

ZROZUMIEĆ ESTOŃSKI CIT

PORADNIK:
**WYBÓR RYCZAŁTU
W TRAKCIE ROKU
OBROTOWEGO:**
WYMOGI DOTYCZĄCE
SPRAWOZDANIA
FINANSOWEGO.

Autorzy:

Patryk P. Smęda

doradca podatkowy

Adrian Stochmal

doradca podatkowy

SPEC 2025.1



STOWARZYSZENIE
PODATNIKÓW
ESTOŃSKIEGO CIT



Zrozumieć CIT Estoński

Poradnik:

**Wybór ryczałtu w trakcie roku obrotowego – wymogi
dotyczące sprawozdania finansowego.**

Stan prawny – czerwiec 2025

Wydanie 2025.1

Autorzy: Adrian Stochmal, Patryk Piotr Smęda,

Patronat: Stowarzyszenie Podatników Estońskiego CIT



Wydawnictwo: IPSO FACTO®

Tarnowskie Góry 2025

Wszelkie prawa zastrzeżone

Opinie zawarte w publikacji są osobistymi poglądami autorów.

ISBN 978-83-67603-05-8

Spis treści

Wstęp	5
Rozdział 1: Jak należy sporządzić i złożyć sprawozdanie finansowe w kontekście wyboru estońskiego CIT w trakcie roku obrotowego	6
1.1 Podstawa prawna i cel sporządzenia sprawozdania finansowego	7
1.2 Dzień sporządzenia i zawartość sprawozdania finansowego	8
1.3 Forma elektroniczna sprawozdania i wymogi dotyczące podpisu	9
1.4 Terminy i konsekwencje braku podpisów sprawozdania finansowego	10
1.5 Sporządzenie sprawozdania finansowego	11
Rozdział 2: Brak sprawozdania w formacie XML.....	13
2.1 Wymóg „struktury logicznej” a możliwość uznania dokumentu za sprawozdanie finansowe	13
2.2 Podpisy jako niezbędny element sprawozdania finansowego	14
Rozdział 3: Studium przypadku na przykładzie Spółki Alfa.....	16
3.1 Ocena formalna sporządzenia sprawozdania finansowego	16
3.2 Skutek podatkowy	17
3.3 Wnioski praktyczne	17
Rozdział 4: Złożenie zawiadomienia ZAW-RD przed sporządzeniem sprawozdania finansowego – ewolucja poglądu	19
4.1 Rozbieżne stanowiska Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej	19
4.2 Stanowisko Ministra Finansów zawarte w interpretacji ogólnej	20
Rozdział 5: Metodologia wykładni prawa w kontekście rozbieżności dotyczącej omawianych przepisów	22
5.1 Przykład praktyczny - Skuteczne złożenie zawiadomienia ZAW-RD przed sprawozdaniem	23
Rozdział 6: Złożenie sprawozdania finansowego bez odpowiednich podpisów oraz złożenie podpisów bez zachowania terminów – konsekwencje dla wyboru estońskiego CIT	25
6.1 Podpis jako integralna część sporządzenia sprawozdania	25
6.2 Obowiązkowe terminy na złożenie podpisów	26

6.3	Konsekwencje braku podpisów lub złożenia ich z uchybieniem terminu	26
6.4	Wyjątek - data sporządzenia sprawozdania finansowego a data podpisu	27
6.5	Formalistyczne podejście Dyrektora KIS do kwestii daty złożonych podpisów	30
Rozdział 7: Możliwość ponownego złożenia zawiadomienia		38
7.1	Kluczowe aspekty ponownego wyboru	38
Podsumowanie		41
Bibliografia:.....		43

Wstęp

Estoński CIT, czyli ryczałt od dochodów spółek, to forma opodatkowania, która w ostatnich latach zyskała na popularności w Polsce. Jest to rozwiązanie fakultatywne, dostępne dla podatników spełniających określone warunki ustawowe. Jego wybór może nastąpić zarówno od początku nowego roku podatkowego, jak i w trakcie trwającego już roku obrotowego. Ten drugi scenariusz, chociaż elastyczny, wiąże się z szeregiem specyficznych obowiązków, w tym z koniecznością prawidłowego sporządzenia i podpisania sprawozdania finansowego.

Celem niniejszego poradnika jest szczegółowe omówienie zasad i wymogów związanych ze sprawozdaniem finansowym oraz zawiadomieniem ZAW-RD w przypadku wyboru estońskiego CIT w trakcie roku podatkowego. Skierowany jest on do praktyków - księgowych, doradców podatkowych oraz prawników – którzy na co dzień mierzą się z wyzwaniami ryczałtu od dochodów spółek. Omówimy kwestie związane z formatem sprawozdania, wymaganymi podpisami, terminami, a także przedstawimy rozbieżne interpretacje organów podatkowych oraz przeważające stanowiska, co jest kluczowe dla prawidłowego działania w praktyce.

Rozdział 1: Jak należy sporządzić i złożyć sprawozdanie finansowe w kontekście wyboru estońskiego CIT w trakcie roku obrotowego

Wybór opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w trakcie trwającego roku podatkowego wiąże się z obligatoryjnym zamknięciem ksiąg rachunkowych i **sporządzeniem śródrocznego sprawozdania finansowego**. Warunkiem bowiem skutecznego wejścia w trakcie roku, przez uprawnioną do tego spółkę w system opodatkowania CIT estońskim jest zarówno złożenie zawiadomienia ZAW-RD, jak i sporządzenie śródrocznego sprawozdania finansowego. Powyższe potwierdzają również objaśnienia podatkowe z dnia 23 grudnia 2021 r. „Przewodnik do ryczałtu od dochodów spółek”, w których Minister Finansów wskazuje, że aby móc wybrać alternatywną formę opodatkowania, podatnik jest zobowiązany przede wszystkim do poinformowania właściwego naczelnika urzędu skarbowego, w formie zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem - według ustalonego wzoru ZAW-RD. Zawiadomienie to składa się do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym podatnik ma być opodatkowany ryczałtem (art. 28j ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, dalej: ustawy o CIT), lub przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego, jeżeli na ostatni dzień miesiąca **poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem podatnik zamknie księgi rachunkowe oraz sporządzi sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości. W tym przypadku księgi rachunkowe otwiera się na pierwszy dzień miesiąca opodatkowania ryczałtem (art. 28j ust. 5 ustawy o CIT)**. Ponadto, podatnik zobowiązany jest łącznie spełniać w każdym okresie opodatkowania ryczałtem pozostałe warunki określone w przepisie art. 28j ust. 1 pkt 2-6 ustawy o CIT.

Aby więc skutecznie wejść w system estońskiego CIT, należy spełnić warunki szczegółowo określone w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, które w pewnych zakresach referują do przepisów ustawy o rachunkowości (dalej: ustawa UoR).

1.1 Podstawa prawna i cel sporządzenia sprawozdania finansowego

Zgodnie z art. 28j ust. 5 ustawy o CIT: „Podatnik może wybrać opodatkowanie ryczałtem również przed upływem przyjętego przez niego roku podatkowego, jeżeli na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem podatnik zamknie księgi rachunkowe oraz sporządzi sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości. W tym przypadku księgi rachunkowe otwiera się na pierwszy dzień miesiąca opodatkowania ryczałtem.”

Powyższy przepis wskazuje na obowiązek sporządzenia sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami o rachunkowości. Przepisy ustawy o CIT nie regulują samej kwestii sporządzania sprawozdania finansowego, odsyłają w tym zakresie do ustawy o rachunkowości. Zatem, aby sprawozdanie finansowe było prawidłowo sporządzone, musi spełniać wymogi określone w tej ustawie.

Celem sporządzenia sprawozdania finansowego na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem jest **wyodrębnienie kwoty zysków niepodzielonych i zysków podzielonych, które odniesiono na kapitały, a które zostały wypracowane w latach opodatkowania ryczałtem, a także kwoty niepokrytych strat, które podatnik poniósł w latach opodatkowania ryczałtem**. Wyodrębnienie to jest podstawą do odliczeń przysługujących wspólnikom spółki opodatkowanej ryczałtem od podstawy opodatkowania ustalonej od otrzymanej dywidendy na gruncie ustawy o PIT. Brak takiego wyodrębnienia skutkuje brakiem uprawnienia do tych odliczeń. Może to zostać opisane w sposób bardziej

szczegółowy w informacji dodatkowej stanowiącej element sprawozdania finansowego. Obowiązek sporządzenia sprawozdania przy wyborze estońskiego CIT ma więc fundamentalne znaczenie.

1.2 Dzień sporządzenia i zawartość sprawozdania finansowego

Sprawozdanie finansowe sporządza się na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, o którym mowa w art. 12 ust. 2 UoR, oraz na inny dzień bilansowy, stosując odpowiednio zasady wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego, określone w rozdziale 4 UoR. W przypadku przejścia na ryczałt w trakcie roku podatkowego, zamknięcie ksiąg rachunkowych, o którym mowa w art. 28j ust. 5 ustawy o CIT, jest zamknięciem – w świetle art. 12 ust. 2 pkt 7 UoR – **na inny dzień bilansowy** określony odrębnymi przepisami. Księgi rachunkowe otwiera się na pierwszy dzień miesiąca opodatkowania ryczałtem.

Sprawozdanie finansowe składa się z:

1. **bilansu**;

2. **rachunku zysków i strat**;

3. **informacji dodatkowej**, obejmującej wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia.

Nie ma obowiązku sporządzania zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych, jeśli sprawozdanie nie podlega badaniu przez biegłego rewidenta. Nie jest również wymagane sporządzenie sprawozdania z działalności jednostki.

Wraz ze sporządzeniem sprawozdania finansowego na ten „dzień bilansowy” (ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem), podatnik ma również obowiązek rozliczenia się podatkowo z klasycznego CIT i

złożenia deklaracji CIT-8 za okres poprzedzający wejście na ryczałt wraz z załącznikiem CIT/KW.

1.3 Forma elektroniczna sprawozdania i wymogi dotyczące podpisu

Sprawozdanie finansowe sporządza się **wyłącznie w postaci elektronicznej**. Należy je opatrzyć kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym, stanowi o tym **art. 45 ust. 1f UoR**

Zgodnie z art. 52 ust. 2 UoR, do podpisania sprawozdania finansowego zobowiązani są:

- **osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych jednostki**, oraz
- **kierownik tej jednostki** - jeżeli jednostką kieruje organ wieloosobowy, sprawozdanie podpisują wszyscy członkowie tego organu, albo co najmniej jedna osoba wchodząca w skład tego organu, w sposób o którym mowa w ust. 2b art. 52 UoR, czyli składając oświadczenie lub odmowę złożenia oświadczenia, które dołącza się do sprawozdania finansowego.

Wskazać należy, że art. 52 ust. 2 UoR stosuje się odpowiednio również do sprawozdania finansowego sporządzonego na dzień określony w art. 12 ust. 2 UoR lub na **inny dzień bilansowy (art. 52 ust. 3 UoR)**. **Jednocześnie należy zwrócić uwagę na redakcję art. 52 UoR, który reguluje zarówno obowiązki formalne kierownika jednostki co do sporządzenia sprawozdania finansowego jak i sposób jego podpisania. Intencją ustawodawcy jest więc uznanie podpisania sprawozdania finansowego za integralną część sporządzenia sprawozdania finansowego.** W przypadku przejścia na ryczałt od dochodów spółek w trakcie roku podatkowego, sprawozdanie finansowe sporządza się na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem, a tym samym czynności związane ze sporządzeniem sprawozdania finansowego, należy **dokonać w ciągu trzech**

miesiący.¹

Intencją ustawodawcy jest więc uznanie podpisania sprawozdania finansowego za integralną część sporządzenia sprawozdania finansowego. W szczególności art. 52 ust. 2a UoR (który zgodnie z ust. 3 stosuje się odpowiednio do sprawozdania finansowego sporządzonego w każdym przypadku zamknięcia ksiąg rachunkowych) - wyraźnie wskazuje, że podpisanie sprawozdania finansowego stanowi potwierdzenie, że spełnia ono wymagania przewidziane w ustawie.²

Zatem, podpisanie sprawozdania finansowego jest **integralną częścią jego sporządzenia**. Samo sporządzenie sprawozdania bez opatrzenia go podpisami właściwych osób nie stanowi o sporządzeniu sprawozdania zgodnie z przepisami UoR.³

Warto podkreślić, że przepisy UoR oddzielają sporządzenie sprawozdania finansowego (rozumiane jako stworzenie pliku XML z odpowiednią strukturą logiczną) od jego podpisania. Niemniej jednak, podpis jest kluczowy dla formalno-prawnego uznania sprawozdania za sporządzone.

1.4 Terminy i konsekwencje braku podpisów sprawozdania finansowego

W przypadku przejścia na ryczałt od dochodów spółek w trakcie roku podatkowego, sprawozdanie finansowe sporządza się na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem. Wszystkich czynności

¹ Pismo Dyrektora KIS z dnia 14 lutego 2025 r. znak 0114-KDIP2-2.4010.675.2024.2.IN

² Pismo Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2025 r. znak DD8.054.10.2024, Interpelacja w sprawie wymogów dotyczących sprawozdania śródrocznego spółek wybierających opodatkowanie estońskim CIT

³ Pismo Dyrektora KIS z dnia 11 kwietnia 2025 r. znak 11 0114-KDIP2-2.4010.72.2025.1.SJ

związanych ze sporządzeniem sprawozdania finansowego, **w tym również jego podpisanie**, należy dokonać **w ciągu 3 miesięcy** od tego dnia.⁴

Za datę faktycznego sporządzenia sprawozdania finansowego pod kątem formalno-prawnym należy uznać **datę złożenia pod nim wymaganych przepisami ustawy o rachunkowości podpisów**⁵. Podpis pod sprawozdaniem stanowi o zakończeniu prac nad jego opracowywaniem i świadczy o ostatecznym sporządzeniu sprawozdania finansowego.⁶

Organy podatkowe nie zgadzają się ze stanowiskiem, że możliwe jest podpisanie sprawozdania finansowego sporządzonego na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem w dowolnym momencie, np. dopiero na etapie kontroli lub postępowania prowadzonego przez organy podatkowe⁷. **Brak opatrzenia sprawozdania finansowego podpisami wszystkich osób do tego zobowiązanych w wymaganym terminie stanowi naruszenie przepisów ustawy o rachunkowości, co w konsekwencji oznacza, że nie doszło do skutecznego wyboru ryczałtu od dochodów spółek.**⁸

1.5 Sporządzenie sprawozdania finansowego

Podatnicy zobowiązani do sporządzenia sprawozdania finansowego przekazują, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej sprawozdanie finansowe, odmowę podpisu, o której mowa w art. 52 ust. 2 UoR, oświadczenie lub odmowę złożenia oświadczenia, o których mowa w art. 52 ust. 2b UoR, jeżeli zostały one sporządzone, wraz ze sprawozdaniem z badania, w

⁴ Pismo Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2025 r. znak DD8.054.10.2024, Interpelacja w sprawie wymogów dotyczących sprawozdania śródrocznego spółek wybierających opodatkowanie estońskim CIT

⁵ Pismo Dyrektora KIS z dnia 7 maja 2025 r. znak 0111-KDIB1-1.4010.79.2025.1.AND

⁶ Pismo Dyrektora KIS z dnia 7 maja 2025 r. znak 0111-KDIB1-1.4010.78.2025.1.AW

⁷ Pismo Dyrektora KIS z dnia 13 sierpnia 2024 r. znak 0111-KDIB1-2.4010.191.2024.5.MK

⁸ Pismo Dyrektora KIS z dnia 11 kwietnia 2025 r. znak 0114-KDIP2-2.4010.72.2025.1.SJ

terminie 15 dni od dnia zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego, a spółki - także odpis uchwały zgromadzenia zatwierdzającej sprawozdanie finansowe. Obowiązek przekazania sprawozdania finansowego Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej nie dotyczy podmiotów zwolnionych podmiotowo z podatku oraz podmiotów, które na podstawie odrębnych przepisów mają obowiązek przekazywania sprawozdań finansowych do Krajowego Rejestru Sądowego. Sprawozdanie finansowe jest sporządzane w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej udostępnianej na podstawie art. 45 ust. 1g UoR albo w formie, o którym mowa w art. 45 ust. 1ga lub 1h tejże ustawy. Obowiązek przekazania sprawozdania z badania nie dotyczy podatników, których sprawozdania finansowe nie są objęte obowiązkiem badania.⁹

Przykład praktyczny: Prawidłowe sporządzenie i podpisanie sprawozdania

Spółka Alfa, prowadząca działalność gospodarczą od dnia 1 stycznia 2024 r. i rozliczająca się rokiem kalendarzowym, zdecydowała się na przejście na estoński CIT od dnia 1 lipca 2024 r. Aby to zrobić, musi sporządzić sprawozdanie finansowe na dzień 30 czerwca 2024 r. (ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem). Sprawozdanie to musi zawierać bilans, rachunek zysków i strat oraz informację dodatkową. Musi być ono również sporządzone w postaci elektronicznej i podpisane właściwą metodą przez osobę której powierzono prowadzenie ksiąg oraz wszystkich osób statuujących kierownika jednostki. Podpisy te muszą zostać złożone nie później niż do dnia 30 września 2024 r. (czyli w ciągu trzech miesięcy licząc od dnia 30 czerwca 2024 r.). W tym samym terminie Spółka Alfa musi złożyć zeznanie CIT-8 za okres od dnia 1 stycznia 2024 r. do dnia 30 czerwca 2024 r.

⁹ Pismo Dyrektora KIS z dnia 14 marca 2023 r. znak 0114-KDIP2-2.4010.30.2023.1.ASK

Rozdział 2: Brak sprawozdania w formacie XML

Kwestia formatu elektronicznego sprawozdania finansowego, zwłaszcza w kontekście wymogu „struktury logicznej”, bywa źródłem niejasności i rozbieżnych interpretacji. Zgodnie z przepisami, sprawozdanie finansowe ma być sporządzane w postaci elektronicznej oraz w strukturze logicznej i formacie udostępnianych na podstawie art. 45 ust. 1g UoR albo w formacie, o którym mowa w art. 45 ust. 1ga lub 1h tej ustawy.¹⁰

2.1 Wymóg „struktury logicznej” a możliwość uznania dokumentu za sprawozdanie finansowe

W praktyce, „struktura logiczna” oznacza format XML (eXtensible Markup Language), który umożliwia maszynowe przetwarzanie danych i jest stosowany w systemach informatycznych organów Krajowej Administracji Skarbowej. Jest to standard dla sprawozdań finansowych jednostek wpisanych do Krajowego Rejestru Sądowego (KRS). **E-sprawozdanie finansowe, którego sporządzenie jest warunkiem wyboru opodatkowania ryczałtem o dochodów spółek, to jest estońskim CIT, przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego, to sprawozdania sporządzane w postaci elektronicznej, w odpowiedniej strukturze logicznej i formacie. Zgodnie z art. 45 ust. 1g UoR., sprawozdania finansowe jednostek wpisanych do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego sporządza się w strukturze logicznej oraz formacie udostępnianym w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.** Ustrukturyzowane, w formie zgodnej z ww. strukturami logicznymi, e-sprawozdania finansowe sporządzają podatnicy podatku dochodowego

¹⁰ Pismo Dyrektora KIS z dnia 14 marca 2023 r. znak 0114-KDIP2-2.4010.30.2023.1.ASK

od osób fizycznych oraz podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, za wyjątkiem jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości (MSR).

Dyrektor KIS w poglądach wyrażanych w swoich interpretacjach indywidualnych nie pozwala na elastyczność w rozumieniu „formy elektronicznej”. Przykładem może być stanowisko, w którym uznano, że spółka sporządzająca sprawozdanie finansowe w postaci elektronicznej, w formacie PDF (Portable Document Format) i opatrująca je kwalifikowanymi podpisami elektronicznymi kierownika jednostki oraz osoby, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, **nie wypełniła dyspozycję przepisu art. 28j ust. 5 ustawy o CIT.**¹¹ W tej konkretnej interpretacji, stwierdzono, że sprawozdanie nie zostało sporządzone we właściwym formacie oraz bez znaczenia było, że zostały opatrzone podpisami, zasadniczo w dopuszczalnej przez przepisy ustawy, formie i przez osoby do tego zobowiązane. Brak skutecznego wyboru ryczałtu od dochodów spółek spowodowała więc **nieodpowiednia forma** sprawozdania finansowego.

2.2 Podpisy jako niezbędny element sprawozdania finansowego

Sporządzenie sprawozdania finansowego to nie tylko kwestia techniczna, ograniczająca się do wygenerowania dokumentu w formacie elektronicznym. To czynność o charakterze formalnoprawnym, która, zgodnie z ustawą o rachunkowości, zostaje uznana za zakończoną dopiero z chwilą jego podpisania. Zgodnie z art. 52 ust. 2 UoR, sprawozdanie finansowe musi być opatrzone podpisem:

1. osoby, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, oraz

¹¹ Pismo Dyrektora KIS z dnia 14 lutego 2025 r. znak 0114-KDIP2-2.4010.675.2024.2.IN

2. kierownika jednostki,

- a w przypadku organu wieloosobowego – wszystkich jego członków lub co najmniej jednej osoby, zgodnie z art. 52 ust. 2b UoR.

Podpis musi być złożony z datą, nie później niż w terminie trzech miesięcy od dnia bilansowego (art. 52 ust. 1 UoR). **To nie jest tylko formalność – to warunek skutecznego sporządzenia sprawozdania.**

Począwszy od roku 2019 podpisy muszą być składane w formie elektronicznej. Ustawodawca dopuszcza trzy równoważne formy:

1. kwalifikowany podpis elektroniczny,
2. podpis zaufany (profil zaufany ePUAP),
3. podpis osobisty (e-dowód).

Niezależnie od formy, każdy z wymaganych podpisów musi znaleźć się na dokumencie w terminie – brak chociaż jednego z nich, albo przekroczenie terminu, skutkuje tym, że sprawozdanie nie zostaje uznane za sporządzone zgodnie z przepisami co ma swoje konsekwencje na gruncie skutecznego wyboru ryczaftu od dochodów spółek jako formy opodatkowania.

Podpis stanowi potwierdzenie kompletności i zgodności sprawozdania z przepisami ustawy o rachunkowości (art. 52 ust. 2a UoR). Jest to nie tylko element techniczny, ale też deklaracja odpowiedzialności – zarówno rachunkowej, jak i podatkowej.¹²

¹² Pismo Dyrektora KIS z dnia 11 kwietnia 2025 r. znak 0114-KDIP2-2.4010.72.2025.1.SJ

Rozdział 3: Studium przypadku na przykładzie Spółki Alfa

Spółka Alfa Sp. z o.o. prowadząca działalność usługową od dnia 1 stycznia 2024 r. postanowiła przejść na ryczałt od dochodów spółek od kwietnia 2024 r. W celu spełnienia przesłanek z art. 28j ust. 5 ustawy o CIT, podjęła następujące kroki:

- Zamknęła księgi rachunkowe na dzień 31 marca 2024 r.,
- Sporządziła sprawozdanie finansowe na ten dzień w formacie PDF,
- W dniu 28 kwietnia 2024 r. złożyła do urzędu skarbowego zawiadomienie ZAW-RD o wyborze estońskiego CIT,
- Sprawozdanie zostało opatrzone kwalifikowanymi podpisami elektronicznymi kierownika jednostki oraz osoby prowadzącej księgi rachunkowe – dopiero 2 lipca 2024 r.

3.1 Ocena formalna sporządzenia sprawozdania finansowego

Zgodnie z art. 52 ust. 1 UoR sprawozdanie finansowe powinno zostać podpisane nie później niż w terminie trzech miesięcy od dnia bilansowego. W analizowanym przypadku dzień bilansowy przypadał na dzień 31 marca 2024 r., zatem ostateczny termin podpisania sprawozdania upływał z dniem 30 czerwca 2024 r. Podpisanie dokumentu w dniu 2 lipca 2024 r. oznaczało niedochowanie ustawowego terminu.

Co więcej, samo sporządzenie sprawozdania w formacie PDF, chociażby podpisanego kwalifikowanym podpisem - **nie wypełnia obowiązku** wynikającego z art. 45 ust. 1g UoR. Przepis ten wymaga bowiem, aby sprawozdanie jednostki wpisanej do

Krajowego Rejestru Sądowego było sporządzone w ustrukturyzowanym formacie XML, zgodnie z opublikowaną strukturą logiczną.

3.2 Skutek podatkowy

Powyższe uchybienia miały charakter materialnoprawny. Zgodnie z interpretacją indywidualną Dyrektora KIS, podpisanie sprawozdania po terminie ustawowym **świadczy o braku skuteczności wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek**, nawet jeśli samo zawiadomienie ZAW-RD zostało złożone prawidłowo i w odpowiednim czasie.¹³

W ocenie organu interpretacyjnego, podpisanie sprawozdania finansowego stanowi integralną część jego sporządzenia. Dokument, który nie został podpisany w ustawowym terminie, nie spełnia wymogów formalnych i nie może być uznany za prawidłowo sporządzone sprawozdanie zgodne z ustawą o rachunkowości.

3.3 Wnioski praktyczne

- **Termin podpisu jest równie istotny jak treść sprawozdania** – uchybienie terminu, nawet o jeden dzień, skutkuje brakiem możliwości skorzystania z estońskiego CIT.
- **Forma elektroniczna to nie PDF** – dla jednostek wpisanych do KRS konieczne jest użycie formatu XML zgodnego z opublikowaną strukturą logiczną.
- **Odpowiedzialność za dochowanie terminu podpisania** spoczywa na kierowniku jednostki, a także na osobie prowadzącej księgę rachunkowe. Ich podpisy muszą być złożone zgodnie z wymogami art. 52 UoR.

¹³ Pismo Dyrektora KIS z dnia 14 lutego 2025 r. znak 0114-KDIP2-2.4010.675.2024.2.IN

- **Brak właściwego i terminowego podpisania sprawozdania traktowany jest jako brak jego sporządzenia** – skutkuje to niespełnieniem wymogu z art. 28j ust. 5 ustawy o CIT.

Rozdział 4: Złożenie zawiadomienia ZAW-RD przed sporządzeniem sprawozdania finansowego – ewolucja poglądu

Jedną z najbardziej kontrowersyjnych i zmieniających się koncepcji w kontekście wyboru estońskiego CIT w trakcie roku podatkowego jest termin złożenia zawiadomienia ZAW-RD w relacji do terminu sporządzenia sprawozdania finansowego. Problematyka zawiadomienia ZAW-RD jest na tyle złożona, że został mu poświęcony oddzielny poradnik naszego autorstwa pt.: „Zrozumieć CIT Estoński – Jak skutecznie złożyć zawiadomienie ZAW-RD”. Punkt wyjścia to przepis art. 28j ust. 5 ustawy o CIT stanowiący, że podatnik może wybrać opodatkowanie ryczałtem również przed upływem przyjętego przez niego roku podatkowego, jeżeli na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem podatnik zamknie księgi rachunkowe oraz sporządzi sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości.

4.1 Rozbieżne stanowiska Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej

Na tle tego przepisu powstały wątpliwości, czy zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek musi być złożone dopiero po faktycznym zamknięciu ksiąg rachunkowych i sporządzeniu sprawozdania finansowego, czy też dopuszczalne jest złożenie zawiadomienia ZAW-RD jeszcze przed tymi czynnościami.

Początkowo, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej prezentował stanowisko, zgodnie z którym zamknięcie ksiąg rachunkowych oraz sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami o rachunkowości musiało nastąpić przed

złożeniem zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem¹⁴. Wykładnia ta znalazła aprobatę w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych.¹⁵ W myśl tej interpretacji, zawiadomienie o wyborze estońskiego CIT w trakcie przyjętego roku podatkowego nie mogło zostać złożone przed datą sporządzenia śródrocznego sprawozdania finansowego. Argumentowano, że gdyby ustawodawca chciał, aby zawiadomienie można było złożyć wcześniej, użyłby czasu przeszłego, np. „jeżeli **sporządził** sprawozdanie finansowe”. Podkreślano również, że przyjęcie innej interpretacji byłoby niesprawiedliwe, gdyż sytuacja podatnika przechodzącego na estoński CIT w środku roku różniłaby się (in minus) od sytuacji podatnika przechodzącego na estoński CIT na przełomie lat podatkowych, dla którego sprawozdanie finansowe można sporządzić w trybie zwykłym.

4.2 Stanowisko Ministra Finansów zawarte w interpretacji ogólnej

Rozstrzygnięcie w tej kwestii przyniosła interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 25 stycznia 2024 r. znak DD8.8203.1.202317. W ocenie Ministra Finansów, wykładnia przepisów ustawy o CIT w zakresie zasad składania zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego, prowadzi do następującego wniosku: **Norma prawna zawarta w treści art. 28j ust. 5 ustawy o CIT dopuszcza sytuację, w której podatnik najpierw złoży zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem, a dopiero później zamknie księgi rachunkowe na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem oraz sporządzi sprawozdanie finansowe za rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok opodatkowania ryczałtem.**

¹⁴ Pismo Dyrektora KIS z dnia 14 marca 2023 r. znak 0114-KDIP2-2.4010.30.2023.1.ASK

¹⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2023 r., sygn. akt III SA/Wa 1336/23

Co istotne, zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem jest **skuteczne pod warunkiem spełnienia wszystkich obowiązków określonych w przepisach ustawy o CIT, w obowiązujących podatnika terminach**. Oznacza to, że chociaż ZAW-RD może zostać złożone wcześniej, to faktyczne i prawidłowe zamknięcie ksiąg oraz sporządzenie i podpisanie sprawozdania finansowego w terminach określonych przepisami o rachunkowości (czyli w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego) jest nadal konieczne dla skutecznego wyboru estońskiego CIT. Jeśli podatnik złoży zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, lecz na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem nie dopełnił innych warunków lub nie uczyni tego w terminie, to wybór opodatkowania ryczałtem będzie wstecznie nieskuteczny.

Rozdział 5: Metodologia wykładni prawa w kontekście rozbieżności dotyczącej omawianych przepisów

Rozbieżność w stanowiskach podkreśla złożoność wykładni przepisów prawa podatkowego. Interpretatorzy odwołują się do różnych zasad wykładni:

- **Wykładnia językowa:** Jest punktem wyjścia i określa granice interpretacji. Odejście od niej jest możliwe, gdy nie dostarcza rezultatów jednoznacznych lub gdy są one sprzeczne z hierarchią wartości. W kontekście art. 28j ust. 5 ustawy o CIT, początkowo skupiano się na dosłownym brzmieniu, wskazującym na warunek "jeżeli (...) podatnik zamknie (...) oraz sporządzi".

W procesie wykładni prawa interpretator nie powinien jednak pomijać wykładni systemowej lub funkcjonalnej poprzez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej pojedynczego przepisu. Nie jest **bowiem wykluczone, że sens przepisu, który wydaje się językowo jasny, okaże się wątpliwy po skonfrontowaniu go z innymi przepisami lub uwzględnieniu celu regulacji prawnej.**¹⁶ W procesie wykładni prawa należy przejść kolejno etap wykładni językowej, systemowej i funkcjonalnej w celu wzmocnienia uzyskanego wyniku interpretacyjnego lub skorygowania rozumienia, jakie wynika z literalnego brzmienia przepisu. O poprawności interpretacji najlepiej świadczy okoliczność, że wykładnia językowa, systemowa i celowościowa dają zgodny wynik. W każdej więc sytuacji, gdy nasuwa się przypuszczenie, że wynik wykładni językowej może się okazać nieadekwatny, należy go skonfrontować z wykładnią systemową i celowościową.

- **Wykładnia systemowa:** Nakazuje konfrontowanie sensu przepisu z innymi przepisami lub uwzględnienie celu regulacji prawnej. W tym przypadku, brano pod

¹⁶ Uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 14 marca 2011 r., sygn. akt II FPS 8/10

uwagę również art. 12 ust. 2 pkt 7 UoR i art. 52 ust. 1 i 3 pkt 1 UoR, które określają terminy na zamknięcie ksiąg i sporządzenie sprawozdania, **co wskazywało na możliwość późniejszego dokonania tych czynności.**

- **Wykładnia funkcjonalna/celowościowa:** Skupia się na celu regulacji. W tym wypadku celowość wyodrębnienia zysków i strat, o której mowa w rozdziale 1, nie wymaga, aby czynności te zostały dokonane przed złożeniem zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem.

5.1 Przykład praktyczny - Skuteczne złożenie zawiadomienia ZAW-RD przed sprawozdaniem

Przykład 1: Spółka Gamma zamierza przejść na estoński CIT od dnia 1 października 2024 r. (rok obrotowy to rok kalendarzowy). Zgodnie z aktualnym stanowiskiem Ministra Finansów, spółka może złożyć zawiadomienie ZAW-RD w dowolnym momencie przed dniem 1 listopada 2024 r. (czyli do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem), np. dnia 15 września 2024 r. Niemniej, **musi zamknąć księgi rachunkowe i sporządzić sprawozdanie finansowe na dzień 30 września 2024 r.,** a następnie podpisać i ewentualnie złożyć to sprawozdanie w terminie do dnia 31 grudnia 2024 r. (w ciągu trzech miesięcy). Jeśli te późniejsze kroki nie zostaną dopełnione, mimo wcześniejszego złożenia ZAW-RD, wybór estońskiego CIT będzie nieskuteczny.

Przykład 2: Nieaktualne, bardziej restrykcyjne podejście (dla kontrastu): Gdyby Spółka Gamma działała pod rygiorem wcześniejszych, bardziej restrykcyjnych interpretacji, musiałaby najpierw zamknąć księgi i mieć gotowe, podpisane sprawozdanie finansowe na dzień 30 września 2024 r., zanim w ogóle mogłaby złożyć zawiadomienie ZAW-RD. Stanowisko to, chociaż obecnie nieobowiązujące, obrazuje ewolucję podejścia organów w tym zakresie.

Rozdział 6: Złożenie sprawozdania finansowego bez odpowiednich podpisów oraz złożenie podpisów bez zachowania terminów – konsekwencje dla wyboru estońskiego CIT

Jak to opisano wcześniej prawidłowe sporządzenie sprawozdania finansowego w kontekście estońskiego CIT w trakcie roku obrotowego obejmuje nie tylko przygotowanie samej treści dokumentu, ale również jego formalne zatwierdzenie poprzez złożenie wymaganych podpisów. Brak tych podpisów lub ich złożenie po upływie wyznaczonych terminów ma doniosłe znaczenie dla skuteczności wyboru tej formy opodatkowania.

6.1 Podpis jako integralna część sporządzenia sprawozdania

Przepisy ustawy o rachunkowości, do których odsyła ustawa o CIT (w art. 28j ust. 5), jasno wskazują na konieczność podpisania sprawozdania finansowego. Przepis art. 52 ust. 2a UoR wyraźnie precyzuje, że **podpisanie sprawozdania finansowego stanowi potwierdzenie, że spełnia ono wymagania przewidziane w ustawie.**

W konsekwencji, uznać należy, że **podpisanie sprawozdania finansowego jest integralną częścią sporządzenia sprawozdania finansowego.** Samo sporządzenie sprawozdania finansowego bez opatrzenia go podpisami właściwych osób (osoby, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz kierownika jednostki lub wszystkich członków organu wieloosobowego o łącznej reprezentacji) nie stanowi o sporządzeniu sprawozdania zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości.

Co więcej, za datę sporządzenia sprawozdania finansowego pod kątem formalno-prawnym należy uznać **datę złożenia pod nim podpisów wymaganych przepisami ustawy o rachunkowości**. Podpis pod sprawozdaniem finansowym stanowi o zakończeniu prac nad jego opracowywaniem i świadczy o ostatecznym sporządzeniu sprawozdania finansowego. Oznacza to, że nawet jeśli plik elektroniczny sprawozdania został utworzony na czas, bez odpowiednich podpisów nie jest on uznawany za „sporządzone” sprawozdanie finansowe w rozumieniu przepisów. Na tym etapie przeprowadzanej analizy na łamach niniejszego podręcznika powyższe założenia nie powinny budzić wątpliwości.

6.2 Obowiązkowe terminy na złożenie podpisów

W przypadku przejścia na ryczałt od dochodów spółek w trakcie roku podatkowego, sprawozdanie finansowe sporządza się na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem. Wszystkie czynności związane ze sporządzeniem sprawozdania finansowego, **w tym również jego podpisanie**, należy dokonać **w ciągu trzech miesięcy** od tego dnia. Jest to kluczowy termin, którego niedotrzymanie ma poważne konsekwencje.

6.3 Konsekwencje braku podpisów lub złożenia ich z uchybieniem terminu

Organy podatkowe w swoich interpretacjach konsekwentnie podkreślają, że **brak opatrzenia sprawozdania finansowego w wymaganym terminie podpisem wszystkich osób do tego zobowiązanych oznacza, że sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości**.¹⁷

¹⁷ Pismo Dyrektora KIS z dnia 11 kwietnia 2025 r. znak 0114-KDIP2-2.4010.72.2025.1.SJ.

W konsekwencji, takie naruszenie art. 28j ust. 5 ustawy o CIT oznacza, że nie doszło do skutecznego wyboru ryczałtu od dochodów spółek.¹⁸ Innymi słowy, podatnik, który złożył zawiadomienie o wyborze estońskiego CIT, lecz nie dopełnił wymogu podpisania sprawozdania finansowego w terminie nie wybrał skutecznie tej formy opodatkowania. Taka sytuacja może prowadzić do konieczności ponownego rozliczenia podatku dochodowego wedle zasad ogólnych (klasyczny CIT) za okres, w którym podatnik błędnie zakładał opodatkowanie estońskim CIT, co wiąże się z ryzykiem zaległości podatkowych i odsetek. Konsekwencje tego stanu rzeczy są na tyle poważne, że warto zaznajomić się z podręcznikiem naszego autorstwa pt. „Zrozumieć estoński CIT - Odpowiedzialność biura rachunkowego oraz kierownika jednostki”.

Co więcej, organy podatkowe zaznaczają, że nie jest dopuszczalne podpisanie sprawozdania finansowego sporządzonego na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem w dowolnym późniejszym momencie, np. na etapie kontroli lub postępowania prowadzonego przez organy podatkowe.¹⁹ **Oznacza to, że terminy są nieprzekraczalne i nie podlegają elastycznemu traktowaniu.**

6.4 Wyjątek - data sporządzenia sprawozdania finansowego a data podpisu

Warto jednak zwrócić uwagę na istnienie w obiegu prawnym interpretacji, która prezentuje odmienne, bardziej liberalne spojrzenie na temat daty złożonego podpisu. Wskazuje ona, na rozróżnienie pomiędzy datą sporządzenia sprawozdania a datą jego podpisania. **Data sporządzenia sprawozdania finansowego to data, w jakiej**

¹⁸ Pismo Dyrektora KIS z dnia 7 maja 2025 r. znak 0111-KDIB1-1.4010.78.2025.1.AW

¹⁹ Pismo Dyrektora KIS z dnia 13 sierpnia 2024 r. znak 0111-KDIB1-2.4010.191.2024.5.MK

jednostka, tj. w praktyce osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, ujęła zdarzenia mające wpływ na kształt sprawozdania, znane jednostce w tej właśnie dacie.²⁰ Równocześnie, data ta, w zakresie oświadczenia wiedzy, będzie obowiązywać wszystkie osoby wchodzące w skład organu będącego kierownikiem jednostki, niezależnie od faktycznego – np. późniejszego – terminu złożenia wymaganego przez ustawę o rachunkowości podpisu lub oświadczenia przez poszczególne odpowiedzialne osoby (art. 52 ust. 2 i 2b UoR).

Rozróżnienie to nie zwalnia jednak z obowiązku podpisania sprawozdania w ogóle. Podkreśla ono jedynie, że chociaż podpis może zostać złożony później, jego moc prawna odnosi się do wiedzy na dzień sporządzenia sprawozdania. Niedochowanie terminu na złożenie podpisu, pomimo wcześniejszego merytorycznego sporządzenia sprawozdania, skutkuje nieskutecznością wyboru estońskiego CIT.

Poznajmy szczegóły omawianej interpretacji:

Wnioskodawcą była spółka z o.o., która zdecydowała się na wejście w reżim estońskiego CIT od lipca 2024 r. W tym celu:

- **Zamknęła księgi rachunkowe z końcem czerwca 2024 r.**
- **W dniu 18 lipca 2024 r. złożyła zawiadomienie ZAW-RD do właściwego urzędu skarbowego**
- **Sporządziła sprawozdanie finansowe na dzień 30 czerwca 2024 r. i podpisała je przez księgową w terminie w dniu 30 września 2024 r.**
- **Jedyny członek zarządu podpisał to samo sprawozdanie następnego dnia – 1 października 2024 r.**

Spółka uznała, że naruszyła przepisy rachunkowe i tym samym nie spełniła warunków z art. 28j ust. 5 ustawy o CIT, co oznaczałoby nieskuteczność wyboru ryczału. Z

²⁰ Pismo Dyrektora KIS z dnia 5 grudnia 2024 r. znak 0114-KDIP2-2.4010.623.2024.1.SJ

ostrożności przyjęła, że nie wybrała skutecznie estońskiego CIT. W interpretacji wskazano, że **data podpisu członka zarządu – chociaż formalnie przypadająca dzień po upływie terminu – nie przekreśla skuteczności wyboru ryczałtu**, jeżeli:

- sprawozdanie **zostało sporządzone w ustawowym terminie** trzech miesięcy od dnia bilansowego,
- podpis księgowej (osoby odpowiedzialnej za prowadzenie ksiąg) **został złożony w terminie**,
- dokument był gotowy i **zawierał datę sporządzenia** zgodną z rzeczywistością (tu: 30 września 2024 r.)

Organ interpretacyjny uznał, że podpis kierownika jednostki, pomimo, że wymagany, **może nastąpić z minimalnym opóźnieniem**, o ile nie budzi wątpliwości co do treści i kompletności sprawozdania oraz nie podważa daty jego sporządzenia.

Rozstrzygnięcie to pokazuje, że w wyjątkowych przypadkach organy podatkowe mogą **odczytywać przepisy o rachunkowości w sposób funkcjonalny**, z uwzględnieniem rzeczywistej daty sporządzenia dokumentu, a nie wyłącznie dat podpisu.

Jakie są kluczowe aspekty tej interpretacji:

- Data podpisu zarządu nie zmienia daty sporządzenia sprawozdania, jeżeli dokument został przygotowany w terminie i podpisany przez księgową.
- Takie podejście **zwiększa bezpieczeństwo prawne podatników**, którzy dopełnili większości wymogów, lecz z powodów technicznych lub organizacyjnych podpis złożono z minimalnym opóźnieniem, idea ta jest bliska naszemu Stowarzyszeniu Podatników Estońskiego CIT:

www.spec.info.pl

6.5 Formalistyczne podejście Dyrektora KIS do kwestii daty złożonych podpisów

Utrwalona linia interpretacyjna dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej to spójny i powtarzający się sposób wykładni przepisów prawa podatkowego, prezentowany w indywidualnych interpretacjach wydawanych przez Dyrektora KIS w podobnych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych. Oznacza to, że jeśli w wielu interpretacjach indywidualnych organ prezentuje jednolite stanowisko w odniesieniu do określonego zagadnienia podatkowego, mówi się o istnieniu „utrwalonej linii interpretacyjnej”. **Ma ona znaczenie w kontekście ochrony z art. 14n Ordynacji podatkowej:** jeśli dana linia interpretacyjna jest uznana za „utrwaloną praktykę interpretacyjną organów podatkowych”, podatnik może korzystać z ochrony przed negatywnymi konsekwencjami podatkowymi nawet bez własnej interpretacji.

Poniżej przedstawiamy analizę interpretacji indywidualnych wydanych w podobnych stanach faktycznych do objętych problematyką niniejszego poradnika.

Poddane analizie zostały interpretacje z dwunastu miesięcy poprzedzających publikację tego Poradnika:

- 0111-KDIB1-2.4010.152.2025.1.MK,
- 0111-KDIB1-1.4010.79.2025.1.AND,
- 0111-KDIB1-1.4010.78.2025.1.AW,
- 0114-KDIP2-2.4010.72.2025.1.SJ,
- 0111-KDIB1-3.4010.65.2025.2.ZK,
- 0114-KDIP2-2.4010.546.2024.3.IN,

- 0114-KDIP3-1.4011.786.2024.3.MS2,

- 0111-KDIB1-2.4010.191.2024.5.MK.

Wszystkie przedstawione interpretacje zostały wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej i każdorazowo uznają stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe. Co istotne, wszystkie te interpretacje, pomimo różnych dat wydania i nieznacznie różniących się stanów faktycznych, przedstawiają spójne stanowisko w kwestii podpisywania sprawozdań finansowych w kontekście wyboru CIT estońskiego.

Pismo: 0114-KDIP2-2.4010.546.2024.3.IN 0114-KDIP3-1.4011.786.2024.3.MS2

Stan faktyczny (kontekst): Wnioskodawca zamierzał wejść na ryczałt od dochodów spółek od 1 stycznia 2024 r., ale sprawozdanie finansowe za 2023 r. nie zostało złożone, a dokumenty nie zostały odzyskane.

Odpowiedź na pytanie o skuteczność wejścia na CIT estoński przy opóźnionym/niekompletnym sporządzeniu sprawozdania: Dyrektor KIS uznał stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe.

Kluczowe uzasadnienie dotyczące podpisu po terminie: Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, sprawozdanie finansowe sporządza się na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych i ma zostać sporządzone nie później niż w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego (art. 52 UoR). Organ jednoznacznie stwierdził, że podpis pod sprawozdaniem finansowym należy złożyć nie później niż w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego. Późniejsze podpisanie sprawozdania finansowego oznacza, że nie zostało ono sporządzone w terminie i tym samym nie jest sporządzone zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, co w konsekwencji oznacza, że nie doszło do skutecznego wyboru ryczałtu od dochodów spółek.

Pismo: 0111-KDIB1-3.4010.65.2025.2.ZK

Stan faktyczny (kontekst): Spółka wybrała CIT estoński od 1 lutego 2022 r. Księgi zamknięto na 31 stycznia 2022 r. Sprawozdanie finansowe na ten dzień sporządzono 28 czerwca 2022 r. i podpisano 26 lipca 2022 r., czyli po upływie trzech miesięcy od dnia bilansowego (31 stycznia 2022 r.). Wnioskodawca argumentował, że późniejsze sporządzenie i podpisanie sprawozdania nadal uprawnia do CIT estońskiego.

Odpowiedź na pytanie o skuteczność wejścia na CIT estoński przy opóźnionym podpisie: Dyrektor KIS uznał stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe.

Kluczowe uzasadnienie dotyczące podpisu po terminie: Organ interpretacyjny podkreślił, że art. 28j ust. 5 ustawy o CIT wymaga sporządzenia sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami o rachunkowości, co oznacza również zachowanie terminów. Zgodnie z art. 45 i art. 52 UoR, sprawozdanie finansowe musi być sporządzone i podpisane nie później niż w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego. Niespełnienie tego warunku czasowego (poprzez późniejsze podpisanie) skutkuje tym, że sprawozdanie nie jest sporządzone zgodnie z UoR, co uniemożliwia skuteczne przejście na CIT estoński.

Pismo: 0114-KDIP2-2.4010.72.2025.1.SJ

Stan faktyczny (kontekst): Wnioskodawca wybrał CIT estoński od 1 lipca 2022 r. Sprawozdanie finansowe na 30 czerwca 2022 r. zostało podpisane przez osobę prowadzącą księgi w dniu 30 lipca 2022 r., natomiast przez kierownika jednostki (członka zarządu) po upływie trzech miesięcy od dnia bilansowego.

Odpowiedź na pytanie o skuteczność wejścia na CIT estoński przy opóźnionym podpisie kierownika jednostki: Dyrektor KIS uznał stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe.

Uzasadnienie dotyczące negatywnego stanowisk w przypadku podpisu po terminie: Dyrektor KIS konsekwentnie twierdzi, że podpisanie sprawozdania finansowego jest integralną częścią jego sporządzenia i potwierdza, że sprawozdanie spełnia wymagania ustawy o rachunkowości. Wymóg z art. 28j ust. 5 ustawy o CIT oznacza, że sprawozdanie musi być sporządzone w terminie i podpisane przez wszystkie wymagane osoby (osobę prowadzącą księgi oraz kierownika jednostki) w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego. Późniejsze podpisanie przez kierownika jednostki sprawia, że sprawozdanie nie zostało sporządzone prawidłowo, co narusza warunek dla estońskiego CIT.

Pismo: 0111-KDIB1-1.4010.79.2025.1.AND

Stan faktyczny (kontekst): Sprawozdanie finansowe na 30 czerwca 2022 r. zostało podpisane przez osobę prowadzącą księgi w dniu 30 lipca 2022 r., a przez kierownika jednostki (członka zarządu) po upływie trzech miesięcy od dnia bilansowego.

Odpowiedź na pytanie o skuteczność wejścia na CIT estoński przy opóźnionym podpisie kierownika jednostki: Dyrektor KIS uznał stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe.

Kluczowe uzasadnienie dotyczące podpisu po terminie: Podkreślono, że podpisanie sprawozdania finansowego jest integralną częścią jego sporządzenia, a sprawozdanie bez podpisów wszystkich wymaganych podmiotów złożonych w terminie trzech miesięcy od dnia bilansowego nie jest uznane za sporządzone zgodnie z przepisami o rachunkowości. Opóźnienie podpisu kierownika jednostki skutkuje niespełnieniem warunku wejścia na CIT estoński.

Pismo: 0111-KDIB1-1.4010.78.2025.1.AW

Stan faktyczny (kontekst): Sprawozdanie finansowe na 30 czerwca 2022 r. zostało podpisane przez osobę prowadzącą księgi w dniu 30 lipca 2022 r., a przez kierownika jednostki (członka zarządu) po upływie trzech miesięcy od dnia bilansowego.

Odpowiedź na pytanie o skuteczność wejścia na CIT estoński przy opóźnionym podpisie kierownika jednostki: Dyrektor KIS uznał stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe.

Kluczowe uzasadnienie dotyczące podpisu po terminie: Dyrektor KIS podkreśla, że podpisanie jest integralną częścią sporządzenia sprawozdania finansowego, a wymagane jest złożenie podpisu przez kierownika jednostki najpóźniej ostatniego dnia, w którym upływa termin na jego sporządzenie (trzy miesiące od dnia bilansowego). Późniejszy podpis kierownika jednostki oznacza, że sprawozdanie nie zostało sporządzone zgodnie z przepisami UoR, co uniemożliwia skuteczny wybór ryczaftu.

Pismo: 0111-KDIB1-2.4010.152.2025.1.MK

Stan faktyczny (kontekst): Spółka przeszła na CIT estoński od 1 marca 2024 r. Księgi zamknięto na 29 lutego 2024 r. Sprawozdanie finansowe sporządzono 20 maja 2024 r. i podpisano 27 maja 2024 r. przez głównego księgowego oraz pełnomocnika Prezesa Zarządu. Brak było osobistego podpisu elektronicznego kierownika jednostki (Prezesa Zarządu). Spółka argumentowała, że brak osobistego podpisu kierownika jednostki nie pozbawia jej prawa do ryczaftu, jeśli sprawozdanie podpisała osoba prowadząca księgi w terminie.

Odpowiedź na pytanie o skuteczność wejścia na CIT estoński przy braku wymaganego podpisu: Dyrektor KIS uznał stanowisko za nieprawidłowe.

Kluczowe uzasadnienie dotyczące braku wymaganego podpisu: Dyrektor KIS wskazał, że art. 28j ust. 5 ustawy o CIT wymaga sporządzenia sprawozdania finansowego

zgodnie z przepisami o rachunkowości. Przepisy te precyzują, kto musi podpisać sprawozdanie (art. 52 ust. 2 UoR) – jest to osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, i kierownik jednostki. KIS stanowczo stwierdził, że podpisanie sprawozdania finansowego jest integralną częścią sporządzenia sprawozdania finansowego, a samo sporządzenie bez opatrzenia go podpisami właściwych osób nie stanowi sporządzenia zgodnie z UoR. W konsekwencji, podpisanie tylko przez głównego księgowego i pełnomocnika nie jest wystarczające dla skutecznego wyboru ryczaftu, a brak podpisu kierownika jednostki oznacza, że sprawozdanie nie zostało sporządzone zgodnie z przepisami.

Punkty Zbieżne:

Jednolita konkluzja: We wszystkich analizowanych interpretacjach Dyrektor KIS konsekwentnie uznaje, że opóźnione złożenie podpisu przez kierownika jednostki (lub brak takiego podpisu) pod sprawozdaniem finansowym po upływie trzech miesięcy od dnia bilansowego, uniemożliwia skuteczne wejście na ryczaft od dochodów spółek (CIT estoński)

Integralność podpisu ze sporządzeniem: We wszystkich uzasadnieniach KIS podkreśla, że podpisanie sprawozdania finansowego jest integralną częścią jego sporządzenia („integralną częścią sporządzenia sprawozdania finansowego”). Odrzucono argumenty Wnioskodawców o odrębności tych czynności.

Wymóg „zgodnie z przepisami o rachunkowości”: Interpretacja art. 28j ust. 5 ustawy o CIT („sporządzi sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości”) jest szeroka i obejmuje nie tylko formę i treść sprawozdania, ale również terminowość złożenia wszystkich wymaganych podpisów.

Termin trzech miesięcy: Wszystkie interpretacje jednoznacznie wskazują, że zarówno sporządzenie, jak i podpisanie sprawozdania finansowego przez wszystkie wymagane osoby (główny księgowy i kierownik jednostki) musi nastąpić nie później niż w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego.

Charakter podpisu: Podpis pod sprawozdaniem jest uznawany za potwierdzenie, że sprawozdanie spełnia wymagania przewidziane w ustawie o rachunkowości. Jest to również data faktycznego sporządzenia sprawozdania finansowego pod kątem formalnoprawnym, świadcząca o zakończeniu prac nad jego opracowywaniem.

Odrzucenie argumentu „oświadczenia wiedzy”: Chociaż Wnioskodawcy w niektórych sprawach powoływali się na interpretację, które mówiły o „dacie sporządzenia sprawozdania finansowego jako oświadczeniu wiedzy, które będzie obowiązywać wszystkie osoby niezależnie od późniejszego terminu złożenia podpisu” Dyrektor KIS w uzasadnieniach swoich interpretacji nie akceptuje tej argumentacji w odniesieniu do spełnienia warunku wejścia na CIT estoński. Organ interpretacyjny konsekwentnie utrzymuje, że dla skutecznego wyboru ryczału konieczne jest złożenie wszystkich wymaganych podpisów w terminie trzech miesięcy od dnia bilansowego.

Ewentualne Różnice (szczegóły stanu faktycznego, nie stanowiące jednak zasad):

Przyczyny niespełnienia wymogu: W jednej z interpretacji głównym problemem był brak osobistego podpisu elektronicznego kierownika jednostki, mimo podpisania przez pełnomocnika, co Dyrektor KIS uznał za niewystarczające. W pozostałych interpretacjach kwestią był przede wszystkim sam fakt złożenia podpisu przez kierownika jednostki (lub brak jakichkolwiek dokumentów) po upływie trzech miesięcy od dnia bilansowego. Niemniej jednak, konsekwencja (nieskuteczne wejście na CIT estoński) i podstawowe uzasadnienie prawne są takie same.

Podsumowując, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w przedstawionych interpretacjach utrzymuje bardzo restrykcyjne i spójne stanowisko, że sprawdzanie warunku sporządzenia sprawozdania finansowego „zgodnie z przepisami o rachunkowości” do celów wyboru estońskiego CIT obejmuje obowiązek złożenia wszystkich wymaganych podpisów, w tym podpisu kierownika jednostki, w ustawowym terminie trzech miesięcy od dnia bilansowego. Brak któregoś z

wymaganych podpisów lub jego złożenie po tym terminie, skutkuje niespełnieniem warunku i tym samym brakiem możliwości skutecznego wyboru ryczałtu od dochodów spółek.

Rozdział 7: Możliwość ponownego złożenia zawiadomienia

Dostępne źródła, w tym analizowane interpretacje indywidualne wskazują na ogólną zasadę, że w przypadku utraty prawa do opodatkowania ryczałtem, **podatnik może złożyć ponowne zawiadomienie ZAW-RD**. Przepis art. 281 ust. 2 ustawy o CIT dotyczy sytuacji, gdy podatnik utracił prawo do opodatkowania ryczałtem po tym, jak już rozpoczął opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek. Jednakże, jeśli pierwotne zgłoszenie estońskiego CIT było nieskuteczne (np. z powodu nieprawidłowego sprawozdania finansowego, co skutkowało uznaniem, że „nie doszło do skutecznego wyboru ryczałtu”), to można argumentować, że podatnik nigdy nie wybrał tego sposobu opodatkowania. W takiej sytuacji, możliwość „ponownego wyboru” jest w istocie kolejną próbą dokonania skutecznego wyboru tej formy opodatkowania.

Chociaż interpretacje nie precyzują szczegółowo procedury ponownego wyboru po „nieskutecznym” zgłoszeniu, fakt, że „Spółka miała prawo wybrać opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek od 1 stycznia 2025 r., przy dopełnieniu wszystkich wymogów i formalności przewidzianych dla tej formy opodatkowania”²¹, sugeruje, że taka możliwość istnieje. Kluczowe jest jednak, aby przy kolejnym podejściu **bezwzględnie dopełnić wszystkich wymogów i formalności**, które zostały omówione w poprzednich rozdziałach niniejszego poradnika.

7.1 Kluczowe aspekty ponownego wyboru

²¹ Pismo Dyrektora KIS z dnia 25 marca 2025 r. znak 0111-KDIB1-2.4010.68.2025.1.MK

W przypadku ponownej próby wyboru estońskiego CIT, podatnik musi:

a) Dokładnie zidentyfikować przyczynę nieskuteczności poprzedniego zgłoszenia.

Najczęściej, jak wynika z analizowanych interpretacji, jest to błąd w sporządzeniu lub podpisaniu sprawozdania finansowego w odpowiednim terminie.

b) Dopilnować, aby wszystkie warunki formalne i merytoryczne zostały spełnione

poprawnie przy nowym zgłoszeniu. Dotyczy to zarówno ogólnych warunków kwalifikujących do estońskiego CIT (np. struktura przychodów, zatrudnienie, wspólnicy), jak i specyficznych wymogów dotyczących sprawozdania finansowego przy wyborze w trakcie roku obrotowego (zamknięcie ksiąg, sporządzenie i podpisanie sprawozdania w terminie).

c) Złożyć ponownie zawiadomienie ZAW-RD w terminie do końca pierwszego

miesiąca nowego (planowanego) roku podatkowego, w którym spółka ma być opodatkowana ryczałtem. Jeżeli ponownie wybór następuje w trakcie roku podatkowego, stosuje się analogiczne zasady dotyczące zamknięcia ksiąg i sporządzenia sprawozdania finansowego na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem, z uwzględnieniem elastyczności co do momentu złożenia zawiadomienia ZAW-RD w stosunku do sporządzenia sprawozdania, zgodnie ze stanowiskiem Ministra Finansów.

Podatnik, który po raz pierwszy podejmuje działalność, ma specyficzne zasady roku podatkowego i zatrudnienia. Dzień rozpoczęcia działalności należy utożsamiać z dniem powstania podatnika, czyli z chwilą zawarcia umowy spółki.

Brak jest szczegółowych regulacji w źródłach dotyczących ewentualnych „okresów karencji” po nieskutecznym zgłoszeniu. Można zatem wnioskować, że jeśli pierwotne zgłoszenie było nieskuteczne, a podatnik nie wybrał opodatkowania estońskim CIT, to ma on prawo uczynić to ponownie, o ile w momencie kolejnego zgłoszenia spełnia wszystkie warunki ustawowe.

Przykład praktyczny: Ponowny wybór estońskiego CIT

Spółka Zeta w 2024 roku próbowała przejść na estoński CIT od dnia 1 lipca, ale jej zgłoszenie okazało się nieskuteczne, ponieważ sprawozdanie finansowe na dzień 30 czerwca 2024 r. zostało podpisane po terminie trzech miesięcy. Organ podatkowy uznał, że wybór był nieskuteczny i Spółka nadal podlegała CIT klasycznemu. W 2025 roku, Spółka Zeta chce ponownie spróbować przejść na estoński CIT, tym razem od dnia 1 stycznia 2025 r. W tej sytuacji, Spółka musi ponownie złożyć ZAW-RD do 31 stycznia 2025 r. i upewnić się, że tym razem spełnia wszystkie pozostałe warunki estońskiego CIT. Jako, że wybór następuje od początku roku podatkowego to nie jest wymagane sporządzenie specjalnego śródrocznego sprawozdania finansowego. Gdyby Spółka Zeta ponownie chciała wejść w trakcie roku, np. od dnia 1 kwietnia 2025 r., musiałaby zamknąć księgi i sporządzić sprawozdanie finansowe na 31 marca 2025 r. i podpisać je w terminie trzech miesięcy (do dnia 30 czerwca 2025 r.).

Podsumowanie

Wybór ryczału od dochodów spółek, czyli estońskiego CIT, w trakcie roku obrotowego jest procedurą, która wymaga precyzyjnego przestrzegania szeregu wymogów, zwłaszcza w zakresie zamknięcia ksiąg rachunkowych, sporządzenia i podpisania sprawozdania finansowego.

Prawidłowa realizacja obowiązków wynikających z art. 28j ust. 5 ustawy o CIT wymaga nie tylko odpowiedniego przygotowania organizacyjnego, ale także właściwej interpretacji przepisów podatkowych i bilansowych. Pojawiające się wątpliwości mogą skutkować poważnymi konsekwencjami podatkowymi w przypadku popełnienia błędu. W tym kontekście szczególnego znaczenia nabiera skorzystanie z profesjonalnego doradztwa podatkowego.

Głos Stowarzyszenia Podatników Estońskiego CIT

www.spec.info.pl

Chociaż z formalnego punktu widzenia oraz przy dosłownej interpretacji przepisów przywołanych w tym opracowaniu można zgodzić się z organami interpretacyjnymi – skuteczny wybór estońskiego CIT rzeczywiście wymaga złożenia zawiadomienia podpisanego przez uprawnioną osobę i w odpowiednim terminie – to jednak nie sposób pominąć szerszego kontekstu funkcjonalnego.

Czy fakt, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone prawidłowo, ale nie zostało podpisane przez kierownika jednostki w ustawowym terminie, rzeczywiście powinien skutkować aż tak daleko idącym następstwem jak nieskuteczność wyboru formy opodatkowania?

Pozostawiamy to pytanie otwartym. Ale naszym zdaniem – nie.

Dołączając do Stowarzyszenia Podatników Estońskiego CIT, zyskujesz dostęp do sprawdzonej wiedzy, praktycznego wsparcia i społeczności przedsiębiorców,

którzy – podobnie jak Ty – wybrali nowoczesne podejście do rozliczeń podatkowych. Wspólnie analizujemy zmiany przepisów, interpretujemy ich skutki i szukamy bezpiecznych rozwiązań. Członkostwo w SPEC to realne korzyści: dostęp do materiałów eksperckich, bieżących analiz, konsultacji z doradcami podatkowymi i udział w zamkniętych spotkaniach.

Jeśli chcesz korzystać z estońskiego CIT świadomie i bezpiecznie – Stowarzyszenie Podatników Estońskiego CIT to właściwe miejsce dla Ciebie.

Kontakt: **kancelaria@spec.info.pl**

Bibliografia:

- 0111-KDWB.4010.39.2022.2.HK
- 0111-KDIB2-1.4010.280.2024.1.KK
- 0114-KDIP2-2.4010.86.2024.1.PK
- 0114-KDIP2-2.4010.574.2024.1.IN
- 0114-KDIP2-2.4010.675.2024.2.IN
- 0111-KDIB1-1.4010.401.2024.1.AW
- 0111-KDIB1-2.4010.68.2025.1.MK
- 0114-KDIP2-2.4010.30.2023.1.ASK
- 0114-KDIP2-2.4010.40.2023.1.AS
- 0114-KDIP2-2.4010.623.2024.1.SJ
- 0111-KDIB1-2.4010.152.2025.1.MK
- 0111-KDIB1-1.4010.79.2025.1.AND
- 0111-KDIB1-1.4010.78.2025.1.AW
- 0114-KDIP2-2.4010.72.2025.1.SJ
- 0111-KDIB1-3.4010.65.2025.2.ZK
- 0114-KDIP2-2.4010.546.2024.3.IN
- 0114-KDIP3-1.4011.786.2024.3.MS2
- 0111-KDIB1-2.4010.191.2024.5.MK
- 0114-KDIP2-2.4010.86.2024.1.PK
- 0111-KDIB1-1.4010.401.2024.1.AW
- 0111-KDIB1-2.4010.94.2024.2.MK
- 0111-KDIB1-2.4010.390.2024.1.DP
- Wyrok WSA III SA/Wa 1336/23
- Interpretacja ogólna MF DD8.8203.1.2023

PATRYK PIOTR SMĘDA

Doradca podatkowy (numer wpisu 12110), członek założyciel Stowarzyszenia Podatników Estońskiego CIT, odpowiedzialny w SPEC za nadzór merytoryczny w zakresie ryczału od dochodów spółek, autor bloga Porozmawiajmy o podatkach.

ADRIAN STOCHMAL

Doradca podatkowy (numer wpisu 14718), członek założyciel oraz przewodniczący komisji rewizyjnej Stowarzyszenia Podatników Estońskiego CIT, odpowiedzialny w SPEC za kontrolę finansową oraz rachunkowość, autor bloga Porozmawiajmy o podatkach.