

ESTOŃSKI CIT

Aspekty księgowe i podatkowe

Patrycja Kubiesa



Wolters Kluwer

ESTOŃSKI CIT

Aspekty księgowe i podatkowe

Patrycja Kubiesa



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2023

Stan prawny na 1 czerwca 2023 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2023

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 728 313 462
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluger.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
 Rozdział 1	
Wejście w system estońskiego CIT	11
1.1. Zaczynamy przygodę z estońskim CIT, czyli warunki wejścia i utrzymania systemu estońskiego CIT	11
1.1.1. Uwagi wstępne	11
1.1.2. Kryterium przychodów pasywnych	12
1.1.3. Kryterium zatrudnienia	25
1.1.4. Kryterium formy prawnej	34
1.1.5. Kryterium posiadania udziałów	36
1.1.6. Kryterium prowadzenia ksiąg rachunkowych na podstawie ustawy o rachunkowości	39
1.1.7. Zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem	40
1.1.8. Wyłączenia z możliwości wejścia w system ryczałtu	42
1.1.8.1. Uwagi wstępne	42
1.1.8.2. Przedsiębiorstwa finansowe	44
1.1.8.3. Instytucje pożyczkowe	45
1.1.8.4. Podmioty strefowe	46
1.1.8.5. Podatnicy w trakcie zamykania działalności	47
1.1.8.6. Podatnicy w trakcie restrukturyzacji	49
1.2. Ustalenie statusu małego podatnika	55
1.3. Ustalenie statusu podatnika rozpoczynającego działalność	57

Rozdział 2

Obowiązki dokumentacyjne w estońskim CIT	61
2.1. Przygotowanie dokumentacji i ksiąg na wejściu w ryczałt	61
2.2. Rozliczenie strat przed wejściem w ryczałt	65
2.3. Rozliczenie dochodu z przekształcenia	70
2.4. Przygotowanie korekty wstępnej (informacja o przychodach i kosztach)	75
2.5. Złożenie CIT-8 za rok poprzedzający wejście w system	85
2.6. Prezentacja sprawozdania finansowego za rok poprzedzający wejście w system ryczału oraz wyodrębnienie w kapitałach	86
2.7. Przygotowanie planu kont i polityki rachunkowości	87
2.8. Prezentacje podatku od korekty wstępnej w księgach spółki	93
2.9. OSW-RD	94
2.10. Podsumowanie sprawozdawczości w przypadku wejścia w ryczałt w czasie trwającego roku lub od początku roku	97

Rozdział 3

Opodatkowanie ryczałtem	102
3.1. Podstawy opodatkowania ryczałtem	102
3.1.1. Uwagi ogólne	102
3.1.2. Dochód z podzielonego zysku	104
3.1.3. Ukryte zyski	107
3.1.4. Wydatki niezwiązane z prowadzoną działalnością gospodarczą	122
3.1.5. Dochód z nieujawnionych operacji gospodarczych	127
3.1.6. Restrukturyzacje w trakcie stosowania ryczału	129
3.1.7. Rozdysponowany dochód	129
3.2. Terminy płatności podatku	130
3.2.1. Uwagi ogólne	130
3.2.2. Dochód z podzielonego zysku	132
3.2.3. Ukryte zyski i wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą	132

3.2.4. Dochód z nieujawnionych operacji gospodarczych	135
3.2.5. Restrukturyzacje w trakcie stosowania opodatkowania ryczałtem	135
3.2.6. Rozdysponowany dochód	136
3.3. Stawka podatku	137
3.3.1. Stawki podatku w ryczałcie od dochodów spółek ...	137
3.3.2. Status małego podatnika i podatnika rozpoczynającego działalność a stawka podatku	137
3.3.3. Stawka podatku w przypadku wyjścia z systemu w kontekście rozdysponowanego dochodu	140
3.4. Świadczenia z podmiotami powiązanymi	140
3.4.1. Uwagi ogólne	140
3.4.2. Pożyczka od podmiotu powiązanego lub do podmiotu powiązanego	141
3.4.3. Wynajem od podmiotu powiązanego	143
3.4.4. Nabycie usług lub towarów od podmiotu powiązanego	146
3.4.5. Ceny transferowe a estoński CIT	149

Rozdział 4

Ulgi i inne preferencje a estoński CIT	151
4.1. Podatek minimalny	151
4.2. Podatek od przychodów z budynków	152
4.3. IP BOX	152
4.4. Podatek od przerzuconych dochodów	152
4.5. Ulgi na innowacyjność	154
4.6. Ulga na złe długi	154

Rozdział 5

Dywidendy	156
5.1. Wypłata dywidendy z okresu sprzed wejścia w system ryczałtu od dochodów spółek	156
5.2. Wypłata dywidendy z okresu ryczałtu od dochodów spółek	157
5.3. Wypłata zaliczki na poczet dywidendy	164

5.4. Dywidenda z okresu ryczału od dochodów spółek wyplacona po wyjściu z systemu	166
--	-----

Rozdział 6

Utrata prawa do opodatkowania ryczałem od dochodów spółek	167
6.1. Wprowadzenie	167
6.2. Dobrowolne wyjście z systemu	168
6.3. Powody utraty prawa do opodatkowania ryczałem od dochodów spółek	168
6.4. Automatyczne przedłużenie okresu stosowania ryczału	174
6.5. Konsekwencje utraty prawa do opodatkowania ryczałem od dochodów spółek	174
6.6. Możliwość ponownego wejścia w system ryczału od dochodów spółek	175

Rozdział 7

Powrót do ksiąg w klasycznym CIT	176
7.1. Rezerwy, odpisy i rozliczenia międzyokresowe	176
7.2. Amortyzacja środków trwałych	178

Rozdział 8

Porównanie opłacalności w estońskim i klasycznym CIT	179
8.1. Spółka z o.o. w estońskim i klasycznym CIT	179
8.2. Spółka komandytowa w estońskim i klasycznym CIT	181
8.3. Odroczenie opodatkowania w estońskim i klasycznym CIT	185
Podsumowanie	187

WYKAZ SKRÓTÓW

k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.)
k.s.h.	– ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1467 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)
pr. bank.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2022 r. poz. 2324 ze zm.)
u.o.f.f.e.	– ustawa z 28.08.1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 930)
u.p.a.p.p.	– ustawa z 4.02.1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2509)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.)
u.r.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.)
u.s.u.s.	– ustawa z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1009 ze zm.)
u.ś.o.z.	– ustawa z 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2561 ze zm.)

Przewodnik – Objasnienia podatkowe Ministra Finansów z 23.12.2021 r. „Przewodnik do Ryczałtu od dochodów spółek”¹, <https://www.gov.pl/attachment/a6b41291-ef42-4404-9f66-4d7a4c8e7948>

¹ Przewodnik stanowi ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienie podatkowe), o których mowa w art. 14a § 1 pkt 2 o.p.

Rozdział 1

WEJŚCIE W SYSTEM ESTOŃSKIEGO CIT

1.1. Zaczynamy przygodę z estońskim CIT, czyli warunki wejścia i utrzymania systemu estońskiego CIT

1.1.1. Uwagi wstępne

Ryczałt od dochodów spółek od momentu jego pojawienia się w polskich przepisach prawa podatkowego przedstawiany był przez Ministerstwo Finansów jako mechanizm, który skierowany jest przede wszystkim do podmiotów inwestujących i rozwijających się. W swoim exposé z 19.11.2019 r. dla najmniejszych przedsiębiorców Premier Mateusz Morawiecki zapowiadał, że rozwiązanie ryczałtu od dochodów spółek, czyli tzw. estońskiego CIT, ma stanowić wsparcie w przypadku reinwestycji zysku, a także zdecydowane uproszczenie w zakresie dostępu do finansowania tych firm. Skorzystanie z ryczałtu od dochodów spółek przeznaczone jest jedynie dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych, jednak konieczne jest przy tym spełnienie określonych warunków, co powoduje, że nie każda spółka opodatkowana podatkiem dochodowym od osób prawnych może z tego rozwiązania skorzystać. Opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik, który spełnia kryteria:

- 1) przychodów pasywnych;
- 2) zatrudnienia;
- 3) formy prawnej;

- 4) udziałowców;
- 5) posiadania udziałów;
- 6) prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z ustawą o rachunkowości;
- 7) zawiadomienia o wyborze opodatkowania.

Każde z powyższych kryteriów zostało omówione szczegółowo poniżej.

1.1.2. Kryterium przychodów pasywnych

Opodatkowany ryczałtem od dochodów spółek, zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., może być podatnik, który w poprzednim roku podatkowym osiąga mniej niż 50% przychodów pochodzących:

- 1) z wierzytelności;
- 2) z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek;
- 3) z części odsetkowej raty leasingowej;
- 4) z poręczeń i gwarancji;
- 5) z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw;
- 6) ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych;
- 7) z transakcji z podmiotami powiązanymi, w przypadku gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma.

W aspekcie kryterium przychodów pasywnych należy zatem rozważyć kilka podstawowych kwestii:

- 1) określenie wartości przychodów;
- 2) ustalenie poprzedniego roku podatkowego;
- 3) wskazanie statusu podatnika;
- 4) w przypadku transakcji z podmiotami powiązanymi – ustalenie wytwarzania wartości dodanej.

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, że kryterium przychodowe konieczne jest do spełnienia zarówno na moment wejścia w system ryczałtu od dochodów spółek, jak i przez cały okres trwa-

nia tego opodatkowania. Jak wskazuje art. 28j ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., podczas określania wartości przychodów pasywnych bierzemy pod uwagę wartość uwzględniającą kwotę należnego podatku od towarów i usług, a zatem kwotę brutto. Jednocześnie podczas analizy, czy spełniamy kryterium pozwalające na wejście w system, musimy zastanowić się, jaki to jest poprzedni rok podatkowy dla danego podatnika. W przypadku podatnika rozpoczynającego działalność (opisanego w pkt 1.3 niniejszej książki) warunek kryterium przychodów uznaje się za automatycznie spełniony w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem. Powyższe ułatwienie wynika z faktu, że w przeciwnym wypadku podatnik, który dopiero rozpoczyna działalność gospodarczą, nie miałby możliwości wejścia w system ryczałtu od dochodów spółek. Z kolei w przypadku podatników już działających – bierzemy pod uwagę poprzedni rok podatkowy, niezależnie od tego, ile trwał. Należy jednak podkreślić, że z uwagi na fakt, iż podatnicy mają możliwość wejścia w system ryczałtu od dochodów spółek w czasie trwającego roku podatkowego, może zdarzyć się wiele sytuacji, w których poprzedni rok podatkowy trwa np. miesiąc lub kilka miesięcy.

Np. XYZ sp. z o.o. została założona w lipcu 2022 r. Spółka od 1.01.2023 r. weszła w system ryczałtu od dochodów spółek. Poprzedni rok podatkowy spółki trwał od 1.07.2022 r. do 31.12.2022 r. W tym okresie spółka nie osiągnęła 50% przychodów pasywnych, a zatem spełnia warunek przychodów pasywnych i może wejść w system ryczałtu od dochodów spółek, jeśli spełnia także pozostałe kryteria.

Np. ABC sp. z o.o. została założona w 2013 r. Spółka funkcjonuje w ramach roku podatkowego kalendarzowego. Nowy rok podatkowy spółki rozpoczął się od 1.01.2023 r. Spółka postanowiła wejść w system ryczałtu od dochodów spółek dopiero od 1.04.2023 r. Poprzedni rok podatkowy dla spółki to okres od 1.01.2023 r. do 31.03.2023 r. Spółka powinna zatem zweryfikować, czy w okresie od 1.01.2023 r. do 31.03.2023 r. osiągnęła 50% przychodów pasywnych. Jeśli nie, to spełnia warunek przychodów pasywnych i może wejść w system ryczałtu od dochodów spółek, pod warunkiem spełniania pozostałych kryteriów.

Np. ASZ sp. z o.o. została założona w 2021 r. Spółka funkcjonuje w ramach roku podatkowego kalendarzowego. Nowy rok podatkowy spółki rozpoczął się od 1.01.2023 r. i od tego dnia spółka postanowiła wejść w system ryczałtu od dochodów spółek. Poprzedni rok podatkowy dla spółki to okres od 1.01.2022 r. do 31.12.2022 r. W 2022 r. spółka osiągnęła przychód brutto (wraz z podatkiem VAT) w wysokości 25 000 000 zł, z czego 10 000 000 zł brutto (wraz z VAT) z wierzytelności. Poza wierzytelnościami spółka nie osiągnęła żadnych innych przychodów pasywnych wskazanych w art. 28j ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. Spółka osiągnęła zatem poziom 40% przychodów pasywnych w roku poprzednim, a zatem mniej niż 50%. Kryterium przychodów pasywnych jest więc spełnione i spółka może wejść w system ryczałtu od dochodów spółek, pod warunkiem spełniania pozostałych kryteriów.

Np. AFC sp. z o.o. została założona w 2022 r. Spółka funkcjonuje w ramach roku podatkowego kalendarzowego. Nowy rok podatkowy spółki rozpoczął się od 1.01.2023 r. i od tego dnia spółka postanowiła wejść w system ryczałtu od dochodów spółek. Poprzedni rok podatkowy to dla spółki okres od 1.02.2022 r. do 31.12.2022 r. W 2022 r. spółka osiągnęła przychód brutto (wraz z VAT) w wysokości 50 000 000 zł, z czego 30 000 000 zł brutto (wraz z VAT) z wierzytelności. Spółka osiągnęła zatem poziom 60% przychodów pasywnych w roku poprzednim, a zatem więcej niż 50%. Kryterium przychodów pasywnych nie zostało spełnione i spółka nie może wejść w system ryczałtu od dochodów spółek.

Tematyka katalogu przychodów pasywnych jest trudna do analizy z uwagi na fakt, że pojawiają się wątpliwości w odniesieniu do niektórych z nich. Przychody pasywne w przepisach art. 28j ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. zostały jasno określone i stanowią katalog zamknięty. Oznacza to, że w przypadku gdy podatnik osiąga inne przychody określane potocznie jako pasywne, a nie są one wskazane w art. 28j ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., to nie powinien ich brać pod uwagę podczas ustalania wartości limitu przychodów na potrzeby spełniania kryterium przychodowego.

W interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13.06.2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.135.2022.2.IM, wnioskodawca w 2021 r. uzyskał następujące przychody:

- 19 000 zł – z tytułu zbycia praw i obowiązków w spółce osobowej – spółka jawna,
- 549 145 zł – z tytułu posiadania ogółu praw i obowiązków w spółce jawnej (5%).

Wątpliwości, jakie pojawiły się u wnioskodawcy, dotyczyły tego, czy spełnia on zatem warunek przychodów pasywnych na moment wejścia w system ryczałtu od dochodów spółek, tj. od 1.01.2022 r. W ocenie wnioskodawcy przychód z tytułu zbycia praw i obowiązków w spółce jawnej nie jest przychodem wskazanym w art. 28j ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej nie zgodził się z wnioskodawcą, że przychód z tytułu zbycia praw i obowiązków w spółce osobowej nie jest przychodem wskazanym w art. 28j ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., jednakże podkreślił, iż przychód ten stanowił jedynie 3,5% wszystkich przychodów. Mimo zatem że jest on przychodem pasywnym, to jego poziom był niższy niż 50% wszystkich przychodów i kryterium to jest spełnione przez wnioskodawcę, a zatem może on od 1.01.2022 r. wejść w system ryczałtu od dochodów spółek.

Katalog przychodów pasywnych zawiera w sobie przychody pochodzące z wierzytelności. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie wskazują na to, jak definiować wierzytelność. Odnalezienie definicji wierzytelności jest także utrudnione w innych przepisach. Jak wynika z art. 353 k.c., zobowiązanie polega na tym, że wierzyciel może żądać od dłużnika świadczenia, a dłużnik powinien świadczenie to spełnić. Wierzytelność jest zatem prawem wierzyciela do żądania określonego świadczenia od drugiego podmiotu, tj. dłużnika. Podobną definicję znajdziemy w piśmie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17.03.2021 r., 0111-KDIB1-1.4010.538.2020.4.SG: „Wierzytelność jest prawem podmiotowym, które w stosunku zobowiązaniowym przysługuje wierzycielowi. Przy podziale praw na majątkowe i niemajątkowe podstawę będzie stanowił interes, jaki one realizują”. Z kolei cesja wierzytelności została uregulowana w art. 509 § 1 k.c., zgodnie z którym wierzyciel może

bez zgody dłużnika przenieść wierzytelność na osobę trzecią (przelew), chyba że sprzeciwiałoby się to ustawie, zastrzeżeniu umownemu albo właściwości zobowiązania. Z kolei art. 509 § 2 k.c. wskazuje, że wraz z wierzytelnością przechodzą na nabywcę wszelkie związane z nią prawa, w szczególności roszczenie o zaległe odsetki. Stosownie do art. 510 § 1 k.c. przeniesienie wierzytelności może nastąpić w wyniku umowy sprzedaży, zamiany, darowizny lub innej umowy zobowiązującej.

W obrocie gospodarczym pojawiają się z kolei sytuacje, w których firmy korzystają z różnych rozwiązań poprawiających ich płynność finansową, np. faktoringu. Sama umowa faktoringu nie jest zdefiniowana w polskich przepisach, a zatem jest traktowana jako „umowa nienazwana” i znajdują do niej zastosowanie przepisy art. 509 k.c.

W interpretacji indywidualnej z 29.12.2022 r., 0111-KDWB.4010.84.2022.2.AZE, zapytano, czy w przypadku gdy wnioskodawca specjalizujący się w produkcji i sprzedaży suchych produktów mlecznych, a w szczególności kazeinianów, kazeiny, serwatki w proszku, mleka w proszku oraz mieszanin mlecznych, i korzysta z faktoringu, będzie spełniał kryterium przychodowe. Jak określono bowiem we wniosku, wnioskodawca wystawia kontrahentom faktury z odroczonym terminem płatności od 30 do 90 dni. Jednocześnie aby zachować płynność finansową, zawarł:

- 1) umowę faktoringu pełnego;
- 2) umowę faktoringu z przejęciem ryzyka niewypłacalności odbiorcy;
- 3) umowę faktoringową (określoną jako faktoring pełny z cesją wierzytelności z umowy ubezpieczenia).

Równocześnie wnioskodawca określił, że:

- 1) należności brutto (z VAT) skierowane przez wnioskodawcę do trzech ww. faktoringów przekraczają i będą przekraczać 50% ogółu przychodów wnioskodawcy z jego działalności podstawowej – sprzedaży produktów kontrahentom,
- 2) nie zbywa innych wierzytelności niż te w ramach faktoringu,
- 3) nie prowadzi obrotu wierzytelnościami.

Sytuacja wydawałaby się klarowna, a mianowicie wnioskodawca dokonuje sprzedaży towaru na rzecz kontrahenta, rozpoznaje przychód podatkowy, a następnie dokonuje sprzedaży tej wierzytelności na rzecz faktora i uzyskuje środki pieniężne dotyczące wcześniej rozpoznanego przychodu. Nie osiąga zatem przychodów *stricte* ze sprzedaży wierzytelności, tylko ze sprzedaży towaru. Jak się jednak okazało, odmienne w tym zakresie ma zdanie Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, który stwierdził, że: „Wnioskodawca dokonuje sprzedaży na rzecz faktora wierzytelności własnych. Zauważyć należy, że sprzedaż wierzytelności własnych jest odrębnym zdarzeniem od wcześniejszych operacji gospodarczych, w wyniku których powstał przychód należny, tj. od sprzedaży towarów kontrahentom. Zatem mając na uwadze powyższe, wskazać należy, że Spółka w istocie będzie uzyskiwać przychody ze sprzedaży wierzytelności. Zatem do wartości przychodów, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.d.o.p., powinna wliczać wartość przychodów z tytułu zbycia wierzytelności własnych w ramach umowy faktoringu. W konsekwencji, jeżeli przychody z tego tytułu przekroczą 50% przychodów z działalności osiągniętych w poprzednim roku liczonych z uwzględnieniem kwot należnego podatku od towarów i usług, to Spółka nie będzie mogła skorzystać z ryczałtu od dochodów spółek, jako formy opodatkowania prowadzonej działalności gospodarczej”. Z tą interpretacją indywidualną ciężko się zgodzić, jednak istotne jest, aby przedsiębiorcy zdawali sobie sprawę z istoty tego problemu.

Kolejnym z rodzajów przychodów pasywnych wskazanych w art. 28j ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. są odsetki i pożytki od wszelkiego rodzaju pożyczek. Przyjmując wykładnię językową, należy zauważyć, że ustawodawca ograniczył ten rodzaj przychodów wyłącznie do odsetek od pożyczek, a nie np. odsetek od lokat bankowych. Podobne wnioski płyną z pisma Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28.10.2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.543.2022.1.MZA: „Należy zgodzić się z Wnioskodawcą, że nie można utożsamiać lokaty bankowej z pożyczką. Gdyby racjonalny ustawodawca chciał wyłączyć z kręgu podatników podmioty uzyskujące przychody z odsetek od lokat bankowych, to wyrażnie by to wyartykułował w art. 28j ust. 1 pkt 2 lub po prostu wskazał, że dotyczy to pomiotów, które uzyskują przychody tylko z odsetek”.

Do przychodów pasywnych należą także te pochodzące z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw. Jak wskazuje art. 1 ust. 1 u.p.a.p.p., przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór). Z kolei art. 1 ust. 2 u.p.a.p.p. wymienia, że w szczególności przedmiotem prawa autorskiego są utwory:

- 1) wyrażone słowem, symbolami matematycznymi, znakami graficznymi (literackie, publicystyczne, naukowe, kartograficzne oraz programy komputerowe);
- 2) plastyczne;
- 3) fotograficzne;
- 4) lutnicze;
- 5) wzornictwa przemysłowego;
- 6) architektoniczne, architektoniczno-urbanistyczne i urbanistyczne;
- 7) muzyczne i słowno-muzyczne;
- 8) sceniczne, sceniczno-muzyczne, choreograficzne i pantomimiczne;
- 9) audiowizualne (w tym filmowe).

Dalej art. 17 u.p.a.p.p. wskazuje, że jeżeli ustawa nie stanowi inaczej, twórca przysługuje wyłączne prawo do korzystania z utworu i rozporządzania nim na wszystkich polach eksploatacji oraz do wynagrodzenia za korzystanie z utworu. Problemem staje się więc wybranie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek w przypadku firm, które osiągają przychody z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw. Jeden z takich przykładów można znaleźć w piśmie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21.06.2022 r., 0111-KDIB2-1.4010.198.2022.1.BJ, które było odpowiedzią na pytanie, czy w przypadku gdy blisko 100% przychodów pochodzi ze sprzedaży projektów domów jednorodzinnych, podatnik może wejść w system ryczałtu od dochodów spółek. W interpretacji indywidualnej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej odmówił podatnikowi możliwości wejścia w system ze względu na niespełnienie kryterium przychodowego, podnosząc, że: „Z wniosku jednoznacznie

zatem wynika, że w ramach prowadzonej działalności gospodarczej Wnioskodawca nabywa projekty domów jednorodzinnych od podmiotów, które posiadają prawa autorskie do tych projektów, celem ich odpłatnego zbycia. Wnioskodawca uzyskuje więc przychody ze sprzedaży praw autorskich do projektów domów jednorodzinnych, które stanowią niemal 100% przychodów spółki, co wypełnia dyspozycję przepisu art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.d.o.p. i wyłącza Wnioskodawcę z możliwości korzystania z ryczału od dochodów spółek, jako formy opodatkowania prowadzonej działalności gospodarczej”.

Z kolei w odniesieniu do firmy, która udostępnia grę komputerową poprzez platformę sprzedażową za wynagrodzeniem, sprawą zajął się także Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 11.08.2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.37.2022.2.MBD. Jak podnosił w niej wnioskodawca, spółka jest zobowiązana do umożliwienia pobrania gry klientowi na jego urządzenie. W ramach tego udostępnienia nie dochodzi do zbycia praw autorskich do gier (które spółka posiada), a jedynie do udostępnienia gry celem jej pobrania. Dodatkowo klient nie zawiera żadnej umowy licencyjnej ze spółką, która udostępnia te gry. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zgodził się zatem ze stanowiskiem wnioskodawcy, że nie osiąga on przychodów ze sprzedaży praw autorskich czy praw własności intelektualnej.

Wiele problemów z wejściem w system ryczału od dochodów spółek ma z kolei branża informatyczna. W interpretacji indywidualnej z 14.09.2022 r., 0111-KDIB1-1.4010.381.2022.3.ŚŚ, swoje wątpliwości przedstawiła spółka, który tworzy oprogramowanie oraz dokonuje jego sprzedaży. W ramach swoich usług przenosi na klientów prawa majątkowe związane z wdrażanym lub integrowanym oprogramowaniem. Dodatkowo udziela licencji na korzystanie z wytworzonego oprogramowania. Całość oferowanych usług i praw jest wliczona w cenę usługi. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej odmówił spółce możliwości wejścia w system ryczału od dochodów spółek, stwierdzając, że „Spółka udziela oraz będzie udzielać licencji na korzystanie z wytworzonego oprogramowania, a zatem w istocie będzie uzyskiwać przychody z praw autorskich do wytwarzanego opro-