



Autor: Joanna Bielecka, Łukasz Szczygieł

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

CIT: LIMIT KOSZTÓW USŁUG NABYTYCH OD PODMIOTÓW POWIĄZANYCH

Przepisy dotyczące konieczności limitowania kosztów uzyskania przychodów związanych z wydatkami na określone usługi świadczone przez podmioty powiązane w dalszym ciągu mogą sprawiać trudności interpretacyjne.

Podatnicy wciąż mają wątpliwości w określeniu, które usługi są objęte wprowadzonymi limitami, a które z nich są rozliczane na zasadach ogólnych. Przepis artykułu 15e ustawy o CIT zobowiązuje podatników do wyłączenia z KUP kosztów usług ponoszonych w sposób bezpośredni lub pośredni na rzecz podmiotów powiązanych. Katalog usług objętych limitem obejmuje usługi doradcze, badania rynku, usługi reklamowe, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze. Oceniając natomiast, czy dane podmioty należy uznać za powiązane lub nie, należy odwołać się do przepisów dotyczących cen transferowych. Nie można zapominać, że obowiązek wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów odnosi się również do usług świadczonych przez podmioty, które mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, czyli w tzw. raju podatkowym. W tym wypadku nie jest już istotne czy taki podmiot jest powiązany z polskim podatnikiem, czy też nie.

WAŻNE WYJĄTKI

Należy pamiętać, że przepisy dotyczące limitowania kosztów uzyskania przychodów nie obejmują kosztów usług i praw bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczenia usługi. Istotne jest zatem dla przedmiotowego wyłączenia dokładne ustalenie, co mieści się w zakresie pojęcia „bezpośrednio związane”. Na podstawie wyjaśnień Ministerstwa Finansów do art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT (patrz: <https://finanse-arch.mf.gov.pl/documents/766655/2344865/Art.+15e+ust.+11+-+koszty+us%C5%82ug+bezpo%C5%9Brednio+zwi%C4%85zanych...>) można wywnioskować, że chodzi o koszty związane z czynnością wytwarzania lub nabywania towaru albo świadczenia usługi. Po drugie, taki koszt musi mieć bezpośredni wpływ na finalną cenę określonego towaru lub usługi, jako zwykle jeden z wielu wydatków ponoszonych w procesie produkcji, dystrybucji danego dobra lub świadczenia danej usługi. Co ważne, koszt ten musi być możliwy do identyfikacji jako czynnik obiektywnie wpływający na cenę danego dobra lub usługi. W konsekwencji, nie mogą korzystać z tego traktowania koszty usług i praw, które ogólnie służą działalności prowadzonej przez podatnika, a zatem koszty pośrednio związane z uzyskiwanymi przychodami np. usługi administracyjne, ogólne doradztwo korporacyjne itp.

Kolejnym istotnym wyjątkiem od stosowania przepisów dotyczących limitowania są sytuacje, w których zakupione usługi są objęte uprzednim porozumieniem cenowym uzyskanym przez polskiego podatnika. Poza potwierdzeniem prawidłowości stosowanych cen transakcyjnych ma ono jeszcze także tę zaletę, że usługi nim objęte, które zostały zakupione przez polskiego podatnika od podmiotu z nim powiązanego, będą mogły być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów niezależnie od ich wartości, zawsze w całości do kosztów uzyskania przychodów.

OBLICZANIE LIMITU

Wartość usług, które mogą być zaliczone do KUP oblicza się w oparciu o wartość, w jakiej koszty te łącznie przekraczają 3 000 000 zł oraz 5 proc. kwoty, która odpowiada nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonych o przychody z odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych do KUP w roku podatkowym odpisów amortyzacyjnych i odsetek (EBITDA). Wzór na podatkową EBIDTA przedstawia się zatem następująco:

$$\text{EBITDA} = (\text{przychody ze wszystkich źródeł} - \text{przychody z odsetek}) - (\text{koszty uzyskania przychodów} - \text{koszty odpisów amortyzacyjnych} - \text{koszty odsetek})$$

Przykład 1.

Wartość EBITDA u podatnika wynosi 15 mln zł. Limit kosztów podatnik wyliczy jako

(5 proc. x 15 000 000 zł)

+ 3 000 000 zł. Podatnik będzie uprawniony do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kwoty 3 750 000 zł.

Przykład 2.

Podatnik dokonał obliczenia kwoty wydatków z art. 15e ustawy o CIT, którą może zaliczyć do KUP. Wynosi ona

5 000 000 zł. Podatnik nabył od podmiotu powiązanego usługi reklamowe, na kwotę

5 000 000 zł oraz usługi doradcze na kwotę

10 000 000 zł, inne niż bezpośrednio związane z wytwarzanymi wyrobami gotowymi. Z uwagi na wyliczony limit będzie on uprawniony do zaliczenia łącznie

5 000 000 zł w ramach tych wydatków do KUP, chyba że zawrze on uprzednie porozumienie cenowe.

WYBRANE ORZECZNICTWO

W dalszym ciągu wątpliwości podatników budzi kwestia, jak definiować poszczególne rodzaje usług oraz to, czy usługi realizowane przez podatników z podmiotami powiązаныmi będą podlegały ograniczeniom na podstawie art. 15e ustawy o CIT. Należy wskazać, że usługi ujęte w tym przepisie nie zostały zdefiniowane na gruncie tej ustawy oraz innych przepisów. Sytuacji nie ułatwia fakt, że katalog usług nie zawiera jedynie ich wyczerpującego wypunktowania, ale przepisy obejmują limitem także świadczenia o podobnym charakterze. Może to istotnie poszerzać zakres świadczeń objętych ograniczeniami i stwarzać niepewność po stronie podatnika. W związku z tym, kwestia ta jest przedmiotem licznych interpretacji indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, a także wyroków sądów administracyjnych.

Warto zwrócić uwagę na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 28 lipca 2020 r. (III SA/Wa 1715/19). Sąd orzekł, że podczas dokonywania wykładni art. 15e ustawy o CIT należy mieć na uwadze, że istotna jest nie nazwa usługi lecz jej treść. Jeśli podmiot wskaże we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej element zbliżony do usług wskazanych w art. 15e ustawy o CIT, nie oznacza to automatycznie, że występują usługi niematerialne wymienione w tym przepisie. Ponadto nie jest właściwym działaniem wydzielanie z jednej usługi kilkunastu usług lub działań, ponieważ w każdej usłudze można wyróżnić element decyzyjny czy też zarządzania, które mogą być potraktowane jako usługa doradcza.

Natomiast w odniesieniu do tego, czy dane wydatki będą wyłączone z limitu KUP z art. 15e ustawy o CIT, jako że są bezpośrednio związane ze świadczeniem usługi, warto przytoczyć

wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 stycznia 2020 r. (II FSK 1750/19), w której sąd uznał, że wydatki na nabycie usług niematerialnych ponoszone przez podatnika na rzecz kontrahentów nie podlegają limitowaniu, jeśli pozostają w takim związku przyczynowo-skutkowym, że warunkują, w przyjętym modelu biznesowym, nabycie lub wytworzenie danego rodzaju towarów bądź świadczenie konkretnego typu usługi. W tym zakresie największe znaczenie w dokonywaniu analizy powinna mieć wykładnia językowa, a także ocena określonych stanów faktycznych.

W odniesieniu do interpretacji indywidualnych odnoszących się do kwalifikacji usług jako podlegających lub niepodlegających limitowaniu, zostało wydanych ich do tej pory już bardzo wiele i nie sposób jest przedstawić ogólnych tendencji w tym zakresie. Dlatego też podatnik każdorazowo powinien zwrócić uwagę na typ nabywanych przez niego usług i w tym zakresie dokonać odpowiedniej analizy oraz przeglądu interpretacji. Interpretacje indywidualne dotyczące usług z art. 15e ustawy o CIT przy niekorzystnym dla podatnika rozstrzygnięciu są często przedmiotem skargi do sądu administracyjnego, jednakże w tym zakresie w odniesieniu do wielu kwestii, niestety nie rozwinęła się jeszcze jednolita linia orzecznicza. Natomiast Ministerstwo Finansów wydało odpowiednie objaśnienia w zakresie stosowania przedstawionych przepisów, jednakże nie rozwiązały one wszystkich wątpliwości.

KLASYFIKACJA USŁUG

Podatnicy, którzy nabywają usługi niematerialne od podmiotów powiązanych muszą zwracać szczególną uwagę na klasyfikację usług pod względem tego, czy będą one podlegać limitowaniu z art. 15e ustawy o CIT, czy też będą mogły być zaliczane do KUP bez ograniczeń. Dlatego ważna jest analiza treści usług oraz to określenie, czy koszty są bezpośrednio związane ze świadczeniem usług. W przypadku większych wątpliwości w tym zakresie, warto złożyć wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej. Jeżeli okaże się, że koszty w zakresie nabywania usług niematerialnych od podmiotów powiązanych przekraczają określony przepisami limit, warto również zastanowić się nad możliwością zawarcia APA, a przez to włączeniem całości kosztów usług do KUP oraz możliwością zwolnienia przedmiotowych usług od konieczności udokumentowania ich w ramach dokumentacji cen transferowych.

Joanna Bielecka konsultant podatkowy w [krakowskim oddziale Rödl & Partner](#)

Łukasz Szczygieł doradca podatkowy