

24.06.2024 r.

Wnoszący petycje:

MINISTERSTWO FINANSÓW

ul. Świętokrzyska 12
00 – 916 Warszawa

PETYCJA

Działając na podstawie art. 2 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (Dz. U. z 2018 r. poz. 870) składam petycję w przedmiocie zmiany przepisów rozdziału 6b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805, ze zm.) (dalej: ustawy o CIT), w zakresie:

- 1) wprowadzenia definicji wydatku;
- 2) określenia momentu utraty prawa do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w przypadku ogłoszenia upadłości lub likwidacji podatnika;
- 3) zmiany ustalenia dnia kursu euro odpowiedniego do przeliczenia wartości wniesionego składnika majątku;
- 4) dookreślenia wyłączenia podmiotowego z możliwości opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek przez podmioty prowadzące działalność w specjalnej strefie ekonomicznej i korzystające ze wsparcia nowych innowacji;
- 5) wprowadzenia definicji wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą;
- 6) ustalenia podstawy opodatkowania i terminu zapłaty ryczałtu w przypadku wypłaty zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy;
- 7) konsekwencji nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych lub w przypadku ich braku;
- 8) uszczegółowienia ukrytych zysków w przypadku najmu składników majątku od udziałowca, wspólnika, akcjonariusza lub podmiotu z nim powiązanego;
- 9) zmiany preferencyjnego warunku zatrudnienia.

1. Definicja wydatku

Podatnicy opodatkowani ryczałtem od dochodów spółek (dalej: ryczałt), do kategorii ukrytych zysków zaliczają połowę wydatków związanych z używaniem samochodów osobowych oraz innych składników majątku, jeżeli wykorzystywane są one przez m.in. udziałowców podatnika lub podmioty z nim powiązane. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, nie reguluje pojęcia wydatku na potrzeby ustalenia prawidłowej podstawy opodatkowania. Wprowadzając kategorię ukrytych zysków, resort finansów wskazywał na potrzebę opodatkowania w ten sposób dystrybucji wypracowanego zysku innego niż dywidenda¹. Wypracowany zysk podlegający podziałowi, ustalany jest w ujęciu księgowym na podstawie ustawy o rachunkowości². Ustawa o rachunkowości w swoim zakresie nie reguluje pojęcia wydatku. W art. 3 ust. 1 pkt 31 ustawy o rachunkowości zdefiniowano pojęcie kosztu, który to bezpośrednio obciąża wynik finansowy podatnika, tym samym zmniejszając możliwość jego dystrybucji w formie dywidendy. Za koszt ustawa wskazuje wszelkie zmniejszenie korzyści ekonomicznych poprzez zmniejszenie wartości aktywów lub zwiększenie zobowiązań, które to doprowadzają do zmniejszenia kapitału własnego. Natomiast w modelu klasycznego podatku dochodowego, w art. 16 ust. 5a ustawy o CIT, na potrzeby wyłączenia z kosztów podatkowych części wydatków związanych z pojazdami niewykorzystywanymi wyłączenie w działalności gospodarczej, ustawodawca wskazał na kwotę netto powiększoną o nieodliczony podatek VAT. Mając na uwadze cel ustawodawcy jakim jest opodatkowanie szeroko rozumianej dystrybucji zysku, oraz biorąc pod uwagę definicję kosztu (art. 3 ust. 1 pkt 31 ustawy o rachunkowości), oraz definicję wydatku niebędącego kosztem podatkowym w alternatywnej formie opodatkowania (art. 16 ust. 5a wz. z art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy o CIT), za wydatek na gruncie przepisów o ryczałcie należałoby uznać kwotę odpowiadającą wartości obciążającej wynik finansowy. W przypadku wydatków, gdzie przysługuje podatnikowi prawo do odliczenia podatku VAT zgodnie z odrębnymi przepisami³, za wydatek należałoby uznać wartość netto powiększoną o nieodliczony podatek VAT.

Krajowa Informacja Skarbowa, w udzielanych interpretacjach podatkowych, prezentuje stanowisko zgodnie z którym za wydatek uznaje wartość brutto poniesionego wydatku⁴. Organ

¹ Ministerstwo Finansów, *Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek z dnia 23 grudnia 2021*, s. 30.

² Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, ze zm.).

³ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2024 r. poz. 361).

⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 14 grudnia 2022 r., sygn. 0111 – KDIB1 – 1.4010.696.2022.1.AND.

w wydawanych interpretacjach zwraca uwagę, iż podatnicy dokonują ewidencji księgowej w kwocie brutto poniesionego wydatku, nie uzależniając czy przysługuje podatnikowi prawo do odliczenia podatku od towarów i usług. Mając na uwadze powyższe, należałoby w rozdziale 6b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadzić definicję wydatku w celu możliwości ustalenia przez podatnika poprawnej podstawy opodatkowania.

2. Moment utraty prawa do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w przypadku ogłoszenia upadłości lub likwidacji podatnika

Postawienie spółki w stan upadłości lub likwidacji, zgodnie z regulacją zawartą w art. 28k ustawy o CIT, wyklucza z możliwości opodatkowania ryczałtem. Przepis stanowi, iż „Przepisów niniejszego rozdziału nie stosuje się do (...) podatników postawionych w stan upadłości lub likwidacji”. Tym samym spółka będąca w upadłości lub likwidacji, nie będzie mogła skutecznie złożyć zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem. Przepisy art. 28l ustawy o CIT określają moment utraty prawa do opodatkowania ryczałtem. Norma prawna nie zawiera regulacji o ostatnim dniu opodatkowania ryczałtem w przypadku podatnika postawionego w stan upadłości lub likwidacji. Zauważyć należy, że może dojść do sytuacji, w której spółka będąca opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek, w trakcie roku obrotowego zostanie postawiona w stan upadłości lub likwidacji. Kontynuacja opodatkowania ryczałtem po ogłoszeniu likwidacji lub upadłości jest wykluczona na mocy art. 28k ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT.

Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, dokonuje się zamknięcia ksiąg rachunkowych na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości lub likwidacji i otwiera się je na dzień ogłoszenia w/w zdarzeń. Zamknięcie ksiąg rachunkowych nie skutkuje przerwaniem roku obrotowego. Zauważyć można, iż istnieje możliwość poprawnego rozliczenia wyniku finansowego jednostki w przypadku spółki opodatkowanej ryczałtem a postawionej w stan upadłości lub likwidacji. Ostatnim rokiem podatkowym, gdzie spółka mogłaby skorzystać z ryczałtu, byłby okres od pierwszego dnia roku obrotowego w którym postawiono spółkę w stan upadłości (lub likwidacji) do dnia poprzedzającego dzień postawienia spółki w stan upadłości (lub likwidacji). Spółka będąc zobowiązana przepisami rachunkowymi, sporządzi sprawozdanie na dzień poprzedzający upadłość lub likwidację pozwalając na ustalenie wyniku finansowego za ostatni rok opodatkowania ryczałtem. Od dnia postawienia spółki w stan upadłości (lub likwidacji) do ostatniego dnia roku obrotowego, spółka stosując jednocześnie art. 28k ustawy o CIT, rozliczy się w ramach klasycznego podatku dochodowego.

Na odmienne stanowisko, gdzie za ostatni dzień opodatkowania ryczałtem można wskazać ostatni dzień roku obrotowego poprzedzający rok postawienia spółki w stan upadłości (lub likwidacji) mógłby wpłynąć art. 28e ust. 1 ustawy o CIT. Norma utożsamia rok podatkowy podatnika opodatkowanego ryczałtem z rokiem obrotowym (w myśl przepisów rachunkowych), za wyjątkiem pierwszego roku, gdzie spółka dokonała wyboru opodatkowania ryczałtem w trakcie roku obrotowego. Przychylenie się ku temu stanowisku, mogłoby rodzić konieczność rozliczenia bieżącego roku obrotowego, w którym postawiono spółkę w stan upadłości (lub likwidacji) w myśl klasycznych zasad i tym samym nałożyć obowiązek uregulowania bieżących zaliczek na podatek dochodowy wraz z należnymi odsetkami za zwłokę.

Mając na uwadze obecny brak regulacji w zakresie momentu utraty prawa do opodatkowania ryczałtem u podatników stosujących ryczałt, ale postawionych w stan upadłości lub likwidacji proponuję, aby przychylić się ku stanowisku, gdzie za ostatni dzień do opodatkowania ryczałtem uznać dzień poprzedzający dzień postawienia spółki w stan upadłości lub likwidacji. Konieczność sporządzenia sprawozdania finansowego za ten okres, z już wynikających regulacji rachunkowych, pozwoli na rzetelne zaprezentowanie wyniku finansowego. W myśl art. 8 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, od dnia otwarcia ksiąg w wyniku ogłoszenia upadłości (lub likwidacji) podatnik rozpocznie nowy rok podatkowy w myśl klasycznych zasad opodatkowania spółek. Proponuję jednocześnie, aby:

— w art. 28e, dodać ustęp 3 w brzmieniu:

„3. Jeżeli podatnik opodatkowany ryczałtem od dochodów spółek zostanie postawiony w stan upadłości lub likwidacji, za rok podatkowy opodatkowania ryczałtem uważa się okres od pierwszego dnia roku obrotowego w którym został podstawiony w stan upadłości lub likwidacji, do dnia poprzedzającego dzień postawienia go w stan upadłości lub likwidacji.”.

— w art. 28l w ust. 1, dodać pkt 5 w brzmieniu:

„5) roku podatkowego, o którym mowa w art. 28e ust. 3, w przypadku postawienia podatnika w stan upadłości lub likwidacji.”.

3. Zmiana ustalenia dnia kursu euro odpowiedniego do przeliczenia wartości wniesionego składnika majątku

Wyłączenia podmiotowe z możliwości opodatkowania ryczałtem obejmują także podmioty, gdzie na poczet wkładu wprowadzono składniki majątku o wartości przekraczającej

10 000 euro. Przepisy art. 28k ust. 1 pkt 5 lit. c oraz pkt 6 lit. b ustawy o CIT wskazują, że odpowiednim kursem do przeliczenia limitu wyrażonego w euro będzie kurs euro ogłoszony przez NBP w pierwszym dniu roboczym miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym wniesiono te składniki majątku. Problematiczną kwestią w zakresie ustalenia poprawnego limitu może być sytuacja, gdzie w różnych miesiącach wnoszone są składniki majątku, na poczet kapitału podatnika. W literaturze można spotkać się ze stwierdzeniem zgodnie z którym limit 10 000 euro z uwagi na brak możliwości ustalenia wspólnego limitu dla całej wartości aportu – odnosi się do pojedynczych wartości składników majątku a nie do łącznej ich wartości. Bowiem ustalanie właściwego kursu uzależnione od miesiąca dokonania aportu, skutkuje niemożnością ustalenia jednolitego limitu dla całego aportu⁵.

W przypadku, gdy limit wskazany w tych przepisach dotyczy łącznej wartości wniesionego wkładu niepieniężnego, co sugeruje użycie sformułowania „o wartości przekraczającej łącznie”, proponuję, aby ujednoczyć odpowiedni kurs do prawidłowego przeliczenia limitu poprzez zastosowanie regulacji analogicznej jak w art. 19 ust. 1a ustawy o CIT. Mając jednocześnie na uwadze, że wyłączenie spod ryczału od dochodów spółek w przypadku przekroczenia limitu obejmuje rok utworzenia podatnika oraz rok bezpośrednio po nim następujący⁶, proponuję aby wskazać, iż właściwym kursem byłby kurs z pierwszego dnia roboczego października roku poprzedzającego pierwszy rok podatkowy podatnika.

4. Wyłączenie podmiotowe z możliwości opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek przez podmioty prowadzące działalność w specjalnej strefie ekonomicznej i korzystające ze wsparcia nowych innowacji

Wątpliwości podatników chcących wybrać możliwość opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek może budzić sytuacja, w której podatnik posiada decyzję o wspieraniu nowych inwestycji lub zezwolenie na prowadzenie działalności w specjalnej strefie ekonomicznej a nie osiąga jednocześnie dochodów podlegających opodatkowaniu. Zgodnie z literalnym brzmieniem przepisu art. 28k ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT, przepisów o opodatkowaniu ryczałtem nie stosuje się wobec podatników „osiągających dochody”, o których mowa powyżej. Słuszne mogą pojawiać się wątpliwości (w zakresie możliwości

⁵ W. Safian, *Estoński CIT (ryczałt od dochodów spółek) z uwzględnieniem zmian od 1 stycznia 2023 r.*, Oddk, Gdańsk 2023, s. 26.

⁶ Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 28k ust. 1 pkt 5 lit. c.

opodatkowania ryczałtem) u podatników, którzy w okresie posiadania zezwolenia lub decyzji ponoszą stratę podatkową lub jeszcze nie rozpoznali przychodu.

W przewodniku do ryczałtu wskazano jednak, iż „Po wyczerpaniu limitu pomocy publicznej, albo po uchyleniu lub wygaśnięciu decyzji (zezwoleń) podatnik spełniający warunki określone w przepisach o ryczałcie może wybrać tę formę opodatkowania”⁷. Uważam, że mając na uwadze powyższe należałoby w art. 28k ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT dodać wyrażenie „*lub posiadających decyzję o której mowa w rozdziale 3 ustawy o wspieraniu nowych inwestycji albo zezwolenia, o którym mowa w rozdziale 4 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych*”. Wprowadzenie zmiany w przepisie uzależni wybór opodatkowania ryczałtem od posiadania decyzji (zezwoleń) w ramach innego wsparcia. Przepisy w obecnym literalnym brzmieniu mogłyby oznaczać, że w przypadku nieosiągnięcia dochodu pomimo posiadanej decyzji (zezwoleń), podatnikowi będzie przysługiwało prawo do opodatkowania ryczałtem.

5. Definicja wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą

Wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą stanowią grupę dochodów podlegających opodatkowaniu w ryczałcie od dochodów spółek. Ustawa o CIT w art. 28m ust. 1 pkt 3, ust. 4a, art. 28n ust. 1 pkt 2 wskazuje tylko na konieczność opodatkowania dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Ustawodawca nie zdecydował się jednak na określenie tego pojęcia. W przewodniku do ryczałtu wskazano, że pojęcie wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, nie jest pojęciem tożsamym z kosztami niestanowiącymi kosztów uzyskania przychodów (w myśl klasycznego podatku dochodowego). W przewodniku zaprezentowano stanowisko, w którym porównano wydatki związane z działalnością gospodarczą do wydatków stanowiących koszty uzyskania przychodu w myśl art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, tj. są poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. W przykładowym katalogu wydatków podlegających opodatkowaniu, wskazano m. in. wszelkie wydatki o charakterze sankcyjnym⁸.

Naczelny Sąd Administracyjny, w pierwszym orzeczeniu obejmującym ryczałt od dochodów spółek, wskazał że ustawa nie reguluje definicji tego rodzaju dochodu. W ocenie sądu, zaniechanie ustawodawcy stanowi naruszenie konstytucyjnego wymogu określenia podstawy opodatkowania w ustawie podatkowej⁹. Mając na uwadze orzeczenie NSA oraz

⁷ Ministerstwo Finansów, *Przewodnik...*, op. cit., s. 24.

⁸ Ibidem, s. 41 – 42.

⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 lipca 2023 r., sygn.. II FSK 93/23.

pojawiące się wątpliwości podatników w zakresie prawidłowej klasyfikacji wydatków do kategorii wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, proponuję aby w art. 28m dodać ustęp 4b definiujący podstawę opodatkowania. Przykładowa definicja wydatku niezwiązanego z działalnością gospodarczą mogłaby brzmieć „*Za wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 3, rozumie się wydatki niezwiązane z osiągnięciem przychodów, jego zachowaniem lub zabezpieczeniem, które po analizie indywidualnego stanu faktycznego i czynników charakterystycznych w branży podatnika, odbiegają od uzasadnionego ryzyka gospodarczego, zarobkowego charakteru działalności lub są niezwiązane bezpośrednio lub pośrednio z prowadzoną działalnością gospodarczą albo obejmują wykorzystanie składników majątku do użytku innego niż związany z prowadzoną działalnością, a w szczególności:*

- 1) publicznoprawne wydatki o charakterze sankcyjnym, w tym koszty egzekucyjne, grzywny i kary pieniężne;*
- 2) odsetki od nieterminowego regulowania zobowiązań publicznoprawnych;*
- 3) kary, opłaty, grzywny albo koszty poniesione w związku z naruszeniem przepisów prawa;*
- 4) wydatki na reprezentację;*
- 5) darowizny, w tym prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju.”.*

Wprowadzenie do porządku prawnego definicji wydatku niezwiązanego z działalnością gospodarczą będzie realizowało konstytucyjny obowiązek określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania¹⁰. Wprowadzenie powyższej definicji wydatku, będzie zgodne ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów¹¹. Warto zwrócić także uwagę na niejednorodną wykładnię Krajowej Informacji Skarbowej w zakresie wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą. KIS zaprezentował stanowisko, w wydanej w dniu 17 stycznia 2023 r. interpretacji indywidualnej¹² dla spółki trudniącej się transportem oraz spedycją, w którym uznaje za wydatki niezwiązane z działalnością wszelkie kary i opłaty umowne na rzecz podmiotów niepowiązanych a wynikające między innymi z opóźnień w transporcie – co w ocenie podatnika nie jest przez niego zawinione. Organ przyrównuje opłaty dodatkowe na rzecz innych kontrahentów podatnika, do kar i grzywien w postępowaniu karnym w analogii do tych wskazanych w przewodniku do ryczałtu Ministerstwa Finansów. Organ uznał tym samym, że wydatki te

¹⁰ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., art. 217.

¹¹ Ministerstwo Finansów, *Przewodnik...*, op. cit., s. 41.

¹² Interpretacja Indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 stycznia 2023 r., sygn. 0111 – KDIB1 – 3.4010.771.2022.2.PC.

będą podlegały opodatkowaniu. W dniu 19 stycznia 2023 r. organ wydał interpretację indywidualną¹³ dla podatnika także specjalizującego się w branży transportowo – spedycyjnej. Organ w drugiej interpretacji dokonał odmiennej wykładni przepisów prawa. Zauważono, że „kwestię klasyfikacji na gruncie przepisów o ryczałcie od dochodów spółek danego wydatku lub kosztu niezwiązanego z działalnością gospodarczą należy rozpatrywać indywidualnie, w odniesieniu do konkretnego opisu stanu faktycznego / zdarzenia przyszłego i okoliczności sprawy. W analizowanej sprawie wydatki wynikające z otrzymanych not obciążeniowych (...) nie będą stanowić wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (...) Są bowiem wydatkami ponoszonymi w toku podstawowej działalności gospodarczej spółki, polegającej na świadczeniu usług transportowych i spedycyjnych. Wykazują zatem związek z prowadzoną działalnością gospodarczą”. Zaprezentowana propozycja wydatku niezwiązanego z działalnością gospodarczą pozwoliłaby jednoznacznie określić granicę w klasyfikacji wydatków do tych zaliczanych do podstawy opodatkowania w przypadku otrzymywanych kar. Zgodnie z przewodnikiem do ryczałtu kary będące przedmiotem postępowania karnego (administracyjnego), mające charakter sankcyjny i wynikające z niewywiązywania się z obowiązków ustawowych wobec państwa lub naruszenia przepisów – podlegałyby opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek. Kary otrzymane przez podatnika od kontrahenta a wynikające z opóźnień, niewłaściwego wykonania zlecenia lub specyfiki branży, a nie będące następstwem naruszenia przepisów prawa (proponowany art. 28m ust. 4b pkt 3), np. nie wynikające z naruszenia przepisów ustawy prawo o ruchu drogowym – nie byłyby klasyfikowane do wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Za wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą uznaje się wszelkiego rodzaju darowizny na rzecz organizacji pożytku publicznego. Na mocy art. 38wb a następnie art. 38wd ustawy o CIT, ustawodawca zrezygnował z rozpoznania wydatku niezwiązanego z działalnością gospodarczą w przypadku pomocy na rzecz wsparcia Ukrainy. Zwolnienie z podatku obecnie utrzymane jest do 31 grudnia 2024 r.¹⁴ Zwrócić uwagę należy, iż wspieranie organizacji pożytku publicznego przez podatnika opodatkowanego ryczałtem o innym celu niż wspieranie Ukrainy – obarczone jest koniecznością zapłaty ryczałtu. Proponuję, aby w przepisie szczególnym, do zaproponowanego art. 28m ust. 4b, wyłączyć z rozpoznania wydatku niezwiązanego z działalnością gospodarczą darowizny na rzecz organizacji pożytku

¹³ Interpretacja Indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 stycznia 2023 r., sygn. 0114 – KDIP2 – 2.4010.130.2022.1.IN.

¹⁴ Od 1 lipca 2024 r., na mocy art. 4 ustawy z dnia 15 maja 2024 r. o zmianie ustawy o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2024 r. poz. 854), zwolnienie z podatku będzie utrzymane do 31 grudnia 2025 r.

publicznego, jednostek samorządu terytorialnego lub Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych do wielkości określonej procentowo w stosunku do zysku netto za rok ubiegły lub do limitu opartego na przeciętnym miesięcznym wynagrodzeniu w sektorze przedsiębiorstw. Na przykład: do wysokości 5% zysku netto osiągniętego w poprzednim roku podatkowym, nie więcej niż pięciokrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw.

6. Podstawa opodatkowania i termin zapłaty ryczałtu w przypadku wypłaty zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy

W przedmiocie opodatkowania ryczałtem ustawodawca wskazał na konieczność opodatkowania podzielonego uchwałą zysku netto, wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem. Na mocy wprowadzonego art. 28m ust. 2, za dywidendę uznaje się także wypłacone zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy.

Ustawa obejmująca podstawę opodatkowania i termin zapłaty ryczałtu, nie określa prawidłowego sposobu zachowania w przypadku wypłaty zaliczek na przewidywaną dywidendę. Wspomniana regulacja (art. 28m ust. 2) wskazuje jednoznacznie na przedmiot opodatkowania ryczałtem. Art. 28n ust. 1 pkt 1 ustawy, za podstawę opodatkowania wskazuje sumę dochodu z tytułu podzielonego zysku w tym roku, w którym podjęto uchwałę o podziale zysku netto. Jeżeli podatnicy opodatkowani ryczałtem powinni opodatkować także zaliczki, bez oczekiwania na moment zatwierdzenia sprawozdania i podjęcia stosownej uchwały, należałoby rozszerzyć podstawę opodatkowania o zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy.

Termin zapłaty ryczałtu, określony w art. 28t ust. 1 pkt 1 ustawy, także wskazuje na trzeci miesiąc roku podatkowego następującego po roku, w którym podjęto uchwałę o podziale. Mając na uwadze, że zaliczkę na poczet dywidendy wypłaca się w roku bieżącym, a uchwałę o zatwierdzeniu sprawozdania i podziale wyniku finansowego netto podejmuje się w kolejnym roku – de facto pomimo wypłaty zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy, podatek byłby należny dopiero po dwóch latach.

Wprowadzenie przepisów dotyczących podstawy opodatkowania i terminu zapłaty należnego ryczałtu, także dla zaliczek na poczet przewidywanej dywidendy, pozwoliłoby na zachowanie spójności przepisów z tymi już obowiązującymi w art. 28m ust. 2 i stanowiskiem KIS.

Proponuję, aby:

— Art. 28n ust. 1 pkt 1 otrzymał brzmienie:

„1) suma rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto ustalona w roku podatkowym, w którym dokonano wypłaty wspólnikom, podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto;”;

— Art. 28t ust. 1 pkt 1 otrzymał brzmienie:

„1) ryczałtu od dochodu z tytułu rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto – do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano wypłaty, podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto;”.

Wprowadzenie zmian w zakresie dookreślenia podstawy opodatkowania i terminu zapłaty ryczałtu, pozwoli na prawidłowe wywiązywanie się z obowiązków podatkowych przez podatników, którzy będą dokonywali wypłat zaliczek na poczet przewidywanej dywidendy. Wykorzystanie zdefiniowanego, w art. 28c pkt 5 ustawy, pojęcia rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto, pozwala na wspólne określenie przeznaczonego do wypłaty w ramach uchwały zysku netto, zaliczek na poczet przyszłej dywidendy oraz pokrycie strat powstałych w okresie innym niż okres opodatkowania ryczałtem.

7. Prowadzenie ksiąg rachunkowych niezgodnie z ustawą oraz niesporządzanie sprawozdań finansowych lub niewyodrębnienie w sprawozdaniu finansowym danych, o których mowa w art. 28d

Ustawodawca zobowiązał podatników opodatkowanych ryczałtem do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, na bieżąco, bezbłędnie i sprawdzalnie¹⁵. Ustawodawca wskazał także na konieczność sporządzenia sprawozdania finansowego oraz wyodrębnienia w nim kwoty zysków niepodzielonych i podzielonych odniesionych na kapitały oraz kwoty niepokrytych strat – ze wskazaniem na wartości wygenerowane w okresie opodatkowania ryczałtem.

Obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzenia sprawozdań finansowych został wprowadzony w art. 28d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W żaden sposób natomiast przepisy nie regulują sytuacji, w której podatnik opodatkowany ryczałtem nie składa sprawozdań finansowych do Krajowego Rejestru

¹⁵ Ministerstwo Finansów, *Przewodnik...*, op. cit., s. 26.

Sądowego, lub nie prowadzi ksiąg rachunkowych zgodnie z ustawą. Osoby odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych lub prowadzenie ksiąg rachunkowych, mogą zostać pociągnięte do odpowiedzialności na podstawie odrębnych przepisów karnych. Ustawodawca nie przewidział sytuacji, w której podatnik na przykład nie sporządza sprawozdań finansowych lub w tych sporządzonych nie wyodrębnia zysku netto z wyszczególnieniem na okres opodatkowania ryczałtem. Obecne przepisy ustawy o rachunkowości, dają możliwość wykazania informacji podatnikom ze szczegółowością większą niż określona w załącznikach do ustawy¹⁶. Konsekwencją dla wspólników podatnika niewyodrębniającego zysków netto z okresu opodatkowania ryczałtem, pozostaje brak prawa do obniżenia zryczałtowanego podatku od osób fizycznych od wypłaconej dywidendy.

Mając na uwadze szczególne ustalenie podstawy opodatkowania w przypadku podatników opodatkowanych ryczałtem, proponuję wprowadzenie zapisów uniemożliwiających opodatkowanie ryczałtem w przypadku podatników niespełniających wymagań określonych w art. 28d ustawy o CIT w zakresie sporządzania sprawozdania finansowego oraz prowadzenia ksiąg rachunkowych. Wprowadzenie przepisów wykluczających możliwość opodatkowania ryczałtem powinno objąć tylko tych podatników, którzy nie wywiązują się z podstawowych obowiązków ustawowych. Proponuję, aby w art. 28l ust. 1 wprowadzić pkt 5 w brzmieniu:

„5) roku poprzedzającego rok podatkowy, za który:

a) podatnik nie prowadził ksiąg rachunkowych, zgodnie z art. 28d ust. 1 pkt 1;

b) podatnik nie sporządził sprawozdania finansowego.”

Poddana szerszym analizom powinna zostać sytuacja, w której podatnik składa sprawozdanie finansowe do Krajowego Rejestru Sądowego po ustawowym terminie.

8. Ukryte zyski w przypadku najmu składników majątku od udziałowca, wspólnika, akcjonariusza lub podmiotu z nim powiązanego

Wykorzystywanie majątku prywatnego wspólnika w spółce nie jest rzadkim zjawiskiem. Często jest także uznawane, przez Krajową Informację Skarbową, najmu tych składników majątku jako ukryty zysk. Organ w wydawanych interpretacjach zwraca uwagę, iż najem niezbędnych do funkcjonowania spółki składników majątku, od wspólników spółki

¹⁶ Ustawa o rachunkowości, art. 50 ust. 1.

będzie utożsamiany z ukrytym zyskiem. Bez znaczenia pozostawiając kwestię rynkowości danego świadczenia¹⁷.

Wojewódzkie sądy administracyjne nie wypracowały jednolitej wykładni prawa w tym zakresie. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi wydał wyrok w lutym 2023 r. gdzie wskazał, że najem podstawowych składników majątku jest niewyposażeniem spółki w niezbędne aktywa do prowadzenia działalności. WSA zwrócił uwagę na czerpanie korzyści z dzierżawy w/w sprzętów, które to powinno zostać utożsamione z ukrytym zyskiem¹⁸.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w marcu 2023 r. wskazał natomiast na brak przymusu wyposażenia spółki w niezbędne aktywa. Przy jednoczesnym braku ustawowej regulacji opodatkowania najmu składników majątku, przez podatnika ryczałtu, nie można rozpoznać ukrytego zysku tylko na podstawie odwołania się do projektu objaśnień (poprzedzającego przewodnik do ryczałtu)¹⁹.

Zgodzić się można z prezentowanym stanowiskiem organu w wydawanych interpretacjach, gdzie za ukryte zyski kwalifikuje sytuacje, w których podatnik nie wyposaża spółki w podstawowe aktywa bez których nie jest możliwe prowadzenie działalności. Najem takich składników ma na celu dystrybucję zysku spółki bez obciążeń podatkowych. Proponuję, aby wprowadzić przepisy dookreślające powstanie ukrytego zysku w sytuacji najmu którego stroną jest wspólnik lub podmiot nim powiązany. Uszczegółowienie przepisu pozwoli każdorazowo na ocenę takich transakcji przez podatników, w celu prawidłowego wywiązania się ze swoich obowiązków podatkowych, nie narażając ich jednocześnie na powstanie nieświadomej zaległości podatkowej. Uważam, że przepis warunkujący zaliczenie najmu do ukrytego zysku powinien uwzględniać, czy najmowane są podstawowe składniki majątku bez których spółka nie byłaby zdolna do prowadzenia działalności oraz czy transakcja miałaby miejsce, gdyby stroną jej nie był wspólnik lub osoba z nim powiązana. Warto w tym miejscu rozważyć także czasowe wyłączenie regulacji u podatnika rozpoczynającego działalność i wybierającego opodatkowanie ryczałtem.

9. Preferencyjne warunki zatrudnienia

Podatnik, który rozpoczyna prowadzenie działalności gospodarczej i wybrał opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek, został zwolniony w pierwszym trzyletnim

¹⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 grudnia 2023 r., sygn. 0111 – KDIB1 – 2.4010.611.2023.1.DP.

¹⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, sygn. I SA/Łd 753/22.

¹⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, sygn. I SA/Łd 137/23.

okresie do pełnego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty 3 osób. Preferencyjny warunek zatrudnienia został wyrażony w art. 28j ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT. Zwrócić należy uwagę na treść przepisu „warunek, o którym mowa w ust. 1 pkt 3, nie dotyczy roku rozpoczęcia tej działalności i 2 lat podatkowych bezpośrednio po nim następujących(...)”. Sformułowanie przepisu szczególnego w powyższy sposób, wyłącza z funkcjonowania cały art. 28j ust. 1 pkt 3 ustawy, w okresie roku rozpoczęcia i kolejnych 2 lat podatkowych. Wyłączony czasowo przepis zacznie obowiązywać podatnika w trzecim roku po roku rozpoczęcia prowadzenia działalności. W okresie tym, podatnik jest zobowiązany do corocznego zwiększania zatrudnienia o 1 osobę. Konstrukcja przepisu szczególnego we wspomnianym okresie, nie nakazuje do utrzymania zwiększanego zatrudnienia przez okres co najmniej 300 dni (art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. a) lub ponoszenia odpowiednich nakładów na wynagrodzenia (art. 28j ust. 1 pkt 3 lit. b). W mocy nie są także przepisy określające, że w roku rozpoczęcia i 2 kolejnych latach, do limitu zatrudnienia nie zalicza się wspólników spółki. W pierwszych trzech latach podatkowych, w celu spełnienia wymogu zwiększania zatrudnienia, spółka może zatrudniać wspólników spółki z uwagi na wyłączenie tego zakazu w przepisie szczególnym (*quod lege non prohibitum, licitum est*).

W art. 28j ust. 3 ustawodawca przewidział także preferencję w warunkach zatrudnienia dla małych podatników w pierwszym roku stosowania ryczałtu. W pierwszym roku do spełnienia warunku zatrudnienia, wystarczy jedna osoba w przeliczeniu na pełne etaty. W powoływanym przepisie zastrzeżono jednak, że do tych osób nie zalicza się udziałowców.

W art. 28j ust. 2 pkt 2 posłużono się także pojęciem „do corocznego zwiększania zatrudnienia o co najmniej 1 etat w pełnym wymiarze czasu pracy”. Punkt 3 ustępu pierwszego w literze a odwołuje się do warunku zatrudnienia w oparciu o umowę o pracę. Litera b wspomnianego przepisu, stanowi alternatywę do zatrudnienia w oparciu o umowę o pracę i pozwala na opodatkowanie ryczałtem u tych podatników, którzy ponoszą odpowiednio wysokie nakłady na wynagrodzenia osób fizycznych zatrudnionych na podstawie umów cywilnoprawnych. Osoba wynagradzana na podstawie umowy zlecenia, nie podlega przeliczeniu na pełne etaty. Przepis szczególny, który wyłącza warunek ogólny nie rozróżnia sposobu w jakim podatnik chciałby docelowo realizować obowiązek wynikający z art. 28j ust. 1 pkt 3 - zatrudnienie w ramach umowy o pracę lub nakłady na wynagrodzenia z umów cywilnoprawnych.

Proponuję, aby w art. 28j ust. 2:

— pkt 2 otrzymał brzmienie:

„warunek, o którym mowa w ust. 1 pkt 3 lit. a, nie dotyczy roku rozpoczęcia tej działalności i 2 lat podatkowych bezpośrednio po nim następujących, z tym że począwszy od drugiego roku podatkowego podatnik jest obowiązany do corocznego zwiększania zatrudnienia o co najmniej 1 osobę w przeliczeniu na pełne etaty, niebędącą udziałowcem, akcjonariuszem ani wspólnikiem tego podatnika, aż do wielkości zatrudnienia określonej w tym przepisie;”

— dodać pkt 3 w brzmieniu:

„warunek, o którym mowa w ust. 1 pkt 3 lit. b, nie dotyczy roku rozpoczęcia tej działalności i 2 lat podatkowych bezpośrednio po nim następujących, z tym że począwszy od drugiego roku podatkowego podatnik jest obowiązany do corocznego zwiększania zatrudnienia na podstawie umowy innej niż umowa o pracę o co najmniej 1 osobę fizyczną, niebędącą udziałowcem, akcjonariuszem ani wspólnikiem tego podatnika, aż do wielkości zatrudnienia określonej w tym przepisie.”

Wprowadzenie zmiany w preferencyjnym warunku zatrudnienia, pozwoli na czytelne spełnienie go przez podatników wybierających ryczałt i zatrudniających w początkowym okresie osoby na podstawie umowy innej niż umowa o pracę. Zmiana ograniczy także możliwe nadużycia w zakresie zatrudnienia w początkowym okresie wspólników spółki.

Podsumowanie

Zmiany będące przedmiotem petycji mają charakter uszczegóławiający lub określający sposób postępowania w niektórych sytuacjach, w których mogą znaleźć się podatnicy opodatkowani ryczałtem. Petycja ma na celu zaproponowanie zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, aby wyeliminować wątpliwości wynikające ze stosowania przepisów, jak np. ustalenie prawidłowego kursu euro w aporcje lub spełnienie preferencyjnego warunku zatrudnienia.

Petycja obejmuje także propozycję zdefiniowania przedmiotu opodatkowania jakim jest „wydatek niezwiązany z działalnością gospodarczą” na co zwrócił uwagę Naczelny Sąd Administracyjny. Przedmiot i podstawa opodatkowania w sposób jak najbardziej czytelny powinny zostać zdefiniowane w ustawie podatkowej w celu prawidłowej kwalifikacji wydatków podatników do kategorii podlegającej opodatkowaniu. Pomoc obywatelom Ukrainy nie powinna być traktowana preferencyjnie względem innych organizacji pozarządowych z perspektywy należnego ryczałtu u podatników stosujących model estońskiego CIT.

Propozycja wprowadzenia zmian objęła także sytuację podatników opodatkowanych ryczałtem, lecz z różnych względów postawionych w stan upadłości lub likwidacji. W ocenie wnoszącego petycję, brak jest ustawowej procedury opuszczenia ryczału w okolicznościach likwidacyjnych (upadłościowych) podatnika. Określenie powyższych zasad, pozwoli na bezpieczne dokonanie odpowiednich rozliczeń u podatnika względem państwa.

Określenie momentu powstania ukrytego zysku przy najmie składników majątku oraz podatkowego rozliczenia zaliczek na poczet przewidywanej dywidendy jest niezbędne w świadomym dokonywaniu rozliczeń w ramach ryczału od dochodów spółek.

Mając na uwadze istotność zagadnień będących przedmiotem petycji, wnoszę o dokonanie niezbędnych analiz w powyższym zakresie i rozważenie możliwości wprowadzenia proponowanych zmian do polskiego porządku prawnego począwszy od stycznia 2025 r.

Oświadczam, że nie wyrażam zgody na ujawnienie na stronie internetowej podmiotu rozpatrującego petycję lub urzędu go obsługującego danych osobowych podmiotu wnoszącego petycję.

Z wyrazami szacunku