

Tomasz Jezierski

Uniwersytet Jagielloński w Krakowie

Akademia Tarnowska

ORCID: 0000-0001-5143-2303

tomasz.jezierski@uj.edu.pl

Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 17 czerwca 2025 r., sygn. akt I SA/Bd 235/25

Wstęp

Ryczałt od dochodów spółek¹ jest fakultatywną formą opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez niektórych podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Możliwość jego wyboru obwarowana jest szeregiem warunków o charakterze materialnym i formalnym. Szczególne trudności może sprawić wykładnia przepisów dotyczących wyboru ryczałtu w trakcie trwającego roku podatkowego, skutkującego jego przerwaniem. Właśnie niektóre z tych przepisów stały się przedmiotem rozważań Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej jako WSA) w Bydgoszczy, zawartych w uzasadnieniu wyroku z 17 czerwca 2025 r., sygn. akt I SA/Bd 235/25². Mowa konkretnie o obowiązku sporządzenia sprawozdania finansowego w związku ze złożeniem oświadczenia o wyborze ryczałtu od dochodów spółek w trakcie roku podatkowego (art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p.).

Stan faktyczny i wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej

Podatnik (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością) wystąpił o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. Wniosek wpłynął do organu 6 lutego 2025 r. Podatnik wskazał w stanie faktycznym, że

¹ Rozdział 6b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 278 z późn. zm.), dalej jako u.p.d.o.p.

² <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/>.

prowadzi księgi rachunkowe, sporządza sprawozdania finansowe na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości, a rokiem obrotowym jest rok kalendarzowy. W takich okolicznościach złożył zawiadomienie ZAW-RD, wybierając opodatkowanie w formie ryczałtu od dochodów spółek od 1 lutego 2022 r., dokonał zamknięcia ksiąg rachunkowych na 31 stycznia 2022 r. oraz otwarcia na 1 lutego 2022 r. Sporządził także sprawozdanie finansowe na dzień 31 stycznia 2022 r. za okres od 1 stycznia 2022 r. do 31 stycznia 2022 r. Co najważniejsze, na sprawozdaniu widnieje 28 czerwca 2022 r. jako data sporządzenia, a więc dzień przypadający prawie 5 miesięcy po dniu bilansowym. Sprawozdanie zostało podpisane dopiero 26 lipca 2022 r., czyli prawie 6 miesięcy po dniu bilansowym. Wnioskodawca rozliczał podatek dochodowy w formie ryczałtu w kolejnych latach, tj. 2022–2025.

Podatnik sformułował pytanie, czy sporządzenie i podpisanie sprawozdania finansowego, sporządzonego na 31 stycznia 2022 r. w terminie późniejszym, tj. z przekroczeniem terminu wskazanego w ustawie o rachunkowości, uprawnia do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w latach 2022–2025. W swoim stanowisku uznał, że skutecznie wybrał opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek na podstawie art. 28j ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³ i zacytował jego treść.

Podatnik zauważył, że przepisy u.p.d.o.p. nie odnoszą się do kwestii złożenia podpisu pod sprawozdaniem, a więc należy zastosować ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁴, a konkretnie jej art. 45 ust. 1 i 1f oraz art. 52 ust. 1, 2 oraz 2a. Z przepisów tych wyciągnął wniosek, że zarówno na gruncie u.o.r., jak też u.p.d.o.p. czynność sporządzenia sprawozdania finansowego jest odrębna od czynności jego podpisania. Jeżeli natomiast ustawodawca uzależniałby skuteczność wyboru opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek od podpisania sprawozdania finansowego, wyraziłby to wprost w treści art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p. Podatnik postawił tezę w oparciu o wykładnię celowościową, że sporządzenie i podpisanie sprawozdania finansowego z przekroczeniem terminu wskazanego w u.o.r. uprawnia do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek.

Interpretacja indywidualna

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał interpretację z dnia 28 lutego 2025 r., a więc zaledwie po trzech tygodniach od złożenia wniosku (sygn. 0111-KDIB1-3.4010.65.2025.2.ZK). Uznał w niej stanowisko podatnika

³ Podatnik powołał się na t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 2805 z późn. zm., o czym szerzej w dalszej części niniejszych rozważań.

⁴ T.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 120 z późn. zm., dalej jako u.o.r.

za nieprawidłowe. Jako podstawę prawną interpretacji wskazał na art. 28j ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p., art. 28e oraz art. 8 ust. 6a u.p.d.o.p. Organ potwierdził, że przepisy u.p.d.o.p. nie odnoszą się do sporządzenia sprawozdania finansowego, tak więc należy w tym zakresie zastosować przepisy u.o.r., a konkretnie art. 45 ust. 1 i 1f u.o.r. oraz art. 52 ust. 1, 2, oraz ust. 2a u.o.r. Organ niezbyt precyzyjnie wywiódł, że data sporządzenia sprawozdania finansowego jest traktowana jako oświadczenie wiedzy, potwierdzające występowanie określonego stanu majątkowego i finansowego na konkretny dzień bilansowy, według stanu tej wiedzy na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego. Równocześnie data ta, w zakresie oświadczenia wiedzy, będzie obowiązywać wszystkie osoby wchodzące w skład organu, będącego kierownikiem jednostki, niezależnie od faktycznego terminu złożenia wymaganego podpisu przez poszczególne osoby. Według organu data sporządzenia sprawozdania w sprawozdaniu finansowym to data, w jakiej jednostka, tj. w praktyce osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, ujęła zdarzenia mające wpływ na kształt sprawozdania, znane jednostce w tej właśnie dacie. Jak wynika natomiast z art. 45 u.o.r., sprawozdanie finansowe sporządza się na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych (tzw. dzień bilansowy) i ma zostać ono sporządzone nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego (art. 52 u.o.r.); w tym też terminie należyłożyć podpis pod sprawozdaniem. W rezultacie aby spółka mogła dokonać zmiany formy opodatkowania na ryczałt od dochodów spółek, jest zobowiązana do zamknięcia ksiąg rachunkowych oraz sporządzenia sprawozdania finansowego w terminie wynikającym z przepisów u.o.r. Skoro spółka nie sporządziła sprawozdania finansowego na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego pierwszy miesiąc opodatkowania ryczałtem, tj. na 31 stycznia 2022 r., w terminie trzech miesięcy od tego dnia, to nie został spełniony warunek przewidziany w art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p. Organ uznał przy tym, że przywołany przepis uzależnia możliwość opodatkowania ryczałtem m.in. od tego, czy podatnik sporządzi sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami u.o.r., co oznacza, że sprawozdanie to ma być sporządzone również w terminie wynikającym z tej ustawy.

Skarga do WSA

Nie zgadzając się z tym rozstrzygnięciem, strona złożyła skargę do WSA w Bydgoszczy. Zaskarżonej interpretacji zarzuciła naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p. poprzez błędną wykładnię przejawiającą się w błędnym rozumieniu obowiązku sporządzenia sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami u.o.r. poprzez uznanie, że sprawozdanie finansowe sporządzone i podpisane po przekroczeniu terminu wynikającego

z u.o.r. nie uprawnia do przejścia na ryczałt od dochodów spółek. Zarzuciła ponadto naruszenie przepisów postępowania w postaci art. 120 i art. 121 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (dalej jako o.p.) w zw. z 14h o.p. poprzez działanie organu w sposób podważający zaufanie skarżącej do organów podatkowych, jak również naruszenie art. 2a o.p. poprzez brak zastosowania przez organ zasady *in dubio pro tributario* poprzez dokonanie interpretacji przepisów na niekorzyść podatnika oraz naruszenie wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP zasady proporcjonalności poprzez nadmierny formalizm, który prowadzi do pozbawienia podatnika przysługującego mu prawa do skorzystania z opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, w tym również prowadzi do nierównego traktowania podatników przechodzących na opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek od początku roku i tych przechodzących na opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek w trakcie roku.

Oddalenie skargi

WSA w wyroku z 17 czerwca 2025 r., sygn. akt I SA/Bd 235/25 oddalił skargę, uznając, że interpretacja indywidualna nie narusza prawa. W uzasadnieniu wyroku sąd powołał się na art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p. oraz art. 45 ust. 1 oraz 1f u.o.r. Zacytował także art. 52 ust. 1, ust. 2 oraz ust. 2a u.o.r. Dokonując wykładni wskazanych przepisów, uznał, że sprawozdanie finansowe powinno być sporządzone w terminie 3 miesięcy od dnia bilansowego. Termin ten jest terminem ostatecznym i żaden dokument wewnętrzny nie może go wydłużać. Sam jednak fakt sporządzenia sprawozdania finansowego nie oznacza jeszcze, że jest to wiążąca deklaracja jednostki co do jej sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowego w roku obrotowym. Ostatecznego charakteru nabiera dopiero po złożeniu podpisu przez uprawnione do tego osoby. Podpisanie sprawozdania finansowego stanowi potwierdzenie, że spełnia ono wymagania przewidziane w ustawie. Osoba składająca podpis pod sprawozdaniem zapewnia też, że ów dokument jest rzetelny. Niepodpisanie sprawozdania finansowego uniemożliwia jego zatwierdzenie, a w następstwie także podział zysku. Sąd zauważył, że ryczałt od dochodów spółek wiąże podstawę opodatkowania z kategoriami prawa bilansowego. Powoduje to, że ważną rolę w tym modelu odgrywa sprawozdanie finansowe, które powinno spełniać wymagania wynikające z ustawy o rachunkowości. W przeciwnym razie dane wynikające ze sprawozdania nie mogą być wykorzystane dla celów podatkowych. Z przepisów u.o.r. wynika natomiast, że sprawozdanie finansowe powinno być sporządzone w terminie 3 miesięcy od zamknięcia ksiąg rachunkowych. Do tego czasu wszystkie wymagane elementy sprawozdania powinny być sporządzone. W rozpatrywanej sprawie sprawozdanie

finansowe skarżącej nie tylko nie zostało podpisane w ustawowym terminie, lecz nawet w tym terminie nie zostało sporządzone. Natomiast sporządzenie i podpisanie sprawozdania finansowego z przekroczeniem terminu wskazanego w ustawie o rachunkowości, nie uprawnia do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Sąd wskazał także, że nie można obowiązku sporządzenia sprawozdania finansowego – zgodnie z przepisami u.o.r. – rozpatrywać w kategoriach naruszenia zasady proporcjonalności czy nadmiernego rygoryzmu. W rezultacie sąd uznał, że zaskarżona interpretacja nie narusza art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, a także art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p., art. 2a o.p., art. 120 i art. 121 § 1 w zw. z art. 14h o.p.

Ocena stanowiska sądu

Przed przystąpieniem do analizy istoty rozstrzygnięcia warto zauważyć, że przedmiotowe orzeczenie zapadło w wyniku skargi wniesionej na interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego. Należy więc pamiętać, że sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną⁵. Zatem może tylko kontrolować, czy przepisy wskazane w skardze zostały naruszone przez organ interpretacyjny i to w sposób określony w skardze⁶. Jest to o tyle ważne, że w analizowanej sprawie uszła uwadze, zarówno organu podatkowego, jak i sądu, podstawa rozstrzygnięcia. Otóż podatnik we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej powołał się na art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p. oraz zacytował jego treść. Podobnie Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej posłużył się identyczną treścią przepisu oraz – co ciekawe – podobnie uczył WSA w uzasadnieniu wyroku. Problem nie polega jednak na powołaniu art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p., który jest kluczem do rozstrzygnięcia sprawy, a posłużeniu się treścią, która została ustalona dopiero przez art. 1 pkt 30 lit. c ustawy z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw⁷. Nowela w przywołanym zakresie weszła w życie z dniem 1 stycznia 2023 r. Podatnik natomiast złożył zawiadomienie o wyborze ryczałtu od dochodów spółek od 1 lutego 2022 r., a więc jeszcze w czasie obowiązywania poprzedniej wersji przepisu, czyli w wersji dodanej przez art. 2 pkt 65 lit. e ustawy z dnia 29 października 2021 r.⁸ Oznacza to, że podatnik, organ interpretacyjny oraz

⁵ Art. 57a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 935 z późn. zm.), dalej jako p.p.s.a.

⁶ M. Jagielska, A. Wiktorowska, P. Wajda, [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski, R. Stankiewicz (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, 2025, Legalis, komentarz do art. 57a, nb 3 oraz przywołane tam orzecznictwo.

⁷ Dz.U. z 2022 r., poz. 2180.

⁸ Dz.U. z 2021 r., poz. 2105.

sąd powołali się na niewłaściwe brzmienie przepisu. Jest to chyba najlepszy dowód na złożoność rozwiązań związanych z wyborem ryczałtu od dochodów spółek. Pytanie jednak, czy posłużenie się właściwym brzmieniem art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p. wpłynęłoby na rozstrzygnięcie sprawy. W uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej z 2022 r. wskazano bowiem, że zmiana treści przepisu w żaden sposób nie modyfikuje treści normy prawnej, która została zawarta w tym przepisie, lecz ma na celu ułatwić jej prawidłowe odczytanie. Ma ona za zadanie wyrażne wyartykułowanie prawa podatnika do wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego oraz doprecyzowanie, że w odniesieniu do zawiadomienia o wyborze ryczałtu od dochodów spółek – ZAW-RD, o którym mowa w analizowanym przepisie, odpowiednie zastosowanie znajduje art. 28j ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p.⁹ Innymi słowy, zmiana miała ulec treść przepisu, a norma prawna powinna pozostać bez zmian. O ile więc od strony materialnej powołanie się na niewłaściwe brzmienie przepisu nie powinno wpłynąć na treść wywodów sądu, to nie wiadomo, czy ze względu na art. 57a p.p.s.a. rozstrzygnięcie (oddalenie skargi) nie powinno zostać uznane za prawidłowe. Niestety, uzasadnienie wyroku nie dostarcza w tym zakresie wystarczających informacji, w szczególności co do treści skargi. Niemniej jednak przedmiotem niniejszej glosy nie są aspekty procesowe, a podstawa materialna rozstrzygnięcia.

Rozstrzygnięcie sądu wydaje się natomiast wątpliwe i to mimo faktu, że w przedstawionym stanie faktycznym sprawozdanie finansowe nie tyle nie zostało podpisane, ile w ogóle nie zostało sporządzone w terminie wynikającym z art. 52 ust. 1 u.o.r. Przechodząc do istoty zagadnienia, należy zauważyć, że art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p., będący podstawą rozstrzygnięcia, niesie za sobą trzy podstawowe problemy wymagające rozstrzygnięcia: po pierwsze, czy zamknięcie ksiąg rachunkowych i sporządzenie śródrocznego sprawozdania finansowego w ogóle może być traktowane jako warunek wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek; po drugie, w jakim terminie powinno zostać sporządzone sprawozdanie finansowe wskazane w powołanym przepisie; po trzecie, czy sprawozdanie to powinno zostać podpisane¹⁰.

Zgodność sprawozdania z przepisami o rachunkowości

Niniejsza glosa będzie dotyczyć pierwszego zagadnienia, w istocie kwestii fundamentalnej, a praktycznie pominiętej w rozważaniach sądu, mianowicie

⁹ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk nr 2544, Sejm IX kadencji, uzasadnienie projektu ustawy, s. 31.

¹⁰ T. Jezierski, *Sporządzenie śródrocznego sprawozdania finansowego przy wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek*, „Monitor Podatkowy” 2025, nr 3, s. 29.

czy sporządzenie śródrocznego sprawozdania finansowego może być w ogóle uznane za warunek skutecznego wyboru ryczałtu od dochodów spółek. W tym zakresie sąd ograniczył się zaledwie do wskazania treści art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p. i – jak wspomniano wcześniej – w brzmieniu nieznajdującym zastosowania w sprawie. Samo przytoczenie przepisu można poczytać albo jako przyjęcie założenia *clara non sunt interpretanda* albo jako wynik zastosowania art. 57a p.p.s.a. w połączeniu z treścią skargi. Podejście sądu jest jednak nieuzasadnione, a rozumienia art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p. z pewnością nie można rozpatrywać w kategorii oczywistości. Jako przykład niech posłuży nieprawomocny¹¹ wyrok WSA w Warszawie z 29 sierpnia 2023 r. w sprawie III SA/Wa 1335/23 dotyczącej kolejności działań podatnika wybierającego opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek. W uzasadnieniu tego wyroku sąd już wcześniej dopatrywał się oczywistości na tyle, że nawet nie uznał potrzeby sięgnięcia do wykładni systemowej czy funkcjonalnej. Jednak mimo tej rzekomej oczywistości dopatrywał się w treści przepisu normy, która z niego nie wynika. Następnie Minister Finansów wyprowadził z powołanego przepisu zupełnie inną normę niż WSA¹². Skoro w tym samym przepisie można dopatrywać się zupełnie różnych norm, o skrajnych konsekwencjach, to trudno uznać taki przepis za jasny, gdzie wystarczające jest poprzestanie na wykładni językowej czy samym powołaniu przepisu – a tak jednak stało się w analizowanym orzeczeniu. Wynika to zapewne z faktu, że dostrzeżenie sprzeczności, a nawet wyników wykładni językowej niedających się pogodzić z porządkiem konstytucyjnym, możliwe jest dopiero przy wyjściu poza stan faktyczny zakreślony wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej. Skarżąca spółka dała ku temu powód tylko częściowo, formułując zarzut naruszenia przepisów postępowania.

Odnosząc się do istoty rzeczy, należy zauważyć, że art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p. wymaga nie tyle sporządzenia sprawozdania finansowego, ale sprawozdanie to musi być sporządzone zgodnie z przepisami u.o.r. Zarówno w tym przepisie, jak i w całej ustawie nie przewidziano regulacji określającej, jaki powinien być zakres tej zgodności. *Lege non distinguente* tak sporządzone sprawozdanie musi być więc zgodne z każdym przepisem o rachunkowości, a nie tylko z przepisami dotyczącymi podpisania sporządzonego sprawozdania finansowego czy terminu jego sporządzenia¹³. Mało tego, żaden z przepisów

¹¹ Stan na 23 listopada 2025 r.

¹² Por. np. E. Prejs, *Zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem może zostać złożone przed rozpoczęciem nowego (niepełnego) roku podatkowego*. Komentarz do wyroku WSA w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2023 r., III SA/Wa 1335/23, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 11, s. 7 oraz interpretację ogólną Ministra Finansów z dnia 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.

¹³ Zagadnienia terminu sporządzenia i podpisania sporządzonego sprawozdania finansowego są przedmiotem zainteresowania podatników – por. np. interpretację indywidualną Dyrektora

ustawy nie formułuje usprawiedliwionych przyczyn niezgodności, nie stawia wymogu co do wpływu na wynik podatkowy czy finansowy podatnika, nie umożliwia późniejszej korekty dla usunięcia niezgodności ze skutkiem *ex tunc* czy nawet nie hierarchizuje konkretnych niezgodności, przypisując im stosowną wagę dla zachowania zasady proporcjonalności. Oznacza to w istocie, że jakakolwiek, najdrobniejsza nawet niezgodność sprawozdania śródrocznego z przepisami u.o.r. przekładałaby się na nieskuteczny wybór ryczałtu od dochodów spółek. Biorąc natomiast pod uwagę złożoność przepisów o rachunkowości oraz możliwość ich odmiennej wykładni, tak naprawdę żaden podatnik wybierający opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek w trakcie roku podatkowego nie miałby pewności, czy skutecznie dokonał wyboru, czyli w istocie czy spełnił wymagania formalne, a więc według jakich zasad jest opodatkowany. Zagadnienia nie można więc rozpatrywać tylko w kategoriach obciążenia obowiązkiem sporządzenia sprawozdania finansowego w terminie i jego podpisania, jak czyni to sąd w analizowanym orzeczeniu, ale obowiązkiem sporządzenia sprawozdania zgodnie ze wszystkimi przepisami o rachunkowości pod rygorem bezskuteczności wyboru opodatkowania ryczałtem.

Dla zachowania konstytucyjnej proporcjonalności należałoby więc szukać podstaw do stopniowania poziomu niezgodności i argumentować, że akurat niezgodność konkretnego rodzaju nie pozbawiła podatnika prawa do opodatkowania ryczałtem, a inna już tak. Złagodzenie rygorów wynikających z tak rozumianego przepisu spowodowałoby jednak, że zasady opodatkowania danego podmiotu wynikałyby w istocie z arbitralnej decyzji, a nie ustawy. W dodatku o zasadach opodatkowania konkretny podatnik dowiadywałby często po fakcie, kiedy organy skarbowe dokonywałyby weryfikacji zgodności śródrocznego sprawozdania finansowego z przepisami. Łączyłaby się z tym przecież odpowiedzialność skutkująca uszczerbkiem w majątku (odsetki za zwłokę) oraz odpowiedzialność karna skarbową. Wynik wykładni językowej, sugerujący przyjęcie, że sporządzenie śródrocznego sprawozdania finansowego jest warunkiem skutecznego wyboru ryczałtu od dochodów spółek, stoi więc w sprzeczności z podstawowymi wartościami konstytucyjnymi dotyczącymi opodatkowania, w szczególności zasadą ustawowej regulacji podatków, zasadą zaufania wyprowadzaną z art. 2 Konstytucji RP oraz zasadą proporcjonalności wywodzoną z tego przepisu jako przekroczenie przez ustawodawcę swobody regulacyjnej w zakresie intensywności represji¹⁴. Ustalenie takiej

Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 13 sierpnia 2024 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.191.2024.5.MK; z dnia 8 maja 2025 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.152.2025.1.MK; z dnia 11 kwietnia 2025 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.72.2025.1.SJ.

¹⁴ Nie znajdzie tutaj zastosowania dyskusyjny pogląd, jakoby utrata preferencji podatkowych, choć dolegliwa, nie może być wprost utożsamiana z sankcją (por. wyrok WSA w Gdańsku z 19 września 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 602/12). Wydaje się bowiem, że ryczałt od dochodów

sprzeczności daje natomiast podstawę do sięgnięcia do wykładni systemowej oraz wykładni celowościowej¹⁵.

Należy zauważyć, że analizowany art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p. dotyczy wyboru ryczałtu ze skutkiem przerwania trwającego roku podatkowego. Podatnik może jednak wybrać ryczałt od dochodów spółek od kolejnego roku podatkowego, bez przerywania trwającego roku podatkowego. Podstawą sporządzenia sprawozdania finansowego (w tym wypadku już rocznego) jest art. 12 ust. 2 pkt 1 oraz art. 45 ust. 1 u.o.r. Niemniej jednak ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie wiąże już sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego lub jego wadliwości ze skutecznością wyboru ryczałtu od dochodów spółek. Brak jest w tym zakresie stosownej podstawy prawnej. Należy więc zadać pytanie, dlaczego tylko w przypadku wyboru ryczałtu w trakcie roku podatkowego sporządzenie sprawozdania finansowego miałoby być warunkiem skutecznego wyboru ryczałtu, a w przypadku wyboru ryczałtu od nowego roku taki warunek nie został postawiony. Dla uniknięcia wątpliwości warto podkreślić, że pytanie nie dotyczy potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego. Pytanie dotyczy potrzeby zróżnicowania skutków niesporządzenia lub wadliwego sporządzenia sprawozdania finansowego dla wyboru ryczałtu od dochodów spółek. Ustawa nie daje odpowiedzi w tym zakresie, podobnie jak uzasadnienie projektu nowelizacji. Próżno szukać rozwiązania w u.o.r., a nawet rzeczowych argumentów na uzasadnienie potrzeby takiego zróżnicowania. Skoro więc brak było przesłanek postawienia takiego warunku w przypadku wyboru ryczałtu bez przerwania roku podatkowego, tym bardziej brak jest przesłanek w przypadku wyboru ryczałtu skutkującego przerwaniem roku podatkowego.

Zasada równości

Powyższe okoliczności od razu budzą skojarzenia z naruszeniem zasady równości zagwarantowanej art. 32 Konstytucji RP. Aby nie być gołosłownym, należy, po pierwsze, przypomnieć, że na obecnym etapie rozwoju orzecznictwa nie ma podstaw do stwierdzenia przeszkód, by art. 32 Konstytucji RP

spółek jako forma opodatkowania nie może być traktowany w kategorii ulgi lub zwolnienia *sensu stricto* czy *sensu largo*. Po pierwsze dlatego, że jest to w istocie podatek o odrębnej konstrukcji, bazujący na zysku netto skorygowanym zgodnie z art. 28m i nast. u.p.d.o.p.; po drugie, opodatkowanie ryczałtem wcale nie musi oznaczać zmniejszenia obciążenia podatkowego, co jest warunkiem uznania za ulgę lub zwolnienie. Z tej przyczyny pominięto w pracy rozważania na temat orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, dopuszczającego różnicowanie sytuacji podatników w kontekście ulg i zwolnień.

¹⁵ B. Brzeziński, [w:] B. Brzeziński i in. (red.), *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2024, s. 154. Por. np. uchwałę NSA z 17 grudnia 2007 r., sygn. akt I FPS 5/07; wyrok SN z 8 stycznia 1993 r., sygn. akt III ARN 84/92; wyrok NSA z 18 września 2003 r., sygn. akt II SA 2637/02.

odnosić nie tylko do organizacji obywateli, ale także do wszelkich osób prawnych prawa prywatnego. Takie stanowisko wydaje się przeważać w obecnym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (zob. np. wyrok z 24 kwietnia 2002 r., sygn. akt P 5/01 czy z 11 lipca 2012 r., sygn. akt K 8/10)¹⁶. Po drugie, adresatem prawa do równego traktowania są przede wszystkim władze publiczne, co wyraźnie stwierdza art. 32 ust. 1 Konstytucji RP¹⁷. Po trzecie, równość wymaga, by osoby znajdujące się w takiej samej sytuacji traktować tak samo, a osoby znajdujące się w odmiennej sytuacji – odmiennie¹⁸. Innymi słowy, wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowani równo, bez żadnych różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących¹⁹. Po czwarte, fundamentalny charakter zasady równości w demokratycznym państwie prawnym nie wyklucza możliwości uznania za zgodne z Konstytucją RP odmiennego traktowania podmiotów podobnych. Warunkiem *sine qua non* jest jasno sformułowane kryterium²⁰. Musi ono mieć charakter relewantny (racjonalnie uzasadniony), czyli pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz ma służyć realizacji tego celu i treści. Ponadto kryterium to musi mieć charakter proporcjonalny, czyli waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. W dodatku kryterium to ma pozostawać w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmiennie traktowanie podmiotów podobnych²¹.

Nie może także ująć uwadze, że równe traktowanie osób wymaga, by organy stosujące prawo dokonywały konkretyzacji norm generalno-abstrakcyjnych w normy konkretno-indywidualne bez nieuzasadnionego różnicowania. Innymi słowy, by nie traktowały odmiennie osób ze względu na takie ich cechy, które nie są prawnie relewantne²².

¹⁶ L. Garlicki, M. Zubik, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 2, Warszawa 2016, komentarz do art. 32, pkt 23. Tak też: W. Borysiak, L. Bosek, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP. Komentarz*, t. 1: *Art. 1–86*, Warszawa 2016, komentarz do art. 32, nb 94.

¹⁷ L. Garlicki, M. Zubik, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), op. cit., komentarz do art. 32, pkt 24.

¹⁸ Tak: P. Tuleja, [w:] P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radzewicz, P. Tuleja, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2023, komentarz do art. 32, s. 127, w oparciu o orzeczenie TK z 9 marca 1988 r., sygn. akt U 7/87.

¹⁹ Wyrok TK z 28 marca 2007 r., sygn. akt K 40/04.

²⁰ Wyroki TK: z 16 grudnia 1997 r., sygn. akt K. 8/97 i z 24 lutego 1999 r., sygn. akt SK 4/98.

²¹ Por. np. wyrok TK z 28 marca 2007 r., sygn. akt K 40/04; orzeczenie TK z 12 grudnia 1994 r., sygn. akt K 3/94.

²² P. Tuleja, [w:] P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radzewicz, P. Tuleja, op. cit., s. 129.

W analizowanym przypadku cechą istotną (relewantną) jest przynależność do kręgu podmiotów uprawnionych do wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Spośród tych podmiotów ustawodawca wyróżnił podmioty, które zamierzają wybrać opodatkowanie ryczałtem w trakcie roku podatkowego i z tego tytułu obciążyć ich o wiele dalej idącymi konsekwencjami niewykonania obowiązków, którym to obowiązkom niekoniecznie są w stanie podołać, a nawet nie są w stanie uzyskać potwierdzenia we właściwym czasie wypełnienia tych obowiązków. Tym samym w ramach jednej grupy podmiotów z tą samą cechą relewantną część podmiotów traktowana byłaby inaczej (bardziej restrykcyjnie), co świadczyłoby o naruszeniu konstytucyjnej zasady równości wobec prawa. Należałoby więc zbadać, czy przyjęte kryterium jest jednak dopuszczalne, a więc czy spełnia trzy podane wyżej założenia, czyli jest racjonalnie uzasadnione, proporcjonalne i pozostaje w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi. Jak wcześniej zauważono, skoro nie sposób wskazać nawet przyczyny tak przyjętego kryterium różnicującego sankcję i jej brak, to tym bardziej trudno dyskutować o jego racjonalności. Proporcjonalności także nie sposób się dopatrzeć, gdyż zabezpieczeniu jakiegoś to interesu miałyby służyć wprowadzenie tak dotkliwej sankcji akurat tylko w przypadku wyboru opodatkowania ryczałtem w trakcie roku podatkowego. Brak racjonalności i proporcjonalności nie pozwala więc uznać przyjętego kryterium za dopuszczalne. Wobec tego wykładnia zezwalająca na zastosowanie sankcji w postaci bezskuteczności wyboru ryczałtu od dochodów spółek w przypadku niesporządzenia śródrocznego sprawozdania finansowego lub sporządzenia go niezgodnie z przepisami o rachunkowości naruszałaby konstytucyjną zasadę równości wobec prawa.

Zasada proporcjonalności

W tym kontekście nie można pominąć wątpliwości co do proporcjonalności analizowanego wymogu, ale nie w oparciu o wcześniej przywołany art. 2 Konstytucji RP, ale art. 31 ust. 3 w zw. z art. 64 ust. 3. Ograniczone ramy publikacji umożliwiają postawienie w tym zakresie tylko podstawowych tez.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zauważono, że owe przepisy mogą być adekwatnymi wzorcami kontroli regulacji prawa daniowego w dwóch wypadkach. Po pierwsze, kiedy ustawodawca pod pozorem regulacji daninowej ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym (np. przez nadanie podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia). Po drugie, jeżeli regulacje daninowe normują nie sferę nakładania obowiązków daninowych, ale sferę realizacji tego obowiązku²³.

²³ Wyrok TK z 12 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 13/15.

Wydaje się, że właśnie drugi przypadek ma miejsce w przedmiotowej sprawie. O ile stosowanie art. 31 ust. 3 Konstytucji RP do oceny przepisów nakładających obowiązek podatkowy można uznawać za niedopuszczalne, to ocenie pod kątem zasady proporcjonalności podlega sposób realizacji obowiązku podatkowego, np. zakres nakładanych na podatników obowiązków mających w przekonaniu prawodawcy zapewnić realizację obowiązku podatkowego²⁴.

W świetle zasady proporcjonalności konstytucyjne ograniczenie praw i wolności wymaga spełnienia trzech kryteriów: przydatności, konieczności oraz proporcjonalności *sensu stricto*. Przydatność nakazuje, aby wprowadzona regulacja była w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków, konieczność (zasada najłagodniejszego środka) zakłada z kolei niezbędność dla ochrony interesu publicznego, któremu służy (jeśli istnieje kilka możliwych sposobów ograniczenia danego prawa konstytucyjnego ze względu na konstytucyjnie usprawiedliwiony cel, należy wybrać środek jak najmniej uciążliwy). Kryterium proporcjonalności w ścisłym tego słowa znaczeniu wymaga, aby korzyści wynikające z regulacji pozostawały w odpowiedniej proporcji do nakładanych przez nią ciężarów²⁵. Zasada przydatności wyraża więc wymóg racjonalności prakseologicznej, kryterium to jest precyzyjne i obiektywne, ale jego stosowanie wiąże się z wieloma trudnościami. Z kolei zasady konieczności (niezbędności) i proporcjonalności *sensu stricto* wyrażają wymóg racjonalności aksjologicznej²⁶.

Trudność w zastosowaniu testu proporcjonalności do normy z art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p. pojawia się już na etapie identyfikowania skutków, jakie miałyby wywołać w zamierzeniu ustawodawcy, a więc już na etapie testu przydatności. Jak wspomniano wcześniej, ustawodawca nie dał wyrazu swoim intencjom w uzasadnieniu projektu. Można co najwyżej próbować sformułować tezę, że powiązanie sporządzenia śródrocznego sprawozdania finansowego ze skutecznością wyboru ryczałtu ma zabezpieczyć faktyczne sporządzenie tego sprawozdania. Jest to jednak szukanie racjonalności ustawodawcy na siłę. Bardziej przekonująca jest teza, że sposób ujęcia normy wynika z niezauważenia pewnych konsekwencji podczas tworzenia nowego systemu opodatkowania, co przy tak skomplikowanym procesie jawi się jako całkiem prawdopodobne i naturalne. W takim jednak wypadku trudno byłoby mówić o przydatności dla wywołania określonych skutków, a więc i proporcjonalności, skoro skutki te nie miały być w ogóle wywołane. Pozostając przy życzliwej wykładni i przyjęciu, że zamierzonym skutkiem powiązania sporządzenia sprawozdania śródrocznego ze skutecznością wyboru ryczałtu było zabezpieczenie

²⁴ P. Selera, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 2017, nr 4, s. 56.

²⁵ Por. P. Tuleja, [w:] P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radziejewicz, P. Tuleja, op. cit., komentarz do art. 31; zob. także: wyrok TK z 11 kwietnia 2000 r., sygn. akt K 15/98.

²⁶ P. Selera, op. cit., s. 48.

sporządzenia tego sprawozdania, należy stwierdzić, iż wprowadzona regulacja jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków. Podatnik, który nie sporządzi sprawozdania śródrocznego, po prostu nie osiągnie zamierzonego celu, a więc nie zostanie objęty ryczałtem od dochodów spółek.

Należy zatem przeanalizować kryterium konieczności, a więc zasadę najłagodniejszego środka. Kryterium to nie zostało spełnione, a ustawodawca wybrał środek niezwykle uciążliwy. Uciążliwość ta wynika z przyczyn przedstawionych wcześniej. W tym miejscu należy tylko przypomnieć, że przede wszystkim podatnik nie może być pewny skuteczności wyboru ryczałtu (sposobu opodatkowania), gdyż sprawozdanie śródroczne nie tyle musi być sporządzone, co musi nastąpić zgodnie ze wszystkimi przepisami o rachunkowości, a jakiegokolwiek naruszenie któregokolwiek przepisu u.o.r. – o czym podatnik może nawet nie wiedzieć – skutkowałoby bezskutecznością wyboru. Właściwszym sposobem sankcjonowania niesporządzenia śródrocznego sprawozdania finansowego są przepisy karne skarbowe, które pozwalają uwzględnić całokształt przyczyn leżących u podstaw niesporządzenia śródrocznego sprawozdania zgodnie z przepisami o rachunkowości oraz pozwalają wymierzyć odpowiednio miarkowaną (proporcjonalną) sankcję, biorąc pod uwagę zakres uchybienia i winę. Niespełnienie kryterium konieczności oznacza natomiast naruszenie konstytucyjnej zasady proporcjonalności.

Rozważania co do trzeciego kryterium (proporcjonalność *sensu stricto*) są więc zbędne. W tym miejscu należy co najwyżej postawić tezę, że także i to kryterium nie zostało spełnione. Trudno dopatrzeć się proporcji między zabezpieczeniem obowiązku sporządzenia sprawozdania śródrocznego, które i tak nie z punktu widzenia objęcia ryczałtem nie musi być przedłożone właściwym organom, z ciężarem w postaci konsekwencji niesporządzenia tego sprawozdania.

Norma prawna z art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p.

Należałoby więc zadać pytanie, jaką normę prawną należy wywieść z art. 28j ust 5 u.p.d.o.p. Punktem wyjścia powinno być stwierdzenie, że przepisy u.p.d.o.p. oraz u.o.r. nie przewidują odrębnej podstawy prawnej zamknięcia ksiąg rachunkowych oraz sporządzenia śródrocznego sprawozdania finansowego w przypadku wyboru ryczałtu do dochodów spółek w trakcie trwania roku podatkowego²⁷. Obowiązek taki można wyprowadzić właśnie tylko z art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p. Ze względu na przerwanie roku podatkowego i rozpoczęcie opodatkowania według nowych zasad, bazujących na wyniku finansowym,

²⁷ Por. M. Wądołek, [w:] M. Guzek, J. Nowacki, M. Stefaniak, M. Wądołek, P. Wysocki, *Es-
toński CIT w praktyce*, Warszawa 2022, s. 205.

zamknięcie ksiąg oraz sporządzenie sprawozdania wydaje się natomiast konieczne. Tym samy przepis ten powinien być traktowany jako podstawa prawna obowiązku zamknięcia ksiąg i sporządzenia śródrocznego sprawozdania finansowego, a nie warunek objęcia ryczałtem od dochodów spółek²⁸.

W realiach rozpatrywanej sprawy oznacza to, że doszło do naruszenia art. 28j ust. 5 przez błędną wykładnię i przyjęcie, że wskazany przepis zawiera warunek objęcia ryczałtem od dochodów spółek. W istocie więc niesporządzenie sprawozdania finansowego lub sporządzenie go po terminie nie wpływa na objęcie ryczałtem od dochodów spółek.

Przedmiotem rozważań sądu były jeszcze dwie kwestie, mianowicie termin sporządzenia śródrocznego sprawozdania finansowego oraz jego podpisania. W przypadku sporządzenia śródrocznego sprawozdania finansowego należy zauważyć, że termin jego sporządzenia nie wynika z u.p.d.o.p., a z przepisów u.o.r. Sprawozdanie z art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p. nie jest sprawozdaniem rocznym, wobec czego nie można do niego stosować wprost art. 52 ust. 1–2e u.o.r., gdyż te dotyczą sprawozdania rocznego. Przepisy te znajdują zaledwie odpowiednie zastosowanie z mocy art. 52 ust. 3 u.o.r. ze wszystkimi tego konsekwencjami. Odpowiednie stosowanie przepisów oznacza przecież, że niektóre z nich znajdują zastosowanie wprost, inne ze zmianami, a inne w ogóle nie znajdują zastosowania. Otwiera to dopiero pole do dyskusji o terminie sporządzenia takiego sprawozdania z art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p., a nie rozstrzyga wątpliwości w tym zakresie.

Kwestia podpisania sprawozdania śródrocznego sporządzonego w oparciu o art. 28j. ust. 5 u.p.d.o.p. jest o wiele bardziej złożona. W dotychczas wydanych interpretacjach indywidualnych organy interpretacyjne nie mają wątpliwości, że podpis stanowi immanentny element sprawozdania finansowego, a zaskarżona interpretacja jest tego przykładem. Podobne stanowiska można spotkać w doktrynie²⁹, ale w zakresie dotyczącym rocznego sprawozdania finansowego, a nie sprawozdania śródrocznego sporządzanego dla celów objęcia estońskim CIT-em. W kontekście art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p. sformułowano także stanowisko, że skoro przywołany przepis wymaga jedynie sporządzenia sprawozdania finansowego, nie stawiając wymogu jego podpisania, to zasadna wydaje się teza, iż sprawozdanie śródroczne nie musi zostać podpisane dla uznania, że zostało sporządzone w świetle powołanego przepisu³⁰. Podstawą tego poglądu jest brzmienie art. 45 ust. 1f u.o.r. wprowadzonego przez art. 10 pkt 1 ustawy z dnia 26 stycznia 2018 r. o zmianie

²⁸ T. Jezierski, op. cit., s. 33.

²⁹ Por. np. A. Borys, S. Hońko, W. Majkowski, R. Szyszko, [w:] R. Szyszko (red.), *Spółka komandytowo-akcyjna. Komentarz*, 2023, Legalis, komentarz do art. 147, nb 96.

³⁰ T. Jezierski, op. cit., s. 31–33; por. także: M. Oleksy, P. Szołt, *Estoński CIT. Ryczałt od dochodów spółek*, Warszawa 2025, s. 112.

ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym oraz niektórych innych ustaw³¹, który rozróżnia sporządzenie sprawozdania finansowego oraz podpisanie sporządzonego sprawozdania. Pogląd ten znajduje umocowanie choćby w uzasadnieniu wyroku Sądu Okręgowego w Warszawie z 27 lutego 2018 r. w sprawie XVI GC 77/17, zgodnie z którym sprawozdanie finansowe niepodpisane istnieje i wywołuje skutki prawne, lecz nie może być zatwierdzone³².

Podsumowanie

Analizowany wyrok wpisuje się w dotychczasową linię interpretacyjną organów podatkowych, według których niesporządzenie śródrocznego sprawozdania finansowego w oparciu o art. 28j ust. 5 u.p.d.o.p. skutkuje bezskutecznością wyboru ryczałtu od dochodów spółek. Wykładnia ta jest jednak niezwykle wątpliwa, gdyż jest nie do pogodzenia z podstawowymi konstytucyjnymi wartościami dotyczącymi opodatkowania, w szczególności z zasadą ustawowej regulacji podatków, zasadą zaufania, zasadą proporcjonalności oraz zasadą równości wobec prawa.

Wydaje się, że nieakceptowane konsekwencje dotychczasowej linii interpretacyjnej organów podatkowych zostały dostrzeżone przez Ministerstwo Finansów. O ile można byłoby się spodziewać najwłaściwszego instrumentu w tym względzie, czyli interpretacji ogólnej, opartej na wykładni bazującej na wartościach konstytucyjnych, to podjęto prace legislacyjne mające na celu wprowadzenie „abolicji podatkowej”³³. Zaproponowane rozwiązania „abolicyjne” budzą jednak szereg wątpliwości – nie tylko natury fundamentalnej.

Wykaz literatury

- Brzeziński B. i in. (red.), *Polskie prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2024.
Czarny P., Florczak-Wątor M., Naleziński B., Radziejewicz P., Tuleja P., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2023.
Drożdżowski Ł., *O terminie podpisania rocznego sprawozdania finansowego*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2025, nr 3.
Garlicki L., Zubik M. (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 2, Wyd. Sejmowe, Warszawa 2016.

³¹ Dz.U. z 2018 r., poz. 398.

³² Por. wyrok SN z 10 lutego 2012 r., sygn. akt II CSK 350/11; Ł. Drożdżowski, *O terminie podpisania rocznego sprawozdania finansowego*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2025, nr 3, s. 48–54.

³³ Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustawy, zwnioskowany przez Ministra Finansów i Gospodarki, nr z wykazu UD116, Rządowe Centrum Legislacji, stan na dzień 23 listopada 2025 r.

- Guzek M., Nowacki J., Stefaniak M., Wądołek M., Wysocki P., *Estoński CIT w praktyce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Hauser R., Wierzbowski M., Stankiewicz R. (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, 2025, Legalis.
- Jezierski T., *Sporządzenie śródrocznego sprawozdania finansowego przy wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek*, „Monitor Podatkowy” 2025, nr 3.
- Oleksy M., Szot P., *Estoński CIT. Ryczałt od dochodów spółek*, C.H. Beck, Warszawa 2025.
- Safjan M., Bosek L. (red.), *Konstytucja RP. Komentarz*, t. 1: Art. 1–86, C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Selera P., *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 2017, nr 4.
- Szyszkowski R. (red.), *Spółka komandytowo-akcyjna. Komentarz*, 2023, Legalis.

Summary

Gloss to the judgment of the Voivodeship Administrative Court in Bydgoszcz of 17 June 2025, case No. I SA/Bd 235/25

Keywords: tax law, Estonian-CIT regime, lump-sum taxation, choice of the form of taxation, notification, financial statements, conditions for opting for lump-sum taxation.

In its judgment of 17 June 2025 in case No. I SA/Bd 235/25, the Voivodeship Administrative Court in Bydgoszcz held that the preparation and signing of an interim financial statement is a necessary condition for being subject to the lump-sum tax on corporate income (Estonian CIT regime). This ruling aligns with the interpretative approach adopted by the tax authorities.

The purpose of this commentary is to highlight the doubts underlying the court's reasoning in the present case, as well as in the contested interpretative approach.

According to the author, the interpretation of Article 28j(5) of the Corporate Income Tax Act adopted by both the court and the tax authorities is incompatible with fundamental constitutional values relating to taxation. These values include the principles of statutory regulation of taxes, trust, proportionality and equality before the law. A correct interpretation of Article 28j(5) should conclude that the cited provision merely establishes the legal basis for the obligation to close the accounts and prepare an interim financial statement and does not stipulate any condition for being subject to the lump-sum tax on corporate income.

Any doubts in this respect should be resolved through a general interpretation, such as a general tax ruling issued by the Minister of Finance, rather than by amending Article 28j(5).