

Związek świadczenia z prawem do udziału w zysku jako przesłanka ukrytych zysków w ryczałcie od dochodów spółek

Connection of a performance with the right to a share in profit as a prerequisite for the recognition of a hidden profits in the lump sum on companies' income

dr Bartosz Kubista

Doktor nauk prawnych, adwokat i doradca podatkowy, asystent na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach, Wiceprzewodniczący Zarządu Śląskiego Oddziału Krajowej Izby Doradców Podatkowych VII Kadencji

Streszczenie

Artykuł dotyczy problematyki ukrytych zysków w ryczałcie od dochodów spółek. Przedstawiono ich definicję, charakter prawny oraz ich zakres pojęciowy. W publikacji podjęto również próbę wypracowania uniwersalnej definicji ukrytych zysków oraz wskazania ich cech wyróżniających. Podano także przykładowy katalog wydatków, które w świetle wydanych dotychczas interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego powinny być uznawane za stanowiące ukryty zysk, a zatem – opodatkowane ryczałtem od dochodów spółek.

Słowa kluczowe: ryczałt od dochodów spółek, podatek dochodowy od osób prawnych, CIT, ukryte zyski, estoński CIT.

Abstract

The article deals with the issue of hidden profits in the lump-sum taxation on incomes of companies. It addresses their definition, legal character and conceptual scope. The publication also attempts to develop a universal definition of hidden profits and to indicate their distinguishing features. The article also highlights an exemplary catalogue of expenditures which, based on individual interpretations of the provisions of tax law issued to date, should be considered as hidden profits, and therefore – taxed on lump-sum taxation on incomes of companies.

Keywords: lump-sum taxation on incomes of companies, corporate income tax, CIT, hidden profits, estonian CIT.

1. WPROWADZENIE

Od dnia 1 stycznia 2022 r.¹ w polskim prawie podatkowym obowiązują nowe, znacznie odbiegające od pierwotnych, regulacje dotyczące zasad opodatkowania podatników ryczałtem od dochodów spółek² (wcześniej: ryczałt od dochodów spółek kapitałowych), popularnie zwanym estońskim CIT³. Wprowadzone zmiany objęły nie tylko grupę podmiotów uprawnionych do wyboru ryczałtu, ale również przedmiot i podstawę opodatkowania oraz tryb i zasady zapłaty ryczałtu. Kolejna nowelizacja⁴ miała już głównie charakter dostosowawczy oraz miała na celu wyjaśnienie pojawiających się wątpliwości interpretacyjnych i usprawnienie procesu zapłaty ryczałtu.

Zmniejszenie liczby wymogów umożliwiających korzystanie z ryczałtu przełożyło się na znaczny wzrost popularności tej alternatywnej formy zapłaty podatku dochodowego od osób

prawnych. W pierwszym roku obowiązywania to rozwiązanie wybrało zaledwie 425 podatników⁵, w 2022 r. – już 8681⁶, a ich liczba wciąż systematycznie rośnie.

Ponieważ grupa podatników opłacających ryczałt jest coraz liczniejsza, uwidoczniły się problemy interpretacyjne i luki, których nie zdołały wyeliminować dotychczasowe zmiany przepisów. Miało to wydzźwięk w istotnym wzroście liczby wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych w sprawie przepisów rozdziału 6b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁷.

Zagadnieniem budzącym wiele kontrowersji pozostaje m.in. definicja ukrytych zysków, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 2 i ust. 3 tej ustawy. Pomimo wprowadzenia do tego aktu prawnego ich definicji legalnej – ze względu na jej otwarty i nieprecyzyjny charakter podatnicy mają wciąż wiele problemów z rozpoznaniem, które świadczenia powin-

ny być uznawane za ukryte zyski⁸. Wiele trudności podatnikom sprawia zwłaszcza przesłanka związku danego świadczenia z prawem do udziału w zysku podatnika ryczałtu od dochodów spółek. Kwestia ta ma tymczasem kluczowe znaczenie dla podatników ryczałtu oraz ich udziałowców. Od jej spełnienia zależy bowiem to, czy dane świadczenie może być traktowane jako ukryty zysk, a zatem – opodatkowane ryczałtem.

Ze względu na występujące problemy i wątpliwości w niniejszym artykule analizie poddano zakres, jak i charakter prawny przesłanki związku świadczenia z prawem do udziału w zyskach podatnika ryczałtu od dochodów spółek. Autor podejmuje się odpowiedzi na pytanie, jakie znaczenie dla rozpoznania ukrytych zysków w ryczałcie ma przesłanka związku świadczenia z prawem do udziału w zysku oraz jak powinna ona być interpretowana.

2. UKRYTE ZYSKI W RYCZALCIE OD DOCHODÓW SPÓŁEK

Zasadniczym założeniem ryczałtu od dochodów spółek jest odroczenie momentu opodatkowania dochodów osiągniętych przez podatników ryczałtu do chwili faktycznej dystrybucji (wypłaty) zysku i ograniczenie opodatkowania wyłącznie do zysku redystrybuowanego przy jednoczesnym zapewnieniu podatnikom ryczałtu zmniejszenia obciążeń administracyjnych oraz preferencyjnej, niższej niż na zasadach ogólnych, efektywnej stawki opodatkowania⁹. Mimo że intencją ustawodawcy było przede wszystkim opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek dystrybucji zysków do wspólników czy akcjonariuszy¹⁰, to opodatkowaniu ryczałtem podlegają również inne zdarzenia, które ustawodawca utożsamia z wypłatą zysku¹¹. Opodatkowaniu ryczałtem podlega bowiem dochód odpowiadający:

- 1) wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony:
 - a) do wypłaty udziałowcom, akcjonariuszom albo wspólnikom (dochód z tytułu podzielonego zysku) lub
 - b) na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (dochód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat);
- 2) wysokości ukrytych zysków (dochód z tytułu ukrytych zysków);
- 3) wysokości wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą);
- 4) nadwyżce wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników (dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku) – w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części;
- 5) sumie zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty (dochód z tytułu zysku netto) – w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem;
- 6) wartości przychodów i kosztów podlegających zgodnie z przepisami o rachunkowości zarachowaniu w roku podatkowym i uwzględnieniu w zysku (stracie) netto, które nie zostały uwzględnione w tym zysku (stracie) netto (dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych)¹².

Jedną z kategorii zdarzeń traktowanych przez ustawodawcę na równi z wypłatą zysku i podlegających z tego tytułu opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek są tzw. ukryte zyski, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Bez wątplenia celem wprowadzenia kategorii ukrytych zysków do tej ustawy oraz ich opodatkowania ryczałtem było dążenie do ograniczenia możliwości unikania opodatkowania ryczałtem dystrybucji zysków ze spółek stosujących tę formę opodatkowania¹³. W opracowanym przez Ministerstwo Finansów *Przewodniku do ryczałtu od dochodów spółek*¹⁴ wskazano, że ukrytymi zyskami będą bowiem „inne świadczenia ekwiwalentne dywidendzie, czyli świadczenia, które pod pozorem inaczej nazwanej czynności prawnej (jednej lub wielu) prowadzą de facto do korzyści wspólnika, która bez wykonania tego świadczenia zostałaby zrealizowana w postaci dywidendy”¹⁵.

Przed wejściem w życie przepisów o ryczałcie pojęcie ukrytych zysków nie było obecne w polskim prawie podatkowym. Stąd ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie definicji legalnej. Zdefiniował je jako 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, w szczególności:

- 1) kwotę 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) nadwyżkę wartości rynkowej transakcji określoną zgodnie z art. 11c ponad ustaloną cenę tej transakcji;
- 4) nadwyżkę zwróconej kwoty dopłaty, wniesionej do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami, ponad kwotę wniesionej dopłaty, przy czym jeżeli dopłata została wniesiona w walucie obcej, przeliczenia tej kwoty na złote dokonuje się według średniego kursu waluty obcej ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski 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 przeznaczanego 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 spółce¹⁶.

Definicja ukrytych zysków z art. 28m ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. ma charakter dwuczłonowy; składa się z definicji ogólnej oraz otwartego, przykładowego katalogu świadczeń uznawanych za ukryty zysk. Z ogólnej części definicji wynika, że ukrytym zyskiem są świadczenia, które:

- 1) zostały wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk;
- 2) mogą mieć charakter zarówno pieniężny, jak i niepieniężny;
- 3) mogą mieć charakter odpłatny, częściowo odpłatny lub nieodpłatny¹⁷;
- 4) wypłacane są bezpośrednio lub pośrednio na rzecz wspólnika lub podmiotu powiązanego bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym wspólnikiem¹⁸.

Jak widać, dochód z tytułu ukrytego zysku powstaje w wyniku wszelkich świadczeń, które są związane z funkcjonowaniem podatnika w grupie podmiotów powiązanych, a których beneficjentem jest wspólnik lub inny podmiot powiązany (bezpośrednio lub pośrednio) z podatnikiem (spółką) lub z jego wspólnikiem¹⁹.

Dla uznania danego świadczenia za ukryty zysk nie ma przy tym żadnego znaczenia, czy świadczenie kreujące dochód z tytułu ukrytego zysku zostało przez spółkę wykonane czy nabyte. Na te potrzeby bierze się pod uwagę zarówno transakcje sprzedaży, jak i transakcje zakupu. Nie ma też żadnego znaczenia, czy podatnik ryczałtu określi świadczenie nabywa czy sprzedaje ani w jakiej formie i w jaki sposób świadczenie to zostanie zrealizowane²⁰. Co istotne, dla powstania dochodu z ukrytych zysków bez znaczenia pozostaje również źródło tych wypłat, jak i to, czy ich podstawą były zyski osiągnięte w czasie opodatkowania ryczałtem czy przed tym okresem²¹. Kategoria ukrytych zysków dotyczy wyłącznie świadczeń między podmiotami powiązanych w rozumieniu art. 11a i nast. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., z tym zastrzeżeniem, że o powiązaniach kapitałowych dla celów stosowania przepisów o ryczałcie decyduje już posiadanie udziału w kapitale danego podmiotu w wysokości 5%, a nie 25%²².

Analiza definicji ustawowej pozwala na określenie przesłanek decydujących o zaistnieniu ukrytych zysków. Można przyjąć, że aby jakiegokolwiek świadczenie mogło zostać uznane za ukryty zysk w ryczałcie od dochodów spółek, to musi ono łącznie spełniać następujące przesłanki:

- 1) powinno wystąpić świadczenie;
- 2) świadczenie to powinno być wykonane w związku z prawem do udziału w zysku;
- 3) świadczenie powinno mieć charakter odrębny od podzielonego zysku;
- 4) adresatem (beneficjentem) świadczenia musi być wspólnik (akcjonariusz) spółki lub podmiot bezpośrednio lub pośrednio powiązany ze spółką lub ze wspólnikiem (akcjonariuszem)²³.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. zawiera nadto katalog negatywny świadczeń, które nie powinny być uważane za ukryte zyski. Zgodnie z art. 28m ust. 4 tej ustawy do ukrytych zysków nie zalicza się bowiem:

- 1) wynagrodzeń z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁴, oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłaconych osobie fizycznej – w części, w jakiej suma tych wynagrodzeń i zasiłków wypłaconych w danym miesiącu tej osobie nie przekracza pięciokrotności średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego przez podatnika z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., nie więcej jednak niż pięciokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, przy czym średnie miesięczne wynagrodzenie ustala się za miesiąc poprzedzający miesiąc dokonania wypłat osobie fizycznej;
- 2) wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z użytkowaniem 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,
 - 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.

Reasumując powyższe rozważania, należy zatem stwierdzić, że ukrytymi zyskami są wyłącznie te świadczenia sprzedane lub nabyte przez spółkę opodatkowaną ryczałtem, inne niż podzielony zysk, które zostały wykonane w związku z prawem do udziału w zysku na rzecz wspólników (akcjonariuszy) podatnika opodatkowanego ryczałtem lub podmiotów z nimi powiązanych i które nie zostały wyłączone z tego katalogu w art. 28m ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.; przy czym nie mają znaczenia forma, charakter ani źródło finansowania tych świadczeń.

3. ZWIĄZEK WYDATKU Z PRAWEM DO UDZIAŁU W ZYSKU JAKO PRZESŁANKA ROZPOZNIANIA UKRYTEGO ZYSKU

Nie każde świadczenie wykonane na rzecz podmiotu powiązanego z podatnikiem bądź jego wspólnikiem (akcjonariuszem) stanowi ukryty zysk. Związek świadczenia z

prawem do udziału w zysku pozostaje jedną z kluczowych przesłanek decydujących o jego zakwalifikowaniu do kategorii ukrytych zysków opodatkowanych ryczałtem. Skoro ukrytym zyskiem w rozumieniu art. 28m ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. mogą być wyłącznie świadczenia „wykonane w związku z prawem do udziału w zysku”, inne niż podzielony zysk²⁵, to wystąpienie omawianego związku ma tu charakter decydujący i obligatoryjny. Pojęcie świadczeń wykonanych w związku z prawem do udziału w zysku ma węższy zakres niż pojęcie świadczeń na rzecz wspólników (akcjonariuszy). Jeżeli dane świadczenie nie zostanie wykonane „w związku z prawem do udziału w zysku”, to nawet gdy spełnione będą pozostałe przesłanki rozpoznania ukrytych zysków, to dane świadczenie nie będzie mogło być uznawane za takowe i nie będzie w związku z tym podlegało opodatkowaniu ryczałtem²⁶.

Odwołanie się do omawianej przesłanki w definicji ukrytych zysków z art. 28m ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. wskazuje na to, że w ocenie ustawodawcy nie każde świadczenie spełnione na rzecz wspólnika (akcjonariusza) lub podmiotu z nim powiązanego jest związane z prawem do udziału w zysku. Ustawodawca dopuszcza zatem istnienie świadczeń na rzecz wspólników (akcjonariuszy), które nie są wykonywane w związku z prawem do udziału w zysku, mimo że z oczywistych przyczyn każdemu wspólnikowi (akcjonariuszowi) takie prawo przysługuje²⁷. Przesłankę tę należy uznać za kluczową w definicji ukrytych zysków. Jej pominięcie prowadziłoby bowiem do objęcia zakresem tej definicji zbyt szerokiego katalogu świadczeń między spółką opodatkowaną ryczałtem a jej wspólnikiem (akcjonariuszem), również wówczas, gdyby nie wykazywały one żadnego podobieństwa do wypłaty zysków²⁸.

Dla przypisania podatnikowi ryczałtu dochodu z ukrytych zysków konieczne jest więc również udowodnienie związku danego świadczenia z prawem wspólnika (akcjonariusza) do udziału w zysku podatnika ryczałtu²⁹. Zdefiniowanie tej – jak widać kluczowej – przesłanki powoduje jednak trudności interpretacyjne. Poza przykładowym katalogiem ukrytych zysków z art. 28m ust. 3 w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. próżno szukać w tym obszarze jakichkolwiek wskazówek interpretacyjnych. Uzasadnia to sięgnięcie do wykładni językowej. Zgodnie z definicją słownikową związek to „stosunek między rzeczami, zjawiskami itp. połączonymi ze sobą w jakiś sposób”³⁰. Tym samym, aby ocenić, czy dane świadczenie wpisuje się w definicję ukrytych zysków, należy nie tylko ustalić beneficjenta takiego świadczenia, ale również zidentyfikować jego podstawę, tj. czy podstawą tego świadczenia było właśnie prawo do udziału w zyskach, czy może inny tytuł. Tylko wówczas, gdy dane świadczenie wiąże się z prawem do udziału w zyskach, należy przyjąć, że wypełnia ono znamiona definicyjne ukrytego zysku z art. 28m ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Jeżeli jednak świadczenie jest wykonywane w związku z inną okolicznością niż prawo do udziału w zyskach, wtedy nie stanowi ono ukrytych zysków³¹. A zatem istnienie po stronie beneficjenta (podmiotu powiązanego z beneficjentem) prawa do udziału w zysku musi stanowić podstawę i konieczną przesłankę wypłaty danego świadczenia. O związku wypłaty z prawem do udziału w zysku można bowiem mówić wyłącznie wówczas, gdy bez tego uprawnienia świadczenie w ogóle nie zostałoby wykonane³².

Tezę tę potwierdzono również w *Przewodniku do ryczałtu od dochodów spółek*, w którym wprost wskazano, 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 innych podmiotów powiązanych na działanie i decyzje spółki opodatkowanej ryczałtem, w zakresie takiego świadczenia”³³.

Słusznie więc wskazuje się w doktrynie, że świadczeniem wykonanym w związku z prawem do udziału w zysku jest wyłącznie świadczenie, które nie zostałoby w ogóle wykonane, gdyby jego beneficjentem nie był wspólnik (akcjonariusz) podatnika ryczałtu lub podmiot z nimi powiązany³⁴. Świadczenie to powinno zatem mieć podstawę i uzasadnienie w możliwości wywierania przez beneficjenta świadczenia wpływu na działania i decyzje spółki opodatkowanej ryczałtem i być efektem uzgodnień (bezpośrednich lub pośrednich) między tą spółką a jej wspólnikami (akcjonariuszami)³⁵. Stąd, jeżeli powiązania między spółką opłacającą ryczałt a beneficjentem nie miały wpływu na warunki zawarcia umowy, a umowa zawarta została na warunkach rynkowych z uwzględnieniem warunków stosowanych przez lokalny rynek przy transakcjach oraz cen stosowanych przez podmioty niepowiązane – o rozpoznaniu ukrytego zysku nie może być mowy³⁶.

W orzecznictwie wskazuje się nadto, że: „Związek ten należy [...] odnosić do rodzaju oraz ceny transakcji w kontekście kreowania sztucznego świadczenia, które ma przynieść korzyść wspólnikowi zamiast dywidendy”³⁷.

Ocena, czy dana transakcja mogłaby zostać zawarta między podmiotami niepowiązanymi, nie powinna przy tym ograniczać się tylko do weryfikacji ceny transakcji (według wartości rynkowej). Analizie należy poddać również to, czy dana transakcja doszłaby w ogóle do skutku, gdyby nie uczestniczyły w niej podmioty powiązane (tj. czy doszłoby do takiej transakcji między podmiotami niepowiązanymi)³⁸. Ocena zaistnienia tego związku powinna być więc dokonywana indywidualnie przez pryzmat postanowień zawartych w umowie określającej dane świadczenie oraz sytuacji biznesowej spółki³⁹, a także z uwzględnieniem:

- 1) tego, czy w danych okolicznościach transakcja została by w ogóle wykonana, gdyby nie uczestniczyły w niej podmioty powiązane;
- 2) potrzeb spółki z perspektywy przedmiotu jej działalności;
- 3) zasadności transakcji w kontekście sytuacji finansowej spółki;
- 4) rzeczywistych potrzeb biznesowych spółki⁴⁰.

Powyższe ustalenia są szczególnie istotne w przypadku transakcji sprzedaży towarów lub usług przez wspólników (akcjonariuszy) na rzecz spółek opodatkowanych ryczałtem. Gdyby nie przesłanka związku z prawem do udziału w zysku, w zasadzie wszystkie takie świadczenia mogłyby być traktowane jako ukryty zysk⁴¹. Ze względu na kryterium związku świadczenia z prawem do udziału w zysku poza zakresem definicji tychże mieści się – pod pewnymi warunkami – wypłata wspólnikowi (akcjonariuszowi) wynagrodzenia za towary i usługi lub udostępnienie spółce majątku do korzystania (np. nieruchomości). W orzecznictwie wskazuje się bowiem, że nie są ukrytymi zyskami świadczenia na rzecz wspólników (akcjonariuszy) w postaci wynagrodzenia za nabywane od

nich usługi oraz czynsz za wynajmowaną od nich nieruchomości, jeżeli będą one ekonomicznie uzasadnione i racjonalne, a ich wartość jest ustalana na zasadach rynkowych⁴². Istotne jest zatem, czy cena zakupu towarów lub usług od wspólnika odpowiada wartości rynkowej, a transakcja nie służyła w rzeczywistości do dokapitalizowania wspólników (akcjonariuszy)⁴³.

Stąd: „Prawidłowa wykładnia przepisów o ukrytym zysku prowadzi do wniosku, że wynagrodzenie wypłacone wspólnikowi przez spółkę z tytułu wykonywania na jej rzecz usług będzie «ukrytym zyskiem» wszędzie tam, gdzie spółka w normalnych warunkach rynkowych nie zawarłaby ze wspólnikiem umowy⁴⁴”.

Nie będą ukrytymi zyskami świadczenia między spółką a jej wspólnikiem (akcjonariuszem), jeżeli fakt, że spółka i wspólnik (akcjonariusz) są podmiotami powiązanymi w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., nie miał wpływu na warunki zawarcia tej transakcji⁴⁵. W przypadku świadczeń polegających na udostępnieniu spółce majątku zasadnicze znaczenie może mieć jednak to, czy wspólnik (akcjonariusz) zadbał o wyposażenie spółki w aktywa niezbędne dla prowadzonej działalności gospodarczej i czy ewentualny niedobór tych aktywów nie jest przyczyną działań polegających na dokapitalizowywaniu w następstwie tego spółki, tj. dokapitalizowywaniu w innej formie niż w postaci wkładu do spółki (np. w formie pożyczki, udostępniania nieruchomości)⁴⁶.

Wreszcie, jak zostało już wcześniej wskazane, z katalogu ukrytych zysków wyłączone zostały niektóre świadczenia realizowane przez spółkę opodatkowaną ryczałtem na rzecz swoich wspólników czy podmiotów powiązanych ze spółką lub tymi osobami. Na podstawie art. 28m ust. 4 pkt 1 updog będą ukrytymi zyskami wynagrodzenia ze stosunku pracy czy uzyskiwane przez wspólników (akcjonariuszy) z umów cywilnoprawnych, z tytułu pełnienia funkcji czy kontraktów menadżerskich. Sytuacja będzie prezentować się podobnie się w przypadku wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z użytkowaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku⁴⁷. W odniesieniu do wskazanych wydatków, ze względu na wyraźne wyłączenie ich z kategorii ukrytych zysków spełnienie przesłanki związku z prawem danego świadczenia do udziału w zysku pozostanie bez znaczenia dla ich wyłączenia z opodatkowania ryczałtem.

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, należy zatem przyjąć, że związek danego świadczenia z prawem do udziału w zysku jest konieczną przesłanką uznania tegoż świadczenia za ukryty zysk w rozumieniu art. 28m ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Nie każde świadczenie spełnione na rzecz wspólnika (akcjonariusza) lub podmiotu z nim powiązanego jest związane z prawem do udziału w zysku. Przez związek świadczenia z prawem do udziału w zysku należy bowiem rozumieć sytuację, w której świadczenie to – z uwagi na interes i potrzeby biznesowe oraz sytuację finansową spółki – w ogóle nie zostałyby wykonane, gdyby nie uprawnienie beneficjenta do zysku. Świadczenie wyłącznie wówczas jest związane z prawem do udziału w zysku, gdy spółka opodatkowana ryczałtem w normalnych warunkach rynkowych nie zawarłaby danej umowy ze wspólnikiem (akcjonariuszem)

lub podmiotem z nią lub tym wspólnikiem (akcjonariuszem) powiązanym. Nie są natomiast związane z prawem do udziału w zysku wypłaty wspólnikowi (akcjonariuszowi) wynagrodzenia za towary i usługi lub udostępnienie spółce majątku do korzystania, jeżeli transakcje te zostały wykonane na warunkach rynkowych i były gospodarczo uzasadnione.

4. PODSUMOWANIE

Pomimo wprowadzenia w art. 28m ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. definicji legalnej ukrytych zysków, o których mowa w art. 28m ust. 1 pkt 2, zakres tego pojęcia wciąż budzi wiele wątpliwości i kontrowersji. Szczególnie problematyczna w analizie pozostaje przesłanka związku danego świadczenia z prawem do udziału w zysku. Tymczasem ma ona kluczowe znaczenie dla rozpoznania ukrytych zysków opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek. Analiza przygotowanego przez Ministerstwo Finansów *Przewodnika do ryczałtu od dochodów spółek*, jak również poglądów doktryny i orzecznictwa dostarcza jednak niezbędnych wskazówek interpretacyjnych.

Przeprowadzone badania wykazały, że ukryte zyski traktowane są przez polskiego ustawodawcę podatkowego na równi z dystrybucją zysku do wspólników (akcjonariuszy) i jako takie podlegają opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek. Ukrytymi zyskami są 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, zwłaszcza świadczenia szczegółowo wyliczone w otwartym katalogu z art. 28m ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

Weryfikacja przesłanek rozpoznania ukrytych zysków pozwala na przyjęcie, że obligatoryjną i konieczną przesłanką uznania danego świadczenia za ukryty zysk jest związek tegoż świadczenia z prawem wspólnika (akcjonariusza) do udziału w zysku spółki opodatkowanej ryczałtem. Brak spełnienia tej przesłanki uniemożliwia zakwalifikowanie danego świadczenia jako ukrytego zysku. O istnieniu tego związku nie przesądza przy tym sam fakt, że beneficjentem świadczenia może być wspólnik (akcjonariusz). Ustawodawca dopuszcza bowiem istnienie świadczeń na rzecz wspólników (akcjonariuszy), które takiego związku nie wykazują.

Analiza *Przewodnika do ryczałtu od dochodów spółek*, poglądów doktryny oraz orzecznictwa organów podatkowych i sądów administracyjnych pozwala na przyjęcie tezy, zgodnie z którą związek świadczenia z prawem do udziału w zysku oznacza okoliczność, w której świadczenie to – z uwagi na interes i potrzeby biznesowe oraz sytuację finansową spółki – w ogóle nie zostałyby wykonane, gdyby nie uprawnienie beneficjenta do zysku. Związek taki występuje wówczas, gdy spółka opodatkowana ryczałtem w normalnych warunkach rynkowych nie zawarłaby danej transakcji ze wspólnikiem (akcjonariuszem) lub podmiotem z nią lub tym wspólnikiem (akcjonariuszem) powiązanym i świadczenia takiego by nie wykonała. Nie mogą być natomiast uznane za związane z prawem do udziału w zysku świadczenia odpowiadające potrzebom spółki będącej podatnikiem ryczałtu, jeżeli trans-

akcje te zostały wykonane na warunkach rynkowych i były gospodarczo uzasadnione.

Przypisy

- ¹ Nowelizacja została wprowadzona na podstawie ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105 ze zm.).
- ² Dalej również: ryczałt.
- ³ CIT – ang. *corporate income tax* (podatek dochodowy od osób prawnych).
- ⁴ Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2180 ze zm.
- ⁵ MondayNews, REN, *Estoński CIT wystrzelił. To już prawdziwy boom*, <https://businessinsider.com.pl/firmy/podatki/firmy-wybieraja-estonski-cit-to-prawdziwy-boom-dane-yc2ncvt>, dostęp: 23.08.2023.
- ⁶ Ł. Zalewski, *Zaskakujące dane o estońskim CIT. Większość firm woli płacić wyższe podatki?*, <https://businessinsider.com.pl/prawo/podatki/estonski-cit-i-szukajace-dane-wiekszosc-firm-woli-placic-wyzsze-podatki/8c3fh9q>, dostęp: 23.08.2023.
- ⁷ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁸ K. Jachira, *Ukryte zyski – kategoria dochodu „CIT Estońskiego”*, Legalis/el.
- ⁹ M. Stefaniak i in., *Estoński CIT w praktyce*, Warszawa 2022, s. 27.
- ¹⁰ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 643, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/166A2DE-95B2AE587C12585F30044B211/%24File/643-uzas.DOCX>, dostęp: 12.09.2023, dalej: projekt.
- ¹¹ M. Oleksy, P. Szot, *Estoński CIT 2023. Ryczałt od dochodów spółek*, Warszawa 2023, s. 119.
- ¹² Art. 28m ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ¹³ M. Oleksy, P. Szot, dz. cyt., s. 89-90.
- ¹⁴ Ministerstwo Finansów, *Przewodnik do ryczałtu od dochodów spółek*, 23 grudnia 2021 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-dor-ryczaltu-od-dochodow-spolek>, dostęp: 20.02.2023. Przewodnik ten stanowi przejaw ogólnych wyjaśnień przepisów prawa podatkowego dotyczących stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe), o których mowa w art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).
- ¹⁵ Tamże, s. 36. Por. też interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dyrektora KIS) z dnia 12 maja 2023 r., 0111-KDIB1-3.4010.163.2023.1.PC, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/543559>, dostęp: 12.09.2023.
- ¹⁶ Art. 28m ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ¹⁷ W przypadku świadczeń nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych wartość ukrytych zysków określa się na zasadach ogólnych, zgodnie z art. 12 ust. 5-6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ¹⁸ Ministerstwo Finansów, dz. cyt., s. 32.
- ¹⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 12 grudnia 2022 r., 0114-KDIP2-1.4010.117.2022.1.OK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/523452>, dostęp: 12.09.2023.
- ²⁰ M. Oleksy, P. Szot, dz. cyt., s. 89.
- ²¹ K. Klimkiewicz-Deplano, *Ryczałt od dochodów spółek, tzw. CIT estoński – sposób na obniżenie zobowiązania podatkowego czy dodatkowe źródło ryzyka? Analiza regulacji prawno podatkowych i praktyki stosowania CIT estońskiego*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 7, s. 17; por. też wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Łodzi z dnia 26 stycznia 2023 r., I SA/Łd 838/22, LEX nr 3490087.
- ²² A. Dmowski, *Ryczałt od dochodów spółek, tzw. estoński CIT – czy jest to korzystna forma opodatkowania?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 7, s. 20.
- ²³ M. Stefaniak i in., dz. cyt., s. 132-133. Inaczej: Łukasz Postrzech, który wskazuje, że: „Co do zasady, wszystkie płatności na rzecz wspólników stanowią ukryte zyski, które należy opodatkować” (Ł. Postrzech, *Estoński CIT. Praktyczny poradnik*, Warszawa 2021, s. 53).
- ²⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- ²⁵ M. Sawczuk, W. Majkowski, *Ukryte zyski w estońskim CIT – teoria i praktyka*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 4, s. 19.
- ²⁶ D. Kłosowicz, *Czy wynagrodzenie wspólników spółki kapitałowej za usługi świadczone na rzecz spółki stanowi „ukryty zysk” w rozumieniu przepisów o ryczałcie od dochodów spółek?*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 11, s. 38-39.
- ²⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 maja 2023 r., I SA/GI 1045/22, LEX nr 3565598.
- ²⁸ M. Stefaniak i in., dz. cyt., s. 132.
- ²⁹ M. Oleksy, P. Szot, dz. cyt., s. 92-93.
- ³⁰ Związek, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/zwiazek.html>, dostęp: 31.08.2023.
- ³¹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 kwietnia 2023 r., I SA/GI 1091/22, LEX nr 3527594.
- ³² M. Stefaniak i in., dz. cyt., s. 132.
- ³³ Ministerstwo Finansów, dz. cyt., s. 34.
- ³⁴ D. Kłosowicz, dz. cyt., s. 39.
- ³⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 18 maja 2023 r., 0114-KDIP2-1.4010.180.2023.1.OK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/545165>, dostęp: 13.09.2023. Por. też M. Oleksy, P. Szot, dz. cyt., s. 92-94; M. Sawczuk, W. Majkowski, dz. cyt., s. 19.
- ³⁶ Interpretacje indywidualne Dyrektora KIS:
 - 1) z dnia 27 lipca 2023 r., 0111-KDIB1-2.4010.283.2023.2.AK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/554751>, dostęp: 13.09.2023;
 - 2) z dnia 9 sierpnia 2023 r., 0114-KDIP2-2.4010.280.2023.2.ASK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/557355>, dostęp: 13.09.2023.
- ³⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 maja 2023 r., I SA/GI 1045/22, dok. cyt. Por. też interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 1 czerwca 2023 r., 0114-KDIP2-1.4010.146.2023.2.OK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/546640>, dostęp: 13.09.2023.
- ³⁸ Interpretacje indywidualne Dyrektora KIS z dnia 28 lipca 2023 r.:
 - 1) 0111-KDIB2-1.4010.197.2023.2.BJ, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/554829>, dostęp: 13.09.2023;
 - 2) 0111-KDIB2-1.4010.198.2023.2.BJ, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/554833>, dostęp: 13.09.2023.
- ³⁹ Ministerstwo Finansów, dz. cyt., s. 36.
- ⁴⁰ P. Kubiesa, *Estoński CIT. Aspekty księgowo i podatkowe*, Warszawa 2023, s. 140-141.
- ⁴¹ M. Stefaniak i in., dz. cyt., s. 132.
- ⁴² Interpretacje indywidualne Dyrektora KIS:
 - 1) z dnia 27 czerwca 2022 r., 0111-KDIB1-1.4010.168.2022.2.BS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/496176>, dostęp: 13.09.2023;
 - 2) z dnia 28 października 2022 r., 0111-KDIB2-1.4010.489.2022.2.AR, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/516173>, dostęp: 13.09.2023.
- ⁴³ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 15 czerwca 2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.181.2022.1.AK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/495085>, dostęp: 13.09.2023.
- ⁴⁴ D. Kłosowicz, dz. cyt., s. 40.
- ⁴⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 1 sierpnia 2023 r., 0111-KDIB1-1.4010.293.2023.2.RH, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/555880>, dostęp: 13.09.2023.
- ⁴⁶ Interpretacje indywidualne Dyrektora KIS:
 - 1) z dnia 13 czerwca 2023 r., 0111-KDIB1-3.4010.219.2023.1.IZ, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/548476>, dostęp: 13.09.2023;
 - 2) z dnia 25 lipca 2023 r., 0111-KDIB1-1.4010.250.2023.2.AND, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/554621>, dostęp: 13.09.2023;
 - 3) z dnia 16 sierpnia 2023 r., 0114-KDIP2-2.4010.331.2023.2.AP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/557528>, dostęp: 13.09.2023.
- ⁴⁷ art. 28m ust. 4 pkt 2 updop.

Bibliografia

Literatura

- Dmowski A., *Ryczałt od dochodów spółek, tzw. estoński CIT – czy jest to korzystna forma opodatkowania?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 7.
- Jachira K., *Ukryte zyski – kategoria dochodu „CIT Estońskiego”*, Legalis/el.

- Klimkiewicz-Deplano K., *Ryczałt od dochodów spółek, tzw. CIT estoński – sposób na obniżenie zobowiązania podatkowego czy dodatkowe źródło ryzyka? Analiza regulacji prawnopodatkowych i praktyki stosowania CIT estońskiego*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 7.
- Kłósowicz D., *Czy wynagrodzenie wspólników spółki kapitałowej za usługi świadczone na rzecz spółki stanowi „ukryty zysk” w rozumieniu przepisów o ryczałcie od dochodów spółek?*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 11.
- Kubiesa P., *Estoński CIT. Aspekty księgowo i podatkowe*, Warszawa 2023.
- Oleksy M., Szot P., *Estoński CIT 2023. Ryczałt od dochodów spółek*, Warszawa 2023.
- Postrzech Ł., *Estoński CIT. Praktyczny poradnik*, Warszawa 2021.
- Sawczuk M., Majkowski W., *Ukryte zyski w estońskim CIT – teoria i praktyka*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 4.
- Stefaniak M. i in., *Estoński CIT w praktyce*, Warszawa 2022.
- Źródła internetowe
- MondayNews, REN, *Estoński CIT wystrzelił. To już prawdziwy boom*, <https://businessinsider.com.pl/firmy/podatki/firmy-wybijaja-estonski-cit-to-prawdziwy-boom-dane/yc2ncvt>, dostęp: 23.08.2023.
- Zalewski Ł., *Zaskakujące dane o estońskim CIT. Większość firm woli płacić wyższe podatki?*, <https://businessinsider.com.pl/prawo/podatki/estonski-cit-i-szokujace-dane-wiekszosc-firm-woli-placic-wyzsze-podatki/8c3fhyq>, dostęp: 23.08.2023.
- Związek, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/zwiazek.html>, dostęp: 31.08.2023.
- Akty prawne
- Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2180 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2105 ze zm.
- Orzecznictwo
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 kwietnia 2023 r., I SA/GI 1091/22, LEX nr 3527594.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 maja 2023 r., I SA/GI 1045/22, LEX nr 3565598.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 stycznia 2023 r., I SA/Łd 838/22, LEX nr 3490087.
- Interpretacje indywidualne
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 1 czerwca 2023 r., 0114-KDIP2-1.4010.146.2023.2.OK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/546640>, dostęp: 13.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 1 sierpnia 2023 r., 0111-KDIB1-1.4010.293.2023.2.RH, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/555880>, dostęp: 13.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 9 sierpnia 2023 r., 0114-KDIP2-2.4010.280.2023.2.ASK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/557355>, dostęp: 13.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 12 grudnia 2022 r., 0114-KDIP2-1.4010.117.2022.1.OK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/523452>, dostęp: 12.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 12 maja 2023 r., 0111-KDIB1-3.4010.163.2023.1.PC, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/543559>, dostęp: 12.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 13 czerwca 2023 r., 0111-KDIB1-3.4010.219.2023.1.IZ, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/548476>, dostęp: 13.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 15 czerwca 2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.181.2022.1.AK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/495085>, dostęp: 13.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 16 sierpnia 2023 r., 0114-KDIP2-2.4010.331.2023.2.AP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/557528>, dostęp: 13.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 18 maja 2023 r., 0114-KDIP2-1.4010.180.2023.1.OK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/545165>, dostęp: 13.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 25 lipca 2023 r., 0111-KDIB1-1.4010.250.2023.2.AND, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/554621>, dostęp: 13.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 27 czerwca 2022 r., 0111-KDIB1-1.4010.168.2022.2.BS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/496176>, dostęp: 13.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 27 lipca 2023 r., 0111-KDIB1-2.4010.283.2023.2.AK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/554751>, dostęp: 13.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 28 lipca 2023 r., 0111-KDIB2-1.4010.197.2023.2.BJ, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/554829>, dostęp: 13.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 28 lipca 2023 r., 0111-KDIB2-1.4010.198.2023.2.BJ, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/554833>, dostęp: 13.09.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 28 października 2022 r., 0111-KDIB2-1.4010.489.2022.2.AR, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/516173>, dostęp: 13.09.2023.
- Inne źródła
- Ministerstwo Finansów, *Przewodnik do ryczałtu od dochodów spółek*, 23 grudnia 2021 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-do-ryczaltu-od-dochodow-spolek>, dostęp: 20.02.2023.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 643, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/166A2DE-95B2AE587C12585F30044B211/%24File/643-uzas.DOCX>, dostęp: 12.09.2023.