

ZALICZANIE WYDATKÓW Z TYTUŁU USŁUG NIEMATERIALNYCH DO KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW

Stanisław Skwierczyński
Doradca podatkowy

Wprowadzenie

Nie każdy wydatek poniesiony przez podatnika, nawet będący kosztem w sensie bilansowym, będzie kosztem uzyskania przychodu, czyli kosztem podatkowym. O możliwości obciążenia podatkowych kosztów uzyskania przychodów wydatkami ponoszonymi przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych decydują przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.), przywoływanej dalej jako ustawa o CIT. Podstawowym przepisem kwalifikującym dany wydatek do kosztów podatkowych jest art. 15 ust. 1 ustawy o CIT. Od 2018 roku do ustawy podatkowej wprowadzona została nowa jednostka redakcyjna w postaci art. 15e. Przepis ten w ramach uszczelniania systemu podatkowego ma przeciwdziałać sztucznemu zawyżaniu kosztów podatkowych przede wszystkim w tych transakcjach z podmiotami powiązаныmi, których przedmiotem są między innymi usługi niematerialne bądź wartości niematerialne, czyli wszelkiego rodzaju opłaty i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 ustawy o CIT, a mianowicie:

- autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- licencje,
- prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. - Prawo własności przemysłowej,
- wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how)

- o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1, zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi.

1. Ogólna definicja kosztów uzyskania przychodów

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o CIT kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo

zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Z treści przepisu można wywieść, iż ustawodawca, dwukrotnie posługując się słowem „przychody” w liczbie mnogiej, nie wiąże poniesienia wydatku z określonym przychodem (skonkretyzowanym *ex ante*, czy też *ex post*, strumieniem przychodów), lecz generalnie ze stanem osiągania przychodów (czy też potencjalną możliwością osiągnięcia przychodów).

Użycie przez ustawodawcę zwrotu „w celu” oznacza, że nie zawsze wydatek przynieść musi finalny skutek w postaci osiągnięcia przychodu, zachowania lub zabezpieczenia jego źródła. Podatnik ma możliwość odliczenia od przychodów wszelkich wydatków pod warunkiem, iż będą one związane z opodatkowaną działalnością oraz nie zostały wskazane w katalogu wydatków nie stanowiących tego rodzaju kosztów w art. 16 ust. 1 ustawy o CIT. Zatem przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów każdy wydatek - poza wyraźnie wskazanymi w art. 16 ust. 1 - wymaga oceny pod kątem bezpośredniego lub pośredniego związku z przychodem i racjonalnością działania dla osiągnięcia tego przychodu. Sytuacje, w których ów związek przyczynowy nie jest jednoznaczny, należy rozwiązywać według zasad racjonalnego rozumowania, odrębnie w odniesieniu do każdego przypadku. Kosztami uzyskania przychodu będą więc zarówno koszty pozostające w bezpośrednim związku z uzyskanymi przychodami, jak i pozostające w związku pośrednim, jeżeli zostanie wykazane, że zostały w sposób racjonalny poniesione w celu uzyskania przychodów, nawet wówczas, gdy z obiektywnych powodów przychód nie został osiągnięty.

Analiza orzecznictwa oraz piśmiennictwa pozwala na wyszczególnienie katalogu przesłanek, w przypadku ziszczenia się których, dany koszt może zostać zaliczony do kategorii kosztów uzyskania przychodów. Są nimi:

- 1) poniesienie kosztu przez podatnika;
- 2) poniesiony koszt jest rzeczywisty (definitywny);
- 3) poniesiony koszt pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą;
- 4) koszt powinien być właściwie udokumentowany;
- 5) koszt został poniesiony w celu uzyskania przychodów (może potencjalnie mieć wpływ na osiągnięcie przychodów) lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Ustawowa definicja kosztów uzyskania przychodów ma charakter ogólny. Z tego względu, każdorazowy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy ustawa wyraźnie wskazuje jego przynależność do kategorii kosztów uzyskania przychodów lub wyłącza możliwość zaliczenia go do tego rodzaju kosztów. W pozostałych przypadkach, należy zbadać istnienie związku przyczynowego pomiędzy poniesieniem kosztu a powstaniem przychodu lub realną szansą powstania przychodów podatkowych, bądź też zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła ich uzyskiwania.

2. Przedmiotowy i podmiotowy zakres ograniczenia zaliczania usług niematerialnych do kosztów uzyskania przychodów

Na mocy art. 15e ust.1 ustawy o CIT podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty:

- 1) usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze,
- 2) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7,
- 3) przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze

- poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2, w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonych o przychody z tytułu odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a-16m, i odsetek.

Pojęcie *podmioty powiązane* zostało zdefiniowane w definicji legalnej art. 11a ust. 1 pkt ustawy o CIT, zgodnie z którą oznacza:

- a) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub
- b) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:
 - ten sam inny podmiot lub
 - małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
- c) spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, lub
- d) podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej - spółkę kapitałową wchodzącą w jej skład i jej zagraniczny zakład.

Zakres tej regulacji odnosi się również do podmiotów z krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Ich aktualną listę zawiera rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 600).

3. Wydatki na usługi niematerialne podlegające ograniczeniu w zaliczaniu do kosztów podatkowych

Na wstępie należy zauważyć, że katalog z art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT ma charakter otwarty, co oznacza, że ograniczeniom podlegają również inne usługi niematerialne, niewskazane wprost, ale posiadające cechy zbliżone do tych wymienionych w katalogu. Ustawodawca zdecydował się bowiem na użycie zwrotu niedookreślonego przez odwołanie się do „świadczeń o podobnym charakterze”, z góry niejako zakładając, że orzecznictwo udzieli odpowiedzi jakie usługi należy zaliczyć do tej kategorii. Dla podatników przepis ten stanowi zatem obszar niepewności w stosowaniu prawa podatkowego. Organom podatkowym daje zaś dość dużą swobodę w określaniu jakiego rodzaju koszty usług niematerialnych mogą w całości podlegać odliczeniu, a do których należy stosować wskazany przez ustawodawcę limit.

Poniżej 3 wyroki sądów administracyjnych, w których znalazło się odniesienie do pojęcia „świadczenia o podobnym charakterze”.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 25 lipca 2019 r.,
SA/Po 388/19:

Zgodnie z art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, katalog usług wskazanych w tym przepisie jest katalogiem otwartym, na co wskazuje sformułowanie "oraz świadczeń o podobnym charakterze". Jednak w ramach tego katalogu za świadczenia o podobnym charakterze należy uznać świadczenia równorzędne pod względem prawnym do wymienionych przez ustawodawcę w treści tego przepisu.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 4 lipca 2019 r.,
SA/GI 579/19:

Za "świadczenia o podobnym charakterze" w rozumieniu tego przepisu należy uznać wyłącznie świadczenia równorzędne do wskazanych w art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w ramach których cechy charakterystyczne dla świadczeń wskazanych w tym przepisie dominują nad pozostałymi.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 19 czerwca 2019 r.,
I SA/Łd 180/19:

Poprawna wykładnia pojęcia "świadczenie o podobnym charakterze" z art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych prowadzi do wniosków, że świadczenie takie to nie każde świadczenie niematerialne, ale tylko świadczenie równorzędne pod względem prawnym do (świadczeń) usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń.

Mając na względzie przywołane wyżej orzeczenia sądów administracyjnych, w celu analizy ryzyka podatkowego związanego z zaliczaniem wydatków z tytułu usług niematerialnych do

kosztów podatkowych, warto nieco bliżej przyrzeć się wybranym rodzajom usług, w szczególności pod kątem ich kwalifikacji jako „świadczeń o podobnym charakterze”.

Usługi księgowo

W ustawie o CIT brak jest legalnej definicji usług księgowych. Zgodnie z art. 76a ust. 1 ustawy o rachunkowości usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych jest działalnością gospodarczą, w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, polegającą na świadczeniu usług w zakresie czynności, o których mowa w art. 4 ust. 3 pkt 2–6, tj.:

- prowadzenia, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym;
- okresowego ustalania lub sprawdzania drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu
- aktywów i pasywów;
- wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego;
- sporządzania sprawozdań finansowych;
- gromadzenia i przechowywania dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą.

W trakcie prac nad projektem nowelizacji ustawy o CIT, początkowy projekt przepisu art. 15e został zmodyfikowany, w kierunku złagodzenia warunków jego stosowania, m.in. poprzez wyłączenie z katalogu usług niematerialnych zawartych w projektowanej regulacji: usług księgowych, usług prawnych oraz usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu¹. Uwagi do projektu zgłosiło m.in. Ministerstwo Energii², które wskazało, że projektowana ustawa, w części, w jakiej dodaje art. 15e, może czynić nieopłacalnym funkcjonujący w grupach kapitałowych tworzonych przez spółki model oparty o wydzielone, profesjonalne Centra Usług Wspólnych [CUW] w zakresie usług księgowych, przetwarzania danych (informatycznych), obsługi kadrowej, płacowej oraz rekrutacji. Do katalogu ww. kosztów zakwalifikowano m.in. koszty usług księgowych, przetwarzania danych czy usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu (...). Jeżeli koszty usług świadczone przez profesjonalny CUW przekroczą wyznaczony limit, nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Oznacza to automatycznie wzrost tych kosztów o 19%, a w konsekwencji prawdopodobną nieopłacalność działalności CUW. W odpowiedzi na ww. pismo Ministerstwo Finansów i Rozwoju wskazało³, że po ponownej analizie projektowanego przepisu zostanie on zmodyfikowany m.in. poprzez wyłączenie z katalogu usług niematerialnych usług księgowych, usług prawnych oraz usług

¹ Por. tabela konsultacji publicznych z 12 lipca 2017 r., str. 101:

<http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12300402/12445384/12445388/dokument307925.pdf>.

² Pismo z 28 lipca 2017 r., nr BP.III.022.1092.2017.

³ Pismo z 4 września 2017 r., nr DD6.8200.5.2017.

rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu. Zatem można przyjąć, że wyraźnie wyartykułowaną wolą ustawodawcy usługi księgowo nie zostały objęte ograniczeniami wynikającymi z art. 15e ustawy o CIT.

Powyższe stanowisko potwierdza interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej [dalej DKIS] z 20 lutego 2018 r. nr 0111-KDIB1-2.4010.2.2018.1.AW. Wnioskodawca wystąpił do organu podatkowego z pytaniem, czy art. 15e ust. 1 ustawy o CIT będzie znajdował zastosowanie do usług księgowych lub ich elementów nabywanych przez wnioskodawcę od usługodawcy lub podmiotów powiązanych mających siedzibę w Polsce. Zdaniem wnioskodawcy odpowiedź na to pytanie powinna być przecząca. Przedmiotowe usługi nie będą zatem objęte ograniczeniami w zaliczaniu kosztu tych usług do podatkowych kosztów uzyskania przychodu. Organ uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. Wskazał, że wprawdzie w ustawie podatkowej brak jest definicji legalnej wymienionych w art. 15e ust. 1 pkt 1 usług przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze, jednak podobne sformułowanie zostało użyte w art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o CIT, w myśl którego podatek dochodowy z tytułu uzyskanych na terytorium Polski przez nierezydentów, przychodów z tytułu świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze, ustala się w wysokości 20% przychodów. Mimo że powyższa regulacja odnosi się do obowiązków związanych z poborem zryczałtowanego podatku dochodowego, to jednak tożsamość semantyczna pojęć użytych w tym artykule oraz w art. 15e ust. 1 pkt 1 uzasadnia posłużenie się przy odkodowaniu znaczenia terminów użytych w art. 15e ust. 1 pkt 1 dorobkiem doktryny i orzecznictwa, jaki został wypracowany na gruncie art. 21 ust. 1 pkt 2a.

Różnice między obydwojma przepisami przedstawia poniższa tabela.

Art. 21 ust. 1 pkt 2a	Art. 15e ust. 1 pkt 1
Usługi doradcze, księgowe , badania rynku, usługi prawne, usługi reklamowe, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usługi rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczenia o podobnym charakterze.	Usługi doradcze, badania rynku, usługi reklamowe, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczenia o podobnym charakterze.

Uzasadniając swoje stanowisko, organ zwrócił uwagę, że w art. 21 ust. 1 pkt 2a są wymienione usługi księgowe, natomiast nie są one wymienione w art. 15e ust. 1 pkt 1. Wskazuje to, że ustawodawca nie objął treścią tego ostatniego artykułu usług księgowych. Nadto usługi

księgowo nabywane od usługodawcy nie są podobne do usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń. Nie mają bowiem żadnych cech wspólnych z ww. świadczeniami. Stąd, w konkluzji organ stwierdził:

Pojęcia usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze użyte w art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT nie obejmują opisanych we wniosku usług księgowych nabywanych od usługodawcy.

Usługi prawne

Podobnie jak usługi księgowe, również usługi prawne nie zostały objęte wprost zakresem katalogu usług limitowanych. Mogłyby one podlegać ograniczeniu ewentualnie jako usługi o podobnym charakterze, jednak ze względu na ich wyłączenie na etapie prac legislacyjnych⁴ należy uznać, że nie taka była intencja ustawodawcy. Usługi prawne nabywane od usługodawcy będącego podmiotem powiązaniem w rozumieniu art. 11 ustawy o CIT nie powinny być więc kwalifikowane jako usługi doradcze, badania rynku, usługi reklamowe, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń lub świadczenia o podobnym charakterze.

Takie stanowisko zostało potwierdzone w interpretacjach indywidualnych DKIS z 11 maja 2018 r. nr 0111-KDIB2-1.4010.50. 2018.1.JP oraz z 24 sierpnia 2018 r. nr 0111-KDIB2-1.4010.247.2018.1.AT. Usługi będące przedmiotem ww. interpretacji obejmują w szczególności: reprezentowanie klienta w postępowaniach sądowych, egzekucyjnych i administracyjnych, udzielanie porad prawnych, sporządzanie i opiniowanie umów, prowadzenie procesów *due diligence*, bieżącą obsługę prawną, implementację i weryfikację prawidłowości realizacji polityk/procedur prawnych, a także koordynację obiegu informacji poufnych i zdarzeń prawnych.

Usługi pośrednictwa handlowego

W wydawanych interpretacjach organy podatkowe najczęściej uznają, że wydatki z tytułu usług pośrednictwa sprzedaży podlegają limitowi, o którym mowa w art. 15 e ust. 1 ustawy o CIT. W szczególności podnoszą, że usługi te mają charakter podobny do usług doradczych (np. poprzez tworzenie polityki sprzedaży, polityki cenowej), usług reklamowych (podejmowane są bowiem działania mające na celu nakłonienie potencjalnego nabywcy do zakupu towaru), a nawet zarządzania, jeśli elementem usługi było zarządzanie łańcuchem dostaw czy relacjami z klientami.

Takie stanowisko zostało wyrażone w interpretacji indywidualnej DKIS z 2 sierpnia 2018 r.

⁴ Zob. tabela konsultacji publicznych z 12 lipca 2017 r., wskazana w przypisie 1.

nr 0111-KDIB1-1.4010.223.2018.1.NL. W stanie faktycznym interpretacji wskazano, że skoro podatnik nabył od podmiotu powiązanego usługi wsparcia sprzedaży polegające na utrzymaniu relacji z klientami z innych krajów, dostarczaniu im informacji o produkcie, prowadzeniu rozpoznania lokalnych rynków, wsparciu technicznym sprzedaży oraz prowadzeniu wsparcia posprzedażowego, to tym samym usługi te mają charakter usług niematerialnych i podlegają limitowi.

Analogiczne stanowisko wyrażone zostało w interpretacji indywidualnej DKIS z 6 lipca 2018 r. nr 0114-KDIP2-3.4010.139.2018.1.PS, o którą wystąpił podatnik będący właścicielem sieci sklepów z artykułami budowlano-remontowymi. Podatnik ten nabył usługi pośrednictwa sprzedaży obejmujące m.in.: negocjowanie cen i innych warunków handlowych, zawieranie umów dotyczących dostawy towarów w imieniu i na rzecz spółki, znajdowanie dostawców towarów dla spółki (zgodnie z wytycznymi otrzymanymi od spółki), nawiązywanie relacji handlowych, kontrolowanie jakości towarów zamawianych przez spółkę, audyty norm jakościowych i etycznych w zakładach, kontrolę norm produktów, testowanie próbek i produktów, zatwierdzanie projektów graficznych opakowań, przekazywanie informacji dostawcom na temat nowych przepisów i dyrektyw, które muszą być przestrzegane przy produkcji towarów, zarządzanie dostawami i zamówieniami składanymi przez spółkę oraz zapewnianie efektywności łańcucha dostaw. Organ stwierdził, że tego typu usługi mają charakter usług niematerialnych i podlegają limitowi w zaliczaniu do kosztów podatkowych.

Usługi marketingowe

Obszar działań marketingowych jest bardzo różnorodny i trudny do jednoznacznego zdefiniowania. Tym samym obarczony jest istotnym ryzykiem podatkowym w kontekście zastosowania art. 15e ust. 1 ustawy o CIT. Potwierdza to interpretacja indywidualna DKIS z 7 kwietnia 2020 r. nr 0114-KDIP2-2.4010.20.2020.1.SJ., w której organ stwierdził, że ponoszone koszty usług koordynacji i rozwoju marketingu nabywane na potrzeby podstawowej działalności wnioskodawcy od podmiotu powiązanego (zwiększające sprzedaż produkowanych i dystrybuowanych towarów), nie stanowią kosztów bezpośrednio związanych z wytworzeniem towarów w rozumieniu art. 15 ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT. Tym samym, koszty tego typu usług podlegają ograniczeniu w zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów.

Usługi informatyczne

Jak wynika z treści orzeczeń podatkowych wydanych na podstawie wniosków o interpretację indywidualną, kwestia stosowania przepisu art. 15e ust. 1 ustawy o CIT do usług informatycznych wzbudza coraz więcej wątpliwości. W interpretacji indywidualnej DKIS

z 23 stycznia 2019 r. nr 0114-KDIP2-2.4010.550.2018.2.SJ zajęto stanowisko aprobujące ograniczenie kosztowego charakteru takich wydatków. Poniżej treść tej interpretacji.

Wydatki na uzyskanie dostępu do rozwiązań informatycznych opracowanych przez zewnętrznych doradców i refakturowanych przez podmiot powiązany oraz nabywane od podmiotów powiązanych usługi zarządzania siecią, stronami internetowymi i systemami informacyjnymi stanowią koszty uzyskania przychodu w limitowanej, zgodnie z art. 15e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wysokości.

Wcześniej wielokrotnie prezentowane było odmienne stanowisko, w myśl którego ograniczenia przewidziane w art. 15e ust. 1 nie mają zastosowania do wydatków na usługi informatyczne, co pokazuje treść 3 poniższych interpretacji.

1. Interpretacja indywidualna DKIS z 26 kwietnia 2018 r. nr 0111-KDIB2-3.4010.58. 2018.2. AZE

Wydatki na nabycie od podmiotu powiązanego usług informatycznych, w tym w zakresie systemu zarządzania produkcją, w tym dostępu do systemów informatycznych, a także niezbędnej ich adaptacji i aktualizacji odpowiednio do potrzeb, bieżącej pomocy technicznej i wsparcia w kwestiach związanych z użytkowaniem systemów informatycznych, serwisu systemów, zarządzania IT help desk, wyboru i współpracy z dostawcami zewnętrznymi w razie potrzeby i prowadzenia szkoleń informatycznych podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodu w całości.

2. Interpretacja indywidualna DKIS z 6 lutego 2019 r. nr 0111-KDIB1-1.4010.575. 2018.1.SG

Wydatki na nabycie od podmiotów powiązanych usług wsparcia w zakresie usług IS/IT nie stanowią kosztów podlegających wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów w myśl art. 15e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

3. Interpretacja indywidualna DKIS z 6 marca 2019 r. nr 0111-KDIB2-3.4010.430. 2018.2.HK

Koszty nabywanej usługi polegającej w szczególności na dostępie do systemu zdalnej pomocy IT help-desk, usuwaniu awarii w systemach i konfiguracji sprzętu, zwłaszcza jako usługi wykonywane zdalnie. na zapewnianiu odpowiedniego sprzętu, aplikacji oraz oprogramowania i utrzymywania ich w stanie ciągłego działania, a także na organizacji szkoleń z zakresu IT nie podlegają ograniczeniu na podstawie art. 15e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Do kwalifikacji podatkowej usług informatycznych odnosi się również wyrok WSA w Gliwicach z 29 stycznia 2020 r., I SA/GI 1391/19, w którym sąd sformułował następujące tezy:

1. Usługa analizy biznesowej związana z przeniesieniem potrzeb biznesowych do systemów IT, świadczona w ramach całego pakietu usług informatycznych niezbędnych do prowadzenia bieżącej działalności usługobiorcy, nie powinna być traktowana jako usługa doradcza.
2. Usługa zarządzania infrastrukturą sieciową ma charakter techniczny, a więc nie polega na zarządzaniu przedsiębiorstwem w sensie ogólnym.

W uzasadnieniu wyroku sąd wskazał, że regulacja zawarta w art. 15e ustawy o CIT stanowi wyjątek od ogólnej zasady wyrażonej w art. 15 ust. 1 tej ustawy. W konsekwencji, wszelkie ograniczenia przewidziane w tym przepisie trzeba odnosić do usług wymienionych w nim wprost lub do usług, które mają do nich podobny charakter. Niedopuszczalne jest stosowanie odległych analogii, które prowadziłyby do nieuzasadnionego rozszerzenia zakresu pojęciowego analizowanej normy prawnej.

Na pełną aprobatę zasługuje także wyrok WSA we Wrocławiu z 27 lutego 2019 r., I SA/Wr 1218/18, w którym sąd zawarł następującą tezę.

Z uwagi na zamknięcie katalogu świadczeń mieszczących się w dyspozycji art. 15e ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych kosztu kompleksowej usługi informatycznej nie można zrównać z wydatkiem na nabycie know-how, ponieważ usługa ta nie wypełnia przytoczonej definicji know-how. Brak zastosowania przez ustawodawcę zwrotu "oraz świadczeń o podobnym charakterze", w połączeniu obowiązkiem określenia przedmiotu opodatkowania jedynie w drodze ustawy, wskazanym w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, nie dopuszcza możliwości jakiegokolwiek wykładni rozszerzającej ww. przepisu.

4. Wyjątki od ograniczenia zaliczania wydatków na usługi niematerialne do kosztów podatkowych

W art. 15e ustawy o CIT wprowadzono również wyjątki w przypadkach, gdy mimo nabycia usługi niematerialnej od podmiotu powiązanego taki wydatek nie będzie podlegał limitowi. Najważniejszy z nich dotyczy wydatków wymienionych w art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT, tj. kosztów usług, opłat i należności, o których mowa w ust. 1, zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi (np. w przypadku zakupu usługi doradczej związanej z technologią produkcji danego towaru, zakupu usługi doradczej niezbędnej do świadczenia innej usługi itp.). Warto zauważyć, że ustawodawca nie posłużył się w tym przypadku istniejącą już definicją „kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami” (art. 15 ust. 4 ustawy o CIT), lecz wprowadził nową definicję „kosztów bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem towaru lub świadczeniem usług”. Regulacja ta budzi uzasadnione wątpliwości interpretacyjne, ponieważ możliwe są dwie jej różne interpretacje.

1. Utożsamienie kosztów wytworzenia lub nabycia z kosztami bezpośrednio związanymi z przychodami, co pozwala podatnikowi na zaliczenie do kosztów wcześniej wyodrębnione koszty pośrednie bez konieczności ich dalszej identyfikacji.
2. Koszty wytworzenia lub nabycia są kategorią węższą od kosztów bezpośrednio związanych z przychodami, wskutek czego wszelkie wydatki, które nie są „niezbędne” do wytworzenia towaru lub świadczenia usługi, podlegają ograniczeniom.

Organy podatkowe w praktyce orzeczniczej zasadniczo opowiadają się za drugim z ww. poglądów. Uzasadniają, że nie chodzi tu o związek poniesionego kosztu z przychodem, ale o związek poniesionego kosztu z wytworzeniem lub nabyciem towaru bądź świadczeniem usług. Jest to więc, jak podano w wyjaśnieniu Ministerstwa Finansów „koszt usługi lub prawa w jakimkolwiek stopniu «inkorporowanych» w produkcie, towarze lub usłudze”.

Trudno jest się z tym poglądem nie zgodzić. Na pewno inny jest zakres przepisu art. 15e ust. 11, a inny art. 15 ust. 4 ustawy o CIT. Czym innym są koszty bezpośrednio związane z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi, a czym innym koszty bezpośrednio związane z przychodami. To drugie pojęcie ma na celu ustalenie momentu potrącalności kosztów. Koszty bezpośrednio związane z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi to zaś koszty nie tyle związane z konkretnym identyfikowalnym przychodem, co z czynnością nabywania lub wytwarzania towaru bądź świadczenia usługi bądź efektami tych czynności.

Tym niemniej prawidłowa identyfikacja tych kosztów, a więc uwzględniająca w pełni indywidualny charakter wytwarzanych lub nabywanych przez podatnika towarów bądź świadczonych usług, nasuwa liczne wątpliwości, o czym świadczą indywidualne interpretacje DKIS wydawane w tym zakresie.

W interpretacji indywidualnej z 7 września 2018 r. nr 0111-KDIB1-2.4010.251.2018. 2.AW, wydanej na rzecz podatnika prowadzącego działalność w zakresie produkcji i dystrybucji produktów farmaceutycznych DKIS stwierdził, że nie można uznać, by wydatki związane ze świadczeniem usług promocyjnych i marketingowo-sprzedażowych były kosztem inkorporowanym w usługach świadczonych przez wnioskodawcę.

Podobne stanowisko zajęto w interpretacji indywidualnej z 13 lipca 2018 r. nr 0111-KDIB23.4010.69.2018.2.AZE, wydanej na rzecz podatnika prowadzącego działalność deweloperską w odniesieniu do kosztów marketingu oraz wsparcia sprzedaży prowadzonej inwestycji. W dotyczącej tej samej branży interpretacji indywidualnej z 29 czerwca 2018 r. nr 0111-KDIB1-3.4010.223.2018. 2.JKT, DIKS uznał, że limitowi podlegają również wydatki na usługi nadzoru i obsługi inwestycji budowlanych, w tym:

- 1) zapewnienie, w związku z prowadzonymi inwestycjami budowlanymi, udziału osób pełniących funkcję kierowników budów oraz ich asystentów, odpowiedzialnych jako dział inwestycji za:
 - a) pozyskiwanie do współpracy podmiotów gospodarczych, których przedmiotem działalności jest świadczenie usług oraz wykonywanie robót budowlanych (podwykonawców),
 - b) podejmowanie negocjacji w przedmiocie ustalania wstępnych warunków umów z podwykonawcami na świadczenie usług oraz wykonywanie robót budowlanych;
- 2) pełnienie funkcji kompleksowego nadzoru inwestycyjnego nad realizacją inwestycji

budowlanych w trakcie całego procesu inwestycyjnego, obejmującego wszystkie czynności wynikające z przepisów prawa.

5. Wskazania praktyczne

Po pierwsze, należy pamiętać, że w kalkulacji limitu, o którym mowa w art. 15e ustawy o CIT, nie powinny być uwzględniane wydatki, które nie stanowią kosztów podatkowych na podstawie przepisów ogólnych. Ograniczenie kosztów usług niematerialnych odnosi się wyłącznie do wydatków poniesionych w celu osiągnięcia przychodu lub w celu zachowania oraz zabezpieczenia źródła przychodów (art. 15 ust. 1 ustawy o CIT).

Po drugie, jeśli wydatek nie spełnia przesłanki uznania go za koszt uzyskania przychodów w rozumieniu innych przepisów ustawy podatkowej, to jego wartości nie należy uwzględniać w kalkulacji limitu usług niematerialnych.

Dodatkowo wskazać należy, że podatnik każdorazowo zobowiązany jest do zastosowania przepisów szczególnych ograniczających koszty związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi (art. 16 ust. 1 pkt 64a i art. 16 ust. 1 pkt 73 ustawy o CIT). Dopiero w zakresie części kosztu, która nie zostanie objęta tym wyłączeniem, podatnik zobowiązany jest zweryfikować, czy może taki koszt zaliczyć do kosztów podatkowych w świetle ograniczeń dotyczących kosztów niematerialnych.

6. Wnioski

Niewątpliwie słuszną intencją, z jaką został uchwalony art. 15e ustawy o CIT, a więc przede wszystkim wyeliminowanie generowania sztucznych i nieuzasadnionych kosztów w transakcjach między podmiotami powiązаныmi, nie powinna w praktyce orzeczniczej organów podatkowych pozbawiać podatników prawa do odliczenia kosztów, które nie są sztuczne, a zostały rzeczywiście poniesione i są konieczne w ich działalności. Okoliczność, że wydatki ponoszone są na rzecz podmiotu powiązanego ma charakter wtórny i nie powinna mieć decydującego wpływu na wysokość podstawy opodatkowania. Przyjęcie przeciwnego poglądu kłóciłoby się z naturą podatku dochodowego, który jest podatkiem od dochodu, czyli od różnicy pomiędzy przychodem, a rzeczywistym kosztem jego uzyskania.

Ustalenie limitu na dość niskim poziomie 5% EBITDA⁵, nawet z uwzględnieniem progu 3 000 000 zł (nie jest on znaczny dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą o dużej skali), powoduje, że u wielu podatników istotne kwoty kosztów z tytułu nabywanych

⁵ Wskaźnik EBITDA co do zasady wyznacza zysk operacyjny przed potrąceniem odsetek od zaciągniętych zobowiązań, podatków i amortyzacji.

usług niematerialnych są wyłączone z kosztów uzyskania przychodów. Jeżeli nie jest to powiązane z brakiem gospodarczego uzasadnienia dla nabywania tych usług, czy nierynkowym charakterem wynagrodzenia za te usługi, to wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów wynagrodzenia za usługi powyżej limitu dla wielu podatników oznacza faktyczny wzrost efektywnej stawki podatku CIT.

Mając na względzie powszechność usług niematerialnych świadczonych w ramach korporacyjnych sieci podmiotów powiązanych, na aprobatę zasługuje postulat, aby ze względu na występowanie w art. 15e ustawy o CIT w znacznym stopniu określeń nieostrych (co może stanowić podstawę do zarzutu naruszenia konstytucyjnej zasady pewności prawa) stał się on możliwie szybko przedmiotem odpowiedniej interwencji ustawodawcy.

Literatura

A. Gomułowicz, *Prawna formuła kosztu podatkowego*, Warszawa 2016.

P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Warszawa 2018.

W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2020