

# **Uszczelnienie w systemie podatkowym w CIT - najważniejsze regulacje**

Przejdź do produktu na [ksiegarnia.beck.pl](https://ksiegarnia.beck.pl)

*Mikołaj Jabłoński*

# Rozdział I. Limitowanie kosztów podatkowych związanych z nabyciem usług niematerialnych

## 1. Uwagi ogólne

Jednym z obszarów, w którym w ostatnich latach ustawodawca dopatrywał się nieuzasadnionego obniżania podstawy opodatkowania CIT, a – co za tym idzie – zmniejszenia wpływów budżetowych z tego podatku, były transakcje usługowe między podmiotami powiązanymi. Ministerstwo Finansów uznało takie transakcje za źródło braku wpływów z CIT od polskich spółek będących satelitami globalnych koncernów. Polskie spółki, otrzymując obciążenia za usługi niematerialne lub licencje, wykazywały bowiem obniżające podstawę opodatkowania koszty podatkowe z tego tytułu. Uwagę MF przykuwały zwłaszcza transakcje prowadzące do wieloletniego niewykazywania przez polskie spółki dochodu lub wykazywania go jedynie w niektórych latach – przy jednoczesnym rozliczaniu strat podatkowych wygenerowanych w poprzednich okresach. Co ciekawe, ustawodawca widział konieczność uszczelnienia systemu podatkowego w tym obszarze, choć organy podatkowe dysponowały już dość silnymi narzędziami do przeciwdziałania takim praktykom (m.in. regulacjami dotyczącymi cen transferowych).

Remedium miało stanowić **całkowicie nowe rozwiązanie** polegające na obowiązkowym wyłączeniu z kosztów podatkowych niektórych wydatków na usługi niematerialne nabywane od podmiotów powiązanych. Prace nad tym mechanizmem rozpoczęły się w 2017 r. i – pomimo pewnych zastrzeżeń ze strony przedsiębiorców – do PDOPrU został wprowadzony art. 15e, który wszedł w życie 1.1.2018 r.<sup>1</sup>. Jak napisano w uzasadnieniu do pro-

---

<sup>1</sup> Na mocy art. 2 pkt 18 w zw. z art. 15 ZmPDOFizPrRyczałtU17. Przepis art. 15e PDOPrU, co do zasady, należało stosować od 1.1.2018 r. Wyjątek w tym zakresie wynikał z art. 4 ust. 2 ZmPDOFizPrRyczałtU17, zgodnie

jektu ustawy nowelizującej, „wprowadzenie przepisów limitujących wysokość kosztów uzyskania przychodów związanych z umowami o usługi niematerialne (np. umowy licencyjne, usługi doradcze, zarządzania i kontroli) oraz związanych z korzystaniem z wartości niematerialnych i prawnych, a także przepisów precyzujących pojęcie «nabycia» wartości niematerialnej i prawnej, wynikało z faktu, że przedmiotem większości działań związanych z tzw. agresywną optymalizacją podatkową są prawa i wartości o charakterze niematerialnym (np. znaki towarowe). Ich brak powiązania z realnie istniejącą substancją, a także zindywidualizowany charakter powodują, iż są one idealnym narzędziem do kreowania «tarczy podatkowej» (sztucznego, nieuzasadnionego ekonomicznie, generowania kosztów uzyskania przychodów). Z jednej bowiem strony ich przeniesienie do innych podmiotów ma aspekt czysto formalny, z drugiej istnieją obiektywne trudności z ustaleniem rynkowej wartości takiego prawa. Możliwość taka odnosi się również do określonych rodzajów usług niematerialnych, w tym m.in. usług doradczych, zarządzania i kontroli. Usługi te charakteryzują się brakiem faktycznej powiązania ich ceny z «produktem», który w zamian za tę cenę jest otrzymywany. Usługi takie są często świadczone przez podmioty zagraniczne na rzecz ich polskich spółek córek, przy czym sposób wynagradzania zagranicznych centrali za ich świadczenia ustalany jest jako procent zaangażowanego w polską spółkę kapitału (określany w odniesieniu do wysokości przychodów spółki córki). Innym sposobem wykorzystywania usług niematerialnych (np. reklamowych) do pomniejszania bazy podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych jest przeniesienie na polskie spółki, wchodzące w skład grupy o charakterze międzynarodowym, części ponoszonych przez grupę wydatków na takie usługi, w nieadekwatnej, zawyżonej wysokości<sup>2</sup>. Z uzasadnienia do projektu nowelizacji wynika, że ustawodawca zmierzał do przeciwdziałania agresywnej polityce podatkowej grup kapitałowych, jednak nie znajduje to odzwierciedlenia w samych przepisach. Poza ustanowieniem progu kwotowego (3 000 000 zł + 5% EBITDA) żadne inne regulacje nie wyłączają stosowania omawianej regulacji z uwagi na wielkość przedsiębiorstwa. Brak również zastrzeżeń, wyłączeń i innych mechanizmów prawnych, które pozwalałyby na niestosowanie nowych restrykcyjnych regulacji, gdy celem transakcji nie była realizacja agresywnej polityki podatkowej spółek.

## 1.1. Kształt regulacji

W obecnym kształcie, uwzględniającym dokonaną w międzyczasie nowelizację<sup>3</sup>, art. 15e PDOPrU składa się z 20 przepisów. Punktem wyjścia jest oczywiście ust. 1, na podstawie którego 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,

---

z którym podatnicy CIT, których rok podatkowy rozpoczęty przed 1.1.2018 r. był inny niż kalendarzowy, stosowali do jego zakończenia przepisy PDOPrU w brzmieniu dotychczasowym (z wyjątkiem nietoczących tej regulacji). Tym samym ww. podatnicy byli obowiązani do stosowania omawianej regulacji dopiero z początkiem roku podatkowego rozpoczętego po 1.1.2018 r.

<sup>2</sup> <http://sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=1878> (dostęp: 16.4.2021 r.).

<sup>3</sup> Wprowadzoną przez RozSpPodU.

- 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 PDOPrU,
- 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

– poniesionych bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 PDOPrU lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2 PDOPrU, 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 PDOPrU, i odsetek.

Poza tą regulacją art. 15e PDOPrU zawiera szereg przepisów doprecyzowujących oraz wyłączających jego stosowanie.

**Tabela 1.** Zakres przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Jednostka redakcyjna art. 15e PDOPrU	Zakres regulacji
ust. 1 pkt 1	Kategorie usług podlegających limitowaniu
ust. 1 pkt 2	Kategorie opłat i należności podlegających limitowaniu
ust. 1 pkt 3	Kategorie innych zdarzeń objętych limitowaniem
ust. 2	Ustalanie limitu kosztów dla banków i innych instytucji finansowych
ust. 3	Wprowadzenie odpowiedniego stosowania regulacji wobec spółek z podatkowych grup kapitałowych
ust. 4	Wprowadzenie odpowiedniego stosowania art. 7 ust. 3 PDOPrU
ust. 5	Wyłączenie z kalkulacji limitu 3 000 0000 zł + 5% EBITDA pomniejszych wynikających z limitowania oraz ograniczenie w zaliczaniu do kosztów podatkowych kosztów finansowania dłużnego na podstawie art. 15c PDOPrU
ust. 6	Doprecyzowanie pojęcia kosztów poprzez objęcie nimi kosztów alokowanych do wyniku podatkowego wspólników spółek niebędących osobami prawnymi, wspólnej własności, wspólnych przedsięwzięć
ust. 7	Alokacja kwoty wyłączonych kosztów do źródeł przychodu
ust. 8	Ustalanie limitu kosztów dla nierezydentów prowadzących w Polsce działalność poprzez zakład
ust. 9	Możliwość odliczenia limitowanych kosztów w kolejnych 5 latach
ust. 10	Doprecyzowanie pojęcia kosztów poniesionych na rzecz podmiotu powiązanego poprzez objęcie nim sytuacji, gdy płatność jest dokonywana na rzecz podmiotu niepowiązanego, jeżeli rzeczywistym właścicielem należności jest

Jednostka redakcyjna art. 15e PDOPrU	Zakres regulacji
	podmiot powiązany (rozwiązaniem tym objęto również transakcje z podmiotami z rajów podatkowych)
ust. 11 pkt 1	Wyłączenie limitowania kosztów bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem towarów lub świadczeniem usług
ust. 11 pkt 2	Wyłączenie limitowania w stosunku do kosztów refakturowanych (art. 8 ust. 2a VATU)
ust. 11 pkt 3	Wyłączenie limitowania w stosunku do usług ubezpieczenia świadczonych przez wybrane podmioty
ust. 11 pkt 4	Wyłączenie limitowania w stosunku do gwarancji i poręczeń udzielonych przez wybrane podmioty
ust. 12	Wyłączenie limitowania w stosunku do kwoty kosztów odpowiadającej 5% EBITDA ponad 3 000 000 zł (lub części tej kwoty dla podmiotów rozpoczynających działalność)
ust. 13	Doprecyzowanie, że kwotę z ust. 12 stosuje się dla każdej spółki z podatkowej grupy kapitałowej z osobna
ust. 14	Wyłączenie spod limitowania kosztów wynikających z transakcji pomiędzy spółkami z podatkowej grupy kapitałowej
ust. 15	Wyłączenie spod limitowania kosztów objętych uprzednim porozumieniem cenowym (art. 11a ust. 1 pkt 7 PDOPrU) lub porozumieniem podatkowym (art. 20zb pkt 2 OrdPU)

## 1.2. Broszury informacyjne Ministerstwa Finansów z 28.4.2018 r.

Artykuł 15e PDOPrU wszedł w życie 1.1.2018 r., natomiast już w kwietniu tego roku MF opublikowało broszury informacyjne<sup>4</sup> dotyczące jego stosowania, przy czym nie miały one formy prawnej ani objaśnień podatkowych, ani interpretacji ogólnej. Stanowisko MF zostało przedstawione w 4 dokumentach, zatytułowanych:

- 1) Ograniczenie wysokości kosztów nabycia niektórych rodzajów usług i praw (art. 15e ustawy o CIT) – zawierającym ogólne uwagi dotyczące stosowania limitowania,
- 2) Koszty usług i praw bezpośrednio związane z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi – zawierającym m.in. przykłady tej kategorii kosztów,
- 3) Kategorie usług nieobjętych zakresem art. 15e ust. 1 ustawy o CIT – zawierające stanowisko MF odnośnie do wybranych kategorii usług nieodpowiadających katalogowi usług podlegających limitowaniu; dotyczyło ono: usług prawnych, usług

<sup>4</sup> Odesłanie na stronie <https://www.podatki.gov.pl/cit/wyjasnienia/ograniczenie-kosztow-15e/> (dostęp: 19.4.2021 r.).

księgowych, usług audytu finansowego, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu,

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

Szczegóły dotyczące stanowiska MF wyrażonego w wyjaśnieniach zostały przedstawione w dalszych rozdziałach niniejszej publikacji, przy okazji omawiania wybranych zagadnień. W tym miejscu uwagi wymaga jednak fakt, że w wielu miejscach broszura posługuje się kodami PKWiU, którymi – zdaniem MF – należałoby kwalifikować usługi (transakcje) dla celów stosowania art. 15e ust. 1 PDOPrU. Takie podejście (posługiwanie się wyłącznie kodami PKWiU) zostało uznane przez sądy administracyjne za nieprawidłowe. Broszury informacyjne straciły więc w tym zakresie na znaczeniu.

## 1.3. Podmioty powiązane i pochodzące z państw stosujących szkodliwą konkurencję podatkową

### 1.3.1. Uwagi ogólne

Limitowanie kosztów zakupu usług niematerialnych stosuje się wyłącznie w odniesieniu do tych wydatków, które bezpośrednio lub pośrednio zostały poniesione na rzecz podmiotu powiązanego. Przepis art. 15e ust. 1 PDOPrU wprost odwołuje się do definicji podmiotów powiązanych zawartej w art. 11a ust. 1 pkt 4 PDOPrU<sup>5</sup>, zgodnie z którą należy przez nie rozumieć:

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

Na podstawie art. 11a ust. 2 PDOPrU przez wywieranie znaczącego wpływu, o którym mowa w art. 11a ust. 1 pkt 4 lit. a i b PDOPrU, rozumie się:

- 1) posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25%:
  - a) udziałów w kapitale lub
  - b) praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub
  - c) udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub

---

<sup>5</sup> Artykuł 11a ust. 1 PDOPrU wszedł w życie 1.1.2019 r., przy okazji nowelizacji przepisów w zakresie cen transferowych (ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw; Dz.U. 2018 r. poz. 2193).

- 2) faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lub
- 3) pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

Posiadanie pośrednio udziału lub prawa, o którym mowa w art. 11a ust. 2 pkt 1 PDOPrU, oznacza sytuację, w której jeden podmiot posiada w drugim podmiocie udział lub prawo za pośrednictwem innego podmiotu lub większej liczby podmiotów, przy czym wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa odpowiada:

- 1) wielkości udziału albo prawa łączącego dowolne dwa podmioty spośród wszystkich podmiotów uwzględnianych przy ustalaniu posiadania pośrednio udziału lub prawa – w przypadku gdy wszystkie wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są równe,
- 2) najniższej wielkości udziału lub prawa łączącego podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana – w przypadku gdy wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są różne,
- 3) sumie wielkości posiadanych pośrednio udziałów lub praw – w przypadku gdy podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana, łączy więcej niż jeden posiadany pośrednio udział lub prawo.

W kontekście powyższych regulacji należy zauważyć, iż zakres pojęcia podmiotu powiązanego jest bardzo szeroki. Nie ma przy tym znaczenia, w jakiej formie prawnej działają podmiot powiązany, ani to, czy powiązanie istnieje bezpośrednio lub pośrednio. W praktyce najczęściej spotykanym sposobem powiązania są powiązania kapitałowe między spółkami z tej samej grupy kapitałowej.

Warto przy tym zwrócić uwagę, że limitowanie kosztów podatkowych nie odnosi się do wszystkich kategorii podmiotów powiązanych, o których mowa w PDOPrU.

#### Ważne

Artykuł 11a ust. 4 PDOPrU (do którego nie odsyła art. 15e ust. 1 PDOPrU) wprowadza dodatkową – obok art. 11a ust. 1 pkt 4 PDOPrU – kategorię podmiotów uznawanych za podmioty powiązane. Chodzi o podmioty, pomiędzy którymi występują relacje, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mające na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich. Ponieważ art. 15e ust. 1 PDOPrU nie odsyła do tej regulacji, to należy przyjąć, że art. 15e ust. 1 PDOPrU nie stosuje się do transakcji między tymi podmiotami powiązanymi na tej podstawie.

---

Poza transakcjami, z których koszty ponoszone są bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych, limitowaniem na podstawie art. 15e PDOPrU objęte są również transakcje, z których koszty ponoszone są bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów z tzw. rajów podatkowych (tj. podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującego szkodliwą konkurencję podatkową). Obecnie lista tych krajów wynika z rozporządzenia Ministra Finansów z 28.3.2019 r.

w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i obejmuje 29 krajów i terytoriów<sup>6</sup>.

Zarówno gdy podstawą stosowania art. 15e PDOPrU są powiązania między podatnikiem a podmiotem, na rzecz którego dokonywane są płatności, jak i w przypadku gdy odbiorca płatności ma siedzibę w tzw. raju podatkowym, to limitowanie kosztów podatkowych będzie odnosić się do płatności dokonanych bezpośrednio lub pośrednio na rzecz tych podmiotów. Przepisy nie precyzują przy tym, jak należy ustalić te okoliczności i o ile w przypadku wypłat, których rzeczywistym odbiorcą będzie podmiot powiązany takim ustaleniem nie powinno przysparzać aż tak wielu trudności, o tyle zidentyfikowanie rzeczywistego odbiorcy z raju podatkowego może wymagać większego zaangażowania. Przepisy nie wprowadzają w tym zakresie mechanizmu należytej staranności, który wyłączałby konieczność stosowania limitowania do płatności, których odbiorcą był podmiot z raju podatkowego, ale podatnik przy dochowaniu należytej staranności nie zidentyfikował tego odbiorcy płatności.

### 1.3.2. Transakcje spółek niebędących osobami prawnymi i pomiędzy takimi spółkami

Z samej konstrukcji CIT od osób prawnych wynika już, że limitowanie kosztów nabycia usług niematerialnych obejmuje wyłącznie podatników (a więc w szczególności spółki kapitałowe, komandytowo-akcyjne i – od niedawna – komandytowe). W odniesieniu do tych podatników, którzy osiągają przychody z uczestnictwa w spółkach niebędących osobami prawnymi, ustawodawca w art. 15e ust. 6 PDOPrU doprecyzował, że przez koszty poniesione przez podatnika, o których mowa w art. 15e ust. 1 PDOPrU, rozumie się również koszty przypisane podatnikowi zgodnie z art. 5 PDOPrU<sup>7</sup>.

Na podstawie tej regulacji limitowanie kosztów nabycia usług niematerialnych należy również stosować do wydatków ponoszonych przez spółki osobowe i wpływające na kalkulacje wyniku podatkowego wspólników. Potwierdzają to interpretacje Dyrektora KIS, który, powołując się na ww. regulację, wskazuje, że odnosi się ona nie tylko do podmiotów rzeczywiście ponoszących koszty z tytułu usług niematerialnych, lecz także do tych

<sup>6</sup> Są to: Księstwo Andory; Anguilla – Terytorium Zamorskie Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej; Antigua i Barbuda; Sint-Maarten, Curaçao – kraje wchodzące w skład Królestwa Niderlandów; Królestwo Bahrajnu; Brytyjskie Wyspy Dziewicze – Terytorium Zamorskie Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej; Wyspy Cooka – Samorządne Terytorium Stowarzyszone z Nową Zelandią; Wspólnota Dominiki; Grenada; Sark – Terytorium Zależne Korony Brytyjskiej; Hongkong – Specjalny Region Administracyjny Chińskiej Republiki Ludowej; Republika Liberii; Makau – Specjalny Region Administracyjny Chińskiej Republiki Ludowej; Republika Malediwów; Republika Wysp Marshalla; Republika Mauritiusu; Księstwo Monako; Republika Nauru; Niue – Samorządne Terytorium Stowarzyszone z Nową Zelandią; Republika Panamy; Niezależne Państwo Samoa; Republika Seszeli; Saint Lucia; Królestwo Tonga; Wyspy Dziewicze Stanów Zjednoczonych – Terytorium Nieinkorporowane Stanów Zjednoczonych; Republika Vanuatu.

<sup>7</sup> Stosownie do art. 5 ust. 1 PDOPrU, przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych łączy się z przychodami każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku (udziału). W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku (udziału) są równe. Natomiast w myśl art. 5 ust. 2 PDOPrU zasady wyrażone w art. 5 ust. 1 i 1a PDOPrU stosuje się odpowiednio do rozliczania kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, zwolnień i ulg podatkowych oraz obniżenia dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku.



podmiotów, którym koszty tych usług przypisano zgodnie z art. 5 PDOPrU<sup>8</sup>. Taki sposób interpretacji ww. regulacji potwierdzają również sądy administracyjne.

### Orzecznictwo

Sytuację opisaną przez Skarżącą we wniosku wprost reguluje przepis art. 15e ust. 6 ustawy o CIT, nakazujący uznawać koszty przypisane danemu podmiotowi zgodnie z art. 5 tejże ustawy, za koszty poniesione na rzecz podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 15e ust. 1 ustawy, tj. za koszty podlegające limitowi określonemu w tymże przepisie. Oznacza to, że przypisanie danemu podmiotowi kosztów powiązanego z nim podmiotu (będącego spółką nieposiadającą osobowości prawnej) zgodnie z art. 5 ustawy o CIT, ma dla ustawodawcy taki sam skutek, jak poniesienie przez dany podmiot bezpośrednio kosztów na rzecz podmiotu z nim powiązanego. Innymi słowy, „koszty przypisane” – w myśl art. 15e ust. 6 ustawy o CIT rozumiane jako „koszty poniesione” – jako takie podlegać muszą ograniczeniom określonym w przepisie art. 15e ust. 1 ustawy o CIT (wyr. WSA we Wrocławiu z 24.10.2018 r., I SA/Wr 761/18, Legalis).

Większe wątpliwości interpretacyjne dotyczyły natomiast kwestii limitowania wydatków ponoszonych w związku z usługami, w przypadku których funkcje usługodawcy i usługobiorcy pełniły spółki osobowe, których współnikiem był ten sam podatnik. Wśród argumentów przemawiających za brakiem obowiązku stosowania limitowania w stosunku do płatności z tego typu transakcji wskazywano, że świadczenia są wykonywane w ramach tego samego podatnika (gdyż, poza pewnymi wyjątkami, spółki osobowe są transparentne podatkowo), a przychody z tytułu udziału w jednej spółce i koszty poniesione (alokowane do udziału współnika) w drugiej spółce uwzględniane są w wyniku podatkowym jednego podmiotu (wspólnika). Jednak już na początku obowiązywania omawianej regulacji organy podatkowe przyjęły odmienne podejście<sup>9</sup>. Powołując się na brzmienie art. 15e ust. 6 PDOPrU, wskazywały, że unormowanie art. 15e PDOPrU odnosi się nie tylko do podmiotów rzeczywiście ponoszących koszty z tytułu usług niematerialnych, lecz także do tych podmiotów, którym koszty tych usług przypisano zgodnie z art. 5 PDOPrU (a więc do współników). Stanowisko to zostało uznane za prawidłowe przez sądy administracyjne<sup>10</sup>. Jako argumenty przemawiające za takim podejściem wskazuje się, że przepis art. 15e ust. 1 PDOPrU nie dotyczy tylko sytuacji, w której mamy do czynienia z dwoma podatnikami. Przepis ten bowiem wprost wskazuje, że chodzi o koszty poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych, a więc niekoniecznie na rzecz osobnych podatników. Jednocześnie spółki osobowe są podmiotami odrębnymi (w sensie ustrojowym) od współników (podatników), a ponadto – co najważniejsze – są podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 lit. c PDOPrU.

Z transakcjami z udziałem spółek osobowych (niebędących podatnikami CIT) wiąże się jeszcze jedno istotne zagadnienie. Otóż podatnikowi (wspólnikowi dwóch lub większej liczny spółek) przysługuje jeden limit 3 000 000 zł + 5% EBITDA, a nie odrębne limity w stosunku do kosztów alokowanych do jego wyniku podatkowego z działalności każdej

<sup>8</sup> Interpretacja Dyrektora KIS z 20.8.2019 r., 0111-KDIB2-3.4010.196.2019.2.APA, Legalis.

<sup>9</sup> Zob. interpretacja Dyrektora KIS z 16.5.2018 r., 0111-KDIB1-3.4010.107.2018.1.JKT, Legalis; interpretacja Dyrektora KIS z 15.5.2018 r., 0111-KDIB1-2.4010.75.2018.2.MM, Legalis.

<sup>10</sup> Zob. wyr. WSA w Warszawie z 15.7.2020 r., III SA/Wa 2379/19, Legalis.

z tych spółek<sup>11</sup>. Ten stan rzeczy jest istotny w szczególności w modelach biznesowych, w których podatnik realizuje poszczególne zadania (np. realizacja inwestycji budowlanej lub pełnienie funkcji dystrybutora) za pomocą odrębnych spółek osobowych niebędących podatnikami CIT, dla których sam świadczy usługi lub które świadczą usługi dla siebie nawzajem. Wówczas suma kosztów usług nabytych przez tego typu spółki i podlegających limitowaniu alokowana do wyniku podatkowego podatnika (wspólnika tych spółek) będzie mogła być wyłączona spod limitowania jedynie w limicie przysługującym temu podatnikowi (3 000 000 zł + 5% EBITDA).

## 2. Usługi niematerialne

### 2.1. Uwagi ogólne

Głównym obszarem, którego dotyczy art. 15e PDOPrU, są wymienione w tej regulacji usługi: doradcze, badania rynku, reklamowe, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze. Lista usług objętych limitowaniem jest podobna do listy usług podlegających podatkowi u źródła (art. 21 ust. 1 pkt 2a PDOPrU), ale nie identyczna z nią.

**Tabela 2.** Zakres limitowania z art. 15e PDOPrU i płatności objęte podatkiem u źródła (art. 22 ust. 1 pkt 2a PDOPrU)

Rodzaj usług	Limitowanie kosztów	Usługi objęte podatkiem u źródła
doradcze	x	X
księgowe	–	<b>X</b>
badania rynku	x	X
prawne	–	<b>X</b>
reklamowe	x	X
zarządzania i kontroli	x	X
przetwarzania danych	x	X
rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu	–	<b>X</b>
ubezpieczeń	<b>x</b>	–
gwarancji i poręczeń	x	X

Poza ww. usługami wprost wymienionymi w obu artykułach ustawodawca uzupełnił oba katalogi, pozostawiając je otwartymi, poprzez posłużenie się sformułowaniem „oraz

<sup>11</sup> <https://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/308069989-Limit-kosztow-podatkowych--najczestsze-problemy.html> (dostęp: 19.4.2021 r.).

świadczeń o podobnym charakterze”. Szczegółowy opis poszczególnych usług wraz z przykładami znajduje się w dalszej części niniejszego rozdziału.

W kontekście analizowania, czy dane koszty podlegają limitowaniu, przydatne mogą być wskazówki interpretacyjne zdefiniowane w niektórych wyrokach.

### Orzecznictwo

Po pierwsze, pamiętać należy, że wyłączenie kosztów podatkowych stanowi wyjątek od zasady: „Przepis art. 15e ust. 1 PDOPrU stanowi wyjątek od zasady, iż podatnik ma prawo zaliczać określone wydatki w poczet kosztów uzyskania przychodów. 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. Niedopuszczalnym jest zatem stosowanie odległych analogii, które prowadziłyby do nieuzasadnionego rozszerzenia zakresu pojęciowego analizowanej normy prawnej” (wyr. WSA w Warszawie z 31.10.2019 r., III SA/Wa 498/19, Legalis).

Po drugie, analiza nie powinna być dokonywana w oderwaniu od sensu transakcji, której dotyczy koszt: „Dla oceny, czy w danym przypadku występuje usługa, należy dokonać analizy wykonywanych czynności z perspektywy rzeczywiście zaspokajanych potrzeb, a dopiero w dalszej kolejności możliwa jest weryfikacja, czy usługa ta mieści się w katalogu usług określonych w art. 15e ust. 1 pkt 1 PDOPrU” (wyr. WSA we Wrocławiu z 27.11.2019 r., I SA/Wr 447/19, Legalis).

---

## 2.2. Definiowanie usług za pomocą symboli PKWiU

Od samego początku obowiązywania art. 15e ust. 1 PDOPrU Dyrektor KIS wydawał interpretacje indywidualne, opierając się w znacznej mierze na klasyfikacji PKWiU. Co ciekawe, wcześniej taka praktyka nie była stosowana np. w odniesieniu do wniosków o interpretacje w sprawach dotyczących podatku u źródła. Wydaje się, że Dyrektor KIS chciał w ten sposób kontynuować sposób definiowania usług zaprezentowany w wyjaśnieniach przedstawionych przez MF<sup>12</sup>, w których omówienie poszczególnych usług odbywało się w znacznej mierze właśnie przy użyciu symboli PKWiU.

Podatnicy (składający wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych) formułowali **zarzuty wobec takiego podejścia Dyrektora KIS**, wskazując, że brak jest podstaw prawnych, w oparciu o które Dyrektor KIS mógłby żądać wskazania symboli PKWiU, a następnie oprzeć na tych informacjach swoje rozstrzygnięcia. Wskazywano przy tym, że przyporządkowanie usług do poszczególnych symboli PKWiU stanowi kwalifikację co do stanu prawnego, a nie element stanu faktycznego. Ostatecznie zatem to Dyrektor KIS powinien dokonać przyporządkowania symboli PKWiU (jeśli uważał tę okoliczność prawną za istotną).

Argumentację tę przyjęły sądy administracyjne, z których część wprost wskazała, że podanie symbolu PKWiU dla konkretnej usługi nie może być uznane za element stanu faktycznego wymagany we wniosku o udzielenie interpretacji. Wskazanie symbolu PKWiU

---

<sup>12</sup> <https://www.podatki.gov.pl/cit/wyjasnienia/ograniczenie-kosztow-15e/> (dostęp: 17.4.2021 r.). We wstępie do części ogólnej wyjaśnień wskazano (odnosząc się do klasyfikacji 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”.

nie jest bowiem elementem stanu faktycznego, lecz oceny prawnej<sup>13</sup>. Opisanie tych czynności przy użyciu klasyfikacji statystycznej jest dopuszczalne, ale może także zawierać nieścisłości. Prymat powinien mieć dokładny opis faktów, a nie ich ocena klasyfikacyjna<sup>14</sup>. Niektóre sądy administracyjne poszły o krok dalej, wskazując wprost na konieczność odniesienia się do kontekstu celowościowego, a nie sprowadzania rozstrzygnięć wyłącznie do poziomu analizy językowej.

### Orzecnictwo

Dokonując wykładni art. 15e ust. 1 pkt 1 PDOPrU w odniesieniu do stanu faktycznego zawartego we wniosku o interpretację indywidualną, nie można abstrahować od przedstawionego „kontekstu celowościowego” zaprezentowanej regulacji prawnej. Na tym tle należy rozważyć argumentację zaprezentowaną przez obydwie strony postępowania sądownoadministracyjnego oraz zarzuty sformułowane przez wnioskodawcę w jego skardze. Chodzi bowiem o to, aby ocena prawidłowości wydanej interpretacji i rozstrzygnięcie sporu pomiędzy skarżącym a organem interpretacyjnym nie sprowadzały się do rozstrzygania sporów lingwistycznych co do rozumienia w języku polskim poszczególnych terminów (określeń), jakimi posługuje się ustawodawca w treści art. 15 ust. 1 pkt 1 PDOPrU. W takiej sytuacji, w przypadku swoistej „argumentacji na słowniki języka polskiego” najważniejszym adresatem najpierw wniosku o interpretację, następnie zaś skargi na interpretację powinien być – odpowiednio – nie Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej i nie sąd administracyjny, ale uznany autorytet w dziedzinie języka polskiego (wyr. WSA w Łodzi z 28.01.2020 r., I SA/Łd 816/19, Legalis)<sup>15</sup>.

Niestety praktyka Dyrektora KIS spowodowała **spowolnienie procesu wydawania interpretacji**. Część podatników zrezygnowała z wnoszenia wniosków, natomiast ci, którzy otrzymali niekorzystne interpretacje oparte o symbole PKWiU (czyli większość), zmuszeni byli skarżyć je do sądów administracyjnych, przed którymi niemożliwe było uzyskanie rozstrzygnięcia co do meritum (wyroki uchylały interpretacje z powodu błędów polegającego na nieuprawnionym odnoszeniu się Dyrektora KIS do PKWiU).

W sierpniu 2019 r. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców złożył do NSA wniosek o podjęcie uchwały wyjaśniającej: „Czy w świetle art. 14b § 3 w zw. z art. 14c § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 800, dalej: OP) wskazana przez składającego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej klasyfikacja statystyczna (PKWiU) stanowi element stanu faktycznego, a w konsekwencji czy organ interpretacyjny związany jest powołaną klasyfikacją statystyczną (PKWiU) i nie jest uprawniony do jej weryfikacji, czy też klasyfikacja statystyczna (PKWiU) stanowi element normy prawnej, w konsekwencji czego organ interpretacyjny zobowiązany jest w toku prowadzonego postępowania do zweryfikowania jej prawidłowości?”<sup>16</sup>. Postanowieniem z 20.1.2020 r. (I FPS 3/19) NSA odmówił podjęcia uchwały. W uzasadnieniu wskazał, że w postępowaniu o wydanie interpretacji indywidualnej wnioskodawca we-

<sup>13</sup> Zob. wyr. WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 27.6.2018 r., I SA/Go 182/18, Legalis; wyr. WSA w Łodzi z 12.12.2018 r., I SA/Łd 587/18, Legalis; wyr. WSA w Lublinie z 11.12.2018 r., I SA/Lu 633/18, Legalis.

<sup>14</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z 20.2.2019 r., III SA/Gl 1185/18; wyr. WSA w Warszawie z 13.03.2020 r., III SA/Wa 1021/19.

<sup>15</sup> Por. wyr. WSA w Gliwicach z 31.10.2019 r., I SA/Gl 932/19, Legalis.

<sup>16</sup> <http://www.nsa.gov.pl/komunikaty/w-dniu-20-stycznia-2020-r-odbedzie-sie-posiedzenie-kladu-7-sedziow-nsa-w-sprawie-dotyczacej-charakteru-klasyfikacji-statystycznej-pkwiu-w-postepowaniu-o-wydanie-interpretacji-podatkowej,news,4,729.php?p=3> (dostęp: 10.5.2021 r.).

dług własnego uznania podejmuje swobodną decyzję co do tego, o jaką kwestię podatkową pyta i w otoczeniu jakich okoliczności (zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego) do tej kwestii się odnoszących. W konsekwencji – zdaniem NSA – symbol PKWiU raz może być elementem stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego, a innym razem może być już ważną częścią prawną interpretacji indywidualnej, w której wnioskodawca oczekuje oceny swojego stanowiska w ramach merytorycznej wypowiedzi organu podatkowego. W odniesieniu do klasyfikacji PKWiU oznacza to, że podatnik we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej może nie lokować ziszczenia się tej części normy prawnopodatkowej w ramach podania stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), bądź uczynić tę klasyfikację elementem części faktycznej wniosku. Przewidziane w art. 14b § 3 *in fine* OrdPU przedstawienie własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej opisanego we wniosku stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego nie musi bowiem dotyczyć całego zakresu znaczeniowego przepisu prawa podatkowego, lecz może ograniczać się tylko do tego jego fragmentu, który wnioskodawca uważa za problematyczny w odniesieniu do swojej indywidualnej sprawy. W konsekwencji klasyfikacja PKWiU może być we wniosku podana jako fragment stanu faktycznego, co do którego zainteresowany nie ma wątpliwości, albo jako element oceny prawnej, w odniesieniu do której, na tle przedstawionego we wniosku stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego, zdecydowanie wyraża swoje obiekcje i dlatego oczekuje stosownej oceny pochodzącej od organu podatkowego.

Ostatecznie – pomimo braku uchwały NSA – **sądy administracyjne przełamały niekorzystną dla podatników praktykę Dyrektora KIS**. W wielu orzeczeniach podkreślano, że wywodzenie oceny danej usługi na gruncie art. 15e ust. 1 PDOPrU z dostarczonej przez podatnika, na wezwanie organu, klasyfikacji PKWiU, jest nieuprawnionym rozszerzeniem zakresu zastosowania tego przepisu<sup>17</sup>. Zaaprobowano przy tym pomocniczy charakter klasyfikacji PKWiU<sup>18</sup>, z tym jednak zastrzeżeniem, że klasyfikacja ta nie może mieć decydującego znaczenia dla oceny, czy dana usługa mieści się w katalogu czynności (świadczeń) objętych limitowaniem<sup>19</sup>. Co jednak ciekawe, niektóre sądy administracyjne same skorzystały z możliwości powołania się na symbole PKWiU<sup>20</sup>.

---

<sup>17</sup> Zob. wyr. WSA w Warszawie z 5.12.2019 r., III SA/Wa 845/19, Legalis; wyr. WSA w Warszawie z 20.12.2019 r., III SA/Wa 786/19, Legalis.

<sup>18</sup> Zob. wyr. WSA w Gliwicach z 8.10.2019 r., I SA/Gl 562/19 Legalis; wyr. WSA w Warszawie z 18.7.2019 r., III SA/Wa 2655/18, Legalis; wyr. WSA w Gliwicach z 4.7.2019 r., SA/Gl 479/19.

<sup>19</sup> Zob. wyr. WSA w Warszawie z 13.3.2020 r., III SA/Wa 1020/19, Legalis; wyr. WSA w Poznaniu z 23.1.2020 r., I SA/Po 871/19, Legalis; wyr. WSA w Gdańsku z 6.11.2019 r., I SA/Gd 1434/19, Legalis; wyr. WSA w Bydgoszczy z 16.10.2019 r., I SA/Bd 514/19, Legalis; wyr. WSA w Gliwicach z 11.9.2019 r., I SA/Gl 633/19, Legalis; wyr. WSA w Gliwicach z 3.9.2019 r., I SA/Gl 310/19, Legalis; wyr. WSA w Poznaniu z 10.7.2019 r., I SA/Po 306/19, Legalis; wyr. WSA w Gliwicach z 3.7.2019 r., I SA/Gl 282/19, Legalis; wyr. WSA we Wrocławiu z 18.6.2019 r., I SA/Wr 246/19, Legalis; wyr. WSA w Gliwicach z 21.5.2019 r., I SA/Gl 224/19, Legalis.

<sup>20</sup> Na przykład w wyr. WSA w Gdańsku z 13.11.2019 r., I SA/Gd 1250/19 stwierdzono: „Nadto, zgodnie z Polską Klasyfikacją Wyrobów i Usług oraz Polską Klasyfikacją Działalności usługi pośrednictwa zostały sklasyfikowane odrębnie od usług, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 2a PDOPrU, co także przemawiać za ich ekonomiczną i prawną odmiennością”.

## 2.3. Usługi doradcze

Przepisy PDOPrU nie definiują usług doradczych. Również wyjaśnienia MF do art. 15e tej ustawy nie dają wyraźnych wskazówek co do sposobu interpretacji tego pojęcia<sup>21</sup>. Jako przykłady usług doradczych wskazano w nich bowiem usługi doradztwa związane z zarządzaniem, wskazane w sekcji M w dziale 70 w kategorii 70.22.1 PKWiU 2015, obejmujące m.in.:

- 1) 70.22.11.0 „Usługi doradztwa związane z zarządzaniem strategicznym”,
- 2) 70.22.12.0 „Usługi doradztwa związane z zarządzaniem finansami, z wyłączeniem podatków”,
- 3) 70.22.13.0 „Usługi doradztwa związane z zarządzaniem rynkiem”,
- 4) 70.22.14.0 „Usługi doradztwa związane z zarządzaniem zasobami ludzkimi”,
- 5) 70.22.15.0 „Usługi doradztwa związane z zarządzaniem produkcją”,
- 6) 70.22.16.0 „Usługi doradztwa związane z zarządzaniem łańcuchem dostaw i pozostałe usługi doradztwa związane z zarządzaniem”,
- 7) 70.22.17.0 „Usługi zarządzania procesami gospodarczymi”.

Przytoczone przez MF przykłady – pomijając już kwestię nieuzasadnionego posługiwania się symbolami PKWiU – nie przystają do realiów gospodarczych, w których stosunki prawne i świadczenia (usługi) są dużo bardziej złożone niż wynikałoby to z opisu symboli PKWiU. Element doradczy może być zarówno istotą danej usługi, jak i jej elementem pobocznym. To proste rozróżnienie nie powinno jednak automatycznie powodować, że tylko w tym pierwszym przypadku (gdy zasadniczą częścią usługi jest doradztwo) będziemy mieć do czynienia z usługami doradztwa.

Jeśli chodzi o interpretacje indywidualne, to ogólnie można stwierdzić, że Dyrektor KIS<sup>22</sup> podejmuje próbę szerokiego wyjaśnienia znaczenia „usług doradczych”, „doradztwa” itd., powołując się przy tym na fachową literaturę. Wskazuje przy tym, że:

- 1) zadania stojące przed usługami doradczymi formułowane są bardzo różnorodnie, np. doradztwo określane bywa jako: przejęcie zadań, pośrednictwo w zakresie przekazywania wiedzy, pośrednictwo w przekazywaniu specjalnych informacji, pomoc w rozwiązywaniu problemów, pomoc w podejmowaniu decyzji, przekazywanie informacji zmniejszających ryzyko, przygotowanie i przekazywanie informacji służących rozwiązaniu kompleksowych problemów, przekazywanie specyficznej wiedzy, celem usprawnienia działań, identyfikacja i rozwiązywanie problemów, przekazywanie zaleceń dotyczących usprawniania działań oraz pomoc w ich wdrożeniu, dawanie wskazówek dotyczących postępowania;
- 2) charakterystyczne dla doradztwa są następujące elementy<sup>23</sup>:
  - a) niezależna orientacja – słowa takie jak „perspektywa” i „obiektywizm” sygnalizują niezależną pozycję doradcy; doradca nie akceptuje automatycznie problemu i faktów podanych przez klienta, ale niezależnie od klienta formułuje swoją ocenę,

<sup>21</sup> Poza odesłaniem do PKWiU i stwierdzeniem, że „charakterystyczne dla usług doradczych jest to, iż nie można ich jednoznacznie przypisać do określonej sfery działalności przedsiębiorstwa”.

<sup>22</sup> Dyrektor KIS w interpretacji z 29.10.2020 r. (0111-KDIB2-1.4010.351.2020.2.AP).

<sup>23</sup> U. Skurzyńska-Sikora, Istota, pojęcie i rodzaje doradztwa, Lublin 1997, s. 167–168.

- b) specjalne kwalifikacje – aby sporządzić niezależną ocenę i stworzyć użyteczne wskazania, doradcy muszą posiadać wyjątkową wprawę i umiejętności; zdolności doradcy wywodzą się nie tylko z praktycznego doświadczenia, lecz także z wysokiego stopnia osobistej integralności; termin „kwalifikacje” w tym przypadku oznacza uznanie przez innych fachowców w tej dziedzinie,
- c) serwis doradczy – doradztwo stanowi pomoc, a nie ściśle wykonywanie obowiązków związanych z zarządzaniem; współpraca doradcy z klientem polega na tym, że to właśnie klient ponosi końcową odpowiedzialność za wyjątki i skorzystanie z pomocy doradcy oraz zaakceptowanie lub odrzucenie jego zaleceń,
- d) identyfikacja i analiza problemu – jednym z zasadniczych obszarów aktywności doradcy musi być orientacja w problemie; oznacza to, że przekazuje on klientowi, czego ten problem dotyczy, spogląda na niego „od wewnątrz” w celu określenia jego stopnia ważności, po czym – jeśli jest to niezbędne – na nowo określa ten problem i identyfikuje jego przyczyny,
- e) rozwiązywanie problemu i wdrożenie rozwiązania (lub nadzorowanie wdrożenia) – doradca jest zatrudniany w celu doprowadzenia do rozwoju organizacji (a nie po to, by utrzymać istniejący stan rzeczy).

Podejście organów podatkowych polegające na przyjęciu szerokiego rozumienia „doradztwa” zostało, co do zasady, zaakceptowane przez sądy administracyjne<sup>24</sup>. W wielu wyrokach można spotkać odwołania do słownikowych definicji, wskazujących, że „doradztwo”, to „udzielanie fachowych porad”, natomiast termin „doradzać” znaczy „udzielić porady, wskazać sposób postępowania w jakiejś sprawie”. Zdaniem sądów administracyjnych tego typu usługi mogą obejmować także udzielanie zaleceń nie tylko prawnych czy ekonomicznych, lecz także w zakresie wiedzy z dziedziny techniki, np. dotyczącej składników materiałów wykorzystywanych do produkcji. W uzasadnieniach wyroków sądy administracyjne odwołują się również do pojęcia doradcy, wskazując, że jest to podmiot, który udziela fachowych zaleceń czy porad, wskazówek; ktoś, kto posiadając wiedzę wykorzystuje do wskazywania najlepszych, najbardziej optymalnych rozwiązań, nakłaniając odbiorcę takiej usługi do zastosowania się do rady, porady, wskazówki czy dyrektywy postępowania.

#### Ważne

Doradca ma zatem pomóc zleceniodawcy w przygotowaniu decyzji, rozwiązaniu problemów, usprawnieniu jego działania itp.

---

Co do zasady, doradca nie jest faktycznie odpowiedzialny za wykonanie zadań, lecz służy pomocą tym, którzy odpowiedzialność za ich wykonanie ponoszą<sup>25</sup>. Świadczenie

---

<sup>24</sup> Zob. wyr. WSA w Warszawie z 12.2.2020 r., III SA/Wa 1044/19, Legalis. Por. wyrok NSA z 10.10.2013 r., IFSK 1567/12 Legalis; wyr. NSA z 2.10.2014 r., IFSK 1441/13, Legalis; wyr. NSA z 2.10.2014 r., IFSK 1530/13, Legalis; wyr. WSA w Poznaniu z 28.4.2015 r., I SA/Po 1202/14, Legalis; wyr. WSA w Gdańsku z 28.3.2012 r., I SA/Gd 175/12, Legalis.

<sup>25</sup> Zob. wyr. WSA w Gliwicach z 10.9.2020 r., I SA/Gl 1642/19, Legalis; wyr. WSA w Warszawie z 12.2.2020 r., III SA/Wa 1044/19, Legalis. Por. wyr. NSA z 10.10.2013 r., IFSK 1567/12, Legalis; wyr. NSA z 2.10.2014 r., IFSK 1441/13, Legalis; wyr. NSA z 2.10.2014 r., IFSK 1530/13, Legalis; wyr. WSA w Poznaniu z 28.4.2015 r., I SA/Po 1202/14, Legalis; wyr. WSA w Gdańsku z 28.3.2012 r., I SA/Gd 175/12, Legalis.

usługi doradztwa należy postrzegać jako wykorzystanie wiedzy, znajomości rzeczy poprzez wskazywanie najlepszych, najskuteczniejszych rozwiązań, co następuje także poprzez dokonywanie weryfikacji np. oferowanych przez dostawców wyrobów, z uwzględnieniem spełniania przez nie określonych standardów jakościowych<sup>26</sup>.

Na gruncie art. 15e ust. 1 PDOPrU za usługi doradcze sądy administracyjne uznały m.in.:

- 1) **świadczenie usług wsparcia w zarządzaniu decyzjami dotyczącymi finansowania działalności**, wsparcia handlowego, zarządzania marketingiem, wsparcia prawopodatkowego, doradztwa ubezpieczeniowego i technicznego oraz sfery usług związanych z zarządzaniem personelem przez inny podmiot (wyr. WSA w Warszawie z 11.12.2019 r., III SA/Wa 956/19, Legalis),
- 2) **penetrację rynku krajowego oraz rynków zagranicznych** (rozumianą jako strategia marketingowa wzmacniająca pozycję przede wszystkim na posiadanym już rynku, w skład której wchodzi zwłaszcza właściwa polityka cenowa, tzw. strategia niskich cen za produkty wysokiej jakości, a także m.in. promocja produktów), **prezentowanie towarów na targach, prowadzenie doradztwa w zakresie produkowanych towarów** (wyr. WSA w Poznaniu z 28.8.2019 r., I SA/Po 411/19, Legalis),
- 3) **usługi udzielania nowych dostępu do sieci i systemu informatycznego** (dla nowych pracowników), przygotowywanie procedur i narzędzi związanych z bezpieczeństwem IT, przygotowywania instrukcji, procedur (także dostępnych online) związanych z oprogramowaniem, umożliwiających pracownikom usługobiorcy zapoznanie się z nowymi rozwiązaniami w zakresie IT (obsługa poszczególnych aplikacji, wymiana komentarzy na temat ich funkcjonalności itp.), utrzymywania strony internetowej grupy kapitałowej, a także intranetu grupy kapitałowej, z których korzysta usługobiorca (wyr. WSA w Krakowie z 5.02.2021 r., I SA/Kr 1263/20),
- 4) **monitorowanie informacji oraz instrukcji dotyczących produktów** podatnika w celu zmniejszenia ryzyka związanego z udzielaniem informacji o produktach (wyr. WSA w Łodzi z 28.1.2020 r., I SA/Łd 787/19),
- 5) **negocjacje cen, przygotowanie propozycji sprzedaży** (wyr. WSA w Gliwicach z 23.10.2019 r., I SA/Gl 602/19).

## 2.4. Usługi badania rynku

Przepisy nie definiują pojęcia usług badania rynku. Również wyjaśnienia MF nie dają jednoznacznych odpowiedzi; odwołują się do symboli PKWiU – 73.20.1 (usługi badania rynku i usługi podobne), wskazując na tej podstawie następujące przykłady tego typu usług:

- 1) badanie potencjału rynkowego popytu i zwyczajów konsumentów w celu zwiększenia sprzedaży,

---

<sup>26</sup> Zob. wyr. WSA w Gliwicach z 10.9.2020 r., I SA/Gl 1642/19, Legalis, w którym powołano się na wyr. NSA z 10.10.2013 r., I FSK 1567/12, Legalis.



[Przejdź do księgarni →](#)



[ksiegarnia.beck.pl](https://ksiegarnia.beck.pl)