



Warszawa 25.09.2025

BZG/SH/WD/ 812 /2025

Pan
Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu
w Ministerstwie Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

**Stowarzyszenie
Księgowych w Polsce
Zarząd Główny**

ul. Górnośląska 5
00-443 Warszawa

tel. 22 583 49 30

sekretariat@skwp.pl
www.skwp.pl

**Działamy
dla księgowych
od 1907 r.**

KRS 0000101063
Sąd Rejonowy w Warszawie
XII Wydział Gospodarczy
NIP 526-030-79-56

Szanowny Panie Ministrze,

W odpowiedzi na pismo z dnia 16 września 2025 r. (DD2.8200.13.025), uprzejmie dziękujemy za przekazanie nam do zaopiniowania projektu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dot. zmian w PIT i CIT – UD116.

Po przeprowadzonej analizie, zgłaszamy do ww. projektu uwagi, które zamieszczone zostały w tabelarycznym załączniku do niniejszego pisma.

W imieniu Ekspertów SKwP



Stowarzyszenie Księgowych w Polsce
jest członkiem Międzynarodowej
Federacji Księgowych (IFAC)

dr hab. Stanisław Hońko, prof. US
Prezes

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/ Propozycja zmian zapisu
1.	art.10 ust. 3a ustawy o PIT Odpłatne zbycie rzeczy ruchomych nabytych nieodpłatnie	SKwP	Proponowane rozwiązanie, wydłużające do trzech lat okres warunkujący wyłączenie z opodatkowania odpłatnego zbycia rzeczy nabytej uprzednio nieodpłatnie – spowoduje nieuzasadnione zróżnicowanie sytuacji prawno-podatkowej podatników w związku z dokonaniem transakcji zbycia rzeczy ruchomej. Zmiany w tym zakresie pociągną za sobą szereg obowiązków a zarazem wątpliwości po stronie osoby, która otrzymała rzecz nieodpłatnie, np. tytułem darowizny od członków swojej rodziny. Na zbywcy rzeczy ciążyć będą obowiązki w zakresie „historycznego” ustalenia czy i w jakich celach przekazana mu rzecz była uprzednio wykorzystywana przez jej poprzedniego właściciela. Zbywca rzeczy otrzymanej nieodpłatnie może nie mieć wiedzy, czy osoba fizyczna, która mu daną rzecz przekazała nieodpłatnie, np. tytułem umowy darowizny, wykorzystywała daną rzecz na potrzeby związane z działalnością gospodarczą na podstawie umowy leasingu, o której mowa w art. 23b ust. 1. W związku z transakcją zbycia rzeczy otrzymanej nieodpłatnie zbywca będzie zobowiązany do pozyskania szczegółowych informacji, w tym informacji czy dana rzecz była czy też nie była wycofana z działalności podatnika. W konsekwencji zbywca rzeczy otrzymanej nieodpłatnie będzie zobligowany do ustalania i weryfikowania, czy przy sprzedaży rzeczy otrzymanej nieodpłatnie dotyczy go 6- miesięczny, czy też 3- leni okres posiadania rzeczy warunkujący wyłączenie z opodatkowania przychodu uzyskanego ze sprzedaży. Proponowana treść przepisu doprowadzi do tego, że to zbywca rzeczy nabytej nieodpłatnie będzie ponosił odpowiedzialność za ewentualne pomyłki lub brak możliwości pozyskania informacji od podatnika, który daną rzecz przekazał mu nieodpłatnie. Przy aktualnej konstrukcji proponowanego przepisu nie wiadomo też, czy zbywca rzeczy otrzymanej nieodpłatnie ma analizować, czy dana rzecz była wykorzystywana na podstawie umowy leasingu w działalności ostatniego właściciela tej rzeczy, czy „kiedykolwiek”, tj. również u innych wcześniejszych właścicieli tej rzeczy. Jeżeli projektodawca dostrzega działania optymalizacyjne dokonywane u podatników prowadzących pozarolnicze działalności gospodarcze to powinien zaproponować przepisy uszczelniający, które

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/ Propozycja zmian zapisu
			będą skutkowały obciążeniami podatkowymi po stronie tych właśnie osób, a nie po stronie osób będących nabywcami rzeczy otrzymanych nieodpłatnie. Wnosimy zatem o zaniechanie zmian w zaproponowanym kształcie
2.	art. 21 ust. 25b-25d ustawy o PIT. Zmiany w zakresie „Ulgi mieszkaniowej”	SKwP	Projektodawca planuje wprowadzić mechanizm uniemożliwiający korzystanie z ulgi mieszkaniowej osobom, które są już właścicielem innych nieruchomości mieszkalnych. Z treści projektowanego art. 21 ust. 25b. wynika, że skorzystanie z ulgi mieszkaniowej będzie możliwe pod warunkiem, że w okresie od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, podatnik nie będzie właścicielem innej nieruchomości mieszkalnej, albo będąc nim, w tym samym okresie, przenieść ich własność na rzecz osób zaliczonych do I grupy podatkowej w rozumieniu przepisów o podatku od spadków i darowizn, Skarbu Państwa lub gminy. Podkreślić należy, że proponowana treść przepisów stoi w sprzeczności z aktualnymi warunkami rynkowymi a tym samym z zasadami dokonywania wielu transakcji odpłatnego zbycia nieruchomości. Otóż w wielu sytuacjach, podatnicy nie mając środków finansowych na sfinansowanie całości kosztów nabycia nowego np. większego od dotychczasowego, mieszkania, w pierwszej kolejności zawierają jedynie umowy przedwstępne zbycia swoich nieruchomości. Dalej zaś będąc formalnie właścicielem dotychczas posiadanej nieruchomości wydatkują środki finansowe uzyskane z umowy sprzedaży przedwstępnej na zakup nowej nieruchomości. Zatem wprowadzenie warunku polegającego na zakazie „bycia właścicielem” nieruchomości mieszkalnej w okresie przeznaczonym na wydatkowanie pieniędzy na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych (np. zakup innej nieruchomości) spowoduje, że ulga mieszkaniowa będzie jedynie iluzoryczna, a tym samym niedostępna dla wielu podatników, których sytuacja majątkowa i finansowa nie jest łatwa. Wiele rodzin, ze względu na konieczność zamieszkiwania, a tym samym konieczność zaspokajania swoich potrzeb mieszkaniowych nie może pozwolić sobie na definitywne wyzbycie się własności dotychczas posiadanych nieruchomości, celem nabycia innej. Dodatkowo wprowadzenie uregulowań w tym kształcie spowoduje wiele problemów interpretacyjnych oraz niepotrzebnych sporów sądowych. Proponujemy zatem aby przy uldze mieszkaniowej zrezygnować, z zastrzeżenia wskazującego na brak własności innych nieruchomości mieszkalnych w okresie przeznaczonym na wydatkowanie przychodu ze

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/ Propozycja zmian zapisu
			zbycia na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych. Powyższego problemu nie niweluje zastrzeżenie w projektowanym art. 21 ust. 25d, wskazujące, że na potrzeby stosowania ulgi nie uwzględnia się jednej nieruchomości objętej wspólnością majątkową małżeńską. Wszak w obecnych realiach życiowych i rynkowych bardzo dużo rodzin w Polsce żyje w nieformalnych związkach posiadając majątek odrębny. Wprowadzanie uregulowań w tym kształcie spowoduje niekorzystny stan prawny, a tym samym brak możliwości korzystania z ulgi mieszkaniowej dla rodzin, które nie decydują się na formalne zawarcie związku małżeńskiego. Zdecydowanie wystarczającym zabiegiem legislacyjnym jest zaproponowana przez projektodawcę zmiana polegająca na zastąpieniu dotychczasowego sformułowania „na cele mieszkaniowe” wyrazami „na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych”. Wnosimy zatem o zaniechanie zmian w zaproponowanym kształcie.
3.	Art. 4 ustawy nowelizującej (przepis przejściowy)	SKwP	Wątpliwości budzą proponowane przez projektodawcę przepisy przejściowe dotyczące zmian w zakresie ulgi mieszkaniowej. Art. 4 projektu stanowi, że do przychodów (dochodów) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c ustawy zmienianej w art. 1, nabytych, a w przypadku wybudowanych – oddanych do użytkowania, do dnia 31 grudnia 2025 r., stosuje się przepisy ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym. Czyli podatnicy, którzy nabędą nieruchomość do dnia 31 grudnia 2025 r., będą mogli korzystać z ulgi mieszkaniowej na dotychczasowych korzystnych zasadach, pomimo, że mogą oni być już właścicielami wielu innych nieruchomości o charakterze mieszkalnym. Jeżeli ustawodawca chce ograniczyć korzystanie z ulgi mieszkaniowej, to oczywiście przy zachowaniu odpowiedniego vacatio legis, powinien zaproponować takie rozwiązania, które obejmą wszystkich podatników na równych zasadach niezależnie od okresu nabycia nieruchomości.
4.	Art. 28m ust. 3 pkt 3 ustawy o CIT Zaliczenie do ukrytych zysków wszelkich opłat wynikających z umowy najmu, dzierżawy lub innej	SKwP	Proponowana zmiana budzi uzasadnione wątpliwości. Zaliczenie do ukrytych zysków wszelkich opłat wynikających z umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze – spowoduje nieuzasadnione i nadmierne obciążenia podatkowe dla wszystkich podatników, którzy korzystają z opodatkowania w formie ryczałtu od dochodów spółek i jednocześnie korzystają w działalności z wynajętej infrastruktury technicznej. Znaczna ilość spółek, która

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/ Propozycja zmian zapisu
	umowy o podobnym charakterze		korzysta z estońskiego CIT prowadzi prężne działalności dające wiele miejsca pracy. Przy czym są to niekiedy działalności, w których wykorzystywany jest majątek prywatny wspólników tych spółek lub członków ich rodziny. Niczym nieuzasadnione jest nakładania podatku na transfery w zakresie umów najmu i dzierżawy zawarte pomiędzy spółką a podmiotem powiązanym w okolicznościach kiedy wynagrodzenia pobierane za tego rodzaju usługi są ustalane na warunkach rynkowych. Przy zaproponowanej konstrukcji przepisów rodzą się pytania, mianowicie dlaczego ustawodawca decyduje się na uznanie za ukryty zysk przychodów uzyskiwanych w oparciu o umowy najmu i dzierżawy, w okolicznościach kiedy przychody z tytułu działalności gospodarczych osiąmane przez wspólników lub podmioty powiązane nie są zaliczane do ukrytych zysków Wzorem dotychczasowych uregulowań wynikających z art. 28m ust 4 pkt 1 ustawy o CIT, wydaje się, że lepszym rozwiązaniem dla projektodawcy byłoby wprowadzenie „jakiegoś” limitu kwotowego (wartościowego), powyżej którego przychody z umów najmu czy dzierżawy byłyby dopiero uznawane za ukryty zysk. Alternatywą mogłoby być również przyjęcie, że ukrytym zyskiem byłyby opłaty z tyt. np. najmu czy dzierżawy w takiej części, w jakiej ich wartość odbiega od wartości rynkowej. Opodatkowanie każdej, nawet rynkowej należności z tytułów wskazanych w projekcie ustawy zmieniającej spowoduje, że spółki na CIT estońskim będą „zmuszone” do szukania w tym zakresie kontrahentów „z zewnątrz” – nawet jeżeli będzie to ekonomicznie nieuzasadnione i nieopłacalne. Wnosimy zatem o zaniechanie zmian w zaproponowanym kształcie.
5.	Art. 30ca ust. 1a-1c ustawy o PIT, art. 24d ust. 1a-1c ustawy o CIT	SKWP	Proponowane zmiany w zakresie IP Box spowodują podmiotowe, a nie przedmiotowe ograniczenie preferencji (o które, jak można wywnioskować z uzasadnienie do projektu ustawy – chodzi ustawodawcy). Warunek zatrudnienia co najmniej 3 osób na umowę o pracę lub wypłacanie odpowiednio wysokich wynagrodzeń na rzecz zleceniobiorców spowoduje, że nawet Ci jednoosobowi przedsiębiorcy, którzy faktycznie mają wkład w dostarczanie realnych, znaczących innowacji do gospodarki, utracą prawo do korzystania z tej preferencji. Utrzymają ją natomiast podmioty zatrudniające określoną liczbę osób – nie spowoduje to, że zmieni się „jakość” podatników korzystających z ulgi i wytwarzanych przez nich innowacji, a jedynie ich ilość. Wprowadzenie rozwiązania w takim kształcie, jak przedstawione w

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/ Propozycja zmian zapisu
			projekcie ustawy, uderzy w szczególności we <i>freelancerów</i>, natomiast wcale nie wyeliminuje korzystania z ulgi przez te podmioty, które w ocenie ustawodawcy nie wytwarzają innowacji realnie wpływających na rozwój polskiej gospodarki. Wnosimy zatem o zaniechanie zmian w zaproponowanym kształcie
6.	Art. 22i ust. 8 i 9 ustawy PIT oraz art. 16i ust. 8 i 9 ustawy CIT Zmiany wprowadzające zakaz wstecznej zmiany stawek amortyzacyjnych	SKwP	Proponowana zmiana legislacyjna zakończy co prawda trwający od kilku lat spór pomiędzy podatnikami, a organami podatkowymi (w którym, jak na razie zdaniem sądów administracyjnych rację mają jednak podatnicy), ale nie będzie to rozstrzygnięcie korzystne dla przedsiębiorców. Obecnie, uwzględniając utrwaloną już praktykę interpretacyjną, jedynym ograniczeniem (czasowym) dla podatnika w zakresie obniżenia stawek amortyzacyjnych jest przedawnienie zobowiązania podatkowego. Zmiana stawek amortyzacyjnych jest możliwa nawet kilka lat wstecz, co ułatwia planowania podatkowe i zarządzanie podatkowym ryzykiem. Obniżenie stawek amortyzacyjnych jest obecnie stosowane najczęściej w tych przypadkach, kiedy podatnik przez kilka lat ponosi stratę – dopiero wtedy decyduje się na obniżenie stawek, a zazwyczaj nie robi tego w przypadku, gdy strata ma charakter „incydentalny”, tzn. wystąpiła tylko w jednym roku podatkowym. Proponowane zmiany spowodują, że przedsiębiorcy ponoszący stratę nawet po raz pierwszy od początku prowadzenia działalności gospodarczej, chcąc obniżyć dla tego roku koszty amortyzacji, będą musieli niejako zapobiegawczo dokonać tego już od razu – bezpośrednio po zakończeniu roku zamkniętego stratą podatkową. Należy zwrócić uwagę, że wyższa (nieobniżona) amortyzacja w okresie straty powoduje, że owa strata jest wyższa. Stratę można natomiast rozliczyć w ciągu 5 następnych lat podatkowych. Jeżeli podatnik znajduje się w trudnej sytuacji spowodowanej np. ciągiem niekorzystnych zdarzeń gospodarczych (tak jak w przeciągu 5 ostatnich lat – najpierw pandemia COVID, a zaraz później wojna w Ukrainie), to może się okazać, że możliwość rozliczenia części straty przepadnie, ze względu na upływ okresu do jej rozliczenia (a ponadto rozliczanie straty objęte jest dodatkowymi, innymi ograniczeniami). Rozstrzygnięcie sporu w zakresie wstecznej korekty stawek amortyzacyjnych należy ocenić pozytywnie, natomiast w dobie niekorzystnych warunków otoczenia gospodarczego (wzrost kosztów energii, surowców, wynagrodzeń, ograniczenia formalne i środowiskowe) sposobem rozstrzygnięcia mogłaby z pewnością być taka zmiana przepisów, która pozostawałaby spójna z obecną utrwaloną linią orzecniczą sądów administracyjnych w tym przedmiocie.

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/ Propozycja zmian zapisu
			Wnosimy zatem o zaniechanie zmian w zaproponowanym kształcie
7.	Art. 28h ust. 4 ustawy o CIT Zmiany w zakresie rozdysponowanego dochodu z tytułu zysku netto w ryczałcie od dochodów spółek	SKwP	Na mocy zaproponowanych uregulowań, u podatników którzy zrezygnowali z opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek lub utracili prawo do tego modelu opodatkowania – przyjmować się będzie domniemanie (fikcję), że każdy wypłacany zysk po wyjściu z estońskiego cit. pochodzi z okresu opodatkowania ryczałtem. Tym samym wypłata zysków, nawet tych wygospodarowanych przed wejściem w model estoński, a więc tych, które pochodzą z dochodów już opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób prawnych w stawce 19% lub 9% - będzie wiązała się z koniecznością opodatkowania zysków ponownie. Tym razem na zasadach przewidzianych dla ryczałtu od dochodów spółek Oczywistym jest, że projektowane rozwiązanie doprowadzi do podwójnego opodatkowania zysków wygenerowanych przez podatników CIT, którzy zdecydowali się wybrać opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek przy jednoczesnym zatrzymaniu (niewypłacaniu) zysków zgromadzonych w okresie poprzedzającym wybór estońskiego CIT. Zyski zatrzymane na kapitałach zapasowych lub rezerwowych, a więc zyski, które dotychczas nie zostały przez wspólników skonsumowane, np. w formie dywidendy, nie mogą podlegać opodatkowaniu drugi raz. Zyski wygospodarowane przed wejściem w model estoński stanowią odpowiednik dochodu podatkowego opodatkowanego już raz CIT klasycznym. Podatnik, którzy zrezygnuje lub utraci prawo do modelu estońskiego, powinien mieć prawo do swobodnej decyzji w zakresie roku, czy okresu, z którego zysk ma być przeznaczony do wypłaty z zachowaniem logicznych i racjonalnych zasad ich opodatkowania. Nie sposób zaakceptować nowej koncepcji projektodawcy, która ma doprowadzić do tego, że każde rozdysponowanie zysku, następujące po rezygnacji z opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek lub utracie prawa do korzystania z tej formy opodatkowania, będzie wiązało się z koniecznością zapłaty ryczałtu (estońskiego CIT) z tytułu rozdysponowanego zysku niezależnie od tego, czy wypłacany lub dystrybuowany zysk faktycznie został osiągnięty w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Proponowane rozwiązania doprowadzą, dla przykładu do takich sytuacji, w której podatnik, który w ogóle nie osiągnął zysku w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, rezygnując aktualnie z tego modelu opodatkowania - będzie musiał zapłacić „za karę”

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/ Propozycja zmian zapisu
			estoński CIT jeśli tylko zdecyduje się na dystrybucję zysków wygospodarowanych w okresie przed wejściem w model opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. W uzasadnieniu projektu do omawianej zmiany czytamy, iż mając na uwadze „potencjalne problemy” z wyegzekwowaniem należnego ryczałtu od dochodu z tytułu zysku netto proponuje się wprowadzenie zasady, że w przypadku dokonania wypłaty zysku lub jego dystrybucji w jakiegokolwiek formie, przyjmuje się, że nastąpiła ona z dochodu z tytułu zysku netto, osiągniętego w okresie opodatkowania ryczałtem. Potencjalne problemy z egzekwowaniem należnych kwot podatku powinny być przez projektodawcę rozwiązywane czy też eliminowane z wykorzystaniem innych narzędzi prawnych, niż poprzez takie zmiany legislacyjne, które będą miały niekorzystny, fiskalny wpływ na sytuację ekonomiczną wielu spółek, które zdecydowały się na wybór opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Wnosimy zatem o zaniechanie jakichkolwiek zmian w tym obszarze.
8.	Art. 38zb. Ustawy o CIT	SKwP	Projektowana zmiana ma na celu usankcjonowanie pewnych niejasności w zakresie skuteczności wyboru opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w trakcie trwającego roku podatkowego. Projektowany przepis stanowi, iż uznaje się, że podatnicy, którzy w celu wybrania opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek: 1) w terminie określonym art. 28j ust. 5, jednak nie później niż do dnia 31 sierpnia 2025 r., zamknęli księgi rachunkowe oraz 2) sporządzili sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości, które w terminie 3 miesięcy od właściwego dnia bilansowego zostało podpisane przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych – skutecznie wybrali opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek, choćby sprawozdanie to nie zostało podpisane przez kierownika jednostki lub zostało podpisane przez tego kierownika po upływie terminu Zgodzić należy się z projektodawcą, że wymóg złożenia właściwych podpisów pod sprawozdaniem znajduje podstawę zarówno w przepisach prawa, jak i w praktyce rachunkowej. W ocenie Ministerstwa Finansów, sprawozdanie, sporządzane jest zgodnie z przepisami o rachunkowości, jeżeli m.in.: ✓ Zostało sporządzone we właściwej formie (elektronicznej),

Lp.	Jednostka redakcyjna, której uwaga dotyczy	Podmiot zgłaszający	Uwaga/ Propozycja zmian zapisu
			✓ Zostało podpisane (we właściwej formie - elektronicznej) zarówno przez kierownika jednostki, jak i osobę odpowiedzialną za księgi rachunkowe spółki, ✓ Zostało podpisane przez wyżej wymienione osoby w terminie 3 miesięcy od dnia bilansowego. Rodzi się jednak pytanie, co w sytuacji kiedy podatnicy złożyli terminowo zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, zamknęli księgi na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego wejście w model estoński, otworzyli księgi z początkiem nowego okresu opodatkowania, prawidłowo prowadzili swoje księgi rachunkowe ujmując w nich operacje gospodarcze zgodnie z wymogami ustawy o rachunkowości przypisując je do właściwych okresów opodatkowania (model klasyczny/model estoński) ale „nieterminowo” sporządzili sprawozdanie finansowe dla potrzeb wejścia w cit. estoński. Mając na uwadze literalną treść dotychczasowych przepisów ustawy podatkowej rodzą się pytania: Czy nieterminowe sporządzenie sprawozdania niweczy definitywnie możliwość wyboru i korzystania z opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek? Czy brak sfinalizowanego sprawozdania w terminie trzech miesięcy od momentu wyboru estońskiego CIT – jest przesłanką uniemożliwiającą dokonanie wyboru? Wszak zdarzają się niejednokrotnie takie sytuacje kiedy jednostki sporządzają sprawozdania finansowe po terminie przewidzianym ustawą o rachunkowości. W takich okolicznościach owszem istnieć może możliwość wyciągnięcia, względem takiego podatnika lub osób odpowiedzialnych za taką okoliczność, określonych sankcji karnych. Nie zmienia to jednak faktu, że sprawozdanie sporządzone z uchybieniem ustawowego terminu ma także określoną moc dowodową oraz walor prawny. Proponujemy zatem, aby projektodawca poszedł o krok dalej i usankcjonował skuteczny wybór opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek nie tylko względem tych, którzy nie uzyskali pod sprawozdaniem podpisu kierownika jednostki ale również względem tych, którzy sporządzili sprawozdanie finansowe dla potrzeb wejścia w estoński cit. z przekroczeniem trzymiesięcznego terminu na jego sporządzenie.