



Minister Finansów i Gospodarki

Warszawa, 3 września 2026 roku

Sprawa: Interpelacja nr 19315 Pana Posła Janusza Kowalskiego w sprawie projektowanych zmian dotyczących ukrytych zysków w estońskim CIT w ramach projektu UD116.
Znak sprawy: DD8.054.6.2026
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Szanowny Pan
Włodzimierz Czarzasty
Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

w odpowiedzi na interpelację z dnia 25 sierpnia 2026 r. nr 19315 Pana Posła Janusza Kowalskiego w sprawie projektowanych zmian dotyczących ukrytych zysków w ryczałcie od dochodów spółek, przedstawiam następujące wyjaśnienia:

Projektowane zmiany dotyczące art. 28m ust. 3 ustawy CIT mają charakter doprecyzowujący. Ich celem jest jednoznaczne potwierdzenie sposobu rozumienia obowiązujących przepisów w zakresie kwalifikacji określonych świadczeń jako ukrytych zysków oraz usunięcie pojawiających się w praktyce stosowania prawa wątpliwości interpretacyjnych.

Ministerstwo Finansów konsekwentnie prezentuje stanowisko, zgodnie z którym dla powstania dochodu z tytułu ukrytych zysków decydujące znaczenie ma wykonanie świadczenia spełniającego przesłanki określone w art. 28m ust. 3 ustawy CIT. Przepisy te nie uzależniają kwalifikacji świadczenia jako ukrytego zysku od momentu wypracowania zysku, z którego świadczenie jest pokrywane, ani od źródła jego finansowania. W treści obowiązujących przepisów brak jest przesłanki nakazującej ustalenie, czy dane świadczenie zostało pokryte z zysków wypracowanych przed rozpoczęciem opodatkowania ryczałtem, czy też z zysków osiągniętych już w okresie korzystania z tej formy opodatkowania.

Jednocześnie należy zauważyć, że ustawodawca w sposób wyraźny odwołał się do momentu wypracowania zysku w regulacji dotyczącej dochodu z tytułu podzielonego zysku, o którym mowa w art. 28m ust. 1 pkt 1 ustawy CIT. Ograniczenie takie nie zostało natomiast przewidziane w odniesieniu do dochodu z tytułu ukrytych zysków. W ocenie Ministerstwa Finansów brak jest zatem podstaw do wprowadzania takiego warunku w drodze wykładni przepisów.

Potrzeba doprecyzowania przepisów wynika z rozbieżności interpretacyjnych, jakie pojawiły się w praktyce stosowania regulacji dotyczących ukrytych zysków. W części orzeczeń sądów administracyjnych przyjęto, że dochód z tytułu ukrytych zysków może powstać wyłącznie w odniesieniu do świadczeń finansowanych z zysków wypracowanych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. W innych rozstrzygnięciach prezentowane jest stanowisko zbieżne z wykładnią przyjmowaną przez organy Krajowej Administracji Skarbowej. Ministerstwo Finansów dostrzega występowanie tych rozbieżności, jednak po przeprowadzeniu analiz nadal podziela stanowisko oparte na literalnym brzmieniu art. 28m ust. 3 ustawy CIT, zgodnie z którym źródło finansowania świadczenia nie stanowi przesłanki warunkującej powstanie dochodu z tytułu ukrytych zysków.

Ministerstwo Finansów nie podziela stanowiska, zgodnie z którym źródło finansowania świadczenia powinno determinować jego kwalifikację podatkową. W ocenie Ministerstwa przepisy dotyczące ukrytych zysków odnoszą się do świadczenia o charakterze dystrybucyjnym realizowanego na rzecz wspólnika lub podmiotu powiązanego, a nie do momentu wypracowania zysku, z którego świadczenie jest pokrywane. Odmienna wykładnia prowadziłaby w istocie do wprowadzenia dodatkowej przesłanki normatywnej niewynikającej z treści art. 28m ust. 3 ustawy CIT.

Odnosząc się do podnoszonego w interpelacji zarzutu ponownego opodatkowania należy wskazać, że opodatkowanie dochodu osiągniętego przez spółkę przed wyborem ryczałtu oraz opodatkowanie dochodu z tytułu ukrytych zysków dotyczą odmiennych zdarzeń podatkowych. W pierwszym przypadku opodatkowaniu podlega dochód uzyskany przez podatnika na zasadach ogólnych. W drugim przypadku opodatkowaniu podlega świadczenie o charakterze dystrybucyjnym wykonane na rzecz wspólnika lub podmiotu powiązanego w okresie opodatkowania ryczałtem.

Jednocześnie argument o ponownym opodatkowaniu zakłada możliwość jednoznacznego ustalenia zarówno źródła pokrycia danego świadczenia, jak i zakresu, w jakim zysk stanowiący źródło tego pokrycia był wcześniej objęty opodatkowaniem podatkiem dochodowym. Założenie takie budzi jednak istotne wątpliwości.

Należy zauważyć, że źródło pokrycia świadczenia stanowi kategorię o charakterze bilansowym. Zysk jest elementem kapitałów własnych spółki i nie jest tożsamy ze środkami pieniężnymi wykorzystywanymi do realizacji wypłat. Po przeznaczeniu zysków na kapitały własne ulegają one agregacji z innymi pozycjami kapitałowymi, natomiast środki pieniężne pozostające w dyspozycji spółki nie podlegają identyfikacji według źródła ich pochodzenia. W konsekwencji przypisanie konkretnego świadczenia do określonego historycznego zysku może być w praktyce znacznie utrudnione lub niemożliwe do przeprowadzenia w sposób niebudzący wątpliwości.

Ponadto zysk finansowy nie stanowi kategorii podatkowej i nie może być utożsamiany z wartością faktycznie objętą opodatkowaniem podatkiem dochodowym. Pomiedzy wynikiem finansowym a podstawą opodatkowania po odliczeniach występuje szereg elementów konstrukcyjnych podatku dochodowego, takich jak wyłączenia przychodów i kosztów, zwolnienia dochodów, odliczenia od dochodu czy też odliczenia od podstawy opodatkowania. W konsekwencji nie istnieje prosty związek pomiędzy wartością zysku wykazanego dla celów

bilansowych a wartością faktycznie objętą opodatkowaniem podatkiem dochodowym.

W praktyce gospodarczej możliwe są sytuacje, w których podatnik wykazuje znaczny zysk przy ograniczonej płynności finansowej, jak również sytuacje odwrotne, gdy podatnik dysponuje środkami pieniężnymi, lecz nie wykazuje zysku możliwego do podziału. Może również dochodzić do powstania zysku bilansowego bez wystąpienia odpowiadającego mu dochodu podatkowego. Z tego względu źródło pokrycia świadczenia, identyfikowane na podstawie pozycji kapitałów własnych spółki, nie daje podstaw do jednoznacznego ustalenia, czy oraz w jakim zakresie wartość odpowiadająca temu świadczeniu była uprzednio faktycznie opodatkowana podatkiem dochodowym.

Tym samym uzależnianie kwalifikacji dochodu z tytułu ukrytych zysków od momentu wypracowania zysku, z którego świadczenie jest pokrywane, prowadziłoby do nadania przesądzającego znaczenia kryterium, które nie wynika z treści art. 28m ust. 3 ustawy CIT oraz jest niemożliwe do obiektywnej weryfikacji.

Projektowane rozwiązanie nie ogranicza możliwości rozdysponowania zysków wypracowanych przed rozpoczęciem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Zyski te mogą zostać wypłacone wspólnikom w klasycznej formie dywidendy. Wypłata taka nie podlega opodatkowaniu ryczałtem jako dochód z tytułu podzielonego zysku, ponieważ art. 28m ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy CIT odnosi się wyłącznie do zysków wypracowanych w okresie opodatkowania ryczałtem. Projektowane rozwiązanie nie pozbawia zatem wspólników możliwości korzystania z zysków osiągniętych przed wejściem do systemu ryczałtu, lecz ma zapewnić, aby transfer wartości do wspólników dokonywany w formach innych niż klasyczna dywidenda podlegał jednolitym zasadom opodatkowania przewidzianym dla instytucji ukrytych zysków.

Należy również podkreślić, że celem projektowanej zmiany nie jest objęcie opodatkowaniem wszelkich świadczeń realizowanych pomiędzy spółką a wspólnikiem. W projektowanej definicji zachowano przesłankę związku świadczenia z prawem do udziału w zysku. Oznacza to, że regulacja nadal obejmować będzie wyłącznie świadczenia o charakterze dystrybucyjnym, natomiast poza jej zakresem pozostaną świadczenia wynikające z rzeczywistych i gospodarczo uzasadnionych relacji operacyjnych pomiędzy spółką a wspólnikiem lub podmiotem powiązanym.

Odnosząc się do kwestii umorzenia udziałów należy wskazać, że wynagrodzenie wypłacane wspólnikowi z tego tytułu zostało wprost wymienione w katalogu przykładowych świadczeń stanowiących ukryte zyski. W konsekwencji, jeżeli spełnione są przesłanki określone w art. 28m ust. 3 ustawy CIT, źródło finansowania tego świadczenia pozostaje bez wpływu na jego kwalifikację podatkową.

Ministerstwo Finansów analizowało zarówno argumenty prezentowane w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak i stanowiska zgłaszane w toku prac nad projektem. Po przeprowadzeniu tych analiz uznano jednak, że prawidłowe jest utrzymanie wykładni opartej na literalnym brzmieniu przepisów oraz jednoznaczne doprecyzowanie tej kwestii w ustawie.

Odnosząc się do pytania dotyczącego danych statystycznych uprzejmie informuję, że Ministerstwo Finansów nie posiada danych pozwalających na określenie liczby podatników opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek, którzy posiadają

jednocześnie niepodzielone lub zatrzymane zyski wypracowane przed wyborem tej formy opodatkowania. Dane gromadzone przez administrację podatkową nie pozwalają na wyodrębnienie takiej kategorii podatników.

Z wyrazami szacunku,

Z upoważnienia Ministra Finansów i Gospodarki

Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu

w Ministerstwie Finansów