

| | |
|-----------------------------------|---|
| Typ dokumentu: | Interpretacja Indywidualna |
| Słowa kluczowe: | koszty uzyskania przychodów. ograniczenie, umowa know-how |
| Autor: | Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej |
| Data wydania: | 11-09-2020 |
| Sygnatura: | 0111-KDIB2-1.4010.219.2020.2.MK |
| Istota interpretacji: | W zakresie ustalenia, czy Opłata licencyjna za wiadomości będące przedmiotem Umowy wykorzystywane do działalności gospodarczej Spółki powinna być uznawana za koszt bezpośrednio związany z wytworzeniem lub nabyciem towarów lub świadczeniem usługi w rozumieniu art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT i tym samym ograniczenie wynikające z art. 15e ust. 1 tej ustawy nie znajdzie do niej zastosowania |
| Stanowisko: | prawidłowe |
| Klasyfikacja wg przepisów: | Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Rozdział 3.Koszty uzyskania przychodów |

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku z 27 maja 2020 r. (który w tym samym dniu wpłynął za pośrednictwem platformy e-puap), uzupełnionym 21 sierpnia 2020 r., o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia, czy Opłata licencyjna za wiadomości będące przedmiotem Umowy wykorzystywane do działalności gospodarczej Spółki powinna być uznawana za koszt bezpośrednio związany z wytworzeniem lub nabyciem towarów lub świadczeniem usługi w rozumieniu art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT i tym samym ograniczenie wynikające z art. 15e ust. 1 tej ustawy nie znajdzie do niej zastosowania – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 27 maja 2020 r. do tutejszego organu wpłynął ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia, czy Opłata licencyjna za wiadomości będące przedmiotem Umowy wykorzystywane do działalności gospodarczej Spółki powinna być uznawana za koszt bezpośrednio związany z wytworzeniem lub nabyciem towarów lub świadczeniem usługi w rozumieniu art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT i tym samym ograniczenie wynikające z art. 15e ust. 1 tej ustawy nie znajdzie do niej zastosowania.

Wniosek powyższy nie spełniał wymogów formalnych, dlatego też pismem z 3 sierpnia 2020 r., Znak: 0111-KDIB2-1.4010.219.2020.1.MK wezwano do jego uzupełnienia, co też nastąpiło 21 sierpnia 2020 r.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca – Sp. z o.o. (dalej: „Wnioskodawca” lub „Spółka”) zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406, dalej: „ustawa o CIT”) podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce. Spółka jest częścią międzynarodowej grupy kapitałowej X Group (dalej: „Grupa”).

Działalność badawczo-rozwojowa Spółki, którą Spółka prowadzi w ramach prowadzonego przez siebie Centrum Rozwoju, polega na przeprowadzaniu odpowiednich badań. Wyniki przeprowadzonych badań wykorzystywane są przez Spółkę do konstrukcji wiązek elektrycznych, konstrukcji elementów z tworzyw sztucznych, obliczeń wytrzymałościowych oraz symulacji wtrysków. Tym samym działalność gospodarcza prowadzona przez Spółkę to wyłącznie działalność badawczo-rozwojowa. Efekty badań badawczo-rozwojowych przeprowadzanych przez Spółkę wykorzystywane są w innych spółkach produkcyjnych w Grupie lub przez inne podmioty z Grupy sprzedawane są bezpośrednio do kontrahentów niezależnych.

Wnioskodawca w celu prowadzenia działalności gospodarczej, zawarł ze spółką z Grupy umowę licencyjną (dalej: „Umowa”). Spółką, która świadczy usługi w tym zakresie jest podmiot prawa niemieckiego – Y GmbH z siedzibą w Niemczech (dalej: „Y”).

Y jest właścicielem zdefiniowanych w Umowie wyników badań. Zgodnie z postanowieniami Umowy wymienione wyżej wyniki badań, które są udostępnione Spółce do wykorzystywania, to wszelkie wiadomości posiadane przez Y, takie jak wyniki badań i rozwoju, receptury, dokumenty techniczne i doświadczenia. Jednocześnie wyniki badań stanowią wiadomości, które są konieczne w procesie badawczo-rozwojowym Spółki niezależnie od ich formy (tj. formy pisemnej, zapisanej elektronicznie czy też osobistych doświadczeń). Przedmiotowa licencja wykorzystywana jest przez Spółkę w działalności m.in. do realizacji modeli 3D wiązki elektrycznej, opracowywania schematów elektrycznych, oraz tworzenia dokumentacji 2D.

Na podstawie Umowy Y gwarantuje Spółce wyłączne i nieprzenoszalne prawo do przeprowadzania badań w ramach działalności badawczo-rozwojowej przy wykorzystaniu wiadomości będących przedmiotem Umowy.

Tytułem korzystania z wiadomości będących przedmiotem Umowy, Spółka płaci opłatę licencyjną, której wartość stanowi wynagrodzenie za korzystanie z wartości, które są niezbędne dla realizacji przedmiotu działalności Spółki w zakresie badawczo-rozwojowym. Korzystanie z know-how w zakresie B+R jest fundamentem prowadzenia działalności przez Spółkę, gdyż bez efektów przeprowadzonych badań Spółka nie miałaby możliwości prowadzenia działalności w takim zakresie w jakim ją aktualnie prowadzi. Działalność Spółki polega na dostarczeniu efektów badań B+R do Grupy, dzięki którym podmioty powiązane ze Spółką mogą prowadzić działalność produkcyjną w oparciu o te efekty prac bądź sprzedawać je do niezależnych podmiotów spoza Grupy. Przedmiotowa opłata licencyjna obejmująca zapłatę za korzystanie z wszystkich wyżej wymienionych elementów jest łącznie dalej nazywana jako: „Opłata licencyjna”.

Opłata licencyjna kalkulowana jest w oparciu o wysokość poniesionych przez Y planowanych lub budżetowanych kosztów na podstawie kluczy dystrybucji, według katalogu usług, ryczałtowo bądź godzinowo (w oparciu tzw. godziny projektowe) lub na podstawie transferu kosztów rzeczywistych. Y podejmuje decyzję o sposobie rozliczenia usługi przy uwzględnieniu poniesionych nakładów oraz uzyskanych korzyści, z uwzględnieniem zasady ceny rynkowej. Wysokość Opłaty licencyjnej uwzględniana jest każdorazowo w bazie kosztowej wyprodukowanych przez podmioty powiązane, a następnie sprzedawanych przez nie towarów (wyprodukowanych w oparciu o dostarczone przez Spółkę efekty prac B+R).

Opłata licencyjna ponoszona jest na rzecz Y, tj. podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 11 ustawy o CIT (dalej również jako: „Podmiot powiązany”).

Nabywanie przez Spółkę usług na podstawie Umowy zapewnia jej odpowiednie wsparcie techniczne w zakresie działalności badawczo-rozwojowej. Bez zapewnienia sobie możliwości korzystania z praw będących przedmiotem Umowy, Spółka nie mogłaby w sposób legalny wykorzystywać efektów prac B+R i prowadzić w ogóle działalności o takim profilu, o jakim prowadzi ją aktualnie.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:

Czy Opłata licencyjna za wiadomości będące przedmiotem Umowy wykorzystywane do działalności gospodarczej Spółki powinna być uznawana za koszt bezpośrednio związany z wytworzeniem lub nabyciem towarów lub świadczeniem usługi w rozumieniu art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT i tym samym ograniczenie wynikające z art. 15e ust. 1 tej ustawy nie znajdzie do niej zastosowania?

Zdaniem Wnioskodawcy, Opłata licencyjna za wiadomości będące przedmiotem Umowy wykorzystywane do działalności gospodarczej Spółki stanowi koszt bezpośrednio związany ze świadczeniem usług i tym samym ograniczenie wynikające z art. 15e ust. 1 ustawy o CIT nie znajduje w stosunku do niej zastosowania.

Zgodnie z art. 15e ust. 1 ustawy o CIT:

„Podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty:

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

-poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych, o których mowa w art. 11, lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 9a ust. 6, w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonych o przychody z tytułu odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a-16m, i odsetek.”

Powyższe ograniczenie - zgodnie z art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT - 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.”

Mając na uwadze powyższe, zgodnie z art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT 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.

Zatem, aby ustalić czy koszty ponoszone przez Spółkę na podstawie Umowy są wyłączone z ograniczenia, o którym mowa w art. 15e ust. 1 ustawy o CIT, należy w pierwszej kolejności zbadać znaczenie „kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi”, którym to sformułowaniem posłużył się ustawodawca w art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT.

Jak zostało wskazane w uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej art. 15e ust. 11 pkt 1 do ustawy o CIT, celem analizowanego wyłączenia było uwzględnienie sytuacji, gdy „cena danego towaru lub usługi w istotnym zakresie determinowana jest wysokością kosztu nabycia wartości niematerialnej i prawnej” (Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy 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 fizyczne, druk sejmowy nr 1878.).

Przy ustalaniu znaczenia art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT warto odnieść się także do wyjaśnień opublikowanych przez Ministerstwo Finansów (Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów z dnia 23 kwietnia 2018 r. „Koszty usług i praw bezpośrednio związane z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi”; dalej: „Wyjaśnienia”). Wynika z nich, że kosztów „bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi” z art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT, nie należy utożsamiać z kosztami „bezpośrednio związanymi z przychodami” z art. 15 ust. 4 ustawy o CIT. Jak wskazano w wyjaśnieniach, przepis art. 15e ust. 11 pkt 1 nie odnosi się do sposobu związania kosztu z przychodami, ale do bezpośredniego związku poniesionego kosztu z czynnością wytworzenia czy nabywania towaru lub świadczenia usługi. Zaś funkcjonalna wykładnia tych pojęć sprowadza się - w świetle Wyjaśnień - do poszukiwania związku z samym przedmiotem (efektem) czynności wytwarzania (nabywania) albo świadczenia usługi, tj. określonym towarem lub określoną usługą.

Ponadto, zgodnie z Wyjaśnieniami, koszty „bezpośrednio związane z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi” są kosztami „inkorporowanymi” w produkcie, towarze albo usłudze. Oznacza to, że koszty te kształtują finalną cenę towaru albo usługi, a ich poniesienie jest niezbędne w procesie produkcji, dystrybucji towarów lub świadczenia usług. Jednocześnie koszt usług „bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi” powinien być możliwy do zidentyfikowania w cenie danego towaru albo usługi jako czynnik, który obiektywnie kształtuje cenę danego towaru lub usługi. Zatem, za koszt bezpośrednio związany z wytworzeniem lub nabyciem towaru lub świadczeniem usługi nie należy uznawać kosztu poniesionego na rzecz ogólnej działalności podatnika, którego nie da się przyporządkować do konkretnego towaru lub usługi.

Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów podają również przykład modelu funkcjonowania grupy kapitałowej w tym zakresie. Przykład ten obrazuje możliwość skorzystania z wyłączenia na podstawie art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT. Zgodnie z przedstawionym w Wyjaśnieniach przykładem, bezpośredni związek poniesionego kosztu z wytworzeniem towaru zachodzi w szczególności wówczas, gdy spółka polska zawarła z innymi podmiotami z grupy kapitałowej umowy licencyjne, których przedmiotem było prawo do wykorzystywania przez polską spółkę znaków towarowych, nazw poszczególnych produktów oraz ich wzorów graficznych na opakowaniach produktów za wynagrodzeniem uzależnionym od wartości sprzedaży towarów, które w danym okresie rozliczeniowym zostały oznaczone znakami towarowymi, będącymi przedmiotem licencji (stanowiącym określony procent obrotu tymi towarami). Z przykładu przedstawionego w Wyjaśnieniach wynika też, że brak możliwości korzystania z praw przewidzianych licencją oznaczałby w praktyce uniemożliwienie dostarczenia wyników prac B+R do Grupy, a w konsekwencji brak możliwości wytworzenia przez spółki z Grupy produktów, które następnie są przez nie sprzedawane.

Ani uzasadnienie ustawy wprowadzającej art. 15e ustawy o CIT, ani Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów nie mają charakteru wiążącego, jednakże wskazują one intencję, jaką kierował się ustawodawca wprowadzając art. 15e do ustawy o CIT. Zdaniem Spółki nie sposób pominąć tych okoliczności w procesie wykładni art. 15e ustawy o CIT.

Na konieczność zbadania znaczenia „kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi” zwraca uwagę również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w swoim wyroku z dnia 12 lutego 2020 r., sygn. III

SA/Wa 1044/19. Wskazuje on bowiem, że spełnienie warunku „bezpośredniego związku” powinno być każdorazowo badane na tle konkretnych okoliczności stanu faktycznego. Wyrok WSA w Warszawie z 11 lutego 2020 r. sygn. III SA/Wa 627/19 natomiast odnosi się do samej treści przepisu i wskazuje, że „W analizowanym przepisie chodzi o taką usługę niematerialną, której nabycie jest absolutnie konieczne do tego, aby wytworzyć towar lub świadczyć usługę, następnie sprzedawaną przez spółkę. Spółka wyraźnie akcentowała, że ponoszony przez nią wydatek na zakup usług doradczych od podmiotów powiązanych jest niezbędny do powstania towaru i usługi sprzedawanych następnie przez spółkę. W konsekwencji należy uznać, iż zgodnie z art. 15e ust. 11 pkt 1 u.p.d.o.p., wynagrodzenie uiszczane przez spółkę za nabywane usługi może zostać rozpoznane w wyniku podatkowym spółki w pełnej wysokości, tj. z pominięciem ograniczenia w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów wynikającego z art. 15e ust. 1 u.p.d.o.p.” (uzasadnienie ustne), co jest zgodne ze stanowiskiem prezentowanym przez Spółkę. Spółka pragnie także podkreślić, że przedstawiony powyżej argument uzyskał poparcie Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyroku z dnia 23 stycznia 2020 r. sygn. II FSK 1750/19, w którym Sąd wskazuje, że spełnienie warunku „bezpośredniego związku” powinno być każdorazowo badane na tle konkretnych okoliczności stanu faktycznego. Zatem w sytuacji, gdy nie ma wątpliwości, że wydatki na nabycie usług niematerialnych są bezpośrednio związane z wytworzeniem produktów lub świadczeniem usług, to wydatki te nie podlegają ograniczeniu w zaliczaniu do kosztów podatkowych - nawet jeżeli koszt nabytych usług nie znajduje wprost odzwierciedlenia w finalnej cenie sprzedawanych produktów lub świadczonych usług.

W przypadku Spółki Opłata licencyjna jest niezbędna do tego, aby w ogóle Spółka mogła prowadzić działalność. Dzięki efektom prac B+R, które następnie Spółka dostarcza do Grupy, podmioty powiązane, które prowadzą działalność produkcyjną w oparciu o kontent B+R dostarczony przez Spółkę uwzględniają w finalnej cenie sprzedawanych towarów ten koszt.

Przenosząc powyższe na grunt stanu faktycznego będącego przedmiotem niniejszego wniosku, zdaniem Spółki, do ponoszonej przez nią Opłaty licencyjnej na rzecz Y ma zastosowanie wyłączenie z limitu zaliczania do kosztów uzyskania przychodu, które ustawodawca ustanowił w art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT. Ponoszone Opłaty licencyjne wykazują cechy, które kategoryzują je jako koszty bezpośrednio związane z działalnością Spółki, ze względu na to, że zostały poniesione w związku z wytworzeniem lub nabyciem towarów lub świadczeniem usług, na które zwraca się uwagę w Wyjaśnieniach i aktualnym orzecznictwie sądów administracyjnych.

W tym miejscu szczególnie należy zwrócić uwagę na fakt, że korzystanie przez Spółkę z praw przewidzianych licencją, która została udzielona Spółce przez Y, jest niezbędne w działalności gospodarczej prowadzonej przez Spółkę. Jak wynika wprost z Umowy, wiadomościami, do których Spółka ma dostęp jako licencjobiorca, są wyniki badań i rozwoju, receptury, posiadane dokumenty techniczne i doświadczenia, które są konieczne w procesie wykonania produktów pod marką Grupy. Bez udzielenia Wnioskodawcy przedmiotowej licencji Spółka nie mogłaby dostarczać prac B+R dla podmiotów powiązanych, które zajmują się produkcją, ponieważ nie posiadałaby odpowiedniego doświadczenia w tym zakresie, czy praw do użycia receptur, wzorów, modeli, itp. Bez wątpienia zatem brak zawarcia Umowy przez Spółkę uniemożliwiłoby jej prowadzenie działalności gospodarczej w takim zakresie w jakim aktualnie prowadzi. To wszystko potwierdza tylko w ocenie Spółki jej bezpośredni związek z działalnością Spółki, a więc ze świadczeniem usług, w rozumieniu art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT.

Podsumowując, w świetle przedstawionego w niniejszym wniosku stanu faktycznego, zdaniem Spółki, do Opłaty licencyjnej ponoszonej przez nią na rzecz Y ma zastosowanie art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT, na podstawie którego Spółka może wyłączyć z limitu zaliczania do kosztów uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 15e ust. 1 ustawy o CIT, koszt Opłaty licencyjnej, stanowiącej w mniemaniu Spółki koszt bezpośrednio związany ze świadczeniem usług. W efekcie ponoszony koszt Opłaty licencyjnej powinien w całości stanowić koszt uzyskania przychodu, po spełnieniu generalnych przesłanek uznania tego wydatku za koszt uzyskania przychodu w rozumieniu art. 15 ustawy o CIT.

Powyższe stanowisko zostało potwierdzone w licznych interpretacjach indywidualnych wydawanych w zbliżonych stanach faktycznych, między innymi w Interpretacjach Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia:

- 12 lutego 2020 r., Znak: 0114-KDIP2-2.4010.560.2020.1.RK,
- 30 maja 2019 r., Znak: 0111-KDIB1-1.4010.125.2019.2.BSA,
- 25 stycznia 2019 r., Znak: 0111-KDIB1-1.4010.543.2018.1.MF,
- 17 grudnia 2019 r., Znak: 0111-KDIB1-1.4010.450.2019.2.AB,
- 12 grudnia 2019 r., Znak: 0114-KDIP2-2.4010.438.2019.2.RK.

Reasumując, Wnioskodawca stoi na stanowisku, że Opłata licencyjna ponoszona przez Spółkę na rzecz Y, stanowi koszt bezpośrednio związany ze świadczeniem usług (w rozumieniu art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT).

Tym samym ograniczenie w zaliczaniu niektórych wydatków do kosztów uzyskania przychodów (o którym mowa w art. 15e ust. 1 ustawy o CIT) nie znajdzie zastosowania do Opłaty licencyjnej.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest prawidłowe.

Mając powyższe na względzie, stosownie do art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej, odstąpiono od uzasadnienia prawnego dokonanej oceny stanowiska Wnioskodawcy.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Zgodnie z art. 14na § 1 i 2 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;
2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
3. z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 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. z 2018 r., poz. 2193), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r., poz. 2325 z późn. zm.).

Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy). W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP.

Zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

