

Stanowisko Stowarzyszenia Podatników Estońskiego CIT w sprawie przyjętej przez organy Krajowej Administracji Skarbowej wykładni art. 28j ust. 5 ustawy CIT.

Stowarzyszenie pragnie wyraźnie zaznaczyć, że ma **poważne wątpliwości co do słuszności wykładni przepisów, zgodnie z którą niedochowanie terminu na podpisanie sprawozdania finansowego miałoby automatycznie powodować nieskuteczność wyboru estońskiego CIT**. W ocenie Spółki, taka wykładnia prowadzi do nadmiernego formalizmu i może stać w sprzeczności z celowościowym oraz systemowym rozumieniem przepisów. Poniżej przedstawiamy argumentację wspierającą nasze stanowisko:

- **Intencja prawodawcy a istota wyboru estońskiego CIT:**

Istotą regulacji dotyczącej wyboru estońskiego CIT w trakcie roku podatkowego jest **realna zmiana modelu opodatkowania**, wyrażona m.in. poprzez zamknięcie ksiąg rachunkowych i sporządzenie sprawozdania finansowego. Celem sporządzenia tego sprawozdania jest **wyodrębnienie kwoty zysków niepodzielonych i niepokrytych strat** z okresu przed przejściem na ryczałt, co ma fundamentalne znaczenie dla prawidłowych rozliczeń podatkowych i odliczeń dla wspólników. Nadmierne skupienie się na technicznej formalności daty podpisu, kosztem faktycznego spełnienia merytorycznych wymogów, prowadzi do skutków niewspółmiernych do wagi uchybienia. Pytanie, które warto postawić wprost, to czy jest zgodne z intencją prawodawcy, aby drobna formalność – jak spóźniony podpis pod sprawozdaniem finansowym – prowadziła do tak doniosłego skutku prawnego jak brak skuteczności wyboru estońskiego CIT.

- **Wykładnia systemowa i funkcjonalna jako podstawa prawidłowej interpretacji:**

Prawidłowa interpretacja przepisów prawa wymaga zastosowania nie tylko wykładni językowej, ale również **wykładni systemowej i funkcjonalnej (celowościowej)**. O ile literalna wykładnia może wskazywać na rygorystyczne podejście do terminu podpisu, o tyle konfrontacja z całym systemem prawnym i celem regulacji prowadzi do odmiennych wniosków. W wyroku NSA z dnia 11 lipca 2023 r. II FSK 99/21 sędziowie stwierdzili, że wskazany prymat stosowania dyrektyw wykładni językowych, nie oznacza odrzucenia innych wykładni -

systemowej lub funkcjonalnej. Może się bowiem okazać, że sens przepisu, który wydaje się językowo jasny, okaże się wątpliwy, gdy go skonfrontujemy z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej. Jednym z najmocniejszych argumentów o poprawności interpretacji jest okoliczność, że wykładnia językowa, systemowa i funkcjonalna dają zgodny wynik (por. postanowienie NSA z dnia 9 kwietnia 2009 r., sygn. akt II FSK 1885/07; wyroki NSA: z dnia 19 listopada 2008 r., sygn. akt II FSK 976/08; z dnia 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1319/08; z dnia 2 marca 2010 r., sygn. akt II FSK 1553/08). Mimo jasności i oczywistości przepisu, niezbędne jest odstępnie od sensu językowego wykładni w każdym wypadku, gdy ten sposób interpretacji tekstu normatywnego prowadzi do rażąco niesprawiedliwych lub irracjonalnych konsekwencji, gdy przemawiają za tym szczególnie ważne racje prawne, społeczne, ekonomiczne lub moralne, gdy ustalone w tej wykładni znaczenie przepisu prowadzi do rażąco niesprawiedliwych rozstrzygnięć lub pozostaje w oczywistej sprzeczności z powszechnie akceptowanymi normami moralnymi, albo gdy znaczenie to prowadzi do konsekwencji absurdalnych z punktu widzenia społecznego lub ekonomicznego.

- **Nieproporcjonalna sankcja za techniczne uchybienie:**

Utrata prawa do ryczału, powstanie zaległości podatkowych za kilka lat wraz z odsetkami i ryzyko sankcji karno-skarbowych to kara całkowicie nieproporcjonalna do przewinienia, jakim jest opóźnienie w złożeniu podpisu. Taka praktyka narusza zasady zaufania i proporcjonalności, wymagając, by błędy czysto techniczne nie przekreślały wybranej formy opodatkowania.

- **◦ Stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie:**

Wątpliwości w tym zakresie dostrzegają również sądy administracyjne. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 5 marca 2025 r. (sygn. I SA/Sz 614/24) zaprezentował w oparciu o reguły wykładni systemowej i funkcjonalnej **bardziej elastyczne stanowisko** dotyczące obowiązków sprawozdawczych spółek przechodzących na estoński CIT w trakcie roku obrotowego, choć sprawa dotyczyła innej problematyki (rozdzielenia między rocznym a śródrocznym sprawozdaniem). To pokazuje, że sądy dostrzegają potrzebę odchodzenia od ścisłego formalizmu, gdy prowadzi on do absurdalnych rezultatów.

- **◦ Ewolucja stanowiska Ministra Finansów:**

Minister Finansów w interpretacji ogólnej z dnia 25 stycznia 2024 r. (znak DD8.8203.1.2023) dopuścił **złożenie zawiadomienia ZAW-RD przed faktycznym zamknięciem ksiąg i sporządzeniem sprawozdania finansowego**. Co więcej, w innej problematyce estońskiego CIT (dotyczącej ukrytych zysków) Minister Finansów również zastosował **reguły wykładni systemowej i funkcjonalnej na korzyść podatników** (pismo z dnia 3 lipca 2025 r. znak DD8.054.2.2025). Te przykłady świadczą o potencjalnej ewolucji w podejściu organów, sugerując gotowość do odejścia od czysto literalnej interpretacji, gdy przemawiają za tym względy systemowe i celowościowe.

- **Rozróżnienie między datą sporządzenia a datą podpisu sprawozdania finansowego:**

W obiegu prawnym funkcjonuje interpretacja Dyrektora KIS z dnia 5 grudnia 2024 r. (znak 0114-KDIP2-2.4010.623.2024.1.SJ), która **rozdziela datę sporządzenia sprawozdania od daty jego podpisania**. Wskazuje ona, że data sporządzenia odnosi się do wiedzy jednostki na dany dzień, a podpis, choć wymagany, może nastąpić z opóźnieniem o ile nie podważa treści i kompletności sprawozdania oraz jego rzeczywistej daty sporządzenia przez osobę prowadzącą księgi. Komitet Standardów Rachunkowości (KSR 14, pkt 3.15) również wskazuje, że za dzień sporządzenia sprawozdania uważa się datę złożenia podpisu przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, a podpis kierownika jednostki jest potwierdzeniem finalizacji.

- **Niespójność i niepewność prawna wynikająca z rygorystycznego podejścia:**

Wykładnia gdzie nawet jeden dzień opóźnienia w podpisie może uniemożliwić skuteczne wejście na estoński CIT, **tworzy stan niepewności dla podatników**. Przyczyny braku podpisu w terminie są często prozaiczne i niezależne od woli spółki, takie jak reprezentacja łączna, braki w składzie zarządu, brak polskiego podpisu elektronicznego u obcokrajowców, problemy techniczne, spory wewnętrzne, zwykłe opóźnienie formalne czy w końcu wadliwość struktury pliku XML ze sprawozdaniem finansowym w sytuacji jego otwarcia i ponownego zapisu. Spółki, które faktycznie podjęły wszystkie działania mające na celu zmianę opodatkowania, mogą nieświadomie działać w przekonaniu o korzystaniu z estońskiego CIT, podczas gdy w ocenie organu podatkowego nigdy do niego nie weszły. Prowadzi to do ryzyka zaległości podatkowych, odsetek i konsekwencji karno-skarbowych, co jest sprzeczne z celami upraszczania systemu podatkowego i wspierania przedsiębiorców.

- **Niezrozumienie realiów biznesowych (zwłaszcza MŚP):**

Przyczyny opóźnień w podpisaniu sprawozdania są często prozaiczne i niezależne od woli spółki: problemy techniczne z plikiem XML, konieczność uzyskania podpisów od członków zarządu przebywających za granicą, spory wewnętrzne czy zwykłe przeoczenie. Wymogi techniczne (format XML, kolejność podpisów) w połączeniu ze skomplikowanym harmonogramem są dużym wyzwaniem, zwłaszcza dla małych i średnich przedsiębiorstw o ograniczonych zasobach.

- **Charakter terminu, o którym mowa w art. 28j ust. 5 ustawy CIT:**

Wnioskuje się, że termin na podpisanie sprawozdania finansowego, o którym mowa w art. 28j ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w powiązaniu z ustawą o rachunkowości, **nie powinien być traktowany jako termin materialny.**

1. **Konsekwencje uchybienia terminu:** Zgodnie z literalną interpretacją organów podatkowych, brak terminowego podpisu sprawozdania finansowego prowadzi do **nieskuteczności wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek**. Podatnik jest traktowany tak, jakby „nigdy skutecznie nie przeszedł na estoński CIT”. Takie skutki są typowe dla terminów procesowych, gdzie naruszenie powoduje bezskuteczność czynności proceduralnej (tutaj wyboru estońskiego CIT), a nie wygaśnięcie prawa materialnego. Prawo do wyboru formy opodatkowania nie jest definitywnie utracone, lecz czynność wyboru zostaje uznana za nieskuteczną.

2. **Cel sporządzenia sprawozdania finansowego:** Sprawozdanie finansowe jest sporządzane w celu **wyodrębnienia kwoty zysków niepodzielonych i niepokrytych strat** z okresu poprzedzającego przejście na ryczałt. Ma to fundamentalne znaczenie dla prawidłowych rozliczeń podatkowych i odliczeń przysługujących wspólnikom. Sama istota regulacji polega na realnej zmianie modelu opodatkowania, wyrażonej poprzez zamknięcie ksiąg rachunkowych i sporządzenie sprawozdania, a nie jedynie na dochowaniu ścisłych wymogów technicznych, takich jak dokładna data podpisu.

3. **Funkcja podpisu:** Komitet Standardów Rachunkowości (KSR 14, pkt 3.15) wskazuje, że za dzień sporządzenia sprawozdania finansowego uważa się datę złożenia podpisu przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, a podpis kierownika jednostki jest potwierdzeniem finalizacji. Oznacza to, że sprawozdanie jako dokument merytoryczny **istnieje i jest sporządzone** przed złożeniem wszystkich podpisów. Podpis kierownika jednostki jest

aktem potwierdzenia jego finalizacji, a nie stworzenia dokumentu. To wzmacnia argument, że podpis jest elementem formalnoprawnym, a nie fundamentalnym dla istnienia samego sprawozdania.

- **Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego w kontekście nadużycia prawa:**

W szerszym kontekście prawa administracyjnego, Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 20 kwietnia 2000 r. (sygn. akt V SA 1609/99) stwierdził, że **niedopuszczalne jest podnoszenie przez organ zarzutu, iż wniosek został złożony po terminie, skoro fakt ten został spowodowany działaniem samego organu**. Tego rodzaju działanie organu jest nie do pogodzenia z zasadami rzetelnej procedury i konstytucyjną zasadą państwa prawa. Choć nie dotyczy to bezpośrednio estońskiego CIT, wyrok ten potwierdza ogólną zasadę, że w wyjątkowych przypadkach, gdy uchybienie terminowi jest wynikiem wadliwego działania organów, termin nie powinien być traktowany jako bezwzględnie obowiązujący i wygaszający prawo. Termin na podpisanie sprawozdania finansowego, którego naruszenie prowadzi do tak surowych konsekwencji, powinien być interpretowany w duchu proporcjonalności i celowości, co jest charakterystyczne dla terminów procesowych, a nie materialnych.

W świetle powyższej analizy, termin na podpisanie sprawozdania finansowego należy uznać za **termin o charakterze procesowym lub formalnym**. Traktowanie go jako terminu materialnego prowadzi do nieuzasadnionego i szkodliwego formalizmu, niezgodnego z zasadami proporcjonalności i pewności prawa.

- **Sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z ustawą o rachunkowości**

Zgodnie z art. 52 ust. 1 ustawy o rachunkowości, kierownik jednostki ma obowiązek sporządzić sprawozdanie finansowe w terminie trzech miesięcy od dnia bilansowego. Przekroczenie tego terminu oznacza naruszenie przepisów, jednak nie pozbawia dokumentu charakteru sprawozdania finansowego w rozumieniu ustawy.

Opóźnione sprawozdanie nadal podlega ocenie pod kątem jego zgodności z wymogami ustawy o rachunkowości – dokładnie na takich samych zasadach jak dokumenty przygotowane terminowo. Może być ono podpisane przez kierownika jednostki oraz – jeśli została do tego upoważniona – przez osobę prowadzącą księgi rachunkowe (art. 52 ust. 2–2a ustawy).

Podpisanie sprawozdania oznacza potwierdzenie, że spełnia ono wymogi przewidziane prawem.

Co istotne, w praktyce sprawozdania sporządzone po terminie bardzo często podlegają badaniu przez biegłego rewidenta, który może wydać opinię potwierdzającą, że zostały przygotowane zgodnie z ustawą o rachunkowości.

Innymi słowy, dokument sporządzony po ustawowym terminie – podobnie jak ten przygotowany w terminie – może zostać uznany za prawidłowy bądź wadliwy, w zależności od tego, czy odpowiada wymogom merytorycznym. Sam fakt przekroczenia terminu sporządzenia nie przesądza o jego niezgodności z ustawą o rachunkowości.

- **Odpowiedzialność za niesporządzenie sprawozdania finansowego**

Niedochowanie terminu sporządzenia i podpisania sprawozdania finansowego, o którym mowa w art. 52 ust. 1 ustawy o rachunkowości, nie może być kwalifikowane jako równoznaczne z brakiem sporządzenia sprawozdania ani też z jego sporządzeniem niezgodnie z przepisami ustawy. Konstrukcja odpowiedzialności przewidzianej w art. 77 pkt 2 ustawy opiera się na penalizacji zaniechania polegającego na niewykonaniu obowiązku w przewidzianym ustawowo czasie. Sankcjonowany jest więc aspekt terminowości, a nie materialna treść czy zgodność sprawozdania z wymogami rachunkowości. Sporządzenie i podpisanie sprawozdania po upływie terminu usuwa stan trwającego zaniechania, prowadząc do powstania dokumentu, który w pełni realizuje cel i funkcję sprawozdawczości finansowej. Nie istnieje przy tym podstawa normatywna, aby utożsamiać uchybienie terminowi z naruszeniem przesłanek prawidłowości merytorycznej czy formalnej sprawozdania finansowego. Opóźnienie może skutkować odpowiedzialnością karną osoby zobowiązanej w wymiarze przewidzianym ustawą, lecz nie niweczy skuteczności samego sprawozdania ani nie prowadzi do konstatacji, że zostało ono sporządzone z naruszeniem regulacji ustawy o rachunkowości w zakresie jego treści lub formy.

Stowarzyszenie Podatników Estońskiego CIT podkreśla, że rygorystyczna wykładnia organów podatkowych, zgodnie z którą spóźniony podpis pod sprawozdaniem finansowym niweczy skuteczność wyboru estońskiego CIT, prowadzi do nadmiernego formalizmu i skutków całkowicie nieproporcjonalnych do wagi uchybienia. Intencją ustawodawcy było umożliwienie

podatnikom realnej zmiany modelu opodatkowania, a nie uzależnianie tej decyzji od technicznej daty podpisu dokumentu. Taka interpretacja tworzy niepewność prawną, jest sprzeczna z zasadą proporcjonalności i zaufania do państwa, a w praktyce szczególnie dotyczy małe i średnie przedsiębiorstwa. W ocenie Stowarzyszenia, termin podpisania sprawozdania należy traktować w sposób funkcjonalny i celowościowy, tak aby nie przekreślał on merytorycznie podjętej decyzji podatnika o wejściu w estoński CIT.

Z poważaniem

Patryk Piotr Smęda

Doradca podatkowy

Członek Stowarzyszenia Podatników Estońskiego CIT

Adrian Stochmal

Doradca podatkowy

Członek Stowarzyszenia Podatników Estońskiego CIT