



DZIENNIK URZĘDOWY

MINISTRA FINANSÓW

Warszawa, dnia 30 stycznia 2024 r.

Poz. 7

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD8.8203.1.2023

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 25 stycznia 2024 r.

w sprawie składania zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Niniejsza interpretacja dotyczy zasad składania zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek (dalej jako: ryczałt) przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego.

Na podstawie art. 28j ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²⁾ (dalej jako: ustawa CIT) podatnicy mogą wybrać opodatkowanie ryczałtem również przed upływem przyjętego przez nich roku podatkowego, jeżeli na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem zamkną księgi rachunkowe oraz sporządzą sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości. W tym przypadku księgi rachunkowe otwiera się na pierwszy dzień miesiąca opodatkowania ryczałtem. Przepis art. 28j ust. 1 pkt 7 ustawy CIT stosuje się odpowiednio.

Zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 7 ustawy CIT zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem (ZAW-RD) składa się według ustalonego wzoru, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym podatnik ma być opodatkowany ryczałtem.

¹⁾ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, z późn. zm.

²⁾ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2023 r. poz. 2805, z późn. zm.

Na tle art. 28j ust. 5 ustawy CIT powstały wątpliwości czy zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem podatnik jest obowiązany złożyć po zamknięciu ksiąg rachunkowych oraz sporządzeniu sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami o rachunkowości, czy też dopuszczalne jest złożenie zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem przed zamknięciem ksiąg rachunkowych oraz sporządzeniem sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami o rachunkowości.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej jako: DKIS) prezentuje rozbieżne stanowiska w wydawanych interpretacjach indywidualnych przepisów prawa podatkowego w przedmiocie wykładni art. 28j ust. 5 ustawy CIT.

Początkowo DKIS prezentował stanowisko, zgodnie z którym zamknięcie ksiąg rachunkowych oraz sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami o rachunkowości musi nastąpić przed złożeniem zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem³⁾. Powyższa wykładnia znalazła aprobatę w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych⁴⁾. Następnie DKIS wydał interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego⁵⁾, w której przedstawił stanowisko, zgodnie z którym zamknięcie ksiąg rachunkowych oraz sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami o rachunkowości może nastąpić po złożeniu zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

Zakres niniejszej interpretacji ogólnej dotyczy terminu na złożenie zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem – w przypadku podatników dokonujących wyboru opodatkowania ryczałtem przed upływem przyjętego roku podatkowego, na podstawie art. 28j ust. 5 ustawy CIT. Poza zakresem niniejszej interpretacji ogólnej znajdują się pozostałe obowiązki spoczywające na podatniku w związku z wyborem opodatkowania ryczałtem⁶⁾.

W ocenie Ministra Finansów wykładnia przepisów ustawy CIT w zakresie zasad składania zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego prowadzi do następujących konkluzji.

³⁾ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 14 marca 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.30.2023.1.ASK (ID informacji w systemie Eureka: 535179) oraz interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 marca 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.40.2023.1.AS (ID informacji w systemie Eureka: 536112).

⁴⁾ Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2023 r., sygn. akt III SA/Wa 1335/23 oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2023 r., sygn. akt III SA/Wa 1336/23.

⁵⁾ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 28 listopada 2023 r. sygn. 0111-KDIB1-2.4010.561.2023.1.MK (ID informacji w systemie Eureka: 571912).

⁶⁾ W tym m.in. obowiązki określone w art. 7aa ustawy CIT, warunki uprawniające do wyboru opodatkowania ryczałtem określone w art. 28j ust. 1 pkt 2–6, ust. 2 i 3 ustawy CIT oraz przesłanki wyłączające opodatkowanie ryczałtem określone w art. 28k ustawy CIT.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że zgodnie z art. 28j ust. 5 ustawy CIT zamknięcie ksiąg rachunkowych oraz sporządzenie sprawozdania finansowego musi nastąpić zgodnie z przepisami o rachunkowości. W związku z powyższym, aby dokonać prawidłowej wykładni treści art. 28j ust. 5 ustawy CIT, konieczne jest przeprowadzenie wykładni przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁷⁾ (dalej jako: UoR) w zakresie zamknięcia ksiąg rachunkowych oraz sporządzenia sprawozdania finansowego. Mając na uwadze zakres niniejszej interpretacji ogólnej, szczególnie istotne są terminy określone w UoR na dokonanie czynności wskazanych w treści art. 28j ust. 5 ustawy CIT.

W myśl art. 12 ust. 2 pkt 7 UoR księgi rachunkowe zamyka się, z zastrzeżeniem ust. 3–3d, na inny dzień bilansowy określony odrębnymi przepisami, nie później niż w ciągu trzech miesięcy od tego dnia bilansowego. Z kolei zgodnie z art. 52 ust. 1 w zw. z ust. 3 pkt 1 UoR kierownik jednostki zapewnia sporządzenie rocznego sprawozdania finansowego na dzień określony w art. 12 ust. 2 UoR lub na inny dzień bilansowy nie później niż w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego i przedstawia je właściwym organom, zgodnie z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa, postanowieniami statutu lub umowy. Podsumowując, zgodnie z przepisami o rachunkowości, zarówno zamknięcie ksiąg rachunkowych jak i sporządzenie sprawozdania finansowego powinno nastąpić w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego.

Z kolei w zakresie zasad składania zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem, w tym terminu na jego złożenie, art. 28j ust. 5 ustawy CIT nakazuje stosować odpowiednio art. 28j ust. 1 pkt 7 ustawy CIT. W związku z powyższym należy uznać, że termin na złożenie zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem, w tym również w przypadku składania zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego, został określony w art. 28j ust. 1 pkt 7 ustawy CIT. Podatnicy składający zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem przed upływem przyjętego przez nich roku podatkowego, są obowiązani, na podstawie art. 28j ust. 1 pkt 7 w zw. z ust. 5 ustawy CIT, złożyć omawiane zawiadomienie do końca pierwszego miesiąca roku podatkowego, w którym są opodatkowani ryczałtem.

Reasumując, zamknięcie ksiąg rachunkowych oraz sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami o rachunkowości powinno nastąpić najpóźniej w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego. W przypadku podatników, którzy wybrali opodatkowanie ryczałtem przed upływem przyjętego przez nich roku podatkowego, dzień bilansowy przypada na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem. W związku z powyższym termin na zamknięcie ksiąg rachunkowych na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem (tj. na dzień bilansowy, określony odrębnymi przepisami) upływa z końcem trzeciego miesiąca pierwszego roku opodatkowania ryczałtem. W ten sam sposób został określony

⁷⁾ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. z 2023 r. poz. 120, z późn. zm.

termin na sporządzenie sprawozdania finansowego za okres sprawozdawczy rozpoczynający się pierwszego dnia roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałtem, a kończący się ostatniego dnia miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem. Z kolei termin na złożenie zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem został określony na koniec pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego opodatkowania ryczałtem. Terminy na zamknięcie ksiąg rachunkowych oraz sporządzenie sprawozdania finansowego określa UoR, a termin na złożenie zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem określa ustawa CIT. Są to dwa, niezależne od siebie terminy, które zostały określone w dwóch różnych ustawach.

Treść art. 28j ust. 5 ustawy CIT nakłada na podatnika obowiązek zamknięcia ksiąg rachunkowych oraz sporządzenia sprawozdania finansowego na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem, lecz nie precyzuje w jakim terminie powinno to nastąpić, tj. przed czy po upływie terminu na złożenie zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem. W zakresie zasad, w tym terminu na zamknięcie ksiąg rachunkowych oraz sporządzenie sprawozdania finansowego, art. 28j ust. 5 ustawy CIT wprost odwołuje się do przepisów o rachunkowości. Terminu na zamknięcie ksiąg rachunkowych oraz sporządzenie sprawozdania finansowego w żaden sposób nie modyfikuje termin na złożenie wskazanego wyżej zawiadomienia. Innymi słowy treść art. 28j ust. 5 ustawy CIT nie modyfikuje terminu na zamknięcie ksiąg rachunkowych oraz sporządzenie sprawozdania finansowego, ani nie wymaga, aby czynności te zostały dokonane przed złożeniem zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem. Co więcej, norma prawna zawarta w treści art. 28j ust. 5 ustawy CIT dopuszcza sytuację, w której podatnik najpierw złoży powyższe zawiadomienie, 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.

Co istotne, zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem jest skuteczne pod warunkiem spełnienia wszystkich obowiązków określonych w przepisach ustawy CIT, w obowiązujących podatnika terminach. Jeśli podatnik złoży zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem, lecz na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem nie zamknie ksiąg rachunkowych oraz nie sporządzi sprawozdania finansowego w ciągu trzech miesięcy od dnia bilansowego – wówczas zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem zostanie uznane za bezskuteczne.

Minister Finansów: z up. *J. Neneman*