

Ograniczenie wysokości kosztów nabycia niektórych rodzajów usług i praw (art. 15e ustawy o CIT)

Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne¹ (dalej: ustawa nowelizująca) od 1 stycznia 2018 r. wprowadziła do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT) nowy przepis art. 15e, którego istota polega na **ograniczeniu wysokości kosztów uzyskania przychodów ponoszonych przez podatnika na nabycie określonych usług niematerialnych i praw.**

❖ Od kiedy należy stosować art. 15e ustawy o CIT?

Przepis art. 15e ustawy o CIT, co do zasady, należy stosować od dnia 1 stycznia 2018 r. Wyjątek w tym zakresie wynika z art. 4 ust. 2 ustawy nowelizującej, zgodnie z którym podatnicy podatku CIT, których rok podatkowy rozpoczęty przed 1 stycznia 2018 r. jest inny niż kalendarzowy stosują do jego zakończenia przepisy ustawy o CIT w brzmieniu dotychczasowym (z wyjątkiem nie dotyczącym tej regulacji). **Tym samym ww. podatnicy są obowiązani do stosowania omawianej regulacji dopiero z początkiem roku podatkowego rozpoczętego po 1 stycznia 2018 r.**

Ustawa nowelizująca nie zawiera innych przepisów intertemporalnych odnoszących się do art. 15e ustawy o CIT, w szczególności nie zawiera regulacji ograniczającej jego stosowanie do kosztów wynikających wyłącznie z umów zawartych od dnia 1 stycznia 2018 r. (tj. od dnia wejścia w życie ustawy nowelizującej).

Ważne!

Art. 15e ustawy o CIT znajdzie zastosowanie niezależnie od daty zawarcia umowy (nabycia usługi lub prawa), o ile koszty podatkowe z niej wynikające rozpoznawane są przez podatnika w dacie obowiązywania przepisu art. 15e ustawy o CIT.

¹ Dz. U. poz. 2175

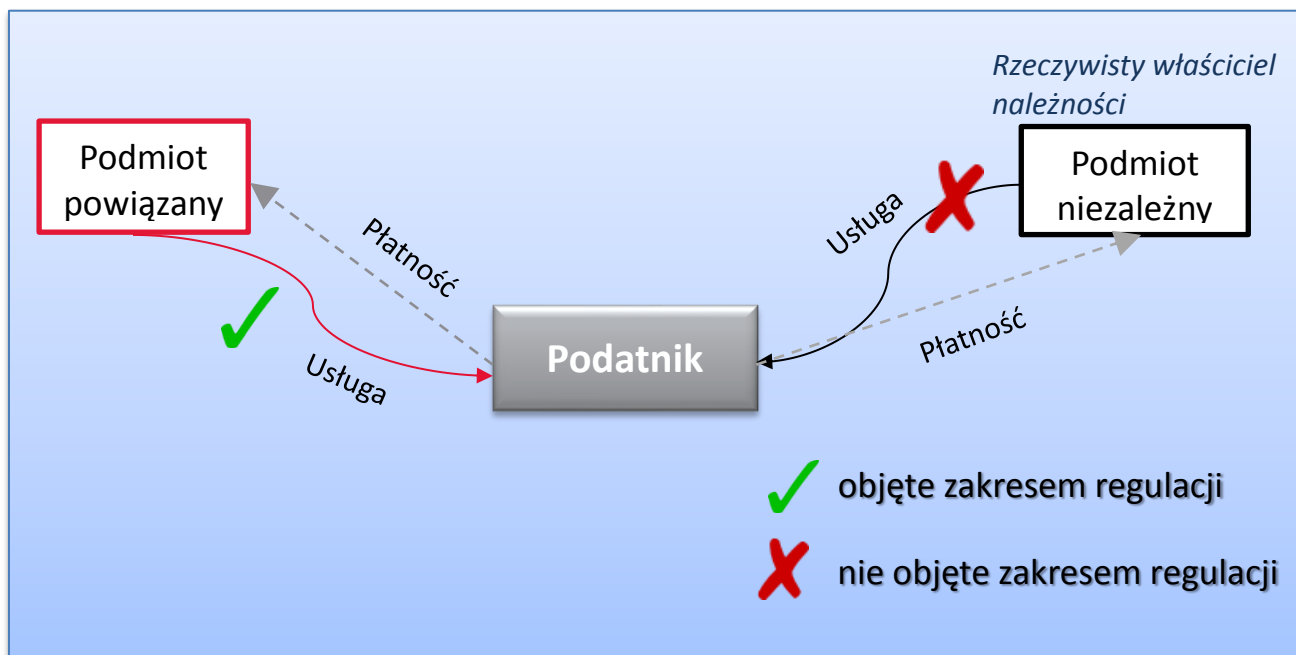
❖ **Stosowanie regulacji z art. 15e ustawy o CIT „krok po kroku”**

Krok 1: Czy dany koszt dotyczy nabycia usługi lub prawa, których wysokość podlega limitowaniu?

Zakres stosowania omawianego ograniczenia warunkowany jest **kryteriami o charakterze przedmiotowo-podmiotowym**. Ma ono zastosowanie:

- do usług i praw wskazanych w ustawie (art. 15e ust. 1 ustawy o CIT),
- świadczonych, bezpośrednio lub pośrednio, przez podmioty powiązane z podatnikiem lub podmioty mające miejsce zamieszkania albo posiadające siedzibę lub zarząd w kraju lub na terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową; aktualna lista tych państw i terytoriów zawarta jest w [rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 17 maja 2017 r.](#)

Za **koszty poniesione pośrednio** na rzecz kwalifikowanych podmiotów uważa się koszty poniesione na rzecz podmiotu niepowiązanego z podatnikiem, jeżeli **rzeczywistym właścicielem** należności z tytułów usług i praw podlegających limitowaniu lub ich części jest podmiot powiązany z podatnikiem lub podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w ww. rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów.



Rys. 1. Ogólny schemat zakresu stosowania art. 15e ustawy o CIT (powiązanie bezpośrednie)

Usługami, których wysokość **może podlegać ograniczaniu w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów** są usługi:

- ✓ doradcze
- ✓ badania rynku
- ✓ reklamowe
- ✓ zarządzania i kontroli
- ✓ przetwarzania danych
- ✓ ubezpieczeń
- ✓ gwarancji i poręczeń

oraz usługi o podobnym do nich charakterze

Omawiane **ograniczenie nie dotyczy** natomiast m.in.: usług **prawnych, księgowych, rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu.**

 **Dowiedz się więcej na temat usług podlegających oraz niepodlegających limitowaniu**

Ograniczenie z art. 15e ustawy o CIT **ma zastosowanie** również do:

- opłat i należności za **korzystanie lub prawo do korzystania** z praw autorskich lub pokrewnych praw majątkowych, licencji, praw własności przemysłowej, know-how,
- usługi 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.

Podstawa prawna: art. 15e ust. 1 i 10 ustawy o CIT

Krok 2: Czy dana usługa lub prawo nie podlega wyłączeniu z limitowania?

To, że dana usługa lub prawo spełnia kryteria przedmiotowe i podmiotowe określone powyżej nie oznacza, iż w każdym przypadku koszt ich nabycia podlega limitowaniu na mocy art. 15e ustawy o CIT. Ustawa ta zawiera w tym zakresie **wyłączenia** odnoszące się do **charakteru danej usługi (prawa), jak i statusu podmiotu ją świadczącego**. I tak, **limitowaniu nie podlegają koszty:**

- usług i praw bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi,

Dowiedz się więcej na ten temat

- usług refakturowanych przez podatnika; chodzi o usługi nabyte we własnym imieniu, lecz na rachunek innego podmiotu powiązanego. Wyłączenie, o którym mowa w art. 15e ust. 11 ustawy o CIT, dotyczy w szczególności sytuacji, w której podmiot powiązany nabywa usługę od innego podmiotu powiązanego, a potem refakturuje ją dalej na inne podmioty z grupy (np. zakup usługi przez centrum usług wspólnych od podmiotu powiązanego i dalsza refaktura na centra regionalne),
- usług ubezpieczenia świadczonych przez krajowe lub zagraniczne zakłady ubezpieczeń lub zakłady reasekuracji,
- usług gwarancji i poręczeń udzielonych przez bank krajowy, instytucję kredytową, SKOK-i, Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową albo przez krajowe lub zagraniczne zakłady ubezpieczeń, lub zakłady reasekuracji,
- usług/praw świadczonych w ramach podatkowej grupy kapitałowej (PGK),
- usług, opłat i należności, w stosunku do których sposób kalkulacji wynagrodzenia wskazany jest w decyzji w sprawie uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej pomiędzy podmiotami powiązanymi (**tzw. uprzednie porozumienia cenowe, dalej: APA**).

Czym są uprzednie porozumienia cenowe?

Jak mogę uzyskać APA?

Podstawa prawna: art. 15e ust. 15 i 16 ustawy o CIT

Krok 3: *Ustalenie łącznej wysokości kosztów usług i praw podlegających limitowaniu (po uwzględnieniu wyłączeń).*

Ważne!

Ograniczeniu na podstawie omawianej regulacji **nie podlegają** koszty w/w „kwalifikowanych” usług i praw, do **łącznej** kwoty nieprzekraczającej w ciągu roku **3 mln złotych**.

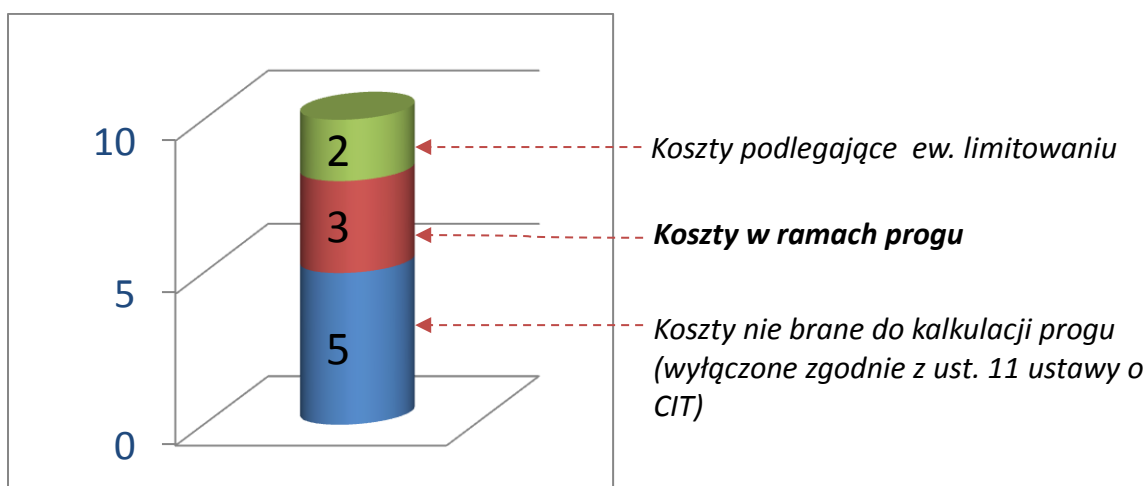
Tym samym, koszty w/w usług do tej wysokości mogą być w całości ujęte w kosztach uzyskania przychodów (**o ile spełniają warunki ogólne uznania danego kosztu za koszt uzyskania przychodu**), niezależnie od wysokości obowiązującego podatnika w danym okresie limitu. Kwota 3 mln złotych nie

odnosi się przy tym do kosztu pojedynczej usługi, lecz do łącznej wysokości wszystkich „kwalifikowanych” usług i praw.

Jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy lub krótszy niż 12 miesięcy, kwotę progu, od którego oblicza się limit kosztów „kwalifikowanych” usług i praw oblicza się mnożąc kwotę 250 tys. zł przez liczbę miesięcy roku podatkowego podatnika.

Ważne!

W kwocie progu nie uwzględnia się kosztów „kwalifikowanych” usług i praw wyłączonych z limitowania, np. kosztów bezpośrednio związanych ze świadczeniem przez podatnika usług.



Rys. 2 Schemat stosowania progu 3 mln zł.



Przykłady

1. Podatnik CIT, którego rok podatkowy jest tożsamy z rokiem kalendarzowym, poniósł koszt usługi reklamowej w wysokości **2 mln zł** na rzecz podmiotu powiązanego z podatnikiem w sposób bezpośredni (spółka-matka). Podatnik ten nie poniósł w ciągu roku żadnych innych kosztów podlegających limitowaniu na podstawie art. 15e ustawy o CIT. Podatnik będzie zatem mógł zaliczyć całość kosztu tej usługi do kosztów uzyskania przychodów.
2. W przypadku, gdyby koszt usługi z przykładu 1 wynosił **5 mln zł**, podatnik mógłby bez żadnych ograniczeń zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów jego część w wysokości 3 mln zł. Do nadwyżki ponad tę kwotę, czyli do pozostałych 2 mln zł, musiałby natomiast zastosować limit określony w art. 15e ust. 1 ustawy o CIT.
3. W przypadku, gdyby taki podatnik obok kosztów reklamy poniósł jeszcze koszty „kwalifikowanych” usług lub praw bezpośrednio związanych ze świadczonymi przez tego podatnika usługami w kwocie **10 mln zł**, cała kwota tych dodatkowych (bezpośrednich) kosztów nie brana byłaby do wyliczenia progu 3 mln zł (jak i limitu, o którym mowa powyżej). Okoliczność ta nie wpływałaby zatem w żaden sposób na wysokość kosztów reklamy podlegających zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w powyższych przykładach.

Krok 4: Obliczenie limitu wysokości „kwalifikowanych” usług i praw.

Limit wysokości „kwalifikowanych” usług i praw, jaka może być przez podatnika zaliczona do kosztów uzyskania przychodów, bazuje na wskaźniku EBITDA stosowanym w analizie finansowej przedsiębiorstw. Art. 15e ustawy o CIT **odnosi go jednak do kategorii podatkowych**, wynikających z prowadzonej przez podatników ewidencji podatkowej.

Limit ten wynosi **5%** kwoty „podatkowej EBITDA” i oblicza się go według poniższego wzoru*:

$$\text{Limit} = 5\% \times [(P_{\text{suma}} - P_{\text{odsetki}}) - (K_{\text{suma}} - \text{Amortyzacja} - \text{Odsetki})] + \text{kwota prog}$$

gdzie:

P_{suma} - suma przychodów ze wszystkich źródeł przychodów

P_{odsetki} – przychody z tytułu odsetek

K_{suma} – suma kosztów uzyskania przychodów

Amortyzacja – odpisy amortyzacyjne, o których mowa w art. 16a – 16m ustawy o CIT

Odsetki – koszty odsetkowe

*nie dotyczy podmiotów, o których mowa w art. 15e ust. 2 ustawy o CIT

Podstawa prawna: art. 15e ust. 12 ustawy o CIT

Przy obliczaniu wysokości przychodów i kosztów na potrzeby kalkulacji w/w wzoru nie bierze się pod uwagę przychodów niepodlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo wolnych od podatku, jak również dotyczących ich kosztów uzyskania przychodów.

Ponadto, sumę kosztów uzyskania przychodów oraz kwotę odsetek oblicza się bez uwzględnienia pomniejszeń wynikających ze stosowania omawianego ograniczenia, jak również z ograniczenia w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego (art. 15c ust. 1 ustawy o CIT).

Przykład

4. Podatnik prowadzący działalność handlową poniósł koszty usług i praw podlegających limitowaniu na podstawie art. 15e ustawy o CIT w łącznej wysokości **8 mln zł**. Rok podatkowy podatnika pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Podatnik ten osiągnął w roku podatkowym przychody w wysokości **200 mln zł**, z czego przychody finansowe w postaci odsetek wynosiły **5 mln zł**. Łączna kwota kosztów poniesionych przez podatnika (w tym koszty w/w usług i praw) wyniosła **150 mln zł**, z czego odpisy amortyzacyjne wynosiły **30 mln zł**, a zapłacone odsetki **10 mln zł**. Podstawiając te kwoty pod ww. wzór otrzymujemy następujące równanie (w mln zł):

$$\text{Limit} = 5\% \times [(200 - 5) - (150 - 30 - 10)] + 3 \text{ mln} = 0,05 \times (195 - 110) + 3 \text{ mln} = (0,05 \times 85) + 3 \text{ mln} = \mathbf{4,25 \text{ mln zł} + 3 \text{ mln zł} = 7,25 \text{ mln zł.}}$$

Podatnik z niniejszego przykładu będzie zatem musiał **pomniejszyć koszty uzyskania przychodów** o kwotę **750 tys. zł (limit 7,25 mln zł – 8 mln zł kosztów podlegających limitowaniu)**.

Ważne!

Ograniczenie wynikające z art. 15e ustawy o CIT należy stosować już w trakcie roku podatkowego przy wyliczaniu wysokości zaliczek na podatek.

Jeżeli dany podatnik jest współnikiem spółki niebędącej osobą prawną, to koszty usług niematerialnych wymienione w art. 15e ust. 1 także podlegają wyłączeniu z jego kosztów uzyskania przychodów, proporcjonalnie do posiadanych udziałów. Wszelkie elementy wzoru służącego obliczeniu omawianego limitu powinny uwzględniać przychody i koszty odpowiednio osiągnięte oraz poniesione przez podatnika za pośrednictwem, niebędącej podatnikiem CIT, spółki nieposiadającej osobowości prawnej (lub ze wspólnego przedsięwzięcia, ze wspólnej własności itp.).

Podstawa prawna: art. 15e ust. 4-6 ustawy o CIT

- *Limit dla podmiotów finansowych*

W przypadku niektórych podmiotów limit obliczany jest w odmienny sposób. Odrębny sposób kalkulacji limit dotyczy:

- ✓ banków,
- ✓ spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych,
- ✓ Krajowej Spółdzielczej Kasy Oszczędnościowo-Kredytowej,
- ✓ instytucji finansowych w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 7 ustawy – *Prawo bankowe*.

Limit dla tych podmiotów obliczany jest według poniższej formuły:

$$\text{Limit} = 5\% \times [P_{\text{suma}} - (K_{\text{suma}} - \text{Amortyzacja})] + \text{kwota progu}$$

gdzie:

P_{suma} – suma przychodów ze wszystkich źródeł przychodów

K_{suma} – suma kosztów uzyskania przychodów

Amortyzacja – odpisy amortyzacyjne, o których mowa w art. 16a – 16m ustawy o CIT

Podstawa prawna: art. 15e ust. 2 ustawy o CIT

- *Limit w przypadku zagranicznego zakładu*

W przypadku nierezydentów prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład przy obliczaniu wysokości limitu usług i praw zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów

uwzględnia się odpisy amortyzacyjne oraz przychody i koszty, w tym koszty finansowania dłużnego, przypisane do tego zagranicznego zakładu.

Podstawa prawna: art. 15e ust. 8 ustawy o CIT

- *Stosowanie limitu przez spółki tworzące podatkową grupę kapitałową*

W przypadku podatkowej grupy kapitałowej omawiany **limit odnosi się do poszczególnych spółek tworzących podatkową grupę kapitałową**, a nie samej grupy – podatnika podatku CIT. Z uwagi na wyłączenie zawarte w art. 15e ust. 14 ustawy o CIT opisywane ograniczenie w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów kosztów poniesionych na nabycie „kwalifikowanych” usług i praw **nie dotyczy** usług i praw nabywanych od spółek wchodzących w skład danej podatkowej grupy kapitałowej.

W konsekwencji również **próg 3 mln zł odnosi się do poszczególnych spółek tworzących PGK.**

Krok 5: *Pomniejszenie kosztów uzyskania przychodów.*

Finalnym etapem stosowania regulacji określonej w art. 15e ustawy o CIT jest (ewentualny) obowiązek **pomniejszenia kosztów uzyskania przychodów podatnika o kwotę, o jaką koszty usług i praw określonych w art. 15e ust. 1 CIT przekraczają kwotę przysługującego temu podatnikowi limitu.**

Kwotę kosztów uzyskania przychodów podlegającą wyłączeniu na podstawie art. 15e ustawy o CIT uwzględnia się w danym źródle przychodów proporcjonalnie do wysokości kosztów „kwalifikowanych” poniesionych w ramach danego źródła przychodów.

Przykład

5. Podatnik prowadzący działalność handlową poniósł koszty usług i praw podlegających limitowaniu na podstawie art. 15e ustawy o CIT w łącznej wysokości **8 mln zł**, z czego **2 mln zł** dotyczyło kosztów przypisanych do źródła zyski kapitałowe, natomiast **6 mln zł** dotyczyło kosztów pozostałej działalności (operacyjnej). Przyjmując, że limit kosztów usług i praw podlegających ograniczeniu na podstawie art. 15e ustawy o CIT (uwzględniający próg 3 mln zł) wynosi **7 mln zł**, podatnik będzie zmuszony do pomniejszenia kosztów w łącznej kwocie **1 mln zł**. Pomniejszenie to dotyczyć będzie kosztów z obu źródeł przychodów w proporcycji wynikającej z porównania kosztów tych usług i praw ujętych w danym źródle, tj. 1:3.

Oznacza to że koszty źródła zyski kapitałowe muszą zostać pomniejszone o **250 tys. zł**. Pozostała zaś część kosztów podlegających wyłączeniu (**750 tys. zł**) dotyczyć będzie pozostałych kosztów działalności podatnika. W konsekwencji powyższych działań finalne koszty uzyskania przychodów poniesionych na „kwalifikowane” usługi i prawa w ramach obu źródeł przychodów wyniosą odpowiednio: **1,75 mln zł** i **5,25 mln zł**.

Ważne!

Nieodliczone w danym roku koszty poniesione na nabycie „kwalifikowanych” usług i praw nie przepadają, lecz **mogą być rozliczone w kolejnych 5 latach podatkowych**, o ile mieszczą się w wysokości obowiązującego w tych latach limitu.

Podstawa prawna: art. 15e ust. 7 i 9 ustawy o CIT

Kategorie usług objętych art. 15e ust. 1 ustawy o CIT

Art. 15e ust. 1 ustawy o CIT wskazuje kategorie usług i praw, których wysokość podlega limitowaniu (wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów). Katalog ten składa się z trzech odrębnych rodzajowo grup kosztów, przy czym limit określony przepisem art. 15e odnosi się do ich **łącznej wysokości**. W celu obliczenia tego limitu należy zatem zsumować wysokość kosztów usług i praw ponoszonych z poszczególnych tytułów wymienionych w pkt 1-3 ust. 1 art. 15e ustawy o CIT.

I. Usługi: doradcze, badania rynku, reklamowe, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze (art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT)

Lista usług wymienionych w omawianym przepisie ma charakter otwarty. Po pierwsze, wynika to z posłużenia się w nim odniesieniem do „(innych) świadczeń o podobnym charakterze” do ww. usług, a po drugie do przyjęcia opisowego sposobu określenia usług objętych limitowaniem, bez odniesienia się do klasyfikacji statystycznych (np. PKWiU).

Jakkolwiek - z uwagi na brak wskazanych odniesień do tego rodzaju klasyfikacji - wykładnia sposobu rozumienia poszczególnych rodzajów usług wskazanych w art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT pozwala na sięgnięcie do językowych (słownikowych) definicji tych pojęć, ich interpretacja, co do zasady, powinna uwzględniać również podział usług wynikający z PKWiU.

A. Usługi doradcze

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawiera definicji „usług doradczych”. Pojęcie to nie jest również zdefiniowane w systemie prawa. Zgodnie ze słownikiem języka polskiego PWN doradzać to *„udzielić porady, wskazać sposób postępowania w jakiejś sprawie”*.

Charakterystyczne dla usług doradczych jest to, iż nie można ich jednoznacznie przypisać do określonej sfery działalności przedsiębiorstwa. Działalność doradcza *sensu largo* może dotyczyć większości sfer życia gospodarczego i jako taka, jest działalnością niejednorodną. Konsekwencją powyższego jest to, iż czynności „doradcze” mogą obejmować usługi z różnych działów (grup, klas, kategorii) klasyfikacji PKWiU. Przejawy tego rodzaju usług mogą również stanowić element usług klasyfikowanych jako odrębny typ usługi.

Z powyższych względów wskazane powyżej szerokie (językowe) rozumienie „doradztwa” winno zostać skonfrontowane z jego prawniczym rozumieniem.

Przykładem usług doradczych objętych omawianą regulacją są „USŁUGI DORADZTWA ZWIĄZANE Z ZARZĄDZANIEM” wskazane w sekcji M w dziale 70 w kategorii 70.22.1 PKWiU 2015¹. Kategoria ta obejmuje następujące grupowania:

Nr PKWiU	Rodzaj usługi
70.22.11.0	„Usługi doradztwa związane z zarządzaniem strategicznym”
70.22.12.0	„Usługi doradztwa związane z zarządzaniem finansami, z wyłączeniem podatków”
70.22.13.0	„Usługi doradztwa związane z zarządzaniem rynkiem”
70.22.14.0	„Usługi doradztwa związane z zarządzaniem zasobami ludzkimi”,
70.22.15.0	„Usługi doradztwa związane z zarządzaniem produkcją”
70.22.16.0	„Usługi doradztwa związane z zarządzaniem łańcuchem dostaw i pozostałe usługi doradztwa związane z zarządzaniem”
70.22.17.0	„Usługi zarządzania procesami gospodarczymi”

Uszczegółowienie zakresu ww. usług zawierają, publikowane przez GUS, wyjaśnienia do PKWiU z 2015 r.².

Usługami doradztwa objętym limitem będą też usługi w zakresie stosunków międzyludzkich (public relations) i komunikacji sklasyfikowane pod pozycją 70.21.10.0, czyli usługi doradztwa i bezpośredniej pomocy (włączając lobbying) w zakresie metod poprawiania wizerunku i stosunków między organizacją lub osobą indywidualną a społeczeństwem, rządem, wyborcami, udziałowcami i innymi jednostkami.

B. Usługi badania rynku

Usługi badania rynku sklasyfikowane są w sekcji M, dziale 73 PKWiU 2015 w kategorii 73.20.1 (USŁUGI BADANIA RYNKU I USŁUGI PODOBNE). Kategoria ta obejmuje usługi badania rynku, badanie potencjału rynkowego,

¹ Dz.U. z 2015 r. poz. 1676 i z 2017 r. poz. 2453

² http://stat.gov.pl/Klasyfikacje/doc/pkwiu_15/pdf/wyjasnienia_PKWiU-2015-wersja_10012018.pdf (wersja z dnia 10.01.2018 r.).

popytu i zwyczajów konsumentów w celu zwiększenia sprzedaży oraz stosowanie monografii, badań statystycznych, modeli ekonometrycznych, sondaży itp. Mimo, że nie obejmuje ona usług badania opinii publicznej, sklasyfikowanych w 73.20.20.0 należy przyjąć – m.in. z uwagi na to, iż obie kategorie ww. usług są objęte tą samą grupą PKWiU - że usługi badania opinii publicznej są usługami o podobnym charakterze do usług badania rynku, a zatem mieszczą się w zakresie regulacji z art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT.

C. Usługi reklamowe

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiuje pojęcia usług reklamowych. Jakkolwiek nie odnosi się także do stosownych klasyfikacji statystycznych, zgodnie z poczynionymi na wstępie uwagami, klasyfikacje te są pomocne do doprecyzowania zakresu usług reklamowych objętych limitowaniem w ramach komentowanego przepisu.

I tak, usługi reklamowe sklasyfikowane są w sekcji M, dziale 73 PKWiU 2015 (klasa 73.1). Klasa ta obejmuje m.in. „usługi reklamowe świadczone przez agencje reklamowe”, czy „pośrednictwo w sprzedaży miejsca lub czasu na cele reklamowe”. Usługi te obejmują np. projektowanie i realizowanie kampanii reklamowych i ich umieszczanie w czasopismach, gazetach, radiu i telewizji, lub innych mediach, jak również projektowanie miejsc na cele reklamowe.

Należy podkreślić, iż o ile jedną z przesłanek wskazujących na reklamowy charakter danej czynności jest wykonywanie jej przez agencję reklamową, o tyle nie oznacza to, że tylko agencja reklamowa (czy też inny podmiot zajmujący się profesjonalnie świadczeniem usług reklamowych) może świadczyć usługi o charakterze reklamowym. Tym samym, usługi reklamowe mogą być wykonywane zarówno przez podmioty, które profesjonalnie zajmują się świadczeniem usług reklamowych, jak i podmioty, dla których wykonanie usługi reklamowej nie jest realizowane w ramach ich podstawowej działalności gospodarczej.

Interpretując pojęcie „usług reklamowych” warto zwrócić uwagę na orzecznictwo TS UE dotyczące tego rodzaju usług, wydanym na gruncie wykładni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, przy jednoczesnym poczynieniu zastrzeżenia o odmienności konstrukcji omawianej regulacji zawartej w art. 15e ustawy o CIT oraz regulacji przewidzianej w ww. dyrektywie (ustawie o VAT).

Podzielić należy pogląd wynikający z tego orzecznictwa, zgodnie z którym „sama idea usług reklamowych wiąże się z rozpowszechnianiem informacji, którego celem jest poinformowanie jak największej rzeszy klientów o istnieniu i jakości towarów lub usług. W konsekwencji zaś celem takiego działania jest zwiększenie sprzedaży towarów i usług. Informacje te są zazwyczaj rozpowszechniane za pomocą standardowych mediów (radio, prasa, telewizja), co nie znaczy jednak, że tylko te media mogą być wykorzystane do rozpowszechniania informacji i reklamy.” Według Trybunału dla uznania czynności za usługę reklamową wystarczające jest, by wiązała się z rozpowszechnianiem wśród odbiorców informacji o istnieniu firmy **oraz** jakości oferowanych produktów lub usług w celu zwiększenia ich sprzedaży. Odnosi się to nie tylko do kompleksowej usługi reklamowej, ale także do każdej czynności, która stanowi integralną część kampanii reklamowej, a która przyczynia się do rozpowszechniania tych informacji.

Z uwagi jednak na to, że przepis art. 15e ust. 1 ustawy o CIT wprowadza wyłom w ogólnej zasadzie funkcjonującej na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych zezwalającej na zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów kosztów faktycznie poniesionych w celu osiągnięcia, zabezpieczenia lub zachowania źródła przychodów nie wydaje się zasadne obejmowanie tym pojęciem usług organizacji pewnych działań o charakterze promocyjnym takich jak np. programy lojalnościowe, czy też organizacji przyjęć, bankietów, konferencji prasowych, kongresów, seminariów, konkursów, które mogą - w zależności od okoliczności - być uznane za szkolenia lub wydatki na reprezentację.

D. Usługi zarządzania i kontroli

Podobnie jak w przypadku usług doradczych, usługi zarządzania i kontroli mogą dotyczyć różnorodnych sfer funkcjonowania przedsiębiorstwa. Tym samym charakteryzują się one niedookreślonością przedmiotu tych usług. Usługi tego rodzaju są zatem skalsyfikowane w odrębnych grupowaniach PKWiU 2015. Do „usług zarządzania i kontroli”, o których mowa w art. 15e ust.1 pkt 1 ustawy o CIT można w szczególności zaliczyć następujące usługi wskazane we wskazanej klasyfikacji statystycznej:

Nr PKWiU	Rodzaj usługi
69.20.40.0	„Usługi zarządzania masą upadłościową”.
70.10.10.0	„Usługi firm centralnych (head offices) i holdingów, z

	wyłączeniem holdingów finansowych. Grupowanie to obejmuje usługi firm centralnych (head offices) i holdingów w zakresie kontrolowania i zarządzania innymi spółkami lub przedsiębiorstwami”
70.22.17.0	„Usługi zarządzania procesami gospodarczymi

E. Usługi przetwarzania danych

Usługi przetwarzania danych sklasyfikowane są w sekcji J, dziale 63 PKWiU 2015 (Dział: „Usługi w zakresie informacji”) pod pozycją 63.11.11.0. Usługi te obejmują *„usługi przetwarzania danych, włączając kompletną obróbkę i specjalistyczne raporty z danych dostarczonych przez klienta lub zapewnienie automatycznego przetwarzania danych oraz wprowadzania danych, włącznie z prowadzeniem bazy danych”*.

F. Usługi ubezpieczeń, usługi reasekuracji

Umowa ubezpieczenia jest umową nazwaną określoną w Kodeksie cywilnym w art. 805 i n. Zgodnie z tym przepisem *„przez umowę ubezpieczenia ubezpieczyciel zobowiązuje się, w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa, spełnić określone świadczenie w razie zajścia przewidzianego w umowie wypadku, a ubezpieczający zobowiązuje się zapłacić składkę.”* Świadczenie ubezpieczyciela polega w szczególności na zapłacie: przy ubezpieczeniu majątkowym - określonego odszkodowania za szkodę powstałą wskutek przewidzianego w umowie wypadku, a przy ubezpieczeniu osobowym - umówionej sumy pieniężnej, renty lub innego świadczenia w razie zajścia przewidzianego w umowie wypadku w życiu osoby ubezpieczonej.

Warunki wykonywania działalności w zakresie ubezpieczeń osobowych i ubezpieczeń majątkowych oraz działalności reasekuracyjnej określa ustawa z dnia 11 września 2015 r. *o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej* (Dz. U. z 2017 r., późn. zm.). Na gruncie tej ustawy przez **działalność ubezpieczeniową** rozumie się wykonywanie czynności ubezpieczeniowych związanych z oferowaniem i udzielaniem ochrony na wypadek ryzyka wystąpienia skutków zdarzeń losowych.

Mimo odniesienia się przez ustawodawcę w art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT wprost jedynie do kosztów ubezpieczeń, nie powinno budzić wątpliwości, iż zakresem art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT objęte są również **usługi**

reasekuracji jako usługi (świadczenia) o podobnym charakterze do usług ubezpieczenia.

Przez **działalność reasekuracyjną** rozumie się wykonywanie czynności związanych z przyjmowaniem ryzyka cedowanego przez zakład ubezpieczeń lub przez zakład reasekuracji oraz dalsze cedowanie przyjętego ryzyka.

USŁUGI UBEZPIECZENIOWE, REASEKURACYJNE ORAZ USŁUGI ZWIĄZANE Z FUNDUSZAMI EMERYTALNYMI, Z WYŁĄCZENIEM OBOWIĄZKOWEGO UBEZPIECZENIA SPOŁECZNEGO sklasyfikowane są w dziale 65 sekcji K PKWiU 2015.

G. Usługi gwarancji i poręczeń

Poręczenie jest umową jednostronnie zobowiązującą, w której poręczyciel zobowiązuje się względem wierzyciela wykonać zobowiązanie na wypadek, gdyby dłużnik zobowiązania nie wykonał. Poręczenie uregulowane jest w art. 876-887 Kodeksu Cywilnego. Przepisy te nie mówią nic o odpłatności poręczenia. Oznacza to, że ustawodawca pozostawił stronom umowy poręczenia swobodę w tym zakresie, z tą uwagą, że jeżeli nic w tej kwestii nie postanowią, to poręczenie będzie nieodpłatne.

Gwarancja jest również umową jednostronnie zobowiązującą. Na podstawie tej umowy gwarant zobowiązuje się na rzecz beneficjenta gwarancji, że po spełnieniu przez beneficjenta określonych warunków zapłaty, wykona on na rzecz beneficjenta świadczenie pieniężne (suma gwarancyjna). Umowa gwarancji nie ma swojej regulacji ustawowej, z wyjątkiem fragmentarycznej regulacji zawartej w ustawie z 29 sierpnia 1997 r. - *Prawo bankowe* (art. 80 i nast.), dotyczącej jednego z jej rodzajów, tj. umowy gwarancji bankowej. Zgodnie z przepisem art. 81 tej ustawy „gwarancją bankową jest jednostronne zobowiązanie banku-gwaranta, że po spełnieniu przez podmiot uprawniony (beneficjenta gwarancji) określonych warunków zapłaty, które mogą być stwierdzone określonymi w tym zapewnieniu dokumentami, jakie beneficjent załączy do sporządzonego we wskazanej formie żądania zapłaty, bank ten wykona świadczenie pieniężne na rzecz beneficjenta gwarancji – bezpośrednio albo za pośrednictwem innego banku.”

Obok możliwości udzielania i potwierdzania przez banki gwarancji bankowych oraz poręczeń, mogą one także otwierać i potwierdzać **akredytywy**. Akredytywa polega na tym, iż bank, działając na zlecenie klienta, ale we

własnym imieniu (bank otwierający akredytywę), może zobowiązać się pisemnie wobec osoby trzeciej (beneficjenta), że dokona zapłaty beneficjentowi akredytywy ustalonej kwoty pieniężnej, po spełnieniu przez beneficjenta wszystkich warunków określonych w akredytywie (akredytywa dokumentowa). Należy przyjąć, że udzielenie akredytywy jest usługą o podobnym charakterze do usługi gwarancji i poręczenia.

Usługi udzielania gwarancji i akredytyw sklasyfikowane są w PKWiU pod pozycją 64.19.25.0 („Usługi udzielania pożyczek i kredytów handlowych innych niż hipoteczne przez instytucje monetarne”) oraz 64.92.15.0 („Usługi udzielania kredytów handlowych innych niż hipoteczne, z wyłączeniem udzielanych przez instytucje monetarne”).

H. Świadczenia o podobnym charakterze do usług wymienionych w art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT

Z wyjątkiem usług prawnych, księgowych, rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, a także usług ubezpieczenia dla określenia typów usług objętych zakresem regulacji z art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT pomocne będzie sięgnięcie do dorobku orzeczniczego powstałego na gruncie wykładni przepisu art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o CIT regulującego kwestię poboru podatku u źródła od wypłat dokonywanych zagranicę.

Ogólna charakterystyka „umów (świadczeń) o podobnym charakterze do świadczeń wymienionych wprost w ustawie o CIT została przedstawiona m.in. w wyroku NSA z 5.07.2016 r., sygn. akt II FSK 2369/15. Zgodnie z tym wyrokiem w aktualnym brzmieniu art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o CIT (to samo się tyczy art. 15e ust. 1 pkt 1) świadczenia w nim wymienione można podzielić na dwie grupy. Pierwszą stanowią świadczenia wyraźnie nazwane, drugą tworzą świadczenia mające podobny charakter do świadczeń nazwanych. W tej drugiej grupie mieszczą się świadczenia posiadające cechy charakterystyczne dla świadczeń wprost wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o CIT, ale posiadające również elementy charakterystyczne dla świadczeń innych od skonkretyzowanych w tym przepisie. Dla uznania, że świadczenie niewymienione wprost w art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o CIT jest objęte jego zakresem, decydujące jest, aby elementy charakterystyczne dla świadczeń wprost wymienionych w omawianym przepisie przeważały nad cechami charakterystycznymi dla świadczeń w nim niewymienionych.

II. Koszty opłat i należności za korzystanie z praw i wartości o charakterze niematerialnym.

Ograniczeniu określone w art. 15e ustawy o CIT podlegają także „wszelkiego rodzaju opłaty i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw i wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 [ustawy o CIT]”.

▪ *Prawa i wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 ustawy o CIT*

Przepis art. 16b, do którego odsyła art. 15e ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT jest przepisem zawierającym katalog wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji. Ustęp pierwszy tego przepisu w pkt od 4 do 7 wymienia następujące prawa podlegające podatkowej amortyzacji:

- ✓ autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- ✓ licencje,
- ✓ prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. - *Prawo własności przemysłowej*³, tj. w szczególności prawo do wynalazku (patent), znaku ochronne na znak towarowy, prawo ochronne na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, prawa do oznaczenia geograficznego, prawo z rejestracji topografii układu scalonego,
- ✓ wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how).

▪ *Korzystanie z praw*

Zgodnie ze słownikiem języka polskiego „korzystać” to „1. używać czegoś, posługiwać się czymś; wykorzystywać; 2. osiągać z czegoś zysk, korzyść; zyskiwać, wyzyskiwać”. Pojęcie to występuje również w języku prawnym i tak zgodnie z art. 140 Kodeksu cywilnego regulującym zakres prawa własności „W granicach określonych przez ustawy i zasady współżycia społecznego właściciel może, z wyłączeniem innych osób, korzystać z rzeczy zgodnie ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem swego prawa, w szczególności może pobierać pożytki i inne dochody z rzeczy. W tych samych granicach może rozporządzać rzeczą.”.

Z powyższego wynika, iż zarówno w języku potocznym, jak i w języku prawnym „korzystanie” z rzeczy lub prawa stanowi istotę uprawnienia właściciela rzeczy lub prawa. Obejmuje ono takie jego aspekty jak używanie

³ t.j. Dz.U. z 2017 poz. 776

rzeczy (prawa), czy pobieranie z nich pożytków lub czerpanie z nich innych dochodów. Prawu do korzystania z rzeczy (prawa) przeciwstawione jest prawo do rozporządzania rzeczą (prawą), wyzbycia się go. O ile prawo do korzystania z rzeczy (prawa) przysługiwać może nie tylko właścicielowi (użytkownikowi, licencjobiorcy, najemcy, dzierżawcy, korzystającemu z umowy leasingu), o tyle prawo do rozporządzenia rzeczą (prawem) jest *stricte* związane z prawem własności.

Prawo do korzystania z określonej rzeczy lub prawa jest istotą umowy licencyjnej (sublicencyjnej), umowy najmu (art. 659-679 kc), dzierżawy (art. 693-709 kc) czy umowy leasingu (art. 709¹- 709¹⁸ kc).

Umowa licencyjna (licencja) jest umową *expressis verbis* wskazaną w ustawie z dnia 4 lutego 1994 r. *o prawie autorskim i prawach pokrewnych*⁴ w jej art. 41 ust. 2 oraz w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. - *Prawo własności przemysłowej* w jej art. 66 ust. 2 oraz art. 76 – art. 81 (w zakresie wynalazku), art. 163 (w zakresie znaku towarowego). Umowa licencyjna może również dotyczyć pozostałych praw określonych w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. - *Prawo własności przemysłowej*.

Z uwagi na fakt, iż ograniczenie dotyczy (wszelkiego rodzaju) opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw i wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 ustawy o CIT, **ograniczeniom z art. 15e ustawy o CIT nie będą podlegały koszty (opłaty i należności) za przeniesienie praw wymienionych w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 ustawy o CIT**. Jest to rozróżnienie funkcjonujące obecnie np. na gruncie art. 12 ust. 2 Modelowej Konwencji OECD, który definiuje należności licencyjne jako wszelkiego rodzaju należności płacone za użytkowanie lub prawo do użytkowania (...).”

Rozróżnienie pojęć „korzystania” oraz „prawa do korzystania” nie powinno mieć istotnego znaczenia praktycznego. W tym drugim przypadku chodzi o objęcie przepisem art. 15e ustawy o CIT sytuacji, w której nabywca licencji ponosi opłaty licencyjne faktycznie nie wykorzystując nabytego prawa w prowadzonej działalności (niezależnie od przyczyny).

III. Koszty przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika

Umowa przenosząca ryzyko niewypłacalności dłużnika to m.in. umowa sklasyfikowana pod pozycją 65.12.61.0 PKWiU 2015 jako **USŁUGI**

⁴t.j. Dz.U. z 2017 poz. 880

UBEZPIECZENIOWE KREDYTÓW I GWARANCJI. Grupowanie to obejmuje usługi ubezpieczeniowe kredytów pokrywające wydatki powstałe w wyniku niewypłacalności kredytobiorcy.

Przepis art. 15e ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT wyraźnie wskazuje również na koszty przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika poniesione w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych. Oznacza to, że limitowaniem na podstawie art. 15e objęte są koszty nabycia instrumentów finansowych w postaci tzw. CDS-ów (Credit Default Swap), czyli swapów ryzyka kredytowego.

Legalną definicję „swapu ryzyka kredytowego” zawiera rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 236/2012 z dnia 14 marca 2012 r. w sprawie krótkiej sprzedaży i wybranych aspektów dotyczących swapów ryzyka kredytowego⁵. Zgodnie z nią „swap ryzyka kredytowego” oznacza umowę na instrument pochodny, w ramach której jedna strona wnosi opłatę na rzecz drugiej strony w zamian za płatność lub inne świadczenie w przypadku zdarzenia kredytowego dotyczącego podmiotu referencyjnego i wszelkiej innej sytuacji niewykonania zobowiązań, w odniesieniu do tej umowy na instrument pochodny, która to sytuacja ma podobne skutki gospodarcze. Inaczej mówiąc, CDS to umowa, w której jedna strona płaci drugiej pewną sumę pieniędzy, a ta w zamian zobowiązuje się pokryć zadłużenie, gdy dłużnik pierwszej przestanie spłacać kredyt. Jeśli ryzyko takiej sytuacji rośnie, cena CDS-u również wzrasta.

Przepis art. 15e ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT dotyczy wyłącznie umów/instrumentów przenoszących ryzyko niewypłacalności dłużnika z tytułu udzielonych mu pożyczek. Przepis ten nie będzie zatem dotyczył kosztów przeniesienia ryzyka nastąpienia innych zdarzeń niż niewypłacalność dłużnika, jak również kosztów przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika związanego z innymi niż pożyczki zobowiązaniami (wierzytelnościami) np. handlowymi. Z uwagi na powyższe nie są nim objęte m.in. „Usługi ubezpieczeniowe gwarancji” sklasyfikowane pod pozycją 65.12.62 PKWiU. Grupowanie to obejmuje usługi ubezpieczeniowe pokrywające wydatki powstałe w wyniku odstąpienia od/lub niewykonania objętego umową zobowiązania finansowego przez stronę zawierającą umowę lub porozumienie. Należy pamiętać, iż usługa taka, jako usługa ubezpieczenia, mieści się jednak w katalogu usług określonym w art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT. Przykładem zobowiązania wykraczającego poza omawianego punktu jest udzielenie przez

⁵ Dz. Urz. UE L 86 z 24.03.2012, str. 1

bank gwarancji związanej z zabezpieczeniem zwrotu zaliczki uiszczonej wykonawcy robót budowlanych, czy też prawidłowym ich wykonaniem.

Ponadto *expressis verbis* nie dotyczy on kosztów przeniesienia ryzyka niespłacalności dłużników z tytułu pożyczek udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe. Wyrażenie „*innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe*” odnosi się jednoznacznie do statusu podmiotu udzielającego pożyczkę, a nie podmiotu, na który przenoszone jest ryzyko niewypłacalności dłużnika. Oznacza to, że odstępstwo od stosowania ograniczenia z art. 15e ust. 1 pkt 3 „podąża” za pożyczką (ważne jest kto jej udzielił), a nie statusem podmiotu, który przejmuje ryzyko na siebie. Jeżeli zatem bank poprzez udzielenie poręczenia przejmuje część ryzyka związanego z udzieleniem pożyczki przez podmiot inny niż bank lub SKOK ograniczenie z art. 15e ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT znajdzie zastosowanie (inną sprawą jest możliwość zastosowania w tym przypadku art. 15e ust. 11 pkt 4 ustawy o CIT).

Zawarte w pkt 3 art. 15e ust. 1 ustawy o CIT wyrażenie „oraz świadczeń o podobnym charakterze” odnosi się do innych (niż np. CDS-y) świadczeń/umów/instrumentów finansowych, których skutkiem jest przeniesienie ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek (innych niż udzielone przez banki i SKOK-i), przykładowo do swapu całkowitego dochodu (ang. *total return swap*, TRS).

„Świadczenia o podobnym charakterze” obejmują również instrumenty, które częściowo przenoszą ryzyko niewypłacalności, oraz mogą one obejmować zarówno uzgodnienia, w których dochodzi do wstąpienia w prawa zaspokojonego wierzyciela (subrogacja), jak i takie, w których nie występuje ten skutek prawny.

Kategorie usług nieobjętych zakresem art. 15e ust. 1 ustawy o CIT

W katalogu usług objętych zakresem art. 15e ust. 1pkt 1 ustawy o CIT nie zostały wymienione m.in. **usługi prawne, usługi księgowe, w tym audytu finansowego oraz usługi rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu**. Usługi te, jako niewymienione *expressis verbis* w katalogu usług zawartym w komentowanym przepisie, nie mogą być rozważane jako objęte tą regulacją na innej podstawie niż tylko jako „świadczenia podobne” do usług wskazanych w art. 15e ust. 1 pkt 1. Jednakże bazując na wykładni systemowej wewnętrznej oraz wykładni historycznej (analizie przebiegu procesu legislacyjnego w zakresie regulacji z art. 15e ustawy o CIT) należy uznać, iż usługi prawne, usługi księgowe, w tym audytu finansowego oraz usługi rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu **nie mieszczą się w kategorii usług objętych regulacją z art. 15e ustawy o CIT**.

A. Usługi prawne

Usługi prawne sklasyfikowane są w sekcji M, w dziale 69 PKWiU z 2015 r.

Grupowania w ramach klasy „usługi prawne” obejmują „usługi doradztwa prawnego i reprezentacji” w poszczególnych dziedzinach prawa (karne, cywilne, pracy, handlowe), usługi prawne dotyczące patentów, praw autorskich i pozostałych praw własności intelektualnej, usługi notarialne, usługi arbitrażowe i pojednawcze, usługi prawne związane z aukcjami oraz pozostałe usługi prawne. To ostatnie grupowanie obejmuje z kolei usługi związane z przechowywaniem depozytów, usługi zabezpieczania praw rzeczowych na nieruchomościach oraz usługi doradztwa w zakresie praw i obowiązków klientów i pozostałe usługi prawne, gdzie indziej niesklasyfikowane.

Zakres czynności wykonywanych w ramach świadczenia usług prawnych wynika z aktów prawnych regulujących funkcjonowanie poszczególnych zawodów prawniczych:

Radcowie prawni	<i>Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz. U. z 2017 r. poz.1870)</i>	M.in. udzielanie porad i konsultacji prawnych, sporządzanie opinii prawnych, opracowywanie projektów aktów prawnych oraz występowanie przed urzędami i sądami w charakterze pełnomocnika lub obrońcy.
Adwokaci	<i>Ustawa z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz. U. z 2017 r. poz. 2368)</i>	M.in. świadczenie porad prawnych, sporządzaniu opinii prawnych, opracowywanie projektów aktów prawnych oraz występowaniu przed sądami i urzędami.

Doradcy podatkowi	<i>Ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2018 r. poz. 377)</i>	Czynności doradztwa podatkowego obejmują: 1) udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami; 2) prowadzenie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg rachunkowych, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz udzielanie im pomocy w tym zakresie; 3) sporządzanie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, zeznań i deklaracji podatkowych lub udzielanie im pomocy w tym zakresie; 4) reprezentowanie podatników, płatników i inkasentów w postępowaniu przed organami administracji publicznej i w zakresie sądowej kontroli decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych w sprawach wymienionych w pkt 1.
--------------------------	--	---

Pomimo, takiej a nie innej nazwy w/w ustawy stanowiącej o „doradztwie” podatkowym, zestawienie zakresu czynności wykonywanych przez doradców podatkowych oraz radców prawnych i adwokatów prowadzi do wniosku o braku istotnej jakościowej różnicy pomiędzy charakterem świadczonych przez te grupy zawodowe usług. Teza ta prowadzi do wniosku, iż **czynności doradztwa podatkowego powinny być w swych skutkach podatkowych (na gruncie komentowanego przepisu art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT) traktowane w tożsamy sposób jak pozostałe usługi prawne.** Usługi te różnią się bowiem jedynie obszarem prawa, który mają za swój przedmiot. Nie jest to cecha uzasadniająca różnicowanie w traktowaniu omawianych usług na gruncie art. 15e ustawy o CIT.

B. Usługi księgowe, usługi audytu finansowego - wyłączone z zakresu art. 15e ust.1 ustawy o CIT

Usługi księgowe sklasyfikowane są w sekcji M w dziale 69 PKWiU 2015 („USŁUGI PRAWNE, RACHUNKOWO-KSIĘGOWE I DORADZTWA PODATKOWEGO”) obejmującej następujące kategorie: **USŁUGI W ZAKRESIE AUDYTU FINANSOWEGO, USŁUGI RACHUNKOWO-**

KSIĘGOWE, USŁUGI DORADZTWA PODATKOWEGO oraz USŁUGI ZARZĄDZANIA MASĄ UPADŁOŚCIOWĄ.

- ✓ **Usługi w zakresie audytu finansowego:** usługi kontrolowania zapisów księgowych i zapisów w innych dokumentach stosowanych w księgowości w celu potwierdzenia poprawności sprawozdań i bilansów finansowych na dany dzień czy w określonym czasie, zgodnie z ogólnie przyjętymi zasadami księgowości:
- ✓ **Usługi rachunkowo-księgowe:**
 - Usługi sprawdzania rachunków tj. usługi sprawdzania rocznych i okresowych rachunków finansowych i innych dokumentów z zakresu rachunkowości (których zakres jest węższy niż przy audycie finansowym, w związku z tym poziom tych usług jest także niższy), analizę zestawień bilansowych itp.,
 - Usługi sporządzania sprawozdań finansowych tj. usługi sporządzania sprawozdań finansowych wykonywane na podstawie informacji dostarczonej przez klienta, usługi przygotowania deklaracji podatkowych dla firm, w przypadku, gdy usługi te stanowią integralną część usługi sporządzania sprawozdań i bilansów finansowych, włączając reprezentowanie/składanie wyjaśnień, usługi sporządzania zestawień dochodów, bilansów itp.; poza zakresem tego grupowania pozostają usługi przygotowywania deklaracji podatkowych i reprezentowania przed organami podatkowymi, w przypadku, gdy są one świadczone na odrębne zlecenie, sklasyfikowanych w 69.20.3 (doradztwo podatkowe),
 - Usługi w zakresie księgowości, tj. usługi w zakresie księgowości polegające na sklasyfikowaniu i dokonywaniu zapisów transakcji przedsiębiorstwa w księgach rachunkowych wartościowo lub w innych jednostkach miary,
 - Usługi sporządzania listy płac, tj. usługi w zakresie sporządzania list i rejestrów płac, włącznie z wyliczaniem płac,
 - Pozostałe usługi rachunkowo-księgowe, tj. m.in. pozostałe usługi rachunkowo-księgowe, takie jak: poświadczanie, wycena, usługi sporządzania sprawozdań pro forma itp.

Kategoria ta nie obejmuje usług przetwarzania danych, sklasyfikowanych w 63.11.11.0 PKWiU z 2015 r.

C. Usługi rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu

„Usługi związane z zatrudnieniem” sklasyfikowane są w sekcji N, w dziale 78 PKWiU 2015. Zgodnie z objaśnieniami do tej klasyfikacji dział ten obejmuje usługi związane z pozyskiwaniem ofert pracy, wyszukiwaniem pracowników oraz kierowaniem ich do pracy, przy czym osoby te nie są pracownikami urzędu pracy/agencji zatrudnienia. Dział ten obejmuje także usługi w zakresie udostępniania pracowników na określony czas w celu uzupełnienia siły roboczej w firmie klienta oraz dostarczania innych pracowników, jak również wyszukiwanie i kierowanie do pracy personelu kierowniczego, usługi agencji zajmujących się obsadą ról teatralnych. Dział ten nie obejmuje z kolei usług agentów występujących w imieniu indywidualnych artystów, sklasyfikowanych w 74.90.20.0. Dział ten składa się z trzech kategorii, a mianowicie: USŁUGI ZWIĄZANE Z WYSZUKIWANIEM MIEJSC PRACY I POZYSKIWANIEM PRACOWNIKÓW (78.1), USŁUGI ŚWIADCZONE PRZEZ AGENCJE PRACY TYMCZASOWEJ (78.2) oraz POZOSTAŁE USŁUGI ZWIĄZANE Z UDOSTĘPNIANIEM PRACOWNIKÓW (78.3)

Zgodnie z wyrokiem WSA w Bydgoszczy z 2009-04-28, sygn. akt I SA/Bd 125/09 *„za prawidłowe należy uznać stanowisko, iż pozyskiwanie zawodników, nabywanie praw do wizerunku zawodnika to świadczenia o charakterze podobnym do rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o CIT.”*

Koszty usług i praw bezpośrednio związane z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi

Przepis: art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT

Treść: Ograniczenie o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do 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.

Przytoczony przepis **wyłącza** z zakresu kosztów podlegających limitowaniu na podstawie art. 15e ust. 1 ustawy o CIT koszty usług i praw bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru albo świadczeniem usługi. Kluczowe dla odczytania zakresu omawianego wyłączenia jest zatem precyzyjne ustalenie znaczenia pojęcia kosztów „**bepośrednio związanych**” z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi.

Przepis art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT – w przeciwieństwie do art. 15 ust. 4 i nast. - nie odnosi się do sposobu „związania kosztu z przychodami”, lecz do sposobu związania kosztu „z wytworzeniem lub nabyciem/wytworzeniem towaru lub świadczeniem usługi”. Językowa analiza tego wyrażenia prowadziłaby do wniosku, iż chodzi o związek kosztu z czynnością „wytwarzania” lub „nabywania” towaru albo „świadczenia” usługi. Bardziej funkcjonalna wykładnia tych pojęć sprowadza się do poszukiwania tego związku z samym przedmiotem (efektem) tego wytwarzania (nabywania) albo świadczenia usługi, tj. określonym dobrem lub określoną usługą. Z tego względu należy uznać, iż **koszt o którym mowa w omawianym przepisie to koszt usługi lub prawa w jakimkolwiek stopniu „inkorporowanych” w produkcję, towarze lub usłudze**. Jest to zatem koszt, który wpływa na finalną cenę danego towaru lub usługi, jako (zazwyczaj) jeden z wielu wydatków niezbędnych do poniesienia w procesie produkcji, dystrybucji danego dobra lub świadczenia określonej usługi. Koszt ten powinien przy tym być możliwy do zidentyfikowania, jako czynnik obiektywnie kształtujący cenę danego dobra lub usługi.

Konieczność doszukiwania się związku kosztu z produktem, towarem i usługą wyklucza (podobnie jak w przypadku kosztów bezpośrednio związanych z przychodami) z zakresu omawianego wyłączenia koszty ogólnie służące działalności podatnika, ponoszone bez związku z konkretnym towarem lub usługą.

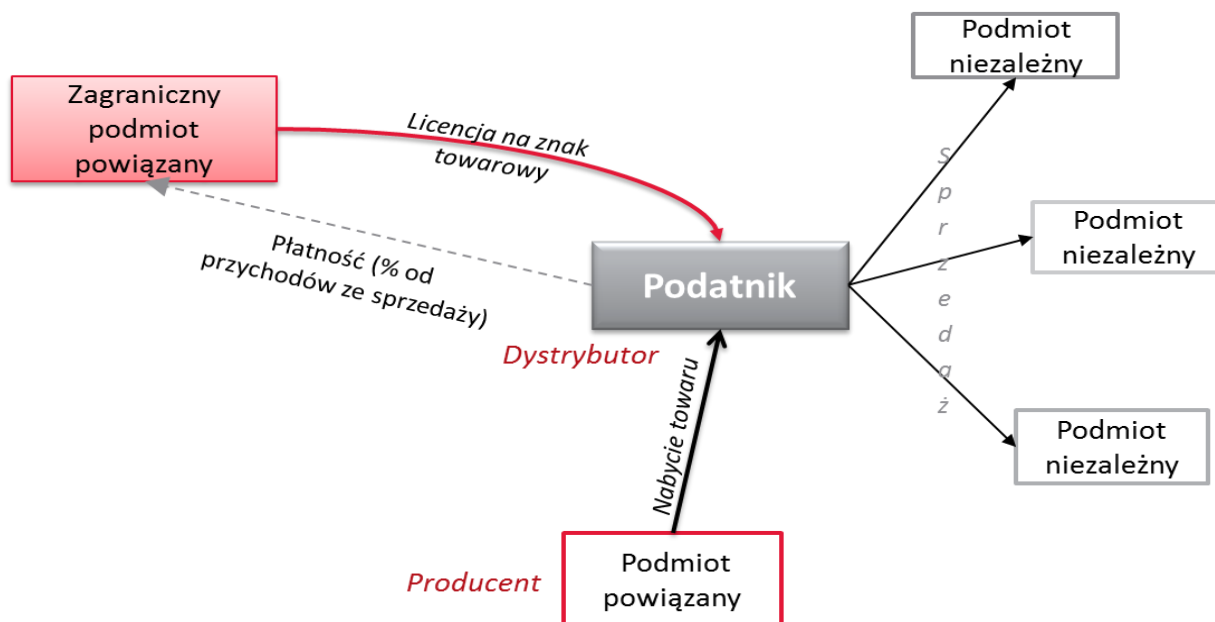
Biorąc pod uwagę powyższe wyjaśnienia dotyczące rozumienia pojęcia „kosztów bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi”, tytułem przykładu można wskazać na następujący model funkcjonowania podmiotów w ramach grupy kapitałowej, jako **korzystający z omawianego wyłączenia**.

Przykład

Spółka (polski rezydent) zawarła z podmiotami z grupy kapitałowej umowy licencyjne, na podstawie których nabyła prawo do wykorzystania w Polsce znaków towarowych za wynagrodzeniem. Przedmiotem tych umów są znaki towarowe służące do oznakowania poszczególnych produktów sprzedawanych przez Spółkę, tj. nazwy poszczególnych produktów, ich wzory graficzne, wzory wykorzystania ich na opakowaniach produktów. Udzielona Spółce licencja dotyczy prawa do używania tych znaków na terytorium Polski, tj. prawa do wykorzystania tych znaków w dystrybucji produktów oraz prawa do prowadzenia działalności marketingowej i promocyjnej tych produktów w Polsce. W szczególności Spółka nabywa prawo do wykorzystywania znaków towarowych w kampaniach marketingowych, produkcji i dystrybucji materiałów promocyjnych.

Brak posiadania przedmiotowej licencji uniemożliwiłby Spółce w praktyce sprzedaż produktów na rzecz konsumentów w Polsce. Produkty te z kolei Spółka nabywa od innego podmiotu z grupy.

Wynagrodzenie licencjodawcy uzależnione jest od wartości sprzedaży towarów oznaczonych przedmiotowymi znakami towarowymi w danym okresie rozliczeniowym (stanowi określony w umowie procent obrotu tymi towarami).



Rys. 1. Schemat przedstawiający stan faktyczny opisany w przykładzie

Inne przykłady zastosowania wyłączenia z art. 15e ust. 11 pkt 1 (założenie: wszystkie przypadki dotyczą „kwalifikowanych” podmiotów):

- ✓ nabycie licencji do zdjęć wykorzystanych w albumach, kalendarzach, książkach,
- ✓ nabycie licencji na potrzeby świadczenia umowy dystrybucyjnej,
- ✓ nabycie prawa do korzystania z wizerunku postaci z filmów animowanych bądź fabularnych poprzez ich zamieszczenie na własnym produkcie,
- ✓ nabycie praw do wykorzystania utworu muzycznego w przygotowanym dla klienta spocie reklamowym,
- ✓ nabycie przez agencję reklamową usługi (outsourcing) wykorzystanej do kampanii reklamowej realizowanej na rzecz jej klienta,
- ✓ nabycie przez firmę doradczą usługi doradczej od podmiotu powiązanego, wykorzystanej na potrzeby usługi świadczonej przez tę firmę.