



www.gofin.pl

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI DODATEK

1.06.2024 r.

ISSN 2449-9226

Dodatek nr

8

OBOWIĄZKI EWIDENCYJNE I SPRAWOZDAWCZE W ZWIĄZKU Z PRZEJŚCIEM NA ESTOŃSKI CIT wybrane zagadnienia

WSTĘPstr. 3

I. OBOWIĄZKI JEDNOSTEK PRZECHODZĄCYCH NA ESTOŃSKI CITstr. 3

1. Zawiadomienie o wyborze ryczałtu od dochodów spółek str. 3
2. Wstępna korekta przychodów i kosztów uzyskania przychodów str. 5
3. Wyodrębnienie w kapitale własnym spółki opodatkowanej estońskim CIT
kwoty zysków lub strat str. 6
4. Złożenie zawiadomienia o wyborze estońskiego CIT przed upływem
przyjętego roku podatkowego – interpretacja ogólna Ministra Finansów str. 8

II. DOCHÓD Z TYTUŁU UKRYTYCH ZYSKÓW W UJĘCIU PODATKOWYM I BILANSOWYMstr. 10

1. Definicja ukrytych zysków określona w ustawie o podatku dochodowym
od osób prawnych str. 10
2. Ukryte zyski w interpretacjach indywidualnych Dyrektora KIS str. 12
3. Zasady opodatkowania dochodu z tytułu ukrytych zysków str. 15
4. Ewidencja księgowa ryczałtu od dochodu z tytułu ukrytych zysków str. 15
5. Prezentacja w rachunku zysków i strat estońskiego CIT
od ukrytych zysków str. 17

III. ROZLICZENIE PODATKOWE I BILANSOWE ZALICZKOWYCH WYPŁAT UDZIAŁÓW W ZYSKUstr. 18

1. Możliwość wypłaty zaliczki na poczet zysku str. 18
2. Opodatkowanie zysku spółki stosującej estoński CIT str. 18

3. Podstawa opodatkowania, wysokość podatku oraz termin jego zapłaty w przypadku zaliczkowych wypłat z zysku..... str. 19
4. Opodatkowanie zaliczkowych wypłat z zysku na rzecz wspólnika będącego podatnikiem PIT str. 19
5. Prawo do odliczenia zapłaconego podatku dochodowego przy wypłacie dywidendy str. 20
6. Ujęcie w księgach operacji związanych z wypłatą zaliczki na poczet zysku spółki opodatkowanej estońskim CIT..... str. 21

IV. FAKTURY KORYGUJĄCE, DOTYCZĄCE OKRESU PRZED OPODATKOWANIEM ESTOŃSKIM CIT.....str. 24

1. Odpowiedzi Min. Fin. na pytania naszego Wydawnictwa w zakresie korekt w estońskim CIT str. 24
2. Rozliczanie faktur korygujących na przykładach liczbowych str. 26

V. ESTOŃSKI CIT W PYTANIACH CZYTELNIKÓWstr. 28

1. Technika ustalania różnic kursowych z wyceny rozrachunków po przejściu na estoński CIT str. 28
2. Obowiązek ustalania odroczonego podatku dochodowego w księgach rachunkowych podatnika estońskiego CIT str. 29
3. Dane porównawcze w sprawozdaniach spółki przekształconej, która przeszła na estoński CIT str. 31
4. Rozliczenie przychodu ze sprzedaży usług szkoleniowych w księgach spółki opodatkowanej estońskim CIT str. 34

————— Dla Prenumeratorów GOFINU ! —————



Orzecznictwo dla firm
orzecznictwo.gofin.pl

**Baza zawiera
19181 orzeczeń !**

W serwisie internetowym udostępniamy bazę orzeczeń wydawanych przez sądy i inne organy państwa.

Naszą bazę orzecznictwa stale uzupełniamy i aktualizujemy. Wybrane wyroki zawierają również odnośniki do artykułów i porad, których treść zamieszczona została w naszych Czasopismach oraz dzienniku Gazeta Podatkowa.

Baza orzecznictwa dla firm jest zbudowana na potrzeby Głównych Księgowych oraz służb księgowych i kadrowych. Szybki dostęp do poszukiwanego wyroku uzyskasz za pomocą wyszukiwarki lub podziału tematycznego.

Więcej informacji na temat pozostałych **POMOCNIKÓW Księgowego**
na stronie **pomocnikiksiegowego.gofin.pl**

Podstawowym aktem prawnym, na którym oparto wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji, jest ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.), dalej zwana ustawą o rachunkowości, oraz ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.), dalej zwana updop.

WSTĘP

Podatnicy CIT mogą od 1 stycznia 2021 r. wybrać, jako formę opodatkowania, ryczałt od dochodów spółek, zwany estońskim CIT. Ryczałt ten jest alternatywnym sposobem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w stosunku do klasycznego CIT. Wybierając estoński CIT podatnik niejako rezygnuje z określania swojego dochodu na dotychczasowych zasadach wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Na podstawie art. 28c updop, wynik finansowy netto oraz jego podział lub pokrycie są ustalane na podstawie przepisów o rachunkowości. Ponadto, w świetle art. 28d ust. 1 pkt 1 updop, podatnik opodatkowany estońskim CIT jest obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie przepisów o rachunkowości w sposób zapewniający prawidłowe określenie wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku. Opodatkowanie estońskim CIT mogą wybrać podatnicy mający siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, którzy prowadzą działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej, spółki komandytowej, spółki komandytowo-akcyjnej, której odpowiednio udziałowcami, akcjonariuszami lub współnikami są wyłącznie osoby fizyczne nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, z wyłączeniem fundatorów i beneficjentów fundacji rodzinnej – spełniający łącznie warunki określone w art. 28j ust. 1 updop.

I. OBOWIĄZKI JEDNOSTEK PRZECHODZĄCYCH NA ESTOŃSKI CIT

1. Zawiadomienie o wyborze ryczałtu od dochodów spółek

Podatnik, który spełnia określone warunki i podejmie decyzję o opodatkowaniu dochodów ryczałtem od dochodów spółek, jest obowiązany złożyć zawiadomienie o dokonany wyborze. Składa się je na formularzu ZAW-RD do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany ryczałtem (por. art. 28j ust. 1 pkt 7 updop). Podatnik może wybrać opodatkowanie estońskim CIT również przed upływem przyjętego przez niego roku podatkowego, jeżeli na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania estońskim CIT zamknie księgi rachunkowe oraz sporządzi sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości. W tym przypadku księgi rachunkowe otworzy na pierwszy dzień miesiąca opodatkowania estońskim CIT. W odniesieniu do zawiadomienia o wyborze estońskiego CIT odpowiednie zastosowanie znajdzie wówczas art. 28j ust. 1 pkt 7 updop. Opodatkowanie estońskim CIT obejmuje okres bezpośrednio po sobie następujących 4 lat podatkowych wskazany przez podatnika w ZAW-RD (por. art. 28f updop). Opodatkowanie estońskim CIT

przedłuża się na kolejne okresy bezpośrednio po sobie następujących 4 lat podatkowych, chyba że podatnik złoży informację o rezygnacji z opodatkowania estońskim CIT w deklaracji, o której mowa w art. 28r ust. 1 updog, składanej za ostatni rok podatkowy, w którym podatnik był opodatkowany estońskim CIT. Co ważne rokiem podatkowym podatnika opodatkowanego estońskim CIT jest rok obrotowy w rozumieniu przepisów o rachunkowości (por. art. 28e ust. 1 updog). Jeżeli podatnik dokonał wyboru opodatkowania estońskim CIT przed upływem przyjętego roku podatkowego, tj. zgodnie z art. 28j ust. 5 updog, to za pierwszy rok podatkowy opodatkowania estońskim CIT uważa się okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do końca miesiąca przyjętego przez podatnika roku obrotowego (por. art. 28e ust. 2 updog).

W świetle art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości, przez rok obrotowy rozumie się rok kalendarzowy lub inny okres trwający 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych, stosowany również do celów podatkowych. Rok obrotowy lub jego zmiany określa statut lub umowa, na podstawie której utworzono jednostkę. Jeżeli jednostka rozpoczęła działalność w drugiej połowie przyjętego roku obrotowego, to może księgi rachunkowe i sprawozdanie finansowe za ten okres połączyć z księgami rachunkowymi i sprawozdaniem finansowym za rok następny. W przypadku zmiany roku obrotowego pierwszy po zmianie rok obrotowy powinien być dłuższy niż 12 kolejnych miesięcy.

Przykład

Spółka z o.o., której rokiem obrotowym jest rok kalendarzowy, od 1 stycznia 2024 r. postanowiła przejść na opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek. W zawiadomieniu ZAW-RD spółka wskazała następujący okres opodatkowania ryczałtem:

C. WSKAZANY PRZEZ PODATNIKA OKRES OPODATKOWANIA RYCZAŁTEM	
6. Od (dzień-miesiąc-rok) 01.01.2024 r.	7. Do (dzień-miesiąc-rok) 31.12.2027 r.

Przykład

Spółka komandytowa, której rokiem obrotowym jest rok kalendarzowy, od 1 lutego 2024 r. postanowiła przejść na opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek. W zawiadomieniu ZAW-RD spółka wskaże następujący okres opodatkowania ryczałtem:

C. WSKAZANY PRZEZ PODATNIKA OKRES OPODATKOWANIA RYCZAŁTEM	
6. Od (dzień-miesiąc-rok) 01.02.2024 r.	7. Do (dzień-miesiąc-rok) 31.12.2027 r.

Przykład

Załóżmy, iż spółka komandytowa, która rozpocznie działalność w drugiej połowie roku obrotowego, tj. 1 sierpnia 2024 r., zdecyduje o połączeniu ksiąg rachunkowych i sprawozdania finansowego za 2024 r. z księgami rachunkowymi i sprawozdaniem finansowym za rok następny. Pierwszy rok obrotowy takiej spółki będzie trwał zatem dłużej niż 12 miesięcy, tj. od 1 sierpnia 2024 r. do 31 grudnia 2025 r. Jeśli spółka wybierze opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek, to w zawiadomieniu ZAW-RD wskaże następujący okres opodatkowania ryczałtem:

C. WSKAZANY PRZEZ PODATNIKA OKRES OPODATKOWANIA RYCZAŁTEM	
6. Od (dzień-miesiąc-rok) 01.08.2024 r.	7. Do (dzień-miesiąc-rok) 31.12.2028 r.

2. Wstępna korekta przychodów i kosztów uzyskania przychodów

Podatnik, który wybrał opodatkowanie ryczałem od dochodów spółek, jest obowiązany na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania ryczałem sporządzić informację o przychodach, kosztach, dochodzie z przekształcenia oraz podatku należnym w związku z wyborem tej formy opodatkowania (por. art. 7aa ust. 1 pkt 1 updog). Informację tę sporządza się na druku CIT/KW, stanowiącym załącznik do zeznania CIT-8. Dane jakie powinna zawierać ww. informacja określa art. 7aa ust. 2 updog.

Dane wykazywane w informacji o przychodach, kosztach, dochodzie z przekształcenia oraz podatku należnym w związku z wyborem opodatkowania ryczałem od dochodów spółek
1. Przychody, o których mowa w art. 12 ust. 1 updog, w kwocie odpowiadającej: a) przychodom uwzględnionym, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1 updog, oraz b) kosztom zaliczonym do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 updog w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości.
2. Koszty uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 updog, w kwocie odpowiadającej: a) przychodom zaliczonym do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 1 updog, w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto podatnika zgodnie z przepisami o rachunkowości, oraz b) kosztom uwzględnionym, zgodnie z przepisami o rachunkowości, w wyniku finansowym netto podatnika za lata podatkowe poprzedzające pierwszy rok opodatkowania ryczałem od dochodów spółek, jeżeli dotychczas nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 updog.
3. Dochód z przekształcenia w kwocie odpowiadającej sumie nadwyżek wartości poszczególnych składników majątku, ustalonych dla wyniku finansowego netto zgodnie z przepisami o rachunkowości, na dzień przekształcenia, ponad ich wartość podatkową ustaloną na ten dzień – w przypadku podatnika utworzonego w wyniku przekształcenia spółki, którego pierwszy rok podatkowy po przekształceniu jest jednocześnie pierwszym rokiem opodatkowania ryczałem od dochodów spółek. Przez wartość podatkową składnika majątku rozumie się wartość niezaliczoną uprzednio w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 updog lub w rozumieniu art. 22 updog, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty (por. art. 28m ust. 7 updog).

Dla prawidłowego sporządzanie informacji istotne znaczenie mają również postanowienia wynikające z art. 7aa ust. 3 updog. Wynika z nich, że przepisów w zakresie omawianej korekty wstępnej nie stosuje się do przychodów, o których mowa w art. 12 ust. 4 updog, oraz kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, z wyjątkiem tych przychodów i kosztów, które podlegają rozliczeniu w innych terminach lub okresach zgodnie z przepisami o rachunkowości. Zatem podatnik na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania estońskim CIT zobowiązany jest sporządzić informację o przy-

chodach podatkowych oraz kosztach uzyskania przychodów wynikających z różnic ich ujmowania dla celów podatkowych i rachunkowych. Jak wskazało Ministerstwo Finansów w objaśnieniach podatkowych z 23 grudnia 2021 r., pt. „Przewodnik do Ryczału od dochodów spółek”, dalej zwanych Przewodnikiem do ryczału, celem dokonania ww. korekty wstępnej jest wyeliminowanie:

- podwójnego opodatkowania tych samych przychodów,
- możliwości nieuwzględnienia w rozliczeniu podatkowym określonych przychodów,
- podwójnego odliczenia tych samych kosztów,
- możliwości nieuwzględnienia w rozliczeniu podatkowym określonych kosztów.

Na skutek korekty wstępnej podatnik dokonuje ujednolicenia swoich rozliczeń podatkowych i rachunkowych. Po przejściu na estoński CIT przychody i koszty podatnika ustalane dla celów rachunkowych stają się bowiem również kategoriami podatkowymi.

W zeznaniu podatkowym za rok podatkowy poprzedzający pierwszy rok opodatkowania estońskim CIT podatnik wykazuje m.in. przychody oraz koszty, oraz ustala podatek należny od dochodu stanowiącego różnicę między tymi przychodami a tymi kosztami według stawki 19% (por. art. 7aa ust. 4 updog). Zapłaty tego podatku dokonuje się z końcem pierwszego miesiąca następującego po ostatnim roku opodatkowania estońskim CIT, jeżeli podatnik stosował to opodatkowanie krócej niż cztery lata podatkowe. Natomiast w przypadku stosowania opodatkowania estońskim CIT w sposób nieprzerwany przez okres co najmniej czterech lat podatkowych zobowiązanie podatkowe wygasa w całości (por. art. 7aa ust. 5 pkt 1 updog).

3. Wyodrębnienie w kapitale własnym spółki opodatkowanej estońskim CIT kwoty zysków lub strat

W świetle art. 7aa ust. 1 pkt 2 updog, podatnik, który wybrał opodatkowanie estońskim CIT, jest obowiązany na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania estońskim CIT wyodrębnić w kapitale własnym spółki:

- a) kwotę zysków niepodzielonych i kwotę zysków podzielonych odniesione na kapitały, wypracowanych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania estońskim CIT oraz
- b) kwotę niepokrytych strat poniesionych w latach poprzedzających pierwszy rok opodatkowania estońskim CIT.

Podatnik i jego następcy prawni są obowiązani wykazywać wyodrębnienie tych zysków i strat, w sprawozdaniach finansowych sporządzanych zgodnie z przepisami o rachunkowości w okresie od roku, w którym dokonano tego wyodrębnienia, do roku, w którym wypłacone zostały te zyski lub pokryte zostały te straty (por. art. 7aa ust. 7 updog).

Poniżej przedstawiamy sposób prezentacji kapitału własnego w sprawozdaniu finansowym w roku podatkowym poprzedzającym pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek (sposób prezentacji od roku dokonania wyodrębnienia, do roku wypłaty zysków lub pokrycia strat).

Pozycja	Wyszczególnienie
Pasywa	
A.	Kapitał (fundusz) własny
I.	Kapitał (fundusz) podstawowy
II.	Kapitał (fundusz) zapasowy, w tym:
	– nadwyżka wartości sprzedaży (wartości emisyjnej) nad wartością nominalną udziałów (akcji)
	– kwota zysku wypracowanego w latach przed opodatkowaniem ryczałtem

III.	Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, w tym:
	– z tytułu aktualizacji wartości godziwej
IV.	Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe, w tym:
	– tworzone zgodnie z umową (statutem) spółki
	– na udziały (akcje) własne
	– kwota zysku wypracowanego w latach przed opodatkowaniem ryczałtem
V.	Zysk (strata) z lat ubiegłych
	– kwota niepodzielonych zysków w latach przed opodatkowaniem ryczałtem
	– kwota niepokrytych strat poniesionych w latach przed opodatkowaniem ryczałtem
VI.	Zysk (strata) netto
VII.	Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)

Analogiczne wyodrębnienie dotyczy zysków i strat wypracowanych (poniesionych) w okresie (w latach) opodatkowania estońskim CIT. Wyodrębnienia tego dokonuje się do roku wypłaty tych zysków lub pokrycia tych strat (por. art. 28d ust. 1 pkt 2 i ust. 2 updog).

Poniżej przedstawiamy sposób prezentacji kapitałów własnych w latach podatkowych opodatkowania estońskim CIT (do roku wypłaty zysków lub pokrycia strat).

Pozycja	Wyszczególnienie
Pasywa	
A.	Kapitał (fundusz) własny
I.	Kapitał (fundusz) podstawowy
II.	Kapitał (fundusz) zapasowy, w tym:
	– nadwyżka wartości sprzedaży (wartości emisyjnej) nad wartością nominalną udziałów (akcji)
	– kwota zysku wypracowanego w latach opodatkowania ryczałtem
III.	Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, w tym:
	– z tytułu aktualizacji wartości godziwej
IV.	Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe, w tym:
	– tworzone zgodnie z umową (statutem) spółki
	– na udziały (akcje) własne
	– kwota zysku wypracowanego w latach opodatkowania ryczałtem
V.	Zysk (strata) z lat ubiegłych
	– kwota niepodzielonych zysków w latach opodatkowania ryczałtem
	– kwota niepokrytych strat poniesionych w latach opodatkowania ryczałtem
VI.	Zysk (strata) netto
VII.	Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)

W celu prawidłowej prezentacji kapitałów własnych w sprawozdaniu finansowym wskazane jest wyodrębnienie w księgach rachunkowych kont syntetycznych lub kont analitycznych w obrębie kont zespołu 8.

Przykładowy wykaz kont analitycznych wyodrębnionych dla konta 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”					
Symbol konta	Konto syntetyczne	Poziom analityczny			Nazwa konta
		I	II	III	
82-0/**/**	82-0	**	**	**	Rozliczenie wyniku finansowego
82-0/01/**	82-0	01	**	**	Wynik uzyskany przed opodatkowaniem ryczałtem
82-0/01/01/**	82-0	01	01	**	Zysk wypracowany przed opodatkowaniem ryczałtem
82-0/01/02/**	82-0	01	02	**	Strata poniesiona przed opodatkowaniem ryczałtem
82-0/02/**/**	82-0	02	**	**	Wynik uzyskany w okresie opodatkowania ryczałtem
82-0/02/01/**	82-0	02	01	**	Zysk wypracowany w okresie opodatkowania ryczałtem
82-0/02/02/**	82-0	02	02	**	Strata poniesiona w okresie opodatkowania ryczałtem

4. Złożenie zawiadomienia o wyborze estońskiego CIT
przed upływem przyjętego roku podatkowego
– interpretacja ogólna Ministra Finansów

W Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów z 30 stycznia 2024 r. pod poz. 7 opublikowano interpretację ogólną Ministra Finansów z 25 stycznia 2024 r., nr DD8.8203.1.2023, w sprawie składania zawiadomienia o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego. Poniżej prezentujemy jej treść.

„(...) 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 prawnych (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.

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 ryczałtem. Powyższa wykładnia znalazła aprobatę w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych. Następnie DKIS wydał interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego, 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 ryczałtem.

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.

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 rachunkowości (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 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”.

II. DOCHÓD Z TYTUŁU UKRYTYCH ZYSKÓW W UJĘCIU PODATKOWYM I BILANSOWYM

1. Definicja ukrytych zysków określona w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych

Przez ukryte zyski rozumie się – zgodnie z art. 28m ust. 3 updop – świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem

do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec, akcjonariusz albo wspólnik lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem, akcjonariuszem albo wspólnikiem.

Ministerstwo Finansów w Przewodniku do ryczału wskazało, że dochód z tytułu ukrytego zysku powstaje w wyniku wszelkich świadczeń związanych z funkcjonowaniem podatnika w grupie podmiotów powiązanych, których beneficjentem jest wspólnik lub inny podmiot powiązany (bezpośrednio lub pośrednio) z podatnikiem (spółką) lub z jego wspólnikiem. Aby świadczenie uznane było za ukryty zysk, powinno być związane z wywieraniem wpływu na działanie i decyzje spółki będącej podatnikiem ryczału. Innymi słowy, świadczenie powinno bezpośrednio lub pośrednio wynikać z uzgodnień pomiędzy podmiotami powiązаныmi, niezależnie od ich formy. Świadczenie uznane za ukryty zysk, w przypadku którego stroną jest wspólnik spółki opodatkowanej ryczałem, może być ocenianie w kontekście świadczenia ekwiwalentnego dywidendzie. Takie świadczenie powstanie m.in. w sytuacji, kiedy podatek, dokonując czynności prawnej (jednej lub wielu), osiąga taki sam efekt ekonomiczny, jaki osiągnąłby poprzez wypłatę zysku w formie dywidendy.

Przykładowe świadczenia uznawane za ukryte zyski zgodnie z art. 28m ust. 3 updog

- 1) kwota pożyczki (kredytu) udzielonej przez podatnika udziałowcowi, akcjonariuszowi albo wspólnikowi, w tym za pośrednictwem tworzonych z zysku funduszy, lub podmiotowi powiązanemu z udziałowcem, akcjonariuszem lub wspólnikiem oraz odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kredytu) udzielonej przez te podmioty podatnikowi,
- 2) świadczenia wykonane na rzecz:
 - a) fundacji prywatnej lub rodzinnej, podmiotu równoważnego takiej fundacji lub przedsiębiorstwa prowadzonego przez taką fundację albo taki podmiot, lub na rzecz beneficjentów takiej fundacji lub takiego podmiotu,
 - b) trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym,
- 3) nadwyżka wartości rynkowej transakcji, określona zgodnie z art. 11c updog (tj. na warunkach istniejących pomiędzy podmiotami niepowiązanymi), ponad ustaloną cenę tej transakcji,
- 4) nadwyżka zwróconej kwoty dopłaty, wniesionej do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami, ponad kwotę wniesionej dopłaty (jeżeli dopłata została wniesiona w walucie obcej, przeliczenia tej kwoty na złote dokonuje się według średniego kursu waluty obcej ogłaszanego przez NBP na dzień odpowiednio zwrócenia dopłaty i faktycznego jej wniesienia),
- 5) wypłacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji), ze zmniejszenia wartości udziału (akcji), z wystąpienia wspólnika ze spółki, ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce,
- 6) równowartość zysku przeznaczonego na podwyższenie kapitału zakładowego,
- 7) darowizny, w tym prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju,
- 8) wydatki na reprezentację,
- 9) dopłaty wypłacone w przypadku połączenia lub podziału podmiotów,
- 10) odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę,
- 11) zysk przeznaczony na uzupełnienie udziału kapitałowego wspólnika spółki,
- 12) świadczenia pieniężne i niepieniężne wypłacone w przypadku zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce

Uwaga: Katalog ukrytych zysków, wymieniony w art. 28m ust. 3 updog, jest katalogiem otwartym.

Ponadto Ministerstwo Finansów w Przewodniku do ryczału stwierdziło, że dochód z tytułu ukrytego zysku nie obejmuje świadczeń, które nie są wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, czyli świadczeń podjętych (wykonanych) bez jakiegokolwiek wpływu in-

nych podmiotów powiązanych na działanie i decyzje spółki opodatkowanej estońskim CIT, w zakresie takiego świadczenia.

Świadczenia nieuznawane za ukryte zyski wymieniono w art. 28m ust. 4–5 updog.

Wyłączenia z ukrytych zysków zgodnie z art. 28m ust. 4–5 updog
1) wynagrodzenia z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 updog, oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacone osobie fizycznej – w części, w jakiej suma tych wynagrodzeń i zasiłków wypłacona w danym miesiącu tej osobie nie przekracza pięciokrotności średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego przez podatnika z ww. tytułów, nie więcej jednak niż pięciokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw (średnie miesięczne wynagrodzenie ustala się za miesiąc poprzedzający miesiąc dokonania wypłat osobie fizycznej); powyższe dotyczy przychodów ze stosunku pracy, przychodów otrzymywanych przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych, przychodów z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, przychodów uzyskanych na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, 2) wydatki i odpisy amortyzacyjne oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, związane z używaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku: a) w pełnej wysokości – w przypadku składników majątku wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności gospodarczej (ciężar dowodu, że składnik majątku jest wykorzystywany wyłącznie na cele działalności gospodarczej, spoczywa na podatniku), b) w wysokości 50% – w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej, 3) kwoty pożyczki (kredytu) zwróconej przez podatnika udziałowcowi, akcjonariuszowi lub wspólnikowi lub podmiotowi powiązanemu, z wyłączeniem odsetek, prowizji, wynagrodzeń i opłat
Uwaga: Katalog wyłączeń z ukrytych zysków, wymieniony w art. 28m ust. 4 updog, jest katalogiem zamkniętym.

2. Ukryte zyski w interpretacjach indywidualnych Dyrektora KIS

Przedmiotem opodatkowania w systemie ryczałtu od dochodów spółek jest co do zasady efektywna dystrybucja zysku ze spółki kapitałowej do jej udziałowca/akcjonariusza/wspólnika. Przy czym przepisy nie ograniczają się wyłącznie do opodatkowania dywidend, ale uwzględniają również inne formy dystrybucji. Istotą estońskiego CIT jest odroczenie opodatkowania dystrybuowanego zysku do dnia podjęcia uchwały o przeznaczeniu tego zysku i wypłat równoważnych takiej dystrybucji. Intencją ustawodawcy jest zatem uwzględnienie w katalogu dochodów do opodatkowania także innych, alternatywnych niż dywidenda, świadczeń dokonanych na rzecz udziałowców/akcjonariuszy albo wspólników lub podmiotów powiązanych bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tymi udziałowcami/akcjonariuszami/wspólnikami (tzw. ukryte zyski). Wypłata ukrytych zysków oznacza powstanie dla spółki odpowiadającego im dochodu, podlegającego opodatkowaniu ryczałtem. Ukryte zyski stanowią dla podatnika wszelkie świadczenia spółki:

- wykonane w związku z prawem do udziału w zysku,
- inne niż podzielony zysk o charakterze pieniężnym, niepieniężnym, odpłatnym, nieodpłatnym lub częściowo odpłatnym (wartość nieodpłatnych i częściowo odpłatnych świadczeń określa się zgodnie z art. 12 ust. 5–6a updog),
- wykonane bezpośrednio lub pośrednio na rzecz udziałowca/akcjonariusza/wspólnika lub podmiotu powiązanego,
- wykonane bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem/akcjonariuszem/wspólnikiem.

Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych, rozpatrując czy dane zdarzenie powoduje powstanie dochodu z tytułu ukrytych zysków, coraz częściej uwzględniają rynkowość zawartej umowy, faktyczne potrzeby biznesowe spółek opodatkowanych estońskim CIT, a także fakt czy doszłoby do zawarcia danej umowy przy braku powiązań między stronami. Zmiana tendencji wydawanych interpretacji indywidualnych skorelowana jest z wyrokami sądów administracyjnych.

Poniżej przedstawiamy przykłady zdarzeń, które stanowią ukryte zyski, w oparciu o interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

Zdarzenie	Opis stanu faktycznego/stanowisko organu	Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS
Najem nieruchomości od wspólnika	Przedsiębiorca przekształcił się w spółkę z o.o. na estońskim CIT i stał się jej wspólnikiem. Przed przekształceniem, wycofał z działalności do majątku prywatnego nieruchomość z zamiarem wynajmowania jej spółce przekształconej. Ponoszone przez spółkę należności z tytułu najmu tej nieruchomości stanowią dochód z tytułu ukrytych zysków.	Interpretacja z 17 lipca 2023 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.271.2023.2.EJ
Pożyczki udzielone podmiotowi powiązanemu ze wspólnikiem	Udzielenie przez spółkę na estońskim CIT pożyczki podmiotom powiązanym ze wspólnikami, powoduje powstanie dochodu z tytułu ukrytych zysków. Bez znaczenia pozostaje fakt, że pożyczka nie jest udzielona w celach konsumpcyjnych i nie jest zależna od tego, czy wspólnicy mają prawo do udziału w zysku.	Interpretacja z 27 września 2023 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.367.2023.1.MC
Opłaty licencyjne ponoszone na rzecz wspólników	Spółka na estońskim CIT sprzedaje meble produkowane na jej zlecenie przez podmioty trzecie na podstawie wzorów przemysłowych opracowanych i zastrzeżonych przez wspólników spółki. Wspólnik, twórca i właściciel wzoru przemysłowego udziela spółce licencji na korzystanie z ww. wzorów. Wynagrodzenie wypłacane wspólnikowi przez spółkę z tytułu opłaty licencyjnej za korzystanie ze wzorów przemysłowych stanowi ukryte zyski.	Interpretacja z 1 czerwca 2023 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.156.2023.2.PK
Samochody wykorzystywane do celów służbowych i prywatnych (dla celów bilansowych leasing finansowy)	Spółka na estońskim CIT wykorzystuje w działalności gospodarczej jak i do celów prywatnych samochody osobowe, które użytkuje na podstawie zawieranych umów leasingu. Z samochodów korzystają zarówno wspólnicy Spółki (osoby powiązane ze wspólnikami), jak również jej pracownicy (osoby niepowiązane ze wspólnikami). Podstawę opodatkowania estońskim CIT z tytułu ukrytych zysków stanowi:	Interpretacja z 22 stycznia 2024 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.707.2023.1.KMz

	a) 50% odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej leasingowanego samochodu, dokonywanych zgodnie z przepisami o rachunkowości, oraz b) 50% kwoty VAT przypadającej na część kapitałową raty leasingowej w tej części, która podlega odliczeniu zgodnie z przepisami ustawy o VAT, oraz c) 50% kwoty brutto przypadającej na część odsetkową raty leasingowej, tj. kwota odsetek wraz z przypadającą na nią kwotą podatku VAT.	
--	---	--

Poniżej przedstawiamy przykłady zdarzeń, które nie stanowią ukrytych zysków, w oparciu o interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

Zdarzenie	Opis stanu faktycznego/stanowiska organu	Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS
Zakup towarów w ramach świadczeń powtarzających się, o których mowa w art. 176 K.s.h.	Regulacje zawarte w Kodeksie spółek handlowych, z których wynika, że wynagrodzenie na rzecz wspólników z tytułu powtarzalnych świadczeń wypłacane jest niezależnie od tego, czy spółka wypracuje zysk, co z kolei prowadzi do wniosku, że wynagrodzenie to nie stanowi wypłaty równoważnej dystrybucji zysku spółki.	Interpretacja z 30 listopada 2022 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.643.2022.1.AR
Pożyczki	Pożyczki udzielone przed wejściem na estoński CIT nie stanowią ukrytych zysków.	Interpretacja z 4 stycznia 2023 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.715. 2022.3.SG
Najem nieruchomości od wspólnika	Spółka na estońskim CIT na podstawie umowy najmu korzysta z nieruchomości należącej do wspólnika (będącego prezesem zarządu) i jego małżonki. Nieruchomość ta na podstawie umów najmu jest także wykorzystywana przez inne podmioty niepowiązane ze spółką. Wynagrodzenie na rzecz wspólnika z tytułu usługi najmu zostało ustalone na poziomie rynkowym, a wydatki te mają związek z działalnością spółki. Zawarcie ww. transakcji wynika z faktycznych potrzeb biznesowych spółki, która nie posiada prawa własności podobnej nieruchomości. Ponoszony przez spółkę koszt z tytułu najmu ww. nieruchomości nie stanowi dochodu z tytułu ukrytych zysków.	Interpretacja z 16 sierpnia 2023 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.331.2023.2.AP Podobna interpretacja: z 9 sierpnia 2023 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.280.2023.2.AS

Usługi świadczone przez wspólników	Spółka na estońskim CIT dokonała zakupu od wspólnika usług polegających m.in. na badaniach geologicznych oraz opracowywaniu projektów i map do celów projektowych. Wspólnik ten świadczy tego typu usługi od lat, a cena zakupu została ustalona na poziomie rynkowym. Spółka nie wyklucza nabycia tożsamego rodzaju usług od innych podmiotów. Wynagrodzenie wypłacane wspólnikowi z tytułu świadczonych usług nie stanowi ukrytego zysku.	Interpretacja z 7 lipca 2023 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.247.2023.2.ASK Podobne interpretacje: • z 14 czerwca 2023 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.142.2023.2.MZA, • z 6 czerwca 2023 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.181.2023.1.MZA, • z 27 lipca 2023 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.272.2023.1.END
Koszty napoi i drobnych poczęstunków	Wydatki poniesione na owoce, napoje, kawę i herbatę przekazane do swobodnego używania przez pracowników oraz wspólników spółki w przestrzeni jadalnej nie stanowią ukrytych zysków.	Interpretacja z 27 grudnia 2023 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.545.2023.3.IN

3. Zasady opodatkowania dochodu z tytułu ukrytych zysków

Ukryte zyski skutkują powstaniem dla spółki odpowiadającego im dochodu, podlegającego opodatkowaniu ryczałtem.

Ustalając wartość ukrytych zysków w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 2 updop należy brać pod uwagę wartość wydatków w kwocie brutto (tj. wraz z naliczonym VAT). Prawdłość przyjęcia kwot brutto potwierdził Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej m.in. w interpretacji indywidualnej z 22 czerwca 2023 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.126.2023.2.ANK,  oraz interpretacji indywidualnej z 16 listopada 2022 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.79.2022.1.MW.

Za moment powstania dochodu z ukrytych zysków należy uznać okres, w którym spółka zaksięguje daną operację gospodarczą, obciążając wynik finansowy netto (poprzez zapisy księgowe na kontach zespołu 4, 5 i 7), niezależnie od tego czy dokonano zapłaty za dany wydatek czy nie. W przypadku zaś równowartości zysku przeznaczonego na podwyższenie kapitału zakładowego momentem rozpoznania ukrytego zysku jest data wpisu do KRS.

Jak wynika z treści art. 28o ust. 1 updop, wysokość podatku w estońskim CIT wynosi:

- 10% podstawy opodatkowania – w przypadku małego podatnika oraz podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności,
- 20% podstawy opodatkowania – w przypadku pozostałych podatników.

Ryczałt od dochodu z tytułu ukrytych zysków opłaca się do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty, wydatku lub wykonania świadczenia (por. art. 28t ust. 1 pkt 4 updop).

4. Ewidencja księgowa ryczałtu od dochodu z tytułu ukrytych zysków

W świetle art. 42 ust. 1 ustawy o rachunkowości, w jednostkach innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji na wynik finansowy netto składają się: wynik działal-

ności operacyjnej, w tym z tytułu pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych; wynik operacji finansowych; obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego, którego podatnikiem jest jednostka, i płatności z nim zrównanych, na podstawie odrębnych przepisów. Ryczałt (estoński CIT) od dochodu z tytułu ukrytych zysków stanowi podatek dochodowy, którym spółka obciąża wynik.

Kwotę ryczałtu od dochodu z tytułu ukrytych ujmuje się w księgach rachunkowych na koncie 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”. Spółka może utworzyć w ramach konta 87 konto analityczne dla celów zarządczych lub informacyjnych o wysokości podatku należnego z tytułu ukrytych zysków.

Ewidencja księgowa podatku z tytułu ukrytych zysków

1. PK – naliczenie podatku z tytułu ukrytych zysków:
 - **Wn konto 87** „Podatek dochodowy od osób prawnych”,
 - **Ma konto 22-3** „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”.
2. WB – zapłata podatku:
 - **Wn konto 22-3** „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”,
 - **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka z o.o. „X” jest małym podatnikiem opodatkowanym estońskim CIT.
2. W ramach zawartej umowy leasingu rozliczanej w księgach jako leasing operacyjny spółka użytkuje samochód osobowy. Jest on wykorzystywany przez prezesa zarządu (będącego jednocześnie udziałowcem) zarówno do celów służbowych, jak i prywatnych (w tym zakresie została zawarta umowa najmu pomiędzy spółką a prezesem).
3. Miesięczny czynsz leasingowy wynosi: $1.200 \text{ zł} + 23\% \text{ VAT} = 1.476 \text{ zł}$. Wydatki związane z użytkowaniem samochodów osobowych – zgodnie z art. 28m ust. 4 pkt 2 updop – w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej, stanowią ukryte zyski w wysokości 50%. Podstawa opodatkowania z tytułu ukrytych zysków w spółce wyniesie: 738 zł (tj. $50\% \times 1.476 \text{ zł}$). Podatek z tytułu ukrytych zysków wyniesie: 74 zł (tj. $10\% \times 738 \text{ zł} = 73,80 \text{ zł}$).

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FZ – faktura dokumentująca czynsz leasingowy:			
a) wartość brutto	1.476 zł		21
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu: $276 \text{ zł} \times 50\% =$	138 zł	22-1	
c) cena nabycia usługi (wartość netto z faktury powiększona o VAT niepodlegający odliczeniu): $1.200 \text{ zł} + 138 \text{ zł} =$	1.338 zł	40-2	
2. PK – ryczałt od dochodów z tytułu ukrytych zysków według stawki 10%	74 zł	87	22-3
3. WB – zapłata ryczałtu do 20. dnia miesiąca po miesiącu, w którym ujęto fakturę	74 zł	22-3	13-0

III. Księgowania:

Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”		Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”		Konto 40-2 „Usługi obce”	
(1b)	138		1.476 (1a)	(1c)	1.338
Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”		Konto 22-3 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”		Konto 13-0 „Rachunek bieżący”	
(2)	74	(3)	74 (2)	(S.p.)	X 74 (3)

5. Prezentacja w rachunku zysków i strat estońskiego CIT od ukrytych zysków

Podstawa opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek oparta jest na wyniku obliczonym na podstawie przepisów o rachunkowości oraz na dochodach określonych ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych (por. art. 28m ust. 1 pkt 1–6 updop). Dla określonych dochodów ustala się odrębne podstawy opodatkowania. W świetle art. 28m ust. 1 updop, opodatkowaniu ryczałtem podlegają m.in. dochody odpowiadające:

- wysokości tzw. ukrytych zysków (dochód z tytułu ukrytych zysków) oraz
- wysokości wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą).

Suma ww. dochodów stanowi jedną z pięciu podstaw opodatkowania estońskim CIT, określonych w art. 28n ust. 1 updop. Podstawę opodatkowania w zakresie ww. dochodów ustala się w miesiącu wykonania danego świadczenia lub dokonania wypłaty lub wydatku. Od ww. dochodów podatnik jest obowiązany do zapłaty ryczałtu w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty, wydatku lub wykonania świadczenia (por. art. 28t ust. 1 pkt 4 updop).

Występujące w przepisach regulujących estoński CIT pojęcie „wynik finansowy netto” oznacza wynik ustalany na podstawie przepisów o rachunkowości. W świetle art. 42 ust. 1 ustawy o rachunkowości, w jednostkach innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji na wynik finansowy netto składają się:

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

Z załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości wynika, iż obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego, którego podatnikiem jest jednostka, wykazuje się w rachunku zysków i strat w pozycji M. „Podatek dochodowy” (wariantu kalkulacyjnego) lub w pozycji J. „Podatek dochodowy” (wariantu porównawczego).

Analogiczne zasady prezentacji estońskiego CIT w rachunku zysków i strat wynikają z wydanego przez Ministerstwo Finansów Przewodnika do ryczałtu (por. przykład 33 – dla małego podatnika, zaprezentowany w Przewodniku do ryczałtu).



Rachunek zysków i strat dostępny
w dziale *Rachunkowość*
w Programie DRUKI Gofin

Przykład

Wyszczególnienie	20XX	20XX+1
Zysk brutto	12.000.000	12.000.000
Obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego	10.000	510.000
Zysk netto	11.990.000	11.490.000
Zysk netto z roku 20XX przeznaczony na wypłatę dywidendy w roku 20XX+1		5.000.000
Podatek od zysku według stawki 10% (...)		500.000
Ukryte zyski	100.000	100.000
Podatek od ukrytych zysków wg stawki 10% (płacony do 20-go dnia następnego miesiąca wykonania świadczenia lub dokonania wypłaty lub wydatku)	10.000	10.000
Razem podatek	10.000	510.000

III. ROZLICZENIE PODATKOWE I BILANSOWE ZALICZKOWYCH WYPŁAT UDZIAŁÓW W ZYSKU

1. Możliwość wypłaty zaliczki na poczet zysku

W przypadku spółek kapitałowych umowa bądź statut spółki może upoważnić zarząd do wypłaty wspólnikom lub akcjonariuszom zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy za dany rok obrotowy (por. art. 194, art. 195 § 1, art. 349 § 1 i 2, art. 300¹⁷ § 1 K.s.h.). Co do zasady spółka może dokonać wypłaty zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy, jeżeli jej zatwierdzone sprawozdanie finansowe za poprzedni rok obrotowy wykazuje zysk. Zaliczka może stanowić najwyżej połowę zysku osiągniętego od końca poprzedniego roku obrotowego, powiększonego o kapitały rezerwowe utworzone z zysku, którymi w celu wypłaty zaliczek może dysponować zarząd, oraz pomniejszonego o niepokryte straty i udziały własne.

W przypadku spółek osobowych, np. spółki komandytowej, brak jest regulacji prawnych w zakresie wypłaty wspólnikom zaliczek na poczet zysku, przy czym wypłata taka nie jest zabroniona.

2. Opodatkowanie zysku spółki stosującej estoński CIT

Podatnicy, którzy wybrali opodatkowanie estońskim CIT, zobowiązani są do przestrzegania zasad ustalania podstawy opodatkowania zgodnie z rozdziałem 6b „Ryczałt od dochodów spółek” updop. Zasady te różnią się istotnie pod kątem opodatkowania dochodu w porównaniu do zasad powszechnie obowiązujących.

Zgodnie z art. 28m ust. 1 pkt 1 updop, opodatkowaniu ryczałtem podlega dochód odpowiadający wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony:

- do wypłaty udziałowcom, akcjonariuszom albo wspólnikom (dochód z tytułu podzielnego zysku) lub

- na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (dochód z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat).

Opodatkowaniu estońskim CIT podlegają wyłącznie zyski wypracowane w okresie stosowania tego modelu opodatkowania. Zysk wypracowany przed przejściem podatnika na estoński CIT podlega opodatkowaniu według zasad ogólnych (co do zasady dla wspólnika spółki wypłata dywidendy czy zaliczki na poczet zysku opodatkowana jest stawką podatku 19%).

3. Podstawa opodatkowania, wysokość podatku oraz termin jego zapłaty w przypadku zaliczkowych wypłat z zysku

W pierwszej kolejności warto zauważyć, że przepisy podatkowe nie określają w sposób jednoznaczny metody określenia podstawy opodatkowania ryczałtem zaliczkowych wypłat udziałów w zysku spółki. Z tego też względu przyjąć należy, iż wypłata zaliczki na poczet zysku powinna być traktowana u podatników opodatkowanych estońskim CIT jako zdarzenie równorzędne z podziałem zysku (por. art. 28m ust. 1 pkt 1 lit. a i art. 28m ust. 2 updog).

Podstawę opodatkowania stanowi – co do zasady – suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat ustalona w roku podatkowym, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto.

Warto zauważyć przy tym jednak, iż zaliczki na poczet przyszłej dywidendy bądź zysków nie są ustalane w uchwale o podziale wyniku finansowego, co do zasady nie muszą być one również stwierdzane uchwałą (obowiązek taki nie wynika z przepisów Kodeksu spółek handlowych, potwierdza to także Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 5 maja 2022 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.67.2022.4.BS).

Wysokość podatku w estońskim CIT wynosi:

- **10% podstawy opodatkowania** – w przypadku małego podatnika oraz podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności,
- **20% podstawy opodatkowania** – w przypadku pozostałych podatników.

Zgodnie z art. 28t ust. 1 pkt 1 updog, ryczałt od dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczanego na pokrycie strat jest płatny do końca trzeciego miesiąca roku podatkowego następującego po roku, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto. Zasada taka ma odpowiednie zastosowanie przy wypłacie zaliczki na poczet dywidendy i w konsekwencji wypłacie takiej zaliczki.

Wypłata zaliczki na poczet zysku u wspólników spółki opodatkowanej estońskim CIT powoduje powstanie przychodu podlegającego opodatkowaniu według szczególnych regulacji przedstawionych poniżej. Spółka dokonując wypłaty wspólnikom zaliczek na poczet zysku, obowiązana będzie jako płatnik pobrać zryczałtowany podatek dochodowy (por. art. 41 ust. 4ab updog).

4. Opodatkowanie zaliczkowych wypłat z zysku na rzecz wspólnika będącego podatnikiem PIT

Wypłatę zaliczki na poczet udziału w zysku spółki opodatkowanej estońskim CIT należy rozpatrywać tylko i wyłącznie przez pryzmat podatnika PIT. Otrzymującym dywidendę nie może być bowiem podatnik CIT.

Dla wspólnika wypłata udziału zysku spółki skutkuje uzyskaniem przychodu, także wówczas gdy wypłacana jest zaliczka na poczet udziału w zysku. Spółka dokonując wypłaty zaliczki na poczet zysku zobowiązana jest uwzględnić zapłacony dotychczas CIT.

Równocześnie spółka, jako płatnik, powinna dokonać poboru podatku dochodowego i wpłacić go na rachunek urzędu skarbowego do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu pobrania podatku – zgodnie z art. 42 ust. 1 updof. Wysokość zryczałtowanego podatku dochodowego wynosi 19% podstawy opodatkowania.

Należy zwrócić uwagę, iż ustawodawca nie dokonał zapisów w ustawie czy podstawą opodatkowania podatkiem PIT będzie kwota faktycznie wypłaconej zaliczki na poczet zysku wypłaconego wspólnikom po potrąceniu należnego do zapłaty ryczałtu przez spółkę, tj. zaliczka na dywidendę netto czy też kwota liczona od zysku brutto. W oparciu o rozstrzygnięcie organu interpretacyjnego możemy wskazać, iż podstawa opodatkowania zaliczek na poczet zysku ustalana jest od kwoty zysku brutto. Przykładowo w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21 grudnia 2022 r., nr 0115-KDIT1.4011.572.2022.3.AS, czytamy:



„(...) W przypadku wypłaty dywidendy/zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy Spółka pełniąca funkcje płatnika powinna przyjąć jako podstawę opodatkowania zryczałtowanym podatkiem kwotę przeznaczoną do podziału wspólnikom zysku bez potrącania go o należny do zapłaty przez Spółkę ryczałt od dochodów spółek (...).”

Tożsame stanowisko zaprezentowano w interpretacjach indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 marca 2023 r., nr 0115-KDIT1.4011.71.2023.1.AS, z 2 marca 2023 r., nr 0115-KDIT1.4011.70.2023.1.AS, z 28 lutego 2023 r., nr 0115-KDIT1.4011.82.2023.1.DB, a także z 21 grudnia 2022 r., nr 0115-KDIT1.4011.572.2022.3.AS.

5. Prawo do odliczenia zapłaconego podatku dochodowego przy wypłacie dywidendy

W świetle art. 30a ust. 19 updof, zryczałtowany podatek od przychodów uzyskiwanych przez wspólnika z wypłat podzielonych zysków spółki osiągniętych przez tę spółkę w okresie opodatkowania ryczałtem, jeżeli pochodzą z podziału zysków z tego okresu wyodrębnionych w kapitale własnym spółki, pomniejsza się o kwotę stanowiącą:

- **90% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki**, liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do wypłaty podzielonego zysku i należnego ryczałtu od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został uzyskany – w przypadku przychodów z podzielonego zysku wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 1 updof (10% stawka podatku dla małych podatników estońskiego CIT), albo
- **70% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki**, liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do wypłaty podzielonego zysku i należnego ryczałtu od dochodów spółek z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód ten został uzyskany – w przypadku przychodów z podzielonego zysku wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 2 updof (20% stawka podatku dla podatników estońskiego CIT).

Podkreślić należy, iż zryczałtowany podatek od przychodów uzyskiwanych przez wspólnika z wypłat podzielonych zysków spółki osiągniętych przez tę spółkę w okresie opodatkowania ryczałtem może ulec pomniejszeniu o kwoty ustalone zgodnie z zasadami określonymi w tym przepisie, wyłącznie wtedy, gdy wypłacane dywidendy pochodzą z podziału zysków z okresu opodatkowania ryczałtem wyodrębnionych w kapitale własnym spółki. Brak wyodrębnień uniemożliwia udziałowcom, akcjonariuszom i wspólnikom dokonanie wyżej wskazanych pomniejszeń podatku od dywidendy.

Limit potrącenia (70% lub 90% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału wspólnika w zysku spółki) określa się na moment dokonania wypłaty, co znajduje potwierdzenie w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 czerwca 2023 r., nr 0115-KDIT1.4011.274.2023.2.MK:

„(...) w przypadku ryczałtu od dochodów spółek istotna jest data podjęcia uchwały o podziale zysku, czyli o przeznaczeniu zysku do wypłaty. Wynikająca z tej uchwały decyzja o przeznaczeniu zysku do wypłaty wspólnikom powoduje, że dla spółki w tym momencie powstaje dochód do opodatkowania według stawki właściwej na dzień tej uchwały (w zależności od posiadania lub nie statusu małego podatnika). Jednocześnie stawka podatku zastosowana przez spółkę wyznacza stawkę procentową pomniejszenia podatku od dywidendy, jaką powinien zastosować płatnik, dokonując wspólnikom wypłaty zysku (...).”

Warto zwrócić ponadto uwagę, iż ugruntowana linia organów interpretacyjnych wskazuje, iż spółka opodatkowana estońskim CIT może pobierać zryczałtowany PIT od wypłaconej wspólnikowi zaliczki na poczet przyszłej dywidendy w kwocie pomniejszonej o procentowo określoną część podatku (ryczałtu) należnego od spółki w związku z wypłatą tej zaliczki. Przykładowo Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 7 kwietnia 2023 r., nr 0115-KDIT1.4011.51.2023.4.PSZ, wskazał:

„(...) pojęciem należności (wypłat) z tytułu podzielonych zysków spółki, o których mowa w art. 30a ust. 19 i art. 41 ust. 4ab ustawy objęte są także zaliczki na poczet przyszłej dywidendy.

(...) w razie wypłaty zaliczki na poczet przyszłej dywidendy Spółka jako płatnik powinna pobrać i wpłacić 19% zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych w oparciu o art. 30a ust. 1 pkt 4 i art. 41 ust. 4ab ustawy. Jednocześnie Spółka zastosuje pomniejszenie, o którym mowa w art. 30a ust. 19 ustawy (...).”

6. Ujęcie w księgach operacji związanych z wypłatą zaliczki na poczet zysku spółki opodatkowanej estońskim CIT

Zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości, zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmując w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną. Z kolei na mocy art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości, w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.

Zaliczkowa wypłata udziałów z zysku spółki opodatkowanej estońskim CIT stanowi śródroczny podział zysku. Art. 53 ust. 5 ustawy o rachunkowości stanowi bowiem, iż odpisy z wyniku finansowego bieżącego roku obrotowego, w tym także wpłaty z zysku, dokonywane na podstawie odrębnych przepisów uznaje się za podział wyniku finansowego netto jednostek w ciągu roku obrotowego. Powoduje to, iż spółka podejmując decyzję o zaliczkowej wypłacie udziałów w zysku ujmie to zdarzenie w księgach rachunkowych w poniższy sposób.

Ewidencja księgowa wypłaty zaliczki na poczet udziałów w zysku spółki opodatkowanej estońskim CIT

1. PK – kwota zaliczki na poczet udziałów w zysku, przeznaczona do wypłaty (kwota łączna):
 - **Wn konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”
(w analityce: Odpisy z zysku w ciągu roku obrotowego),
 - **Ma konto 24** „Pozostałe rozrachunki”
(w analityce: Imienne konta wspólników, udziałowców lub akcjonariuszy).

2. PK – ujęcie podatku należnego z tytułu przeznaczenia zysku na wypłatę dla wspólników, udziałowców lub akcjonariuszy:
 - **Wn konto 87** „Podatek dochodowy od osób prawnych”,
 - **Ma konto 22-3** „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”
(w analityce: Estoński CIT).
3. PK – zarachowanie zryczałtowanego podatku dochodowego od zaliczki na poczet udziałów w zysku w wysokości obciążającej wspólnika, udziałowca lub akcjonariusza:
 - **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”
(w analityce: Imienne konta wspólników, udziałowców lub akcjonariuszy),
 - **Ma konto 22-3** „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”
(w analityce: Zryczałtowany podatek dochodowy).



Uwaga: Spółka dokonując wypłaty zaliczki na poczet udziału w zysku jest płatnikiem zobowiązany do poboru zryczałtowanego PIT na podstawie art. 30a ust. 19 updof.

4. WB – wypłata zaliczki na poczet udziału w zysku (kwota pomniejszona o podatek):
 - **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”
(w analityce: Imienne konta wspólników, udziałowców lub akcjonariuszy),
 - **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.
5. WB – zapłata zryczałtowanego podatku dochodowego, potrąconego z zysku przypadającego na wspólnika, udziałowca lub akcjonariusza:
 - **Wn konto 22-3** „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”
(w analityce: Zryczałtowany podatek dochodowy),
 - **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.



Uwaga: W księgach rachunkowych kolejnego roku obrotowego, w terminie do końca marca, ujęta zostanie zapłata podatku dochodowego z tytułu zaliczkowej wypłaty udziałów w zysku spółki, zapisem po stronie Wn konta 22-3 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Estoński CIT), w korespondencji ze stroną Ma konta 13-0 „Rachunek bieżący”.

Przykład

I. Założenia:

1. W spółce z o.o. będącej małym podatnikiem estońskiego CIT, jest dwóch wspólników (osoby fizyczne). Jeden z nich posiada 70% udziałów, a drugi – 30% udziałów.
2. Zarząd spółki podjął uchwałę o wypłacie wspólnikom zaliczek na poczet przewidzianej dywidendy w łącznej wysokości: 1.000.000 zł. Wypłata nastąpi w lipcu 2024 r.

II. Ustalenie kwoty zaliczki na poczet dywidendy do wypłaty:

1. Estoński CIT wynosi: 100.000 zł (tj. $1.000.000 \text{ zł} \times 10\%$) i jest płatny do 31 marca 2025 r.
2. Wysokość zryczałtowanego podatku dochodowego przypadająca na wspólnika posiadającego 70% udziałów wynosi: 133.000 zł (tj. $70\% \times 1.000.000 \text{ zł} \times 19\%$), natomiast w przypadku wspólnika posiadającego 30% udziałów wynosi: 57.000 zł (tj. $30\% \times 1.000.000 \text{ zł} \times 19\%$).
3. Wspólnik posiadający 70% udziału w podatku zapłaconym przez spółkę, z którego może odliczyć 90% jego wartości, dokona pomniejszenia PIT o: 63.000 zł (tj. $100.000 \text{ zł} \times 90\% \times 70\%$).
4. Wspólnik posiadający 30% udziału w podatku zapłaconym przez spółkę, z którego może odliczyć 90% jego wartości dokona pomniejszenia PIT o: 27.000 zł (tj. $100.000 \text{ zł} \times 90\% \times 30\%$).

5. Kwota zaliczkowej dywidendy do wypłaty (po pomniejszeniu o pobrany zryczałtowany PIT) wynosi odpowiednio:
- a) kwota należna wspólnikowi posiadającemu 70% udziałów wynosi: 630.000 zł, co wynika z następujących obliczeń: 700.000 zł – (133.000 zł – 63.000 zł), gdzie kwota zryczałtowanego podatku wynosi: 70.000 zł,
 - b) kwota należna wspólnikowi posiadającemu 30% udziałów wynosi: 270.000 zł, co wynika z następujących obliczeń: 300.000 zł – (57.000 zł – 27.000 zł), gdzie kwota zryczałtowanego podatku wynosi: 30.000 zł.

III. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach 2024 r.			
1. PK – estoński CIT płatny do 31 marca 2025 r.	100.000 zł	87	22-3
2. PK – uchwała zarządu o wypłacie zaliczki na poczet dywidendy (kwota łączna)	1.000.000 zł	82	24-3
3. PK – zarachowanie zryczałtowanego podatku dochodowego od dywidendy zaliczkowej dla wspólnika posiadającego 70% udziałów	70.000 zł	24-3	22-3
4. PK – zarachowanie zryczałtowanego podatku dochodowego od dywidendy zaliczkowej dla wspólnika posiadającego 30% udziałów	30.000 zł	24-3	22-3
5. WB – wypłata zaliczki na poczet dywidendy w kwocie netto (po potrąceniu podatku) wspólnikowi posiadającemu 70% udziałów	630.000 zł	24-3	13-0
6. WB – wypłata zaliczki na poczet dywidendy w kwocie netto (po potrąceniu podatku) wspólnikowi posiadającemu 30% udziałów	270.000 zł	24-3	13-0
7. WB – zapłata zryczałtowanego podatku dochodowego	100.000 zł	22-3	13-0
B. Zapisy w księgach 2025 r.			
1. PK – estoński CIT płatny do 31 marca 2025 r.	100.000 zł	22-3	13-0

IV. Księgowania:

A. Zapisy w księgach 2024 r.

Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”		Konto 22-3 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Estoński CIT)		Konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego	
(1)	100.000		100.000 (1)	(2)	1.000.000
Konto 24-3 „Rozrachunki z udziałowcami”		Konto 22-3 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Zryczałtowany podatek dochodowy)		Konto 13-0 „Rachunek bieżący”	
(3)	70.000	1.000.000 (2)	(7) 100.000	70.000 (3)	(S.p.) X 630.000 (5)
(4)	30.000		30.000 (4)		270.000 (6)
(5)	630.000				100.000 (7)
(6)	270.000				

B. Zapisy w księgach 2025 r.

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”				Konto 22-3 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Estoński CIT)			
(S.p.)	X	100.000	(1)	(1)	100.000	100.000	(S.p.)

IV. FAKTURY KORYGUJĄCE, DOTYCZĄCE OKRESU PRZED OPODATKOWANIEM ESTOŃSKIM CIT

1. Odpowiedzi Min. Fin. na pytania naszego Wydawnictwa w zakresie korekt w estońskim CIT

W ustawie o rachunkowości brak jest regulacji, które odnosiłyby się w sposób szczególny do ujmowania w księgach rachunkowych faktur korygujących. Należy zatem w tej kwestii stosować ogólne zasady rachunkowości, w tym m.in. zasadę memoriału, zgodnie z którą w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty (por. art. 6 ust. 1 ww. ustawy).

Uwzględniając powyższe można uznać, że faktura korygująca powinna być ujmowana w księgach rachunkowych zasadniczo w tym samym okresie, w którym ujęto przychód lub koszt wynikający z faktury pierwotnej. Nie ma przy tym znaczenia przyczyna korekty, tj. czy jest to błąd rachunkowy, omyłka, czy też nowe zdarzenie, np. udzielenie rabatu. Zatem faktury korygujące dotyczące przychodów lub kosztów bieżącego roku obrotowego, otrzymane przed sporządzeniem rocznego sprawozdania finansowego, ujmuje się w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego. Jeżeli jednak faktury korygujące wpłyną do jednostki w następnym roku obrotowym już po sporządzeniu sprawozdania finansowego za rok poprzedni, to skutki tych korekt ujmuje się w księgach rachunkowych z uwzględnieniem przepisów art. 54 ust. 1–3 ustawy o rachunkowości.

W związku z licznymi pytaniami naszych Czytelników zwróciliśmy się do Ministerstwa Finansów z prośbą o wyjaśnienie, czy analogiczne zasady stosuje się w przypadku gdy spółka opodatkowana estońskim CIT otrzymuje faktury korygujące do faktur z okresu, gdy rozliczała się z podatku dochodowego na zasadach klasycznego CIT.



W piśmie z 13 lipca 2023 r., będącym odpowiedzią na pytania naszego Wydawnictwa, Ministerstwo Finansów wyjaśniło:

„(...) zasady dotyczące korekt przychodów i kosztów uzyskania przychodów wynikających z faktur korygujących znajdują się w art. 12 ust. 3j–3l ustawy CIT (odpowiednio art. 14 ust. 1m–1p ustawy PIT) oraz art. 15 ust. 4i–4l ustawy CIT (odpowiednio 22 ust. 7c–7f ustawy PIT). Zgodnie z regulacjami wynikającymi z tych przepisów, jeżeli korekta przychodu (kosztu) nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów (kosztów uzyskania przychodów) osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty. Zatem korekta wynikająca z faktury korygującej, która nie jest spowodowana błędem rachunkowym (inną oczywistą omyłką) dokonywana jest na bieżąco, a więc w miesiącu, w którym wystawiono fakturę korygującą. Nie dokonuje się w tym przypadku tzw. korekty wstecznej.

Na gruncie ustawy o rachunkowości ewidencja korekty przychodów/kosztów w księgach rachunkowych polega na zwiększeniu bądź zmniejszeniu odpowiednio przychodów/kosztów.

W myśl art. 54 ust. 1 ustawy o rachunkowości, jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy, oraz powiadomić biegłego rewidenta, który sprawozdanie to bada lub zbadał.

Z kolei na podstawie art. 54 ust. 2 ustawy o rachunkowości, jeżeli jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, o których mowa w ust. 1, po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego, to ich skutki ujmuje w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała. Zatem, w przypadku gdy jednostka otrzyma fakturę korygującą przychody/koszty za rok obrotowy, za które jest sporządzane sprawozdanie finansowe:

- a) przed sporządzeniem tego sprawozdania (termin na sporządzenie – w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego) albo
- b) po sporządzeniu ale przed jego zatwierdzeniem (termin na zatwierdzenie – w ciągu 6 miesięcy od dnia bilansowego) i jeżeli korekta ma istotny wpływ na sprawozdanie finansowe,

– wówczas wynikającą z niej korektę ujmuje się w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy.

Skutki korekty uznane za nieistotne w przypadku, o którym mowa w literze b ujmuje się w księgach rachunkowych w roku obrotowym, w którym wpłynęła ta faktura korygująca. Jeżeli jednostka otrzyma fakturę korygującą przychody/koszty za rok obrotowy, za które sporządzono i zatwierdzono sprawozdanie finansowe, to wynikająca z niej korekta zostanie ujęta w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informację tę otrzymała. Jeżeli w wyniku tej korekty jednostka stwierdziła, że ma ona charakter istotnego błędu popełnionego w poprzednich latach obrotowych, wówczas wartość tej korekty ujmuje się w kapitale (funduszu) własnym i wykazuje jako zysk (stratę) z lat ubiegłych, lub w innej pozycji kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią przepisy o rachunkowości. W przeciwnym wypadku (błąd ma nieistotny charakter) korektę ujmuje się w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego na zasadach ogólnych.

Zgodnie z art. 4 ust. 4a ustawy o rachunkowości informacje wykazywane w sprawozdaniu finansowym należy uznać za istotne, gdy ich pominięcie lub zniekształcenie może wpływać na decyzje podejmowane na ich podstawie przez użytkowników tych sprawozdań. Nie można uznać poszczególnych pozycji za nieistotne, jeżeli wszystkie nieistotne pozycje o podobnym charakterze łącznie uznaje się za istotne.

Podatnicy opodatkowani ryczałtem od dochodów spółek, w zakresie ujmowania skutków faktur korygujących, są obowiązani stosować przepisy ustawy o rachunkowości”.

W świetle udzielonych wyjaśnień poprosiliśmy Ministerstwo Finansów o potwierdzenie, że prawidłowe jest stanowisko, zgodnie z którym w przypadku korekt dokonywanych przez podatników opodatkowanych estońskim CIT, w każdym przypadku należy stosować zasady rachunkowe, pomimo iż w korygowanym okresie taką spółkę obowiązywał klasyczny CIT, tj. np.:

- 1) w przypadku braku błędu rachunkowego lub innej oczywistej omyłki (np. udzielenia rabatów) – dla celów bilansowych (przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za korygowany okres) faktury korygujące zostają ujęte w księgach rachunkowych roku, którego dotyczą; tak samo należy je rozliczyć dla celów CIT (czyli wstecz, pomimo że w klasycznym CIT ww. korekty rozlicza się na bieżąco),
- 2) w przypadku błędów rachunkowych i innych oczywistych omyłek – dla celów bilansowych błędy wykryte po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za korygowany rok zostają ujęte na bieżąco w księgach rachunkowych roku, w którym je wykryto; tak

samo należy je rozliczyć dla celów CIT (pomimo, że w klasycznym CIT ww. korekty rozlicza się wstecz).

Ministerstwo Finansów w odpowiedzi z 27 lipca 2023 r. doprecyzowało, że:

MF

„(...) w przypadku korekty, która nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, podatnicy opodatkowani ryczałtem od dochodów spółek, którzy otrzymali faktury korygujące dotyczące okresu opodatkowania na zasadach klasycznych, nie dokonują dla celów podatkowych korekty przychodów ani kosztów uzyskania przychodów. W takim przypadku podatnicy uwzględniają skutki faktury korygującej wyłącznie dla celów rachunkowych, zgodnie z ustawą o rachunkowości. Zwracamy jednak uwagę, że ustawa o rachunkowości nie posługuje się sformułowaniem »błąd rachunkowy lub inna oczywista omyłka«, lecz odwołuje się do »istotnych błędów«. Ponadto ustawa o rachunkowości uzależnia zasady ujmowania faktur korygujących również od momentu, w którym jednostka je otrzymała tj. przed sporządzeniem sprawozdania finansowego, po sporządzeniu sprawozdania finansowego ale przed jego zatwierdzeniem oraz po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego.

Z kolei jeśli korekta jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, podatnicy są obowiązani dokonać korekty zeznania za okres rozliczeniowy, w którym dla celów podatkowych została uwzględniona faktura pierwotna. Jednocześnie podatnicy są obowiązani dla celów rachunkowych uwzględnić skutki faktury korygującej zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości”.

2. Rozliczanie faktur korygujących na przykładach liczbowych

Przykład

Korekta, która nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką

I. Założenia:

- 1. Jednostka handlowa, opodatkowana od 1 stycznia 2024 r. estońskim CIT, otrzymała w czerwcu 2024 r. fakturę korygującą, dokumentującą przyznany jej rabat cenowy za zakupy dokonane w 2023 r. (tj. za okres gdy rozliczała się z podatku dochodowego na zasadach klasycznego CIT) w wysokości: 55.350 zł (w tym VAT: 10.350 zł).
- 2. Sprawozdanie finansowe jednostki za 2023 r. zostało już zatwierdzone.
- 3. Towary, których korekta dotyczy, zostały już sprzedane. W ocenie jednostki kwota korekty jest nieistotna.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FK – korekta w księgach 2024 r. z tytułu otrzymanego rabatu za zakupy dokonane w 2023 r.:			
a) zmniejszenie wartości netto (towary, których rabat dotyczy zostały już sprzedane)	45.000 zł	30	73-1
b) zmniejszenie VAT naliczonego	10.350 zł	30	22-1
c) zmniejszenie zobowiązania wobec sprzedawcy	55.350 zł	21	30

III. Księgowania:

Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”		Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”		Konto 30 „Rozliczenie zakupu”			
(1c)	55.350		10.350 (1b)	(1a)	45.000	55.350	(1c)
				(1b)	10.350		
Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”							
						45.000	(1a)

Przykład

Korekta jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką

I. Założenia:

- 1. Jednostka, opodatkowana od 1 stycznia 2024 r. estońskim CIT, otrzymała fakturę korygującą in minus na kwotę: 98.400 zł (w tym VAT: 18.400 zł). Korekta dotyczy zakupionych w 2023 r. materiałów. Faktura zakupu zawierała błąd w cenie materiału, którego przyczyną była pomyłka pracownika. Materiały, których korekta dotyczy, zostały w 2023 r. przekazane do zużycia.
- 2. Sprawozdanie finansowe jednostki za 2023 r. zostało już zatwierdzone.
- 3. W ocenie jednostki kwota korekty jest istotna. Ponieważ korekta dotyczy popełnionego błędu, jednostka dokonała korekty CIT-8 za okres, w którym rozliczała się z podatku dochodowego na zasadach klasycznego CIT. W wyniku korekty wystąpiła niedopłata podatku CIT w kwocie: 15.200 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FK – korekta w księgach 2024 r. z tytułu rabatu za zakupy dokonane w 2023 r.:			
a) zmniejszenie wartości netto	80.000 zł	30	82
b) zmniejszenie VAT naliczonego	18.400 zł	30	22-1
c) zmniejszenie zobowiązania wobec sprzedawcy	98.400 zł	21	30
2. PK – korekta podatku CIT za 2023 r.	15.200 zł	82	22-3

III. Księgowania:

Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”		Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”		Konto 22-3 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”	
(1c)	98.400		18.400 (1b)		15.200 (2)
Konto 30 „Rozliczenie zakupu”		Konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Zysk/strata z lat ubiegłych)			
(1a)	80.000	98.400	(1c)	(2)	15.200
(1b)	18.400			80.000	(1a)

Dodajmy, że w związku z licznymi pytaniami Czytelników zwróciliśmy się do Ministerstwa Finansów z prośbą o wyjaśnienie, czy w sytuacji gdy faktura korygująca wystawiona z po-

wodu błędu zostanie dla celów CIT rozliczona wstecz, tj. poprzez korektę zeznania CIT-8 za rok poprzedzający przejście na estoński CIT, a dla celów bilansowych zostanie ujęta w księgach rachunkowych na bieżąco (w roku opodatkowania estońskim CIT), spółka powinna skorygować również korektę wstępną (o której mowa w art. 7aa updop).



W odpowiedzi z 24 sierpnia 2023 r. Ministerstwo Finansów wyjaśniło, iż:
„(...) w przedstawionym (...) stanie faktycznym podatnicy nie mają obowiązku korygowania korekty wstępnej, o której mowa w art. 7aa ustawy o CIT”.

V. ESTOŃSKI CIT W PYTANIACH CZYTELNIKÓW

1. Technika ustalania różnic kursowych z wyceny rozrachunków po przejściu na estoński CIT

Na koniec 2023 r. dokonaliśmy wyceny bilansowej przedmiotu leasingu po średnim kursie NBP z 29 grudnia 2023 r. Z dniem 1 stycznia 2024 r. przeszliśmy na estoński CIT i od tego momentu wyceniamy różnice kursowe metodą rachunkową. Jak ująć różnice kursowe z wyceny na dzień 31 grudnia 2023 r. w 2024 r. i jak je potraktować? W poprzednich latach stosowaliśmy zasadę wyksięgowywania różnic kursowych z wyceny bilansowej pod datą pierwszego dnia następnego roku obrotowego.

Przejście na opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek, tzw. estoński CIT, nie powoduje konieczności wprowadzania zmian w stosowanej metodologii rozliczania różnic kursowych dla celów rachunkowych. Pytająca jednostka nadal może stosować metodę wyksięgowywania wyceny bilansowej z poprzedniego dnia bilansowego na pierwszy dzień kolejnego roku obrotowego.

Z informacji zawartych w pytaniu można wywnioskować, że jednostka na koniec grudnia 2023 r. obciążona była zobowiązaniem z tytułu leasingu finansowego (w rozumieniu prawa podatkowego bądź tylko bilansowego), a zobowiązanie to opiewało na walutę obcą. Tego rodzaju zobowiązania wycenia się na dzień bilansowy po średnim kursie NBP obowiązującym na ten dzień (jednostki kończące rok obrotowy 31 grudnia 2023 r. stosowały kurs z 29 grudnia 2023 r. z uwagi na dzień wolny przypadający w ostatnim i przedostatnim dniu 2023 r.). Zakładając, że nie ma konieczności wyodrębniania z umowy wbudowanego instrumentu finansowego, powstałe w ten sposób różnice kursowe korygują wartość zobowiązania leasingowego i drugostronnie są odnoszone na konto przychodów albo kosztów finansowych. Nie korygują one wartości użytkowanego w ramach leasingu środka trwałego.

Jeżeli dla celów CIT jednostka w 2023 r. stosowała podatkowe reguły ustalania różnic kursowych, to różnica z wyceny rozrachunku nie wpływała na podstawę opodatkowania, gdyż w tym modelu podatkowo skutkują tylko różnice zrealizowane. Jednocześnie te niezrealizowane różnice kursowe, ustalone na 31 grudnia 2023 r., jednostka powinna odpowiednio uwzględnić w informacji CIT/KW sporządzanej w związku z przejściem na estoński CIT. Mają one bowiem charakter przejściowy i zrealizują się później. Stanowisko takie, w odniesieniu do umów leasingu, potwierdził Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 19 stycznia 2023 r., nr 0114-KDIP2-2.4010.130.2022.1.IN.



Wyksięgowywanie różnic kursowych z wyceny bilansowej danego roku pod datą pierwszego dnia kolejnego roku obrotowego jest zabiegiem *stricto* technicznym. Wynika to stąd, że różnice kursowe księgowane na kolejny dzień bilansowy będą ustalone w odniesieniu do wartości rozrachunku w pierwotnie zarachowanej wartości, z dnia powstania rozrachun-

ku. Aby uzyskać na kontach poprawny stan rozrachunków oraz przychody i koszty finansowe z tytułu różnic obciążających bieżący okres sprawozdawczy, to wcześniejszą wycenę należy wyksięgować, najlepiej z zastosowaniem storna czerwonego. Nie byłoby to konieczne, gdyby wycena rozrachunku na kolejny dzień bilansowy odnoszona była do poprzedniej wyceny bilansowej, a nie do wartości rozrachunku z dnia zarachowania. W takim przypadku księgowaniu podlegałyby tylko różnice pomiędzy wyceną bieżącą a poprzednią. Obie metody powinny dać tożsamy rezultat matematyczny.

Przejsie na estoński CIT nie powoduje konieczności wprowadzania zmian w stosowanej metodologii rozliczania różnic kursowych dla celów rachunkowych. Można nadal stosować metodę wyksięgowywania różnic kursowych z wyceny bilansowej z poprzedniego dnia bilansowego na pierwszy dzień kolejnego roku obrotowego. Można także przyjąć zasadę wyksięgowywania poprzedniej wyceny nie na pierwszy dzień kolejnego roku, tylko na dzień kolejnej wyceny, zamieszczając nową wycenę i storno poprzedniej w tym samym poleceniu księgowania. Można wreszcie bazować na wartościach z ostatniej wyceny i księgować tylko różnice w wycenie. Oczywiście przy estońskim CIT nie mają zastosowania podatkowe reguły ustalania różnic kursowych. Musi być natomiast poprawnie ustalony wynik roczny, czyli powinny być w nim uwzględnione zrealizowane w tym okresie różnice kursowe, jak i przypadające na okres sprawozdawczy różnice z wyceny bilansowej aktywów i pasywów wyrażonych w walucie obcej.

2. Obowiązek ustalania odroczonego podatku dochodowego w księgach rachunkowych podatnika estońskiego CIT

Spółka z o.o. korzystała z uproszczenia polegającego na nieustalaniu aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W 2023 r. spółka utraciła prawo do korzystania z tego uproszczenia, a od 1 stycznia 2024 r. wybrała tzw. estoński CIT. Czy w związku z tym na dzień bilansowy 31 grudnia 2023 r. powinna naliczyć aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego?

W myśl art. 37 ustawy o rachunkowości, w związku z przejściowymi różnicami między wykazywaną w księgach rachunkowych wartością aktywów i pasywów a ich wartością podatkową oraz stratą podatkową możliwą do odliczenia w przyszłości, jednostka tworzy rezerwę i ustala aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, którego jest podatnikiem.

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się w wysokości kwoty przewidzianej w przyszłości do odliczenia od podatku dochodowego, w związku z ujemnymi różnicami przejściowymi, które spowodują w przyszłości zmniejszenie podstawy obliczenia podatku dochodowego oraz straty podatkowej możliwej do odliczenia, ustalonej przy uwzględnieniu zasady ostrożności. Natomiast rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego tworzy się w wysokości kwoty podatku dochodowego, wymagającej w przyszłości zapłaty w związku z występowaniem dodatnich różnic przejściowych, tj. różnic, które spowodują zwiększenie podstawy obliczenia podatku dochodowego w przyszłości.

Biorąc powyższe pod uwagę, w przypadku podjęcia decyzji o wyborze estońskiego CIT nie będą występowały tytuły dotyczące przejściowych różnic między wykazywaną w księgach rachunkowych wartością aktywów i pasywów a ich wartością podatkową. Dlatego też – naszym zdaniem – jednostka opodatkowana estońskim CIT na bieżąco nie musi tworzyć rezerw oraz ustalać aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Natomiast jednostka, która przed przejściem na opodatkowanie estońskim CIT tworzyła takie rezerwy oraz ustalała takie aktywa – co do zasady – powinna je rozwiązać.



Należy ponadto zauważyć, iż na stronie internetowej Ministerstwa Finansów www.mf.gov.pl/web/finanse w zakładce *O ministerstwie/Rady komisje, komitety, zespoły/Komitet Standardów Rachunkowości/Konsultacje* zamieszczono projekt aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy” (KSR nr 2). W części V.3. „Ryczałt od dochodów spółek” tego projektu wskazano, iż jednostka nie tworzy rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego i nie ustala aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego na skutki podatkowe podziału lub pokrycia wyniku finansowego netto w przypadku ryczałtu od dochodów spółek. W przypadku ryczałtu od dochodów spółek nie występują bowiem różnice przejściowe między wartością bilansową aktywów i pasywów a ich wartością podatkową oraz stratą podatkową możliwą do odliczenia w przyszłości. Jeżeli podatek dochodowy podlega zapłacie w zależności od tego, czy część lub całość zysku netto, bądź innego składnika kapitału własnego (np. kapitału zapasowego powstałego z zysku wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem), wypłacony jest w formie dywidendy udziałowcom jednostki, to do momentu jego dystrybucji, zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego, jak również rezerwa i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wyceniane są według zasad opodatkowania niepodzielonych zysków. Zatem na koniec roku obrotowego, w związku z nieopodatkowaniem niepodzielonych zysków, jednostka nie ujmuje zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, jak również rezerwy i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Natomiast zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego, jak również koszt podatku dochodowego, są ujmowane w momencie podjęcia decyzji o wypłacie dywidendy lub zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy przez odpowiedni organ, np. zatwierdzający lub też dokonania innej formy dystrybucji na rzecz udziałowców podlegającej opodatkowaniu zgodnie z przepisami podatkowymi, a zatem w momencie powstania obowiązku podatkowego. Skutkiem ujęcia takiego zobowiązania jest obciążenie rachunku zysku i strat z tytułu podatku dochodowego w okresie, w którym zobowiązanie zostało ujęte. Jednostka nie tworzy również innej rezerwy na skutki podatkowe podziału lub pokrycia wyniku finansowego netto, jednak ujawnia informacje w dodatkowych informacjach i objaśnieniach. W tej części projektu aktualizacji KSR nr 2 odniesiono się także do sposobu ujęcia zobowiązania z tytułu podatku od tzw. korekty wstępnej, wskazując, że podatnik, który wybrał estoński CIT, na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego pierwszy rok opodatkowania w tej formie, musi m.in. sporządzić informację o różnicach w przychodach i kosztach, które wynikają z ich odmiennej klasyfikacji dla celów prawa podatkowego oraz prawa bilansowego wraz z informacją o podatku należnym. Zapłaty podatku należnego wynikającego z korekty wstępnej podatnik dokonuje generalnie z końcem pierwszego miesiąca następującego po ostatnim roku opodatkowania estońskim CIT, jeżeli podatnik stosował to opodatkowanie krócej niż cztery lata podatkowe. Przy czym w przypadku stosowania opodatkowania estońskim CIT w sposób nieprzerwany przez okres co najmniej czterech lat podatkowych zobowiązanie podatkowe wygasa w całości. Jeśli uzasadnione jest, że jednostka spełni ten warunek, to nie ujmuje zobowiązania, a ujawnia tę informację do czasu wygaśnięcia zobowiązania jako zobowiązanie warunkowe.

Podsumowując należy stwierdzić, że w przypadku estońskiego CIT nie występują różnice przejściowe między wartością bilansową aktywów i pasywów a ich wartością podatkową oraz stratą podatkową możliwą do odliczenia w przyszłości. W związku z tym jednostki opodatkowane estońskim CIT nie tworzą rezerwy oraz nie ustalają aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, o których mowa w art. 37 ustawy o rachunkowości. Oznacza to, że jednostka, która od 1 stycznia 2024 r. przeszła na estoński CIT, nie musiała na dzień bilansowy 31 grudnia 2023 r. ustalać odroczonego podatku dochodowego, mimo że w 2023 r. utraciła prawo do odstąpienia od jego ustalania.

3. Dane porównawcze w sprawozdaniach spółki przekształconej, która przeszła na estoński CIT

Spółka z o.o. powstała 7 października 2022 r. z przekształcenia osoby fizycznej prowadzącej jednoosobową działalność gospodarczą, nieprowadzącą ksiąg rachunkowych. Od 1 lipca 2023 r. spółka z o.o. wybrała opodatkowanie estońskim CIT. Zamknęła księgi rachunkowe i sporządziła sprawozdanie finansowe na 30 czerwca 2023 r. Roczne sprawozdanie finansowe, które podlegać będzie zatwierdzeniu i złożeniu do KRS, obejmuje okres od 1 lipca 2023 r. do 31 grudnia 2023 r. Spółka korzysta z uproszczeń dla jednostek małych. Na jaki dzień lub za jaki okres należy podać dane porównawcze do rocznego sprawozdania finansowego? Jakie informacje należy umieścić w informacji dodatkowej w związku z przejściem na estoński CIT? Za jaki okres powinno być sporządzone sprawozdanie z działalności zarządu?

Moment otwarcia ksiąg spółki z o.o. powstałej z przekształcenia

Na podstawie art. 551 § 5 K.s.h., przedsiębiorca będący osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą (przedsiębiorca przekształcany) może przekształcić formę prowadzonej działalności w jednoosobową spółkę kapitałową (spółkę przekształconą). Procedurę przekształcenia przedsiębiorcy w spółkę kapitałową regulują przepisy art. 584¹–584¹³ K.s.h. Przekształcenie przedsiębiorcy w spółkę kapitałową następuje z chwilą wpisu przekształcenia do rejestru przedsiębiorców KRS. W tym dniu powstaje spółka kapitałowa, która będzie kontynuowała działalność przedsiębiorcy przekształconego i która wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki tego przedsiębiorcy. W związku z tym na powstałą z przekształcenia spółkę przechodzą także prawa majątkowe, jakimi są istniejące na dzień przekształcenia należności, a także powinności płatnicze w postaci zobowiązań.

Przekształcenie przedsiębiorcy w jednoosobową spółkę z o.o. – z punktu widzenia zasad rachunkowości – traktowane jest jako zmiana formy prawnej. W myśl art. 12 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, księgi rachunkowe (tu: spółki z o.o.) otwiera się na dzień zmiany formy prawnej (tu: na dzień wpisu spółki z o.o. do KRS) – w ciągu 15 dni od tego zdarzenia.

Zatem spółka z o.o. miała obowiązek otwarcia ksiąg rachunkowych w ciągu 15 dni od dnia wpisu przekształcenia do KRS.

Pierwszy rok obrotowy spółki z o.o. powstałej z przekształcenia

Rok obrotowy lub jego zmiany określa statut lub umowa, na podstawie której utworzono jednostkę. Jeżeli jednostka rozpoczęła działalność w drugiej połowie przyjętego roku obrotowego, to może księgi rachunkowe i sprawozdanie finansowe za ten okres połączyć z księgami rachunkowymi i sprawozdaniem finansowym za rok następny. W przypadku zmiany roku obrotowego pierwszy po zmianie rok obrotowy powinien być dłuższy niż 12 kolejnych miesięcy. Tak stanowi art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości.

Jak wynika z pytania pierwszy rok obrotowy spółki z o.o., powstałej z przekształcenia przedsiębiorcy, rozpoczął się w drugiej połowie roku obrotowego. Należy jednak zauważyć, iż zmiana formy prawnej jednostki nie stanowi przeszkody do uznania, że działalność będzie kontynuowana (por. art. 29 ust. 3 ustawy o rachunkowości). Przekształcenie przedsiębiorcy w spółkę z o.o. nie oznacza więc rozpoczęcia działalności w rozumieniu ustawy o rachunkowości, w konsekwencji spółka z o.o. nie może połączyć ksiąg rachunkowych za ten okres z księgami rachunkowymi i sprawozdaniem finansowym za rok następny.



Analogiczne stanowisko zaprezentowało Ministerstwo Finansów w piśmie z 8 grudnia 2021 r., będącym odpowiedzią na pytanie naszego Wydawnictwa, w którym czytamy:

„(...) przekształcenie osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą w spółkę z o.o. nie oznacza rozpoczęcia działalności dla spółki przekształconej w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości. Zatem (...) jeżeli jednostka rozpoczęła działalność w drugiej połowie przyjętego roku obrotowego, to można księgi rachunkowe i sprawozdanie finansowe za ten okres połączyć z księgami rachunkowymi i sprawozdaniem finansowym za rok następny – nie ma w tym przypadku zastosowania (podkreślenie redakcji) (...)”.

Dane porównawcze w pierwszym sprawozdaniu spółki przekształconej

Jeżeli w roku obrotowym nastąpiła zmiana formy prawnej jednostki – przedsiębiorca będący osobą fizyczną (jednostka przekształcana) przekształcił się w spółkę z o.o. (jednostka przekształcona) – to spółce przekształconej, zgodnie z art. 584² § 1 K.s.h., przysługują wszystkie prawa i obowiązki przedsiębiorcy przekształcanego. Ze względu na następstwo prawne dane rocznego sprawozdania finansowego za poprzedzający rok obrotowy przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną mogą stanowić dane porównawcze. Tym bardziej, iż – w myśl postanowień Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (KSR nr 7) – zmiana formy prawnej jednostki nie zakłóca danych porównawczych, a danych za poprzedni rok obrotowy nie wykazują jedynie jednostki powstałe w bieżącym roku obrotowym, niemające poprzednika, w którego prawa i obowiązki weszły (por. pkt 7.4 i 7.1 KSR nr 7).



Analogiczne stanowisko zaprezentowało Ministerstwo Finansów w ww. piśmie z 8 grudnia 2021 r., w którym czytamy:

„(...) Przekształcona jednostka (w tym przypadku spółka z o.o.) wykazuje dane porównawcze, zgodnie z (...) przepisami art. 46 ust. 1 oraz art. 47 ust. 1 ustawy o rachunkowości, które wynikają z rocznego sprawozdania finansowego jednostki przekształconej (w tym przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą).

Jednocześnie jednostka, w celu rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, jest obowiązana przedstawiać wszelkie dodatkowe informacje konieczne do spełnienia tego obowiązku w informacji dodatkowej, zgodnie z art. 4 ust. 1 i ust. 1a ustawy o rachunkowości. Zatem za zasadne należy uznać zaprezentowanie w rocznym sprawozdaniu finansowym jednostki przekształconej ujawnień dotyczących tego przekształcenia”.

Co prawda w sytuacji opisanej w pytaniu poprzednikiem spółki z o.o. była osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, jednak nie prowadziła ona ksiąg rachunkowych. Zatem pierwsze sprawozdanie finansowe sporządzone przez spółkę z o.o. powstałą z przekształcenia przedsiębiorcy nieprowadzącego ksiąg rachunkowych, może nie zawierać danych porównawczych.

Zakres danych w sprawozdaniach sporządzanych w roku, w trakcie którego jednostka przeszła na estoński CIT

Jednym z warunków przejścia na opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek (tzw. estoński CIT) w trakcie roku podatkowego jest złożenie przez podatnika zawiadomienia o wyborze tej formy opodatkowania do właściwego naczelnika urzędu skarbowego (według ustalonego wzoru ZAW-RD) w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany ryczałtem. Przy czym zawiadomienie

to można złożyć pod warunkiem, że na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek 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. Tak wynika z art. 28j ust. 5 updop.

Zatem spółka z o.o., która z dniem 1 lipca 2023 r. przeszła na estoński CIT, a jej rok obrotowy zgodny jest z rokiem kalendarzowym, była zobowiązana do sporządzenia dwóch sprawozdań finansowych, tj.:

- 1) na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, tj. na 30 czerwca 2023 r. (za okres od 1 stycznia 2023 r. do 30 czerwca 2023 r.) oraz
- 2) na ostatni dzień roku obrotowego, tj. na 31 grudnia 2023 r. (za okres od 1 lipca 2023 r. do 31 grudnia 2023 r.).

W przypadku sporządzania bilansu na inny dzień bilansowy niż dzień kończący bieżący rok obrotowy, w bilansie wykazuje się stany aktywów i pasywów na ten dzień oraz na dzień kończący rok obrotowy bezpośrednio poprzedzający ten dzień bilansowy (por. art. 46 ust. 1a ustawy o rachunkowości). Natomiast w przypadku sporządzania rachunku zysków i strat za inny okres sprawozdawczy niż bieżący rok obrotowy, w rachunku zysków i strat wykazuje się oddzielnie przychody, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący okres sprawozdawczy oraz analogiczny okres sprawozdawczy poprzedniego roku obrotowego (por. art. 47 ust. 2 ww. ustawy).

Pytająca spółka w bilansie sporządzonym na 30 czerwca 2023 r., tj. na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, powinna zatem wykazać dane porównawcze, które wynikają z bilansu sporządzonego na dzień kończący rok obrotowy bezpośrednio poprzedzający ten dzień, tj. na 31 grudnia 2022 r. Natomiast w rachunku zysków i strat jako dane porównawcze powinna wykazać dane za analogiczny okres sprawozdawczy poprzedniego roku obrotowego, tj. za okres od 1 stycznia 2022 r. do 30 czerwca 2022 r. Jeżeli w okresie tym nie były prowadzone księgi rachunkowe, to danych porównawczych się nie wykazuje. Kolejne sprawozdanie finansowe sporządzone za okres od 1 lipca do 31 grudnia 2023 r. będzie rocznym sprawozdaniem finansowym. Do rocznego sprawozdania finansowego stosuje się przepisy art. 46 ust. 1, 47 ust. 1, art. 48a ust. 1 oraz art. 48b ust. 1 ustawy o rachunkowości. Oznacza to, że jednostka w bilansie sporządzonym na koniec roku obrotowego, w trakcie którego przeszła na estoński CIT, powinna wykazać dane porównawcze, które wynikają z bilansu sporządzonego na 31 grudnia 2022 r. Natomiast w rachunku zysków i strat powinna wykazać dane porównawcze, które wynikają z rachunku zysków i strat sporządzonego na dzień kończący poprzedni rok obrotowy, tj. za okres od 1 lipca 2022 r. do 31 grudnia 2022 r.

Analogiczne stanowisko zaprezentowało Ministerstwo Finansów w piśmie z 31 marca 2023 r., będącym odpowiedzią na pytanie naszego Wydawnictwa, w którym czytamy:



„(...) jeżeli jednostka przeszła w ciągu roku obrotowego na inny sposób opodatkowania, tj. na opodatkowanie ryczałtem, to z punktu widzenia obowiązku zamknięcia ksiąg rachunkowych i sporządzenia sprawozdania finansowego za zasadne należy w tej sytuacji wskazać zastosowanie art. 12 ust. 2 pkt 7 ustawy o rachunkowości (uor). Zgodnie z tym przepisem jednostka zamyka księgi rachunkowe i sporządza sprawozdanie finansowe na inny dzień bilansowy określony odrębnymi przepisami, w tym przypadku podatkowymi, tj. na podstawie art. 28j ust. 5 ustawy o CIT. W tym przypadku nie jest to roczne sprawozdanie finansowe, gdyż nie zostało sporządzone na dzień kończący rok obrotowy. Roczny sprawozdaniem finansowym tej jednostki będzie natomiast sprawozdanie finansowe sporządzone za okres od 1.08.2022 roku do 31.12.2022 roku.

Według art. 46 ust. 1 i ust. 1a uor w bilansie wykazuje się stany aktywów i pasywów na dzień kończący bieżący i poprzedni rok obrotowy. W przypadku sporządzania bilansu na inny dzień bilansowy niż określony powyżej, w bilansie wykazuje się stany aktywów i pasywów na ten dzień oraz na dzień kończący rok obrotowy bezpośrednio poprzedzający ten dzień bilansowy.

W rachunku zysków i strat wykazuje się oddzielnie przychody, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący i poprzedni rok obrotowy (art. 47 ust. 1 uor). W przypadku sporządzania rachunku zysków i strat za inny okres sprawozdawczy niż określony powyżej, w rachunku zysków i strat wykazuje się oddzielnie przychody, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący okres sprawozdawczy oraz analogiczny okres sprawozdawczy poprzedniego roku obrotowego (art. 47 ust. 2 uor) (...).

Jednocześnie jednostka, w celu rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, jest obowiązana przedstawiać wszelkie dodatkowe informacje konieczne do spełnienia tego obowiązku w informacji dodatkowej, zgodnie z art. 4 ust. 1 i ust. 1a uor. Zatem za zasadne należy uznać zaprezentowanie w rocznym sprawozdaniu finansowym jednostki przekształconej ujawnień dotyczących przejścia na inny sposób opodatkowania (...).

Uwzględniając powyższe, Ministerstwo Finansów w piśmie z 4 kwietnia 2023 r. doprecyzowało, że w przedmiotowym zakresie:

„(...) jednostka w rocznym sprawozdaniu finansowym sporządzonym za okres od dnia przejścia na estoński CIT, który przypadł w trakcie roku obrotowego, do dnia kończącego rok obrotowy (w tym przypadku za okres od 1.08.2022 r. do 31.12.2022 r.) wykazuje dane porównawcze, które wynikają z rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego na dzień kończący poprzedni rok obrotowy tej jednostki, czyli na 31.12.2021 roku (art. 46 ust. 1, art. 47 ust. 1, art. 48a ust. 1 oraz art. 48b ust. 1 ustawy o rachunkowości)”.

4. Rozliczenie przychodu ze sprzedaży usług szkoleniowych w księgach spółki opodatkowanej estońskim CIT

Spółka z o.o. będąca jednostką mikro świadczy usługi szkoleniowe. Klienci wykupują dostęp do platformy szkoleniowej na dany okres, tzn. na 1, 3, 6 lub 12 miesięcy – rozpoczynający się w różnych dniach miesiąca. Klienci sami decydują, w którym momencie korzystają z platformy. Cały czas są na niej udostępnione materiały szkoleniowe. Spółka jest podatnikiem estońskiego CIT. W którym momencie należy rozpoznać przychód ze świadczenia usług szkoleniowych – jednorazowo w momencie sprzedaży usługi, czy poprzez rozliczenia międzyokresowe przychodów w okresach, w których zostaną zrealizowane usługi?

Równowartość otrzymanych lub należnych od kontrahenta środków z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w przyszłych okresach sprawozdawczych (tu: usług szkoleniowych), ujmuje się w księgach rachunkowych na koncie 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”. Następnie kwotę ujętą na koncie 84 przeksięguje się na odpowiednie konto przychodów ze sprzedaży w tych okresach sprawozdawczych, w których świadczenia zostaną zrealizowane.

W świetle art. 28d ust. 1 pkt 1 updop, podatnik opodatkowany estońskim CIT jest obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie przepisów o rachunkowości w sposób zapewniający prawidłowe określenie wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku.

Co do zasady dla celów bilansowych przychód ze sprzedaży przyporządkowuje się do okresu, którego on dotyczy, co oznacza, że przychód ewidencjonuje się w momencie wydania składnika majątku lub wykonania usługi. Ujmując przychody dla celów bilansowych należy kierować się nadrzędnymi zasadami rachunkowości, m.in. zasadą memoriału i współmierności określonymi w art. 6 ust. 1 i ust. 2 ustawy o rachunkowości. Zasada memoriału wskazuje, że w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Natomiast dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zalicza się koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione.

Przypominamy, że przez okres sprawozdawczy rozumie się okres, za który sporządza się sprawozdanie finansowe w trybie przewidzianym ustawą lub inne sprawozdanie sporządzone na podstawie ksiąg rachunkowych (por. art. 3 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy). Z kolei rok obrotowy to rok kalendarzowy lub inny okres trwający 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych, stosowany również do celów podatkowych. Przy czym według art. 10 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy, w dokumentacji opisującej przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości określa się rok obrotowy i wchodzące w jego skład okresy sprawozdawcze. Można wysnuć wniosek, że okresem sprawozdawczym może być miesiąc, kwartał, półrocze.

Jak wynika z pytania, spółka świadczy usługi szkoleniowe. Klienci wykupują dostęp do platformy szkoleniowej na okres 1, 3, 6 lub 12 miesięcy – rozpoczynający się w różnych dniach miesiąca. Klienci sami decydują, w którym momencie korzystają z platformy – są na niej cały czas udostępnione materiały szkoleniowe. W takim przypadku wskazane jest również uwzględnić przepisy art. 41 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości, z których wynika, iż równowartość otrzymanych lub należnych od kontrahentów środków z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w następnych okresach sprawozdawczych, rozlicza się poprzez rozliczenia międzyokresowe przychodów, z zachowaniem zasady ostrożności. Przepis ten odnosi się np. do otrzymanych z góry opłat za prenumeratę czasopism, za kursy, szkolenia, a także za opłacane z góry czynsze, czy zaliczki z tytułu przyszłych dostaw i usług. Ze względu na zasadę współmierności jednostka nie ujmuje tych przychodów jednorazowo w bieżącym okresie sprawozdawczym, gdyż zniekształciłoby to wynik finansowy bieżącego okresu. Przychody te przeksięgowuje się na konta przychodów ze sprzedaży w tych okresach sprawozdawczych, w których zostaną one zrealizowane.

Uwzględniając powyższe wyjaśnienia można stwierdzić, iż dla celów bilansowych przychody ze sprzedaży usługi szkoleniowej (dostęp do platformy) należy przyporządkować do okresu, którego te przychody dotyczą. Przykładowo, jeżeli usługa szkoleniowa została zakupiona przez kontrahenta w styczniu na okres od stycznia do kwietnia, a okresem sprawozdawczym przyjętym przez spółkę jest miesiąc, to przychód powinien być rozliczany stopniowo w okresach miesięcznych.

Jeśli spółka ma obowiązek stosować rozliczenia międzyokresowe przychodów, to czy powinna to robić w trakcie roku obrotowego (np. usługa zakupiona w styczniu na okres od stycznia do czerwca), czy tylko w stosunku do usług na przełomie dwóch lat obrotowych?

Ustawa o rachunkowości w art. 4 ust. 4 umożliwia stosowanie uproszczeń w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Naszym zdaniem – do rozliczeń międzyokresowych przychodów można stosować uproszczenie polegające na tym, że w trakcie roku obrotowego przychód z tytułu świadczo-

nej usługi szkoleniowej rozliczany będzie jednorazowo (w momencie nabycia) bez względu, na jaki okres usługa została przez kontrahenta wykupiona. Jeżeli jednak przychód dotyczy dwóch lat obrotowych, to część dotycząca bieżącego roku obrotowego zaliczona będzie do przychodów bieżącego roku, a część dotycząca roku następnego zaliczona będzie do przychodów jednorazowo w styczniu kolejnego roku.

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Wiesława Śliwińska-Sokół
Dodatek przygotowała: Eliza Baszyńska
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: zeszyty@gofin.pl
http://czasopismaksiegowych.pl/zmr

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, e-mail: sklep@gofin.pl

NAKŁAD 10 250



PRENUMERATA 2024 szczegóły na sklep.gofin.pl

Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na IV-XII 2024 r.	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	1986,00 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1528,00 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	876,00 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2024		
			IV-XII	II półrocze	III kwartał
1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	448,50 zł	299,00 zł	149,50 zł
2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line	dwutygodnik	306,00 zł	204,00 zł	102,00 zł
3.	Poradnik VAT + on-line	dwutygodnik	298,50 zł	199,00 zł	99,50 zł
4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line	dwutygodnik	297,00 zł	198,00 zł	99,00 zł
5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line	dwutygodnik	295,50 zł	197,00 zł	98,50 zł
6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego	patrz poz. 1-5	1528,00 zł	1097,00 zł	548,50 zł
7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	403,50 zł	269,00 zł	134,50 zł

Ceny zawierają podatek VAT. Koszty wysyłki pokrywa Wydawnictwo.

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na sklep.gofin.pl) oraz jednoczesne dokonanie wpłaty na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH w Warszawie S.A. nr: 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000. Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

Informacje o innych produktach: Internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, Program DRUKI Gofin, Serwis Budżetowy, segregatory i boksy, dostępne są na stronie internetowej:

sklep.gofin.pl

Informacji udziela także Biuro Obsługi Klienta – tel. 95 720 85 40, infolinia 800 162 732

Publikacje zamieszczone w czasopismach nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.
Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.