0111-KDIB1-1.4010.548.2018.2.MF - Pismo wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Status: nieoceniane

Pismo

z dnia 6 marca 2019 r.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

0111-KDIB1-1.4010.548.2018.2.MF

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r. poz. 800 z późn. zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 21 grudnia 2018 r. (data wpływu 27 grudnia 2018 r.), uzupełnionym 11 lutego 2019 r., o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia, czy koszty ponoszone przez Wnioskodawcę na rzecz Podmiotu powiązanego z tytułu wynagrodzenia za nabycie Usługi podlegają ograniczeniom w zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15e ust. 1 ustawy o p.d.o.p. - **jest nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 27 grudnia 2018 r. do tut. Organu wpłynął ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia, czy koszty ponoszone przez Wnioskodawcę na rzecz Podmiotu powiązanego z tytułu wynagrodzenia za nabycie Usługi podlega ograniczeniom w zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15e ust. 1 ustawy o p.d.o.p.

Wniosek nie spełniał wymogów formalnych, dlatego też pismem z 31 stycznia 2019 r., Znak: 0111-KDIB1-1.4010.548.2018.1.MF, wezwano do jego uzupełnienia. Wnioskodawca dokonał uzupełnienia 11 lutego 2019 r.

We wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny oraz zdarzenie przyszłe:

Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej: "Wnioskodawca", "Spółka") jest podmiotem należącym do międzynarodowej grupy kapitałowej (dalej: "Grupa"), globalnego lidera w zakresie produkcji komponentów mechatronicznych oraz systemów dla urządzeń gospodarstwa domowego, a także dla branży motoryzacyjnej, HVAC, medycznej, elektronicznej i energetycznej.

W ramach Grupy, Wnioskodawca zajmuje się rozwojem i produkcją komponentów elektromechanicznych i elektronicznych, znajdujących zastosowanie w przemyśle AGD, motoryzacyjnym, energetycznym, a także w branży medycznej. Do produkowanych przez Spółkę komponentów należą w szczególności: elektrozawory regulujące przepływ wody w pralkach i zmywarkach, programatory, panele sterujące, wyłączniki, przełączniki, dozowniki, dyspensery wody, wymienniki ciepła, urządzenia do zmiękczania wody, a także przełączniki wyłączniki, sondy, aktywatory.

Ze względu na model organizacyjny przyjęty w Grupie, poszczególne jej spółki produkują określone towary lub świadczą wybrane rodzaje usług - w tym na rzecz podmiotów powiązanych. W związku z opisywanym modelem działalności, Spółka, na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, nabywa szereg określonych usług niematerialnych od podmiotów powiązanych. Usługi będące przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej Spółka nabywa od podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 11 ustawy o p.d.o.p. (w związku ze zmianą przepisów ustawy o p.d.o.p. od 1 stycznia 2019 r. - jest to podmiot o którym mowa w art. 11a ust. 1 pkt 4 wersji ustawy o

p.d.o.p. obowiązującej od tego dnia).
W celu wsparcia sprzedaży Produktów Spółka zawarła Umowę Agencyjną (dalej: "Umowa") o charakterze pośrednictwa obowiązującą od dnia 1 stycznia 2012 r. z podmiotem powiązanym w rozumieniu art. 11 ustawy o p.d.o.p. (w wersji ustawy obowiązującej od 1 stycznia 2019 r. - z podmiotem powiązanym o którym mowa w art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o p.d.o.p.) Spółką z siedzibą w Hiszpanii (dalej: "Podmiot Powiązany", "Usługodawca").
Na podstawie umowy Usługodawca świadczy usługę, której celem jest doprowadzanie do zawierania umów sprzedaży komponentów lub systemów elektrycznych, elektronicznych i mechaniczno-elektrycznych (dalej: "Produkty"), wytworzonych i wyprodukowanych przez Spółkę, przeznaczonych dla sektora artykułów gospodarstwa domowego, samochodowego, kotłów grzewczych, dla przemysłu do produkcji i wykorzystywania alternatywnych źródeł energii oraz do pozostałego użytku przemysłowego (dalej: "Usługa"). Usługa świadczona jest na terenie Hiszpanii i Portugalii.
Istotą usługi jest przedstawianie Wnioskodawcy propozycji sprzedaży na warunkach ustalanych przez Spółkę, a tym samym doprowadzanie do zawierania umów sprzedaży Produktów Spółki oraz utrzymywanie ciągłego kontaktu z klientami Spółki w ramach istniejących kontraktów. W tym zakresie Podmiot Powiązany jest m.in. odpowiedzialny za negocjowanie cen, wsparcie w rozwiązywaniu bieżących problemów np. problemów jakościowych.
Każda propozycja sprzedaży może zostać zaakceptowana bądź odrzucona przez Wnioskodawcę. Podmiot Powiązany będzie zobowiązany do opracowywania propozycji transakcji sprzedaży zgodnie ze sposobami oraz po cenach ustalanych okresowo przez Wnioskodawcę.
Z tymi czynnościami może wiązać się przekazywanie informacji o Produktach Spółki przez Usługodawcę ściśle powiązane z zadaniem doprowadzania do zawarcia umów sprzedaży na Produkty Spółki.
W przypadku określonej kategorii klientów (dokonujących zakupów po raz pierwszy bądź okresowo) Podmiot Powiązany musi wysłać Wnioskodawcy również opracowanie dotyczące sytuacji ekonomicznej, wypłacalności i zdolności produkcyjnej każdego z klientów.
Ponadto Podmiot Powiązany, o ile jest to wymagane przez Wnioskodawcę, jest zobowiązany do opracowania raportu kwartalnego zawierającego informacje dotyczące warunków panujących na rynkach powierzonego mu terytorium, a także wszelkie inne informacje niezbędne lub wymagane do owocnej i rozwojowej realizacji zadania.
Podmiot Powiązany nie posiada uprawnień do reprezentowania Spółki, ani do zawierania w imieniu i na rzecz Spółki umów. Podmiot Powiązany nie jest również uprawniony do pobierania kwot lub otrzymywania płatności na rzecz Wnioskodawcy. Usługodawca jest natomiast uprawniony do otrzymywania uwag i reklamacji od klientów, dotyczących wad dostarczonych Produktów, a także ma prawo wykorzystywać i posługiwać się działalnością sub-agentów lub producentów w celu promowania sprzedaży powierzonej mu przez Spółkę. W przypadku korzystania z usług sub-agentów Podmiot Powiązany będzie zobowiązany do przekazania Wnioskodawcy imiennego wykazu sub-agentów. Spółka będzie miała jednak możliwość zgłoszenia sprzeciwu w sytuacji gdy jej zdaniem wystąpią okoliczności uniemożliwiające pracę sub-agentów. W każdym przypadku jednak uprawnienia przysługujące ewentualnym sub-agentom lub producentom w związku ze świadczonymi przez nich usługami będą ustalane przez Podmiot Powiązany, który w związku z powyższym przyjmuje na siebie odpowiedzialność za działania sub-agentów wobec Wnioskodawcy.
W uzupełnieniu wniosku Wnioskodawca wskazał, że opisana we wniosku Usługa świadczona na rzecz Spółki podlega kwalifikacji na gruncie PKWiU 2015 - jako jedna, złożona usługa - do kategorii PKWiU 74.90.12.0 - Usługi pośrednictwa komercyjnego i wyceny, z wyłączeniem wyceny nieruchomości i ubezpieczeń. Dodatkowo Spółka wskazuje, że Usługa ta powinna być zaliczona do tej samej kategorii w ramach nomenklatury PKWiU 2008.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:
Czy koszty ponoszone przez Wnioskodawcę na rzecz Podmiotu Powiązanego z tytułu wynagrodzenia za nabycie Usługi podlega ograniczeniom w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15e ust. 1 ustawy o p.d.o.p.?
Zdaniem Wnioskodawcy, koszty ponoszone na rzecz Podmiotu Powiązanego z tytułu wynagrodzenia za nabycie Usługi nie podlegają ograniczeniom w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15e ust. 1 ustawy o p.d.o.p.
Z dniem 1 stycznia 2018 r. weszły w życie przepisy ustawy 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 fizyczne (Dz. U. z 2017 r. poz. 2135; "Ustawa nowelizująca").
Na mocy Ustawy nowelizującej do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: "ustawa o p.d.o.p.") został dodany art. 15e wprowadzający ograniczenia w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów wybranych kosztów usług niematerialnych.
Zgodnie z art. 15e ust. 1 pkt 1, pkt 2, pkt 3 ustawy o p.d.o.p., podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze a także 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 ustawy o p.d.o.p. oraz koszty 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 ustawy o p.d.o.p., lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 9a ust. 6 ustawy o p.d.o.p., 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-16 m ustawy o p.d.o.p., i odsetek.
Brzmienie powyższego przepisu ulegnie od dnia 1 stycznia 2019 r. zmianie redakcyjnej, tj. po dniu tym definicja "podmiotu powiązanego", do której odwołuje się art. 15e ust. 1 ustawy o p.d.o.p., zawarta zostanie w art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o p.d.o.p. Powyższe nie wpływa jednak na sytuację Spółki, tj. Usługodawca nadal będzie stanowić dla niej podmiot powiązany w rozumieniu ustawy o p.d.o.p.
Zgodnie z art. 15e ust. 12 ustawy o p.d.o.p., przepis ust. 1 stosuje się do nadwyżki wartości kosztów wskazanych w tym przepisie, z wyłączeniem kosztów, o których mowa w ust. 11, przekraczającej w roku podatkowym łącznie kwotę 3 000 000 zł. Jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę tego progu oblicza się, mnożąc kwotę 250 000 zł przez liczbę rozpoczętych miesięcy roku podatkowego podatnika.
Na podstawie Umowy Spółka nabywa Usługę mającą na celu doprowadzanie do umów sprzedaży Produktów Spółki, stanowiącą w istocie usługę pośrednictwa sprzedaży/usługę handlową.
Zdaniem Wnioskodawcy, celem ustalenia, czy dane koszty podlegają wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15e ust. 1 ustawy o p.d.o.p., w pierwszej kolejności należy rozważyć, czy nabywana usługa może zostać uznana za usługę doradczą, badania rynku, reklamową, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń lub świadczenie o podobnym charakterze, gdyż tylko takie usługi podlegają wyłączeniu z kosztów uzyskania

przychodów w myśl powyższego przepisu.
Z racji tego, że przepisy ustawy o p.d.o.p. nie wprowadzają definicji legalnych usług wymienionych w powyższym przepisie, celem ustalenia ich znaczenia należy w pierwszym rzędzie posłużyć się potocznym znaczeniem pojęć. W przypadku nieistnienia legalnej definicji pojęcia, którym posługuje się ustawa należy bowiem odwołać się do dyrektywy interpretacyjnej języka potocznego i przypisać definiowanemu terminowi takie znaczenie, jakie ma on w języku potocznym (tak też m.in. w Wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 września 2013 r., sygn. akt II FSK 2499/11 oraz Wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 kwietnia 2017 r. sygn. akt II FSK 2613/15). Tym samym, Wnioskodawca przedstawia poniżej rozumienie usług wchodzących w skład powyższego katalogu w oparciu o definicje zawarte w Słowniku Języka Polskiego (Internetowy Słownik Języka Polskiego, http://sip.pwn.pl; dalej: "SJP"), a także o Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów i Rozwoju opublikowanymi na stronie internetowej Ministerstwa w kwietniu 2018 rok (https://www.finanse.mf.qov.pl/abc-podatkow/znajdz-informacje(-)asset%20Publisher%20faceted/ e8GP/content/ograniczenie-wysokosci-kosztow-uzyskania-przychodow-zwiazanych-z-nabyciem-niektorych-rodzajow-uslug-i-praw-art-15e-ustawy-o-cit, dalej: "Wyjaśnienia").
Wyjaśnienia te dają wskazówki w zakresie prawidłowego rozumienia treści przepisu art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o p.d.o.p.
Jednocześnie należy wskazać, iż również pojęcie świadczenie (umowy) pośrednictwa nie zostało zdefiniowane w ustawie o p.d.o.p. dlatego odczytując je w znaczeniu potocznym, wynika, że jest to działalność osoby trzeciej mająca na celu porozumienie się między stronami lub załatwienie jakichś spraw dotyczących obu stron, a także kojarzenie kontrahentów w transakcjach handlowych oraz umożliwianie kontaktu uczestnikom rynku pracy.
a) Usługi doradcze
Zgodnie z definicją SJP zwrot doradczy oznacza "służący radą, doradzający", natomiast czasownik "doradzać" oznacza "udzielić porady, wskazać sposób postępowania w jakiejś sprawie". Doradztwo jest zatem udzielaniem porad w zakresie postępowania w obszarze konkretnej materii. W związku z tym należy uznać, że usługi o charakterze doradczym mają na celu przekazanie wiedzy eksperckiej w danej materii. Zdaniem Wnioskodawcy kluczową cechą, która definiuje usługi doradcze, jest fakt, że podmiot świadczący takie usługi sugeruje, rekomenduje lub wydaje jakąś formę opinii w przedmiocie rozważanych scenariuszy działania.
b) Usługi badania rynku
Zgodnie z definicją SJP zwrot "badać" oznacza "poznawać coś za pomocą analizy naukowej", natomiast pojęcie "rynek" odnosi się do "całokształtu stosunków handlowych i gospodarczych". "Badanie rynku" należy zatem rozumieć jako "poznawanie całokształtu stosunków gospodarczych za pomocą analizy naukowej". Natomiast zgodnie z Wyjaśnieniami pod powyższym pojęciem należy rozumieć "usługi badania rynku, badanie potencjału rynkowego, popytu i zwyczajów konsumentów w celu zwiększenia sprzedaży oraz stosowanie monografii, badań statystycznych, modeli ekonometrycznych, sondaży itp. kosztem usług badania rynku".
c) Usługi reklamowe
Zgodnie z SJP, reklamę stanowi "działanie mające na celu zachęcenie potencjalnych klientów do zakupu konkretnych towarów lub do skorzystania z określonych usług". Z kolei zgodnie z Wyjaśnieniami pod pojęciem usług reklamowych rozumieć należy "usługi reklamowe świadczone przez agencje reklamowe" oraz "pośrednictwo w sprzedaży miejsca lub czasu na cele reklamowe". Ponadto, jak wskazano w Wyjaśnieniach "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 (...) 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".

d) Usługi zarządzania i kontroli

Zgodnie ze SJP "zarządzić" oznacza "wydać polecenie", natomiast "zarządzać" - "sprawować nad czymś zarząd". Z kolei pojęcie "kontrola" definiowane jest jako "sprawdzanie czegoś, zestawianie stanu faktycznego ze stanem wymaganym", "nadzór nad kimś lub nad czymś", bądź też "instytucja lub osoba sprawująca nad czymś nadzór".

e) Usługi przetwarzania danych

Zgodnie z SJP "przetworzyć" oznacza "przekształcić coś twórczo". Z kolei zgodnie z Wyjaśnieniami usługi przetwarzania danych obejmują "kompletną obróbkę i specjalistyczne raporty z danych dostarczonych przez klienta lub zapewnienie automatycznego przetwarzania danych oraz wprowadzania danych, włącznie z prowadzeniem bazy danych". Zdaniem Wnioskodawcy, usługi te obejmują elementy takie jak porządkowanie, archiwizowanie, zabezpieczenie oraz udostępnianie zbiorów danych. Przetwarzanie danych polega bowiem na przekształcaniu treści i postaci danych wejściowych. Oznacza ono więc działalność informatyczną związaną z poddawaniem danych procesom przekształceniowym. Usługi przetwarzania danych mają zatem charakter odtwórczy, a ich sensem jest dokonywanie operacji na istniejących bazach (systemach) danych.

f) Usługi ubezpieczeń

Zgodnie z SJP ubezpieczenie definiowane jest jako "umowa zawarta z odpowiednią instytucją w celu otrzymania odszkodowania za straty przewidziane w umowie", a także "suma, którą się płaci odpowiedniej instytucji zapewniającej odszkodowanie". Z kolei zgodnie z Wyjaśnieniami "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«". Ponadto, zgodnie z Wyjaśnieniami przez usługi ubezpieczeń rozumieć należy również usługi reasekuracji - "przez działalność reasekuracyjną rozumie się wykonywanie czynności związanych z przyjmowaniem ryzyka cedowanego przez zakład ubezpieczeń lub przez zakład reasekuracji oraz dalsze cedowanie przyjętego ryzyka".

g) Usługi gwarancji i poręczeń

Zgodnie z Wyjaśnieniami "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". Z kolei gwarancja jest "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". Dodatkowo w wyjaśnieniach Ministerstwa Finansów wskazano, że: "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".

h) Świadczenia o podobnym charakterze

Zgodnie z SJP "charakter" to inaczej "zespół cech właściwych danemu przedmiotowi lub zjawisku, odróżniających je od innych przedmiotów i zjawisk tego samego rodzaju". W związku z tym, aby uznać, że dane usługi mają charakter podobny do wskazanych wcześniej, należy przyjąć, iż wspomniany "właściwy zespół cech odróżniających" powinien stanowić główny element danej usługi oraz przeważać nad odmiennymi cechami usług wymienionych w art. 15e ust. 1 ustawy o p.d.o.p. W związku z tym, za świadczenia o podobnym charakterze należy uznać świadczenia, których głównym elementem są świadczenia wymienione w art. 15e ust. 1 ustawy o p.d.o.p.
W praktyce organów podatkowych wskazuje się, że aby dane świadczenie można było zakwalifikować do katalogu wskazanego powyżej muszą z niego wynikać takie same prawa i obowiązki dla stron (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 7 października 2016 r., Znak: IPPB5/4510-751/16-2/MK). Decydujące jest przy tym, aby elementy charakterystyczne dla świadczeń wprost wymienionych w powyższym katalogu, przeważały nad cechami charakterystycznymi dla świadczeń w nich niewymienionych (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 lipca 2016 r., sygn. akt II FSK 2369/15).
i) Usługa kompleksowa
Kompleksowy charakter usługi oznacza, iż wszystkie nabywane w jej ramach świadczenia (zarówno podstawowe i poboczne) powinny być kwalifikowane wspólnie, jako jedno świadczenie. Usługa kompleksowa tworzy bowiem w istocie jedną integralną całość. Nie jest zarazem możliwy podział takiej kompleksowej usługi, gdyż miałby on charakter sztuczny i nie odzwierciedlałby jej celu i sensu gospodarczego. Usługi poboczne nie determinują bowiem głównego i zasadniczego charakteru nabywanej usługi i nie stanowią samodzielnego produktu dla usługobiorcy. Służą one natomiast prawidłowemu wykonaniu usługi głównej (tak m.in. w interpretacji indywidualni Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 lipca 2018 r., Znak: 0114-KDIP2-3.4010.124.2018.2. MS).
Ponadto, zgodnie z Wyjaśnieniami ze względu na to, że zbliżoną treść w zakresie katalogu usług posiada również przepis art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o p.d.o.p., dotyczący obowiązku poboru zryczałtowanego podatku dochodowego od określonych wypłat, dla określenia katalogu usług, o którym mowa w art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o p.d.o.p. możliwe jest sięgnięcie do dorobku orzeczniczego powstałego na gruncie tego pierwszego przepisu.
W przedmiocie kwalifikacji usług kompleksowych na gruncie art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o p.d.o.p., Spółka przytacza poniższe wnioski płynące z interpretacji oraz wyroków sądów administracyjnych:
* w sytuacji gdy jedno świadczenie obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka czynności, świadczenie to nie powinno być sztucznie dzielone dla celów podatkowych (interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 września 2018 r., Znak: 0111-KDIB2-3.4010.159.2018.3.LG);
* na gruncie podatku u źródła przyjęto koncepcję zbieżną do traktowania świadczeń złożonych na gruncie podatku od towarów i usług. Należy zatem traktować w sposób tożsamy dla celów podatkowych świadczenie główne i świadczenie poboczne względem dominującego (interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 13 września 2017 r., Znak: 0111-KDIB1-2.4010.243.2017.1.BG oraz z dnia 14 września 2017 r., Znak: 0111-KDIB3-3.4012.88.2017.1.PK)
* w przypadku umów "mieszanych", czyli takich które obejmują czynności o niejednorodnym charakterze, jeżeli jeden z elementów świadczenia stanowi pozycję główną, a pozostałe elementy są uboczne lub mają znikome znaczenie, to normę stosowaną do głównego elementu należy stosować do całości wynagrodzenia (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 14 grudnia 2012 r., Znak: ILPB4/423-328/12-4/DS);
* przy klasyfikowaniu określonego świadczenia, jako jednej usługi powinno się skupiać na funkcjonalności świadczonej usługi, a nie na tym, czy usługa składa się z kilku elementów.

Wyodrębnienie z usługi świadczonej przez jeden podmiot poszczególnych jej elementów, jako osobnych usług nie jest poprawne, jeśli wszystkie one zmierzają do zaspokojenia określonej jednej potrzeby. W takiej sytuacji do elementów o charakterze ubocznym należy zastosować normę stosowaną do elementu głównego (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 2 października 2008 r., Znak: IPPB3/423-1051/08-2/PS);
* w przypadku usług o charakterze złożonym, jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą. Natomiast inne elementy traktuje się, jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla podatnika celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej. Jej celem jest lepsze wykorzystanie przez nabywcę usługi podstawowej (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1518/10 oraz Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 3 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 1497/09).
W związku z powyższym, w przypadku uznania danej usługi za kompleksową, konieczne jest zidentyfikowanie świadczenia głównego oraz świadczeń pobocznych (służących realizacji świadczenia głównego). Z racji tego, iż usługi takiej nie należy sztucznie dzielić na mniejsze świadczenia, do elementów pobocznych należy zastosować normę stosowaną do głównego świadczenia.
W ocenie Wnioskodawcy już sam charakter i istota nabywanej przez Spółkę Usługi którą stanowi, jak już wspomniano powyżej, przede wszystkim przedstawianie Wnioskodawcy propozycji sprzedaży na warunkach ustalanych przez Wnioskodawcę, a w rezultacie zawieranie umów sprzedaży na Produkty Spółki przesądza o braku możliwości uznania tej usługi za usługę doradczą, badania rynku, reklamową, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń czy gwarancji i poręczeń.
W ramach nabywanej Usługi Podmiot Powiązany nie udziela Spółce żadnych porad, ani też nie udostępnia w żadnej formie eksperckiej wiedzy, bądź też rekomendacji w zakresie sposobu działania. Przedmiotem świadczenia jest wsparcie Spółki w sprzedaży jej Produktów tj. podejmowanie materialnych działań mających na celu doprowadzenia do zawarcia umów sprzedaży na powierzonym Podmiotowi Powiązanemu terytorium. W ramach świadczenia Usługi Podmiot Powiązany nie otrzymuje także żadnego uprawnienia do wydawania Spółce poleceń, bądź też decydowania za nią. Wnioskodawca nie ceduje na Usługodawcę żadnych uprawnień do decydowania o swoich działaniach. Z tego też względu zdaniem Spółki powyższa usługa nie stanowi usługi doradczej, zarządzania i kontroli.
Usługa nie stanowi także usługi badania rynku. Co prawda, celem oceny potencjalnych możliwości sprzedażowych na danym terenie Usługodawca musi dokonać analizy warunków rynkowych zmierzającej do ustalenia sytuacji ekonomicznej danego terytorium. Niemniej jednak przeprowadzenie takiej analizy w formie raportu kwartalnego (o którym mowa w Umowie) nie stanowi dla Spółki gotowego produktu (Wnioskodawca nie jest zainteresowany samodzielnym nabyciem takiej analizy). W tym miejscu należy tym samym podkreślić, iż przygotowanie raportu kwartalnego nie stanowi obligatoryjnego świadczenia w ramach zawartej Umowy, jak wskazują jej zapisy Podmiot Powiązany jest zobowiązany do przygotowania raportu o ile jest to wymagane przez Wnioskodawcę.
Wnioskodawca podnosi, iż nabywana Usługa stanowi w istocie usługę kompleksową, której istotą jest przedstawianie Wnioskodawcy propozycji sprzedaży, a tym samym doprowadzanie do zawierana umów sprzedaży Produktów Spółki oraz utrzymywanie ciągłego kontaktu z klientami Spółki w ramach istniejących kontraktów, a opracowanie raportu kwartalnego stanowi usługę akcesoryjną względem świadczenia głównego.
Nabywana Usługa nie może zostać zakwalifikowana również jako usługa reklamowa, bowiem jej

głównym celem nie jest rozpowszechnianiem informacji o Produktach Spółki jak również nie polega ona na umieszczaniu w radiu, telewizji czy innych mediach informacji o istnieniu firmy oraz jakości oferowanych Produktów. Usługa ta stanowi bowiem jedynie pośrednictwo w sprzedaży Produktów. W związku z tym Usługa nie stanowi usługi reklamowej. Z czynnościami pośrednictwa sprzedaży może wiązać się przekazywanie informacji o Produktach Spółki przez Usługodawcę niemiej jednak jest to działanie ściśle powiązane z doprowadzenia do zawarcia umów sprzedaży w zakresie Produktów Spółki i nie stanowi to celu i istoty Umowy samego w sobie. Zdaniem Wnioskodawcy Usługa opisana w stanie faktycznym nie posiada tym samym przeważających cech dla usług reklamy, które to stanowią jedynie element usługi kompleksowej.
Dodatkowo jak wskazano w Umowie Podmiot Powiązany może celem ewentualnego promowania powierzonej mu sprzedaży wykorzystywać i posługiwać się działalnością sub-agentów. W każdym przypadku jednak uprawnienia przysługujące ewentualnym sub-agentom lub producentom w związku ze świadczonymi przez nich usługami będą ustalane przez Podmiot Powiązany, który w związku z powyższym przyjmuje na siebie odpowiedzialność za działania sub-agentów wobec Wnioskodawcy.
Ponadto, Spółka stoi na stanowisku, iż z oczywistych względów Usługa nie stanowi także przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji, ani poręczeń, ze względu na brak elementów konstytutywnych dla wskazanych świadczeń.
Zdaniem Wnioskodawcy, Usługa nie stanowi również usługi o podobnym charakterze, do wskazanych w art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o p.d.o.p. Za "świadczenia o podobnym charakterze" w rozumieniu tego przepisu należy bowiem uznać wyłącznie świadczenia równorzędne do wskazanych w art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o p.d.o.p., w ramach których cechy charakterystyczne dla świadczeń wskazanych w tym przepisie dominują nad pozostałymi. Aby zatem w niniejszym stanie faktycznym Usługa mogła być uznana za świadczenie o podobnym charakterze do tych, wskazanych w art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o p.d.o.p., wskazane powyżej usługi poboczne (np. analiza rynku) musiałyby mieć przeważający charakter. Tak natomiast nie jest, gdyż - jak wskazano wyżej - usługi poboczne nie stanowią dla Spółki samodzielnego produktu i nabywane są jedynie celem prawidłowego wykonania usługi głównej, tj. udzielenia Spółce wsparcia w zakresie sprzedaży poprzez doprowadzanie do zawierania umów sprzedaży.
Z uwagi na fakt, iż praktyka odnosząca się do zakresu zastosowania art. 15e ustawy p.d.o.p. dopiero się kształtuje warto w tym zakresie zwrócić uwagę, na co wskazuje Minister Finansów w opublikowanych wyjaśnieniach, iż zbliżoną treść w zakresie katalogu usług posiada inny przepis ustawy o p.d.o.p., a mianowicie art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o p.d.o.p., dotyczący obowiązku poboru zryczałtowanego podatku dochodowego od określonych wypłat. Wobec tego, jak twierdzi Minister Finansów: "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".
Wnioskodawca wskazuje, że na gruncie art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o p.d.o.p. wykształciła się jednolita wykładnia, zgodnie z którą usługi pośrednictwa, a zatem usługi, których celem doprowadzenie do zawarcia umowy nie mieszczą się w katalogu usług niematerialnych objętym art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o p.d.o.p. Z racji tego, że Usługa nabywana od Podmiotu Powiązanego, polega w istocie na pośrednictwie w sprzedaży Produktów Spółki, te same uwagi można odnieść względem Usługi będącej przedmiotem wniosku. Tytułem przykładu Spółka przedstawia poniższe interpretacje indywidualne, w których uznano, iż usługi pośrednictwa nie mieszczą się w katalogu art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o p.d.o.p.:
* interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 lutego 2018 r., Znak:

0111-KDIB2-1.4010.375.2017.2.JP, w której stwierdzono, iż " (...) usługi pośrednictwa i przedstawicielstwa handlowego charakteryzują się odmiennym celem od usług doradczych, czy też usług badania rynku. Zasadniczym bowiem celem usług pośrednictwa i przedstawicielstwa handlowego jest doprowadzenie do zawarcia umowy i jej realizacji (tutaj pozyskiwanie nowych klientów). Podstawowym celem usług doradczych, czy też badania rynku jest natomiast pozyskanie przez Wnioskodawcę określonych informacji, które będą mogły mieć zastosowanie w procesie zarządzania przedsiębiorstwem",
* interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 grudnia 2017 r., Znak: 0114-KDIP2-1.4010.265.2017.1.JC, w której stwierdzono, że: "Wśród przychodów wymienionych w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p. brak jest przychodów z tytułu usług o charakterze pośrednictwa handlowego. Usługi pośrednictwa handlowego nie można zaliczyć także do "świadczeń o podobnym charakterze", wymienionych w tym przepisie",
* interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29 maja 2017 r., Znak: 0114-KDIP2-1.4010.40.2017.1.PW, w której stwierdzono, iż "Wśród przychodów wymienionych w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p. brak jest przychodów z tytułu usług o charakterze pośrednictwa handlowego. Nie sposób tego typu czynności zakwalifikować do świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz do świadczeń o podobnym charakterze",
* interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 maja 2017 r., Znak: 0112-KDIL5.4010.29.2017.1.ŁM, w której stwierdzono, iż " (...) uzyskiwany przez podmioty zagraniczne przychód osiągnięty z tytułu pośrednictwa w zakupie celulozy nie został literalnie wymieniony jako podlegający opodatkowaniu "podatkiem u źródła", jak również nie sposób uznać go za przychód ze świadczeń o charakterze podobnym do świadczeń doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń",
* interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 23 grudnia 2016 r., Znak: 2461-IBPB-1-2.4510.937.2016.1.MM, w której stwierdzono, iż "uzyskiwane przez podmioty zagraniczne przychody osiągane z tytułu usług pośrednictwa w sprzedaży (...) nie są objęte zakresem przedmiotowym art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p.",
* interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 4 października 2016 r., Znak: IBPB-1-2/4510-736/16-1/AP, w której stwierdzono, iż "do katalogu zawartego w art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o CIT nie można zakwalifikować usług agencyjnych/pośrednictwa handlowego".
* interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 26 lipca 2016 r., Znak: IBPB-1-3/4510-510/16/SK, w której stwierdzono, iż " (...) uzyskiwane przez podmioty zagraniczne przychody osiągane z tytułu usług pośrednictwa w sprzedaży nie zostały literalnie wymienione jako podlegające opodatkowaniu "podatkiem u źródła", jak również nie sposób uznać ich za przychody ze świadczeń o charakterze podobnym do świadczeń doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń",
* interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 18 lutego 2015 r., Znak: IBPBI/2/423-1396/14/BG, w której stwierdzono, iż "wśród przychodów wymienionych w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p. brak jest przychodów z tytułu usług pośrednictwa w sprzedaży. Usługi pośrednictwa w sprzedaży nie można również zaliczyć do świadczeń o charakterze podobnym do świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń",

* interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 24 października 2014 r., Znak: IPPB5/423-721/14-2/MK, w której stwierdzono, iż " (...) przychody z tytułu pośrednictwa i przedstawicielstwa handlowego nie mieszczą się w żadnym z przypadków wymienionych w art. 21 ust. 1 ustawy o CIT".

Mając na uwadze wskazane interpretacje należy stwierdzić, że praktyka interpretacyjna utrwalona na bazie przepisu art. 21 ustawy o p.d.o.p., stosowana tutaj pomocniczo, również wskazuje, że Usługa nie powinna podlegać ograniczeniom z art. 15e.

Fakt, iż usługa pośrednictwa sprzedaży nie podlega art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o p.d.o.p. potwierdził również WSA w Krakowie w wyroku z dnia 14 listopada 2018 r. sygn. akt I SA/Kr 1006/18: "Podsumowując należy stwierdzić, że DIAS dokonując oceny zaprezentowanego przez Skarżącą stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, nietrafnie przyporządkował usługę pośrednictwa świadczona przez agentów sprzedaży na rzecz Skarżącej, do kategorii świadczeń o podobnym charakterze uznając że usługa ta jest podobna do usługi reklamy. Tym samym organ naruszył przepis art. 15e ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. (podkreślenie Wnioskodawcy).

poprzez dokonanie niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego (...)"

W związku z powyższym, Spółka stoi na stanowisku, iż nabywana przez nią Usługa nie mieści się w katalogu z art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o p.d.o.p., gdyż w szczególności:

* nie jest usługą bezpośrednio wymienioną w tym katalogu,
* nie stanowi usługi o charakterze podobnym to tych usług,
* na gruncie art. 21 ustawy o p.d.o.p. wskazywano, że usługi takiego rodzaju nie podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła, co, zdaniem Ministerstwa Finansów, powinno być dodatkową wskazówką przy interpretacji przepisów art. 15e ustawy o p.d.o.p.

Zdaniem Wnioskodawcy, do Usługi nie znajdzie również zastosowania art. 15e ust. 1 pkt 2 ustawy o p.d.o.p., gdyż w związku z nabyciem przedmiotowej usługi Spółka nie ponosi na rzecz Podmiotu Powiązanego opłat za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 ustawy o p.d.o.p. - tj. autorskich lub pokrewnych praw majątkowych, licencji, praw określonych w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. - Prawo własności przemysłowej lub wartości stanowiących równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how).

Uiszczanych przez Spółkę opłat nie sposób również uznać za koszty 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, w konsekwencji do Usługi nie znajdzie zastosowania również art. 15e ust. 1 pkt 3 ustawy o p.d.o.p.

Mając na uwadze powyższe, w ocenie Spółki koszty ponoszone przez nią na rzecz Podmiotu Powiązanego z tytułu wynagrodzenia za nabycie Usługi nie podlegają ograniczeniom w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15e ust. 1 ustawy o p.d.o.p.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego jest nieprawidłowe.

Zasady kwalifikowania wydatków do kosztów uzyskania przychodów określają przepisy art. 15 oraz art. 16 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, dalej: "ustawa o CIT").

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ww. ustawy, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1.

Definicja sformułowana przez ustawodawcę ma charakter ogólny. Z tego względu każdorazowy

wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej. Wyjątkiem jest jedynie sytuacja, gdy ustawa wyraźnie wskazuje jego przynależność do kategorii kosztów uzyskania przychodów lub wyłącza możliwość zaliczenia go do tego rodzaju kosztów.

Rozpatrując nabywane przez Wnioskodawcę poszczególne świadczenia organ podatkowy ograniczył się w niniejszej interpretacji do przeprowadzenia analizy wydatków ponoszonych przez Spółkę pod kątem możliwości zastosowania postanowień art. 15e ustawy o CIT, a nie do kwestii spełnienia warunków ogólnych uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodu.

Na mocy przepisów ustawy 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 fizyczne (Dz. U. z 2017 r. poz. 2175, dalej jako: "ustawa nowelizująca") nastąpiła nowelizacja przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zgodnie z art. 2 pkt 18 ustawy nowelizującej od 1 stycznia 2018 r. wszedł w życie art. 15e ust. 1 ustawy o CIT, zgodnie z którym 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 rozporządzeniu, o którym mowa w 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 danym roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a-16m, i odsetek.

W katalogu wartości niematerialnych i prawnych w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 ustawy o CIT wskazano:

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

W myśl art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. jeżeli:

1. osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej "podmiotem krajowym", bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo

2. osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej,

mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej "podmiotem zagranicznym", bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo

3. ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów - i jeżeli w wyniku takich powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały - dochody danego podatnika oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

Na mocy ustawy 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 (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r. poz. 2193), od 1 stycznia 2019 r. wprowadzone zostały zmiany dotyczące art. 15e oraz uchylony został art. 11 ustawy o CIT.

I tak, art. 15e ust. 1 ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2019 r. stanowi, że podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty:

1. usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze,

2. wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 ,

3. przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze - poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2, w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonych o przychody z tytułu odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a-16m, i odsetek.

Zgodnie natomiast ze stanem prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2019 r., art. 11a ust. 1 pkt 4 stanowi, że ilekroć jest mowa o podmiotach powiązanych - oznacza to:

a. podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub

b. podmioty, na które wywiera znaczący wpływ: * ten sam inny podmiot lub * - małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub

c. spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, lub

d. podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej - spółkę

kapitałową wchodzącą w jej skład i jej zagraniczny zakład.

Dyspozycją przepisu art. 15e ust. 1 ustawy o CIT objęte są te podmioty, które są podmiotami powiązanymi oraz świadczą usługi wymienione w tym przepisie. Podkreślenia wymaga, że oba te warunki muszą być spełnione łącznie.

W tym miejscu należy zauważyć, że procesowi wykładni należy poddać każdy przepis prawny (tekst prawny) w celu zrozumienia go (ustalenia jego treści), niezależnie od stopnia jego rozumienia prima facie (tak Maciej Zieliński w: Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki. Warszawa 2008, str. 320). Nie jest więc tak, że dokonanie wykładni jest zbędne wówczas, gdy przepis jest jasny (clara non sunt interpretanda), bowiem należy opowiedzieć się za twierdzeniem, że samo tylko ustalenie tego faktu (jednoznaczności przepisu) następuje w procesie interpretacyjnym. Chodzi wszak nie o to, aby rozumieć tekst czy przepis, ale o to, aby zrozumieć go zgodnie z treścią nadaną mu przez prawodawcę (op. cit., str. 61). Wykładnia prawa dokonywana jest wedle utrwalonych reguł.

W doktrynie i orzecznictwie przyjmuje się pierwszeństwo wykładni językowej nad pozostałymi rodzajami wykładni tj. systemową i celowościową. Tylko w wyjątkowych sytuacjach wolno odstąpić od literalnego brzmienia przepisu, w szczególności, gdy językowe dyrektywy interpretacyjne nie pozwalają z danego teksu prawnego wyinterpretować jednoznacznej normy postępowania lub gdy wykładnia językowa pozostaje w oczywistej sprzeczności z treścią innych norm. Według Naczelnego Sądu Administracyjnego, prymat wykładni gramatycznej można zachować tylko w odniesieniu do przepisów sformułowanych w sposób niebudzący wątpliwości z punktu widzenia potocznie i powszechnie stosowanego języka, i tylko wówczas, gdy ta metoda wykładni daje wynik niekolidujący z wynikami innych metod (zob. wyrok NSA z dnia 24 lipca 2012 r., sygn. akt I OSK 398/12).

Jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 11 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 1077/12, wykładnia językowa konkretnego przepisu prawa jest nie tylko punktem wyjścia wykładni prawa, ale także zakreśla jej granice. Próba dokonania wykładni, która byłaby sprzeczna z językowym znaczeniem przepisu prawa byłaby naruszeniem zasady praworządności. Językowe znaczenie przepisu prawa wyznacza bowiem granice dopuszczalnej wykładni, gdyż "formuła słowna jest (...) granicą wszelkiego dopuszczalnego sensu, jakiego możemy poszukiwać w tekście przepisów prawa" (zob. wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2000 r., sygn. akt III SA 3055/09, "Monitor Podatkowy" 2001, nr 4; również R. Mastalski, Wprowadzenie do prawa podatkowego, Warszawa 1995, s. 101-102).

Zawarty w przepisie art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, katalog świadczeń skutkujących ograniczeniem zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów 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. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, ale posiadające również elementy charakterystyczne dla świadczeń innych od skonkretyzowanych w tym przepisie. Dla uznania, że świadczenie niewymienione wprost w art. 15e ust. 1 pkt 1 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 (stanowi to kryterium podstawowe).

W myśl natomiast art. 15e ust. 12 ustawy o CIT, przepis ust. 1 stosuje się do nadwyżki wartości kosztów wskazanych w tym przepisie, z wyłączeniem kosztów, o których mowa w ust. 11, przekraczającej w roku podatkowym łącznie kwotę 3 000 000 zł. Jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę tego progu oblicza się, mnożąc kwotę 250 000 zł przez liczbę rozpoczętych miesięcy roku podatkowego podatnika.

Odnosząc powyższe uwagi na grunt przedmiotowej sprawy podkreślić należy, że zagadnieniem podlegającym rozstrzygnięciu jest indywidualna ocena charakteru ponoszonych przez Wnioskodawcę

poszczególnych wydatków przy uwzględnieniu specyfiki działalności prowadzonej przez tegoż podatnika.
Z przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego wynika, że Wnioskodawca jest podmiotem należącym do międzynarodowej grupy kapitałowej. W ramach Grupy Wnioskodawca zajmuje się rozwojem i produkcją komponentów elektromechanicznych i elektronicznych. Spółka, na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, nabywa szereg określonych usług niematerialnych od podmiotów powiązanych. W celu wsparcia sprzedaży Produktów Spółka zawarła Umowę Agencyjną o charakterze pośrednictwa z podmiotem powiązanym z siedzibą w Hiszpanii. Usługa świadczona jest na terenie Hiszpanii i Portugalii. Istotą usługi jest przedstawianie Wnioskodawcy propozycji sprzedaży na warunkach ustalanych przez Spółkę, a tym samym doprowadzanie do zawierania umów sprzedaży Produktów Spółki oraz utrzymywanie ciągłego kontaktu z klientami Spółki w ramach istniejących kontraktów. W tym zakresie Podmiot Powiązany jest m.in. odpowiedzialny za negocjowanie cen, wsparcie w rozwiązywaniu bieżących problemów np. problemów jakościowych. Ponadto Podmiot Powiązany, o ile jest to wymagane przez Wnioskodawcę, jest zobowiązany do opracowania raportu kwartalnego zawierającego informacje dotyczące warunków panujących na rynkach powierzonego mu terytorium. Podmiot Powiązany nie posiada uprawnień reprezentowania Spółki, ani do zawierania w imieniu i na rzecz Spółki umów, nie jest również uprawniony do pobierania kwot lub otrzymywania płatności na rzecz Wnioskodawcy.
Wątpliwość Wnioskodawcy dotyczy ustalenia, czy koszty ponoszone przez Wnioskodawcę na rzecz Podmiotu Powiązanego z tytułu wynagrodzenia za nabycie Usługi podlegają ograniczeniom w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15e ust. 1 ustawy o CIT.
Zatem, w przedmiotowej sprawie istotne będzie wyjaśnienie znaczenia pojęć: "usług doradczych", "usług pośrednictwa", "usług zarządzania" oraz "usług reklamowych".
Przepisy ustawy o CIT nie definiują ww. pojęć. Wobec braku w ustawie definicji należy posiłkowo odwołać się do wykładni językowej tych pojęć.
Zgodnie ze Słownikiem języka polskiego PWN "doradztwo" oznacza udzielanie fachowych porad, natomiast termin "doradzać" znaczy udzielić porady, wskazać sposób postępowania w jakiejś sprawie. Użyty w ustawie o CIT termin "usługi doradztwa" należy rozumieć w związku z tym szeroko. Potwierdza to jednolite orzecznictwo sądów administracyjnych, według którego termin "doradztwo" obejmować może szereg usług doradczych (zob. wyrok NSA z dnia 10 października 2013 r., sygn. akt I FSK 1567/12, wyrok NSA z dnia 2 października 2014 r., sygn. akt I FSK 1441/13, wyrok NSA z dnia 2 października 2014 r., sygn. akt I FSK 1530/13, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 kwietnia 2015 r. sygn. akt I SA/Po 1202/14, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 175/12). Według sądów administracyjnych, odwołując się do powszechnego języka polskiego można stwierdzić, że przez doradztwo rozumie się udzielanie fachowych zaleceń, porad, zwłaszcza ekonomicznych czy finansowych. Stosownie do definicji podanej w ww. słowniku, poradnictwo to "zorganizowana forma udzielania porad w jakimś zakresie". Doradca to ten co udziela fachowych zaleceń czy porad, wskazówek, to ktoś, kto posiadaną wiedzę wykorzystuje na wskazywanie najlepszych, najbardziej optymalnych rozwiązań, nakłaniając odbiorcę takiej usługi do zastosowania się do rady, porady, wskazówki, dyrektywy postępowania. Zdaniem sądów administracyjnych, świadczenie usługi doradztwa należy postrzegać jako wykorzystanie swojej wiedzy, znajomości rzeczy poprzez wskazywanie najlepszych, najskuteczniejszych rozwiązań do ich zastosowania do danego problemu.
Również w doktrynie przedmiotu przyjmuje się szerokie ujęcie terminu usługi doradcze. Według przedstawicieli nauki doradztwo, w bardzo ogólnym znaczeniu, jest usługą świadczoną przez jedną osobę/instytucje na rzecz drugiej osoby/instytucji, która zleca wykonanie tej usługi. W literaturze przedmiotu bardzo różnorodnie formułowane są zadania stojące przed usługami doradczymi, np.

doradztwo określane jest 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.

Doradcy mogą więc pomóc zleceniodawcy w przygotowaniu decyzji, rozwiązaniu problemów, usprawnieniu działania itp.

Zdaniem F. Steele, doradztwo to "wszelkie formy dostarczania pomocy w zakresie realizacji celów, procesu czy struktury zadania lub ewentualnie ciągu zadań, gdzie doradca nie jest faktycznie odpowiedzialny za wykonanie tych zadań, lecz służy pomocą tym, którzy tę odpowiedzialność ponoszą (F. Steele, Consulting for Organizational Change, Amherst, MA, University of Massachusetts Press, 1975, s. 3).

Jak wskazuje Urszula Skurzyńska-Sikora, można wyróżnić charakterystyczne dla doradztwa elementy, a mianowicie:

1. 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;

2. 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;

3. serwis doradczy - doradztwo stanowi pomoc, a nie ścisłe wykonywanie obowiązków związanych z zarządzaniem; współpraca doradcy z klientem polega na tym, że to właśnie klient ponosi końcową odpowiedzialność za wynajęcie i skorzystanie z pomocy doradcy oraz zaakceptowanie lub odrzucenie jego zaleceń;

4. identyfikacja i analiza problemu - jednym z zasadniczych obszarów aktywności doradcy musi być orientacja w problemie; oznacza to, że przekazuje on klientowi to czego ten problem dotyczy, spogląda na ten problem "od wewnątrz" w celu określenia jego stopnia ważności, po czym jeśli jest to niezbędne, na nowo określa ten problem i identyfikuje jego przyczyny;

5. rozwiązywanie problemu i wdrożenie rozwiązania (lub nadzorowanie wdrożenia) - jest to bardzo ważny obszar działania; doradca jest wynajmowany w celu doprowadzenia do rozwoju organizacji (a nie po to, by utrzymać istniejący stan rzeczy) (zob. Urszula Skurzyńska-Sikora, Istota, pojęcie i rodzaje doradztwa, Lublin 1997 r., s. 167-168).

Działalność doradcza może dotyczyć różnych dziedzin, obszarów i obiektów, a zatem może być

rozpatrywana w wielu aspektach. Najczęściej wyróżnia się dwa podstawowe wymiary doradztwa, a mianowicie:

1. instytucjonalny,

2. funkcjonalny.

Wymiar instytucjonalny przejawia się w świadczeniu usług doradczych na następujących płaszczyznach: indywidualnej, grupowej, organizacji, społeczeństwa. Natomiast wymiar funkcjonalny doradztwa ujmuje te usługi w aspektach: ogólnoekonomicznym przedsiębiorstwa, technicznym, społecznym, psychologicznym, medycznym i innych.
Zróżnicowanie funkcjonalne rodzajów doradztwa doprowadziło do wykształcenia się różnych rodzajów doradztwa (np. gospodarczego, finansowego, w zakresie zarządzania tzw. doradztwa organizacyjnego itd.) (zob. Urszula Skurzyńska-Sikora, op. cit., s. 164-165).
Z kolei doradztwo organizacyjne związane z poszczególnymi sferami działalności przedsiębiorstwa (organizacji) można podzielić z punku widzenia przedmiotu prac doradczych. Według tego kryterium wyróżniamy m.in. doradztwo w zakresie badań i rozwoju. Doradztwo to dotyczy przede wszystkim rozwoju przedsiębiorstwa, ale i również rozwoju technik dystrybucji produktów (wyrobów) na danym rynku, oceny stosowanych metod.
Prace doradcze dotyczące rozwoju mają na celu pomoc w adoptowaniu się przedsiębiorstwa do dynamicznych zmian środowiska wewnętrznego i zewnętrznego. Członkowie organizacji, przy pomocy doradców zewnętrznych, pracują nad usunięciem istniejących barier w obrębie postaw, zachowań, procedur, polityki i struktur (zob. Urszula Skurzyńska-Sikora, op. cit., s. 174).
Zgodnie ze Słownikiem języka polskiego (Uniwersalny słownik języka polskiego PWN), przez pojęcie "pośrednictwo" należy rozumieć: działalność osoby trzeciej mającą na celu porozumienie się między stronami lub załatwienie jakichś spraw dotyczących obu stron, kojarzenie kontrahentów w transakcjach handlowych i doprowadzenie do zawarcia umowy.
W literatura przedmiotu wskazuje się, że: "Podstawowym zadaniem (...) wyspecjalizowanych "pośredników" jest wywieranie wpływu na pozycję prawną angażujących ich zleceniodawców poprzez "wprowadzenie" ich w określony stosunek umowny (zobacz: Michał Romanowski, Charakter prawny umowy o pośrednictwo, Monitor Prawniczy Nr 2/1997).
W zgodnej opinii orzecznictwa sądowego oraz doktryny prawa nie może być mowy o pośrednictwie wówczas, gdy jedna ze stron umowy zleca podwykonawcy część czynności faktycznych (czynności o charakterze fizycznym, technicznym czy administracyjnym) związanych z umową.
Zgodnie ze Słownikiem języka polskiego PWN "zarządzać", oznacza "kierować, administrować czymś". W tym kontekście, za zarządzanie należy uznać władcze uprawnienie w stosunku do realizowanego projektu lub działalności gospodarczej. Zgodnie ze Słownikiem języka polskiego PWN, "kierować" oznacza "stać na czele czegoś, wskazywać sposób postępowania".
Pojęcie "reklama" wg "Słownika języka polskiego" pod red. M. Szymczyka (Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2002 r.) oznacza rozpowszechnianie informacji o towarach, ich zaletach, wartości, miejscach i możliwościach nabycia, chwalenie kogoś, zalecanie czegoś przez prasę, radio, telewizję inne podobne środki, np. plakaty, napisy i ogłoszenia służące temu celowi.
Z kolei pod pojęciem usług reklamowych rozumie się wszelką działalność promocyjną, w wyniku której lub w trakcie której następuje przekazywanie treści mających za zadanie informować o istnieniu lub cechach oferowanych towarów lub usług w celu zwiększenia sprzedaży tych produktów.
W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego przy wykładni przepisów ustawy dotyczących reklamy przeważa wykładnia gramatyczna. W wyroku z dnia 12 czerwca 1997 r. sygn. akt I SA/Ka 192-193/97 Naczelny Sąd Administracyjny wyraził pogląd, że reklama to działanie mające

kształtować popyt poprzez poszerzenie wiedzy przyszłych nabywców o towarach w celu zachęcenia ich do nabycia towarów od tego właśnie a nie innego podmiotu gospodarczego. Reklama musi zawierać elementy wartościujące towar lub zachęcające do jego kupna, a za reklamę należy uznać wszystko, co zawiera informacje, które nie są niezbędne do zawarcia umowy (I. Konieczna, J. Ruszyński, Problematyka kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w podatku dochodowym od osób prawnym w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, Poznań 1997, s. 29-30).
Według J. Kamińskiego i W. Maruchina za reklamę należy uznać wszystko to, co zawiera informacje dodatkowe, które nie są niezbędne do złożenia oferty czy zawarcia umowy (J. Kamiński, W. Maruchin, Ustawa o VAT. Komentarz, Wyd. 2, Warszawa 1996, s. 52-53). Natomiast autorzy "Komentarza do podatku dochodowego od osób prawnych" B. Brzeziński i M. Kalinowski (B. Brzeziński, M. Kalinowski, Komentarz do podatku dochodowego od osób prawnych, Warszawa 1996, s. 143-144) uznają za reklamę działania, których celem jest kształtowanie popytu poprzez poszerzenie wiedzy przyszłych nabywców o towarach bądź usługach, ich cechach i przeznaczeniu w celu zachęcenia ich do nabywania towarów bądź usług od tego właśnie a nie innego podmiotu gospodarczego. Technicznym sposobem reklamy może być ogłoszenie prasowe, radiowe lub telewizyjne, a także plakat czy afisz stały, a ponadto rozsyłanie folderów i innych informacji handlowych nabywcom. Nie znaczy to jednak, że tylko te media mogą być wykorzystane do rozpowszechniania informacji i reklamy.
Z kolei pod pojęciem usług reklamowych rozumie się wszelką działalność promocyjną, w wyniku której lub w trakcie której następuje przekazywanie treści mających za zadanie informować o istnieniu lub cechach oferowanych towarów lub usług w celu zwiększenia sprzedaży tych produktów. 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.
Natomiast pojęcie "marketing" zgodnie z definicją zawartą w Słowniku języka polskiego PWN (https://sjp.pwn.pl/), oznacza działania mające na celu poznanie potrzeb konsumentów, ustalenie wielkości produkcji oraz metod dystrybucji, sprzedaży i reklamy towarów.
Wskazać również należy, że o tym, czy dane świadczenie ma charakter usług doradczych, usług pośrednictwa, usług zarządzania czy usług reklamowych nie decyduje sposób, w jaki strony nazwały to świadczenie w umowie, lecz jego rzeczywisty charakter. Innymi słowy, nie nazwa, lecz treść świadczenia decyduje o tym jaki ma ono charakter, gdyż ocena prawnego charakteru danego świadczenia powinna nastąpić na podstawie obiektywnej analizy całokształtu okoliczności faktycznych przedstawionych we wniosku o wydanie interpretacji.
Przypomnieć należy, że o możliwości zaklasyfikowania usługi do świadczeń podlegających ograniczeniu w zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów wystarczające jest stwierdzenie, że usługa jest świadczeniem o podobnym charakterze do świadczeń wymienionych przez ustawodawcę w treści art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT.
W świetle powyższego, wbrew stanowisku Wnioskodawcy, do nabywanej usługi znajdzie zastosowanie ograniczenie w zaliczeniu do kosztów podatkowych, o których jest mowa w art. 15e ust. 1 ustawy o CIT.
W ocenie Organu, nabywane od Podmiotu Powiązanego przez Wnioskodawcę usługi dotyczące m.in. doprowadzania do zawierania umów sprzedaży, utrzymania kontaktu z klientami, raportowania do Wnioskodawcy informacji o warunkach panujących na rynku, niewątpliwie noszą szereg cech charakterystycznych dla usług doradczych, reklamowych, badania rynku, są zatem usługami o podobnym do ww. charakterze, a więc podlegają ograniczeniom wynikającym z art. 15e ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT. Cechy tych usług przeważają nad elementami charakterystycznymi dla innych

świadczeń.
Zatem stanowisko Wnioskodawcy zgodnie z którym, koszty ponoszone na rzecz Podmiotu Powiązanego z tytułu wynagrodzenia za nabycie Usługi nie podlegają ograniczeniom w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15e ust. 1 ustawy o CIT należy uznać za nieprawidłowe.
W tym miejscu należy wskazać, że pełna weryfikacja przedstawionych we wniosku okoliczności możliwa jest jedynie w toku postępowania podatkowego lub kontrolnego, prowadzonego przez uprawnione do tego organy, będącego poza zakresem instytucji interpretacji indywidualnej. Postępowanie w sprawie dotyczącej wydania interpretacji indywidualnej jest postępowaniem szczególnym, mającym charakter uproszczony, odrębny od postępowania podatkowego, uregulowanego w dziale IV Ordynacji podatkowej. Wydając bowiem interpretację indywidualną Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej przedstawia jedynie swój pogląd dotyczący wykładni treści analizowanych przepisów i sposobu ich zastosowania w odniesieniu do przedstawionego we wniosku stanu faktycznego bądź zdarzenia przyszłego (którego elementy przyjmuje, jako podstawę rozstrzygnięcia bez weryfikacji).
Odnosząc się do powołanych we wniosku interpretacji indywidualnych należy stwierdzić, że zostały one wydane w indywidualnych sprawach innych podmiotów, które o ich wydanie wystąpiły, zatem nie wiążą tut. Organu w sprawie będącej przedmiotem wniosku.
Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego 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.
Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym oraz zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.
Zgodnie z art. 14na § 1 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. 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 w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o

postępowaniu przed sądami administracyjnymi - tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r. poz. 1302) 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).

Jednocześnie, zgodnie 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.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.