1000 zł. Całość zysku została przeznaczona na wypłatę na rzecz udziałowca. Spółka opodatkowuje swoje dochody według stawki 10%. Stawka ryczałtu, jaka znajduje zastosowanie, wynosi 10%. Wyliczenia dla poszczególnych wariantów zostały zaprezentowane w tabeli 1.

Tabela 1. Wyliczenie kwoty łącznego podatku (ryczałtu od dochodów spółek i podatku dochodowego od osób prawnych) według różnych wariantów

| Kategoria                              | Wariant 1 | Wariant 2* | Wariant 3 |
|--|-----------|------------|-----------|
| Kwota wypłacanego zysku                | 1 000     | 1 000      | 1 000     |
| Ryczałt od dochodów spółek             | 100       | 100        | 100       |
| Podstawa opodatkowania wypłaty z zysku | 900       | 810        | 1 000     |
| PIT                                    | 171       | 153,9      | 190       |
| Kwota odliczenia                       | 90        | 90         | 90        |
| PIT po odliczeniu                      | 81        | 63,9       | 100       |
| Kwota należna wspólnikowi              | 819       | 782,2      | 800       |
| Efektywna stawka opodatkowania         | 18,10%    | 21,78%     | 20,00%    |

\* Wyliczenia zaprezentowane w wariantcie 2 pochodzą z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 sierpnia 2022 r., sygn. 0113-KDIP.T2-3.4011.381.2022.3. AK, i nie spotykają się z aprobatą auterek. Autorki nie znajdują uzasadnienia dla kwot prezentowanych w tym zestawieniu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie analizy interpretacji indywidualnych Dyrektora KIS i orzecznictwa.

<sup>3</sup> Uchwała o podziale wyniku powinna zawierać wyraźne wskazania, z którego okresu zysk przeznaczony jest do podziału (należy pamiętać również o wartości dowodowej tego dokumentu i odpowiednim okresie jego przechowywania).

Przy założeniu, że spółka stosuje stawkę opodatkowania 10% oraz wypłaca wspólnikowi zysk w wysokości 1000 zł, jest ona zobligowana do zapłaty 100 zł ryczału od dochodów spółek. W związku z tym do podziału pomiędzy wspólników pozostaje kwota 900 zł, natomiast 90% kwoty ryczału wypłacanego przez spółkę wynosi 90 zł.

## Wariant 1

Wariant 1 odpowiada podejściu rekomendowanemu przez autorki oraz prezentowanemu w wielu interpretacjach indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej<sup>4</sup>. W tym kontekście warto wskazać, że wszystkie z przedmiotowych interpretacji indywidualnych zostały wydane po dniu publikacji wspomnianego powyżej Przewodnika. Zgodnie z podejściem prezentowanym w Wariacie 1, podstawa opodatkowania z wypłaty z zysku na gruncie PIT podlega obniżeniu o ryczałt od dochodów spółek zapłacony przez spółkę. Od wskazanej kwoty kalkulowany jest podatek PIT. Następnie od kwoty skalkulowanego podatku odliczane jest 90% kwoty ryczału, przypadającego na kwotę wypłacanego zysku. W ten sposób efektywna stawka opodatkowania wypłacanego zysku wynosi 18,10%.

W interpretacjach prezentujących podejście, na których opiera się Wariant 1, akcentuje się występowanie dwóch momentów powstania zobowiązania podatkowego. W pierwszej kolejności zobowiązanie podatkowe obciąża spółkę opodatkowaną ryczałtem w związku z wypłatą zysku. Moment powstania obowiązku podatkowego wyznacza przy tym uchwała o podziale zysku [Pustuł, 2021, s. 38]. Przedmiotem opodatkowania jest wypłacany zysk, natomiast podstawą opodatkowania jego wysokość<sup>5</sup>. W związku z tym podatnik decydujący się na wypłatę zysku z danego roku obrotowego powinien w pierwszej kolejności dokonać jego pomniejszenia o ryczałt od dochodów spółek, celem wykonania ciężącego na spółce zobowiązania podatkowego. W następnej kolejności powstaje zobowiązanie podatkowe na poziomie wspólnika uzyskującego wypłatę z zysku. Opodatkowanie powinno jednak odnosić się do kwoty faktycznie otrzymanej, nie zaś wartości zysku bez pomniejszenia jej o podatek należny na poziomie spółki wypłacającej zysk.

Zapisy ustawy o PIT nakazują bowiem pobrać podatek dochodowy od uzyskanych dochodów (przychodów) z dywidend, a ten obowiązek powstaje z tytułu dokonanych wypłat lub stawianych do dyspozycji podatnika pieniędzy lub wartości pieniężnych. Z uwagi na dyrektywę wykładni językowej należy szczególną uwagę zwrócić na sformułowania „dokonanych wypłat”, „stawianych do dyspozycji podatnika pieniędzy” oraz „od uzyskanych dochodów (przychodów)”. Oznaczają one, że ustawodawca odnosi obowiązki płatnika do realnie uzyskiwanych

<sup>4</sup> Zob. np. [interpretacja indywidualna, sygn. 0113-KD IPT2-3.4011.381.2022.3. AK; interpretacja indywidualna, sygn. 0113-KD IPT2-3.4011.411.2022.1. GG; interpretacja indywidualna, sygn. 0113-KD IPT2-3.4011.393.2022.1. KS; interpretacja indywidualna, sygn. 0111-KD IB1-2.4010.232.2022.3. AW; interpretacja indywidualna, sygn. 0111-KD IB2 1.4011.156.2022.2. AR].

<sup>5</sup> Zob. np. [interpretacja indywidualna, sygn. 0111-KD IB1-2.4010.232.2022.3. AW].

przysporzeń z tego tytułu. Wobec powyższego przychodem z tytułu dywidend, który podlega opodatkowaniu, jest kwota faktycznie uzyskana przez osobę fizyczną z tego tytułu.

W przypadku wypłaty zysku z danego roku obrotowego mamy więc do czynienia z dwoma zobowiązaniami podatkowymi. Pierwsze z nich to zobowiązanie podatkowe spółki (ryczałt od dochodów spółek), natomiast drugie to zobowiązanie jej udziałowców (zryczałtowany podatek od dywidendy). Rozliczenie ma zatem charakter dwufazowy: spółka obowiązana jest zapłacić ryczałt od dochodów spółek (faza 1), od pozostałej kwoty natomiast powinna pobrać (jako płatnik) zryczałtowany podatek od wypłacanej dywidendy (faza 2). Kluczowe jest przy tym, że podstawy opodatkowania są w tym przypadku różne. Podstawą opodatkowania dla ryczałtu od dochodów spółek jest bowiem przeznaczona do podziału kwota, natomiast w przypadku dywidend kwota faktycznie otrzymana przez udziałowca, czyli uzyskana po odjęciu zobowiązania podatkowego poniesionego na poziomie spółki.

## Wariant 2

Wariant 2 prezentuje podejście zaaprobowane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w jednej z wydanych interpretacji indywidualnych<sup>6</sup>. W tym kontekście warto nadmienić, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej odstąpił od uzasadnienia prawnego tej oceny, uznając stanowisko podatnika za poprawne w całości, mimo że pozostaje w sprzeczności ze stanowiskami prezentowanymi w interpretacjach wskazanych powyżej. Zgodnie z tym wariantem podstawa opodatkowania wypłaty z zysku (nazwana przez podatnika „dywidendą netto”) na gruncie PIT wynosi 810 zł. Co więcej, wartość podatku należnego (153,90 zł) została obniżona o 90% kwoty ryczałtu po wyliczeniu podatku. Paradoksalnie, pomimo zastosowania obniżonej podstawy naliczenia PIT, wnioskodawca uznał, że poziom opodatkowania wspólnika kształtuje się na poziomie wyższym niż w Wariancie 1, bowiem za pełną kwotę opodatkowania przyjął sumę podatku PIT sprzed odliczenia 90% kwoty ryczałtu (153,9 zł) oraz wartość podatku PIT po odliczeniu ryczałtu (63,9 zł). Efektywna stawka opodatkowania w opinii podatnika wyniosła zatem 21,78%.

## Wariant 3

Wariant 3 obrazuje podejście prezentowane w Przewodniku, wybranych interpretacjach indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej<sup>7</sup> oraz wydanych dotychczas wyrokach sądów administracyjnych<sup>8</sup>. Zgodnie z zaprezentowanym stanowiskiem, podstawa opodatkowania PIT pokrywa się z wartością podstawy opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, przez co kwota PIT wynosi 190 zł. W dalszej kolejności jednak odliczana jest wartość

<sup>6</sup> Zob. [interpretacja indywidualna, sygn. 0113-KDIP2-3.4011.381.2022.3. AK].

<sup>7</sup> Zob. np. [interpretacja indywidualna, sygn. 0113-KDIP2-3.4011.940.2022.1. KKA; interpretacja indywidualna, sygn. 0114-KDIP2-1.4011.432.2022.4. MW].

<sup>8</sup> Zob. [wyrok, sygn. akt I SA/GI 1178/22; wyrok, sygn. akt I SA/GI 1171/22].



90% kwoty ryczałtu, przez co poziom opodatkowania PIT zostaje zredukowany do poziomu 100 zł, a efektywny poziom opodatkowania ukształtował się na poziomie 20%.

Wedle prezentowanego podejścia, sposób obliczenia zaliczki na podatek PIT z tytułu wypłaty dywidendy z zysku wypracowanego w trakcie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek odszedł od „dwufazowego” modelu naliczania podatku, przyjętego w ramach opodatkowania na zasadach ogólnych<sup>9</sup>. Co wynika z tego, że w przypadku podzielonych zysków spółki otrzymanych z zysków spółki, które były opodatkowane ryczałtem od dochodów spółek, podatek PIT obliczony od tych przychodów podlega „pomniejszeniu o odpowiedni wskaźnik procentowy należnego od spółki ryczałtu od dochodów spółek”. Zgodnie ze stanowiskiem WSA w Gliwicach, dążenie do stosowania dwuetapowego sposobu obliczania należności podatkowych jest błędne, bowiem prowadzi do nieuprawnionego dwukrotnego pomniejszania należności podatkowych na gruncie ustawy o PIT o ryczałt należny od dochodów spółki, raz w podstawie opodatkowania, drugi raz przy wykorzystaniu wprowadzonego do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych „mechanizmu” odliczenia zapłaconego ryczałtu od dochodów spółki<sup>10</sup>.

W opinii auterek prezentowane podejście nie zasługuje na aprobatę, bowiem kłóci się z konstrukcją podatku dochodowego od osób prawnych, opartego na zasadzie wspomnianej powyżej „dwufazowości”. Nie sposób zgodzić się ze stanowiskiem, zgodnie z którym nieuprawnionym jest dwukrotne obniżanie należności z tytułu PIT (na etapie ustalania podstawy opodatkowania poprzez odjęcie podatku zapłaconego przez spółkę oraz przy odliczeniu części kwoty ryczałtu zapłaconego przez spółkę), bowiem podobny mechanizm ma zastosowanie choćby w przypadku przychodów komplementariuszy, na podstawie art. 30a ust. 6a ustawy o PIT. Ponadto prezentowane podejście pozostaje w sprzeczności z zapisami ustawy o PIT, które w sposób wyraźny wskazują, że podstawą opodatkowania PIT przy wypłacie z zysku jest dochód faktycznie otrzymany przez wspólnika, nie zaś taki, który zawiera w sobie również kwotę podatku należnego na poziomie spółki.

### **3. Problemy sprawozdawcze związane z ewidencją ryczałtu od dochodów spółek**

Zastosowanie rozwiązania opisanego w Wariancie 3, czyli wskazanego jako wzorcowe w Przewodniku, wydanym w celu „prawidłowego rozumienia przepisów ustawy o CIT w zakresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek” doprowadza do sprzeczności, które przekładają się na trudności w sporządzaniu sprawozdań. Odwołując się do kwot zaprezentowanych w Wariancie 3, wskażemy, w jaki sposób to podejście wpływa na sprawozdanie finansowe jednostek stosujących ryczałt od dochodów spółek. Jeśli założymy, że jednostka

<sup>9</sup> Zob. [wyrok, sygn. akt I SA/GI 1178/22].

<sup>10</sup> Zob. [wyrok, sygn. akt I SA/GI 1171/22].

wypracowała i chce przeznaczyć do wypłaty 1000 zł, to zgodnie z zaprezentowanym w Przewodniku stanowiskiem, gdzie podstawa opodatkowania PIT pokrywa się z wartością podstawy opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, kwota wyliczonego podatku (PIT) wynosi 190 zł<sup>11</sup>. Oznacza to, że została ona wyliczona od kwoty 1000 zł przeznaczonej do wypłaty dywidendy, czyli tej samej, która jest podstawą ryczałtu od dochodów spółek. To z kolei powoduje, że podatek dochodowy (ryczałt od dochodów) nie zostałby zaprezentowany w sprawozdaniu finansowym, gdyż po uwzględnieniu tego podatku kwota pozostała do wypłaty nie mogłaby wynosić 1000 zł, tylko 900 zł w przypadku małych podatników (lub 800 zł w przypadku pozostałych podatników).

Rysunek 1. Wpływ na sprawozdanie finansowe uchwały o podziale wyniku z uwzględnieniem podatków (PIT oraz CIT „estoński”, który nie pomniejszył kwoty do wypłaty)

| AKTYWA | PASYWA  |
|--------|---|
|        | <b>Kapitał własny</b><br>w tym:<br>Zysk netto + zyski zatrzymane ← <span style="border: 1px solid black; border-radius: 10px; padding: 2px;">-100 (2)</span><br><span style="border: 1px solid black; border-radius: 10px; padding: 2px;">-1 000 (1)</span> |
|        | <b>Zobowiązania</b><br>w tym:<br>Rozrachunki z udziałowcami ← <span style="border: 1px solid black; border-radius: 10px; padding: 2px;">1 000 (1)</span><br><span style="border: 1px solid black; border-radius: 10px; padding: 2px;">-100 (3)</span>       |
|        | Rozrachunki publicznoprawne z tytułu<br>CIT „estoński” 100 (2)  |
|        | Rozrachunki publicznoprawne z tytułu PIT 100 (3)  |

Objaśnienia:

- (1) uchwała o podziale zysku w wysokości 1000 zł,
- (2) naliczenie podatku CIT „estoński” od zysku 100 zł,
- (3) naliczenie podatku PIT od kwoty dywidendy przeznaczonej do wypłaty według Przewodnika: 100 zł. Przy wyliczeniu kwoty podatku założono, że zgodnie z Przewodnikiem (z czym nie zgadzają się autorki) do wypłaty przeznaczono cały zysk bez potrącania o podatek dochodowy, a następnie, licząc od niego podatek dochodowy (od osób fizycznych), zastosowano mechanizm odliczenia stosowany do podatku od dywidend wypłacanych z zysków wypracowanych od momentu opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, o którym mowa w art. 30a ust. 19 ustawy o PIT.

Źródło: opracowanie własne.

Na rysunku 1 zaprezentowano konsekwencje sprawozdawcze zastosowania podejścia wskazanego jako wzorcowe w objaśnieniach przygotowanych przez Ministerstwo Finansów. Zakładając, że spółka przeznaczyła na wypłatę dywidendy 1000 zł, co stanowi cały skumulowany zysk netto wypracowany od momentu opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, ale podatek (ryczałt od dochodu: 10%), który płaci spółka **nie pomniejsza kwoty do wypłaty** (tak jak pokazano w Przewodniku), spółka nie będzie w stanie rozdysponować takiego

<sup>11</sup> Następnie ta kwota jest obniżana, zgodnie w wprowadzonym mechanizmem odliczenia dla tego rodzaju dywidend, ale ta kwestia była już opisana wcześniej i nie wpływa na przedstawiany problem.

zysku, gdyż w ramach skumulowanych zysków nie dysponuje taką kwotą (zgodnie z założeniami była to w sumie wartość 1000 zł). Przedstawiono to w postaci księgowania na rysunku 2.

**Rysunek 2. Wpływ na sprawozdanie finansowe uchwały o podziale wyniku po dokonaniu zapłaty kwot należnych udziałowcom oraz podatków (PIT oraz CIT „estoński”, który nie pomniejszył kwoty do wypłaty)**

| AKTYWA                 |          | PASYWA  |            |
|------------------------|----------|---|------------|
|                        |          | <b>Kapitał własny</b>                               |            |
|                        |          | w tym:  |            |
|                        |          | Zysk netto + zyski zatrzymane                       | -100 (2)   |
|                        |          |   | -1 000 (1) |
| <b>Aktywa obrotowe</b> |          | <b>Zobowiązania</b>                                 |            |
|                        |          | w tym:  |            |
|                        |          | Rozrachunki z udziałowcami                          | 1 000 (1)  |
|                        |          |   | -100 (3)   |
| Rachunek bankowy       | -900 (4) |   | -900 (4)   |
|                        |          | Rozrachunki publicznoprawne z tytułu CIT „estoński” |            |
|                        | -100 (5) |   | 100 (2)    |
|                        | -100 (6) |   | -100 (5)   |
|                        |          | Rozrachunki publicznoprawne z tytułu (PIT)          |            |
|                        |          |   | 100 (3)    |
|                        |          |   | -100 (6)   |

Objaśnienia:

- (1) uchwała o podziale zysku w wysokości 1000 zł,
- (2) naliczenie podatku CIT „estoński” od dochodu,
- (3) naliczenie podatku PIT od kwoty dywidendy przeznaczonej do wypłaty,
- (4) wypłata dywidendy udziałowcom po potrąceniu podatku,
- (5) zapłata podatku (ryczałtu od dochodów spółek),
- (6) zapłata podatku dochodowego od osób fizycznych od dywidendy.

Źródło: opracowanie własne.

**Rysunek 3. Podsumowanie wpływu na sprawozdanie finansowe uchwały o podziale wyniku po zapłacie podatków i dywidendy**

| AKTYWA                 |        | PASYWA                        |        |
|------------------------|--------|-------------------------------|--------|
|                        |        | <b>Kapitał własny</b>         |        |
|                        |        | w tym:                        |        |
|                        |        | Zysk netto + zyski zatrzymane | -1 100 |
| <b>Aktywa obrotowe</b> |        |                               |        |
| Rachunek bankowy       | -1 100 |                               |        |

Źródło: opracowanie własne.

Na rysunku 3 zaprezentowano zbiorczo wpływ na sprawozdanie finansowe uchwały o podziale wyniku po zapłacie podatków i dywidendy. Z tego zestawienia wynika, że chcąc przeznaczyć na wypłatę dywidendy 1000 zł, jednostka musi znaleźć pokrycie w skumulowanych zyskach na kwotę 1100 zł. Z tym wiąże się kilka problemów.

1. Przeczy to poczynionemu na wstępie założeniu, że całkowite skumulowane niepodzielone dotąd wyniki tej jednostki wynoszą 1000 zł. Dokładniej w założeniach zapisano, że „cały skumulowany zysk netto wypracowany od momentu opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek” wynosi 1000 zł. Trudno jednak przypuszczać, by racjonalnie działający podatnik w pierwszej kolejności wypłacał dywidendę z puli zysków, które podlegają opodatkowaniu, jeżeli ma do dyspozycji wyniki wypracowane przed rozpoczęciem stosowania przepisów o ryczałcie od dochodów spółek, czyli wyniki, które były już opodatkowane tzw. klasycznym CIT i nie będą powtórnie podlegały opodatkowaniu<sup>12</sup>. W tej sytuacji w przykładzie jedyne niepodzielone wyniki, jakimi dysponuje jednostka, to 1000 zł, czyli kwota niewystarczająca na pokrycie zobowiązań z tytułu dywidend oraz podatków (CIT „estoński” + PIT): 1100 zł.
2. Trudno zgodzić się z tym, że podstawą opodatkowania podatkiem od dochodów spółek jest w tym przykładzie 1000 zł, gdyż wyraźnie widać, że rozdysponowania wymagała kwota 1100 zł. Gdyby do wyliczeń zastosowano procedurę określaną mianem „ubruttowienia”<sup>13</sup>, to w obecnych realiach, przy stawce 10% (ryczałtu od dochodów spółek), do wypłaty udziałowcom przeznaczona byłaby kwota stanowiąca 90% zysku netto (lub odpowiednio 80% zysku przy stawce podatku 20%), czyli w tym przykładzie 900 zł, a 100 zł zostałyby przeznaczone na podatek (CIT „estoński”). To rozwiązanie (opisany w tabeli 1 Wariant 1) rekomenduję autorki.
3. Kolejną problematyczną kwestią jest zamieszanie pojęciowe, jakie powoduje określanie mianem „zysku netto” wyniku, który nie może być w całości podzielony, gdyż wymaga zarezerwowania części kwoty na przyszły podatek (ryczałt od dochodów). Jest to o tyle niepokojące, że kategoria „wyniku netto” ma w sprawozdawczości finansowej ugruntowaną pozycję. Cytując za autorami publikacji „Teoria rachunkowości”: „Czy jest to pożądane, czy nie, to faktem jest, że osoby korzystające ze sprawozdań rachunkowych zwykle interpretują zysk netto jako zwrot dla akcjonariuszy” [Hendriksen, van Breda, 2022, s. 350] oraz „Zwraca się uwagę, że zysk po opodatkowaniu jest kategorią bardziej stabilną, dlatego zarówno inwestorzy, jak i menedżerowie podejmują swoje decyzje na podstawie zysku po opodatkowaniu” [Gierusz, 2005, s. 230]. Zakwestionowanie tego paradygmatu

<sup>12</sup> Wyraźny zapis wskazujący na kolejność dokonywania podziału wyniku zawarto w art. 28h. 4. CIT: „W przypadku gdy podatnik po dniu poprzedzającym dzień rezygnacji z opodatkowania ryczałtem lub po dniu poprzedzającym dzień utraty prawa do tego opodatkowania dokona wypłaty zysku lub jego dystrybucji w jakiegokolwiek formie, na potrzeby stosowania ust. 3, w przypadku braku przeciwnego dowodu, przyjmuje się, że dochód z tytułu zysku netto, osiągnięty w okresie opodatkowania ryczałtem jest rozdysponowany w ostatniej kolejności”. Jednak to rozwiązanie należy stosować również w trakcie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, do czego potrzebne jest wyodrębnienie tych wyników w sprawozdaniach finansowych.

<sup>13</sup> Mechanizm ten stosowany jest od lat w Polsce w tzw. klasycznym CIT, gdy spółka podejmuje uchwałę, zgodnie z którą przeznaczają na podwyższenie kapitału podstawowego z zysków zatrzymanych kwotę, która ma pozwolić również na pokrycie podatku dochodowego od osób fizycznych. Wtedy, przeznaczając z zysków zatrzymanych przykładowo 1000 zł, w pierwszej kolejności na zapłatę podatku dochodowego (PIT) przeznaczają się 190 zł, a dopiero pozostała wartość (810 zł) zwiększa kapitał podstawowy.

może wzbudzać istotne wątpliwości, bowiem w Przewodniku, zawarto wprost odwołania do zasad rachunkowości<sup>14</sup>.

## 4. Podsumowanie

Przedstawione argumenty skłaniają autorki do sformułowania postulatów nie tylko o zmianie objaśnień do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz doprecyzowaniu przepisów ustawy o CIT w omawianym zakresie, lecz także do rozpoczęcia dyskusji nad kształtem sprawozdań finansowych podmiotów, które korzystają z ryczałtu od dochodów spółek.

Wydane przez Ministerstwo Finansów wyjaśnienia w obecnym kształcie powodują, że kwota podatku (ryczałtu od dochodów spółek), który stanowi podatek dochodowy, nie jest wykazywana w sprawozdaniu finansowym jako wyodrębniony podatek dochodowy, bowiem zostaje ukryta wśród zmian wyników z lat ubiegłych<sup>15</sup>.

Obecnie, w tzw. klasycznym CIT, wynik finansowy netto różni się od wyniku finansowego brutto o podatek dochodowy, który łączy w sobie kategorie podatku bieżącego i odroczonego, dzięki czemu w sprawozdaniach finansowych została zapewniona swoista współmierność wyniku finansowego za dany okres i obciążenia tego wyniku podatkiem dochodowym<sup>16</sup>.

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 [International GAAP, 2019, s. 2891; MSR 33].

<sup>14</sup> „Podatnik obowiązany jest rzetelnie i jasno przedstawiać sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki, stosując przyjęte zasady (politykę) rachunkowości zgodne z przepisami ustawy o rachunkowości” [Przewodnik, s. 4].

<sup>15</sup> Wydaje się to rozwiązaniem wątpliwym, szczególnie gdy trwa dyskusja nad przejrzystością sprawozdawczości i wprowadzeniem (dla bardzo dużych podmiotów) obowiązku przygotowania sprawozdania o podatku dochodowym. Projekt z dnia 9 listopada 2022 r. o zmianie ustawy o rachunkowości.

<sup>16</sup> Kategoria odroczonego podatku dochodowego stanowi istotny dorobek trwającej kilka dekad dyskusji teoretyków rachunkowości (zob. [Hendriksen, van Breda, 2002, s. 694–725; Olchowicz, Jamróży, 2018, s. 255–268]).

## Bibliografia

### Dokumenty prawne

1. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 lipca 2022 r., sygn. 0111-KDIB2 1.4011.156.2022.2. AR.
2. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 lipca 2022 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4011.432.2022.4. MW.
3. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 lipca 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.232.2022.3. AW.
4. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 1 sierpnia 2022 r., sygn. 0113-KDIPT2-3.4011.393.2022.1. KS.
5. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 2 sierpnia 2022 r., sygn. 0113-KDIPT2-3.4011.411.2022.1. GG.
6. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 sierpnia 2022 r., sygn. 0113-KDIPT2-3.4011.381.2022.3. AK.
7. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 lutego 2023 r., sygn. 0113-KDIPT2-3.4011.940.2022.1. KKA.
8. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r., Dz.U. z 2022 r., poz. 2647.
9. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2022 r., poz. 2587.
10. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2023 r., poz. 120.
11. Wyrok WSA w Gliwicach z 14 lutego 2023 r., sygn. akt I SA/Gl 1178/2.
12. Wyrok WSA w Gliwicach z 16 lutego 2023 r., sygn. akt I SA/Gl 1171/22.

### Wydawnictwa zwarte i artykuły prasowe

1. Gierusz J. [2005], *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości (pojęcie klasyfikacja, zakres ujawnień)*, ODDK, Gdańsk.
2. Hendriksen E., van Breda M.F. [2002], *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
3. International GAAP [2019], *Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards*, Wiley.
4. Kaczmarek M. [2022], *Estoński CIT w nowej odsłonie, cz. 1, Warunki stosowania ryczałtu od dochodów spółek*, „Rachunkowość”, 6.
5. Kręski T. [2022], *Estoński CIT – PIT od dywidendy można pomniejszyć już przy zaliczkach*, LEX/el.
6. MSR 33, Międzynarodowy Standard Rachunkowości 33, Zysk przypadający na jedną akcję.
7. Olchowicz I., Jamróży M. [2018], *Rachunkowość podatkowa. Analiza w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych*, Difin, Warszawa.
8. Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek z dnia 23 grudnia 2021 r., Redakcja Departamentu Podatków Dochodowych Ministerstwa Finansów, Warszawa.

9. Pustuł J. [2021], *Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych, czyli estoński CIT à la polonaise*, „Przegląd Podatkowy”, 3.
10. Wądołek M. [2022], *Zasady opodatkowania dywidend w PIT*, w: Wądołek M., Guzek M., Nowacki J., Stefaniak M., Wysocki P., *Estoński CIT w praktyce*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.

---

## Estonian CIT: uncertainties in terms of tax and accounting law

---

### Summary

The aim of the article is to present the uncertainties arising from the analysis of regulations concerning flat-rate tax on the income of companies, both in terms of tax law and accounting law. The correct determination of the tax base for personal income tax on the part of partners receiving profits appears to be particularly problematic. An analysis of tax rulings issued by the Director of the National Revenue Administration indicates a contradiction in the positions presented in this regard. Tax rulings issued also often conflict with the tax explanations from the Ministry of Finance dated December 23, 2021, as well as with the views presented in the subject literature. This issue affects the amount of distributed profits to the partners of the companies and the amount of personal income tax (PIT) due thereby creating a tax risk for the taxpayer. Based on the analysis of the literature, legal acts, previously issued individual interpretations and administrative court rulings, recommendations will be formulated regarding the future shape of regulations concerning the flat-rate tax on the income of companies, with the aim of eliminating interpretational uncertainties in this field and making the relevant regulations more transparent for both taxpayers and tax authorities. The next step, after changing tax explanations, should be a discussion on changing the financial statements of entities applying the flat-rate tax on corporate income as in its current form, the ‘net profit’ position cannot be treated equivalently to the amount allocated for distribution.

**Keywords:** Estonian CIT, flat-rate tax on corporate income, tax base

---