



**taxpoint**

---

# TAX POINT OF VIEW

---

INFORMATOR PODATKOWY FIRMY TAXPOINT · NR 55 · MAJ 2018

---

## W TYM NUMERZE:

---

- 1/ PRZEDŁUŻENIE TERMINU ZWROTU VAT – KLUCZOWE ZNACZENIE MA DATA DORĘCZENIA POSTANOWIENIA
- 2/ KLUCZE PODZIAŁÓW KOSZTÓW WSPÓLNYCH W SSE
- 3/ NSA O MOCY OCHRONNEJ INTERPRETACJI INDYWIDUALNYCH
- 4/ WYJAŚNIENIA MINISTERSTWA FINANSÓW DOTYCZĄCE KOSZTÓW LIMITOWANYCH NA PODSTAWIE ART. 15E CIT
- 5/ OBOWIĄZEK SPORZĄDZENIA DOKUMENTACJI PODATKOWEJ NIEODPŁATNEGO PORĘCZENIA
- 6/ ODPOWIEDŹ MF NA INTERPELACJĘ POSELSKĄ W SPRAWIE NIEODPŁATNYCH ŚWIADCZEŃ W RAMACH GRUPY KAPITAŁOWEJ

## 1. DLA PRZEDŁUŻENIA TERMINU ZWROTU VAT KONIECZNIE JEST DORĘCZENIE POSTANOWIENIA

W ostatnim czasie zapadło ważne dla podatników orzeczenie dotyczące przedłużenia terminu do zwrotu nadwyżki VAT naliczonego nad należnym w toku dodatkowych czynności weryfikacyjnych prowadzonych przez organy podatkowe. Kwestia ta od dłuższego czasu budzi wątpliwości. Nie chodzi jednak przy tym o samo uprawnienie organów podatkowych do przedłużania tego terminu, ale o czynności, jakie naczelnik urzędu skarbowego musi podjąć wobec podatnika w celu skutecznego przedłużenia terminów przewidzianych w ustawie o VAT.

Zgodnie z art. 87 ust. 2 ustawy o VAT, zwrot różnicy podatku VAT na rachunek bankowy podatnika następuje w terminie 60 lub 25 dni od dnia złożenia rozliczenia (deklaracji VAT) przez podatnika. Organom podatkowym przysługuje przy tym prawo do przeprowadzenia czynności weryfikacyjnych w celu ustalenia zasadności wnioskowanego zwrotu. W związku z wykonywaniem czynności weryfikacyjnych, ww. terminy mogą zostać przedłużone w drodze postanowienia wydawanego przez Naczelnika US.

To właśnie kwestia procesowa związana z ww. postanowieniem budzi największe wątpliwości. Organy podatkowe stoją bowiem na stanowisku, że dla skutecznego przedłużenia terminu zwrotu VAT wystarczające jest wydanie (sporządzenie i podpisanie) postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu VAT w ciągu 60 (25) dni od otrzymania rozliczenia podatnika.

Takie rozumienie przepisów zostało jednak zakwestionowane przez NSA w wyroku z 23 kwietnia 2018 r, sygn. I FSK 255/17. Ze względu na wagę zagadnienia

orzeczenie zapadło w poszerzonym 7-osobowym składzie. NSA w ustnych motywach wyroku stwierdził, że dla skutecznego przedłużenia terminu zwrotu VAT niezbędne jest faktyczne doręczenie (a nie tylko sporządzenie i podpisanie) postanowienia o przedłużeniu tego terminu podatnikowi w okresie wskazanym w ustawie o VAT, tj. 60 lub 25 dni od złożenia przez podatnika rozliczenia z tytułu VAT za dany miesiąc. Skład orzekający wskazał jednocześnie, że skoro termin do zwrotu VAT rozpoczyna swój bieg od daty wpłynięcia rozliczenia podatnika do organu podatkowego, to kierując się zasadą symetrii, według analogicznych reguł rozstrzygnięta powinna być kwestia przedłużenia terminu do zwrotu VAT. Kluczowe znaczenie ma więc moment faktycznego doręczenia postanowienia podatnikowi.

Komentowane rozstrzygnięcie NSA powinno przyczynić się do ujednoczenia linii orzeczniczej w tym zakresie. Odrzuca ono dotychczasowe, prezentowane również przez niektóre sądy administracyjne, poglądy o skutecznym przedłużeniu terminu zwrotu VAT już w momencie wydania (wydrukowania i podpisania) postanowienia lub też nadania go na pocztę. Z drugiej strony orzeczenie rodzi obawę, czy w pewnych przypadkach nie będzie dochodziło do wydłużania przez organy podatkowej terminu zwrotu „na wszelki wypadek” znacznie przed upływem terminów zwrotu przewidzianych w ustawie o VAT.

---

Na ewentualne pytania w tym zakresie chętnie odpowie **Władysław Varga**

• [wladyslaw.varga@taxpoint.pl](mailto:wladyslaw.varga@taxpoint.pl) • tel. 664 717 347 •

- zachęcamy do kontaktu!

## 2. KLUCZE PODZIAŁU KOSZTÓW WSPÓLNYCH W SSE

W opublikowanym niedawno uzasadnieniu do wyroku z 15 marca 2018 r. (sygn. II FSK 610/16) Naczelny Sąd Administracyjny przyjął korzystne dla podatnika stanowisko dotyczące stosowania kluczy alokacji kosztów w przypadku braku możliwości bezpośredniego przyporządkowania kosztów do działalności opodatkowanej i zwolnionej.

Sprawa dotyczyła Spółki strefowej, która dokonała rozliczeń kosztów wspólnych za pomocą klucza podziału innego niż przychodowy. W opinii spółki, klucz alokacji kosztów wynikający z art. 15 ust. 2 i 2a ustawy o CIT stosuje się jeśli nie ma możliwości zastosowania innego racjonalnego klucza rozliczeniowego. Organ podatkowy uznał, że nie ma możliwości przyjęcia za podstawę rozliczenia kosztów działalności opodatkowanej i działalności zwolnionej innej metody niż klucz przychodowy lub stosowania różnych metod w tym zakresie. Pogląd ten podzielił WSA.

NSA nie podzielił argumentacji organu pierwszej instancji. Sąd uznał, że nie zawsze możliwe jest bezpośrednio przypisanie kosztów do przychodów podlegających opodatkowaniu i zwolnionych z podatku. Stąd zasada klucza przychodowego określona w art. 15 ust. 2 i 2a ustawy o CIT ma zastosowanie jeśli wyodrębnienie kosztów związanych z przychodami opodatkowanymi i zwolnionymi nie jest obiektywnie możliwe. Gdy jednak istnieją sposoby obiektywnego i miarodajnego rozdzielenia tych kosztów, to należy je stosować. W ocenie sądu użycie klucza przychodowego występuje jeśli „nie jest możliwe ustalenie kosztów uzyskania przypadających na poszczególne źródła”. Powołany

przepis nie stanowi według sądu o „bezpośrednim przyporządkowaniu” kosztów uzyskania przychodów do poszczególnych kategorii przychodów, ale tym, że mają one przypadać na poszczególne źródła. NSA uznał, że w ramach sformułowania „przypadać na poszczególne źródła” nie chodzi tylko o bezpośrednie przyporządkowanie na bazie danych z ksiąg, jak chcą organy i WSA. Treść przywołanych przepisów nie stoi na przeszkodzie, aby rodzajowo określony i indywidualizowany koszt mógł zostać podzielony i stosownie do zobiektywizowanych i uchwytnych kryteriów odniesiony w odpowiedniej części do przychodów opodatkowanych i zwolnionych. Jako przykłady kluczy umożliwiających alokowanie kosztów NSA przytoczył wskazane w skardze kasacyjnej: klucz obliczony na podstawie liczby godzin przepracowanych przez pracowników przy działalności zwolnionej i opodatkowanej, klucz ilości stanowisk komputerowych w ramach działalności strefowej, klucz powierzchniowy, klucz ilościowy, klucz wartościowy. Podsumowując - sąd stwierdził, że zaproponowany przez spółkę klucz alokacji kosztów jest dopuszczalną pośrednią metodą dzielenia kosztów.

Omówione orzeczenie może mieć znaczenie dla podmiotów strefowych, dla których stosowanie „logicznego” klucza podziału jest możliwe i bardziej adekwatne. Do tej pory przeważające było bowiem podejście organów podatkowych, według których brak możliwości bezpośredniego przypisania kosztów na bazie ksiąg oznacza automatycznie konieczność stosowania klucza przychodowego zgodnie z art. 15 ust. 2 i 2a ustawy o CIT.

---

Jeśli byliby Państwo zainteresowani zbadaniem wpływu tego orzeczenia na Państwa sytuację w zakresie rozliczania kosztów wspólnych, bardzo prosimy o kontakt z **Katarzyną Knapik**

• [katarzyna.knapik@taxpoint.pl](mailto:katarzyna.knapik@taxpoint.pl) • 664 717 349 •

### 3. NSA O MOCY OCHRONNEJ INTERPRETACJI INDYWIDUALNYCH

W poprzednim artykule wskazywaliśmy na dopuszczalność pośredniego przyporządkowania kosztów pod warunkiem stosowania racjonalnego i weryfikowalnego klucza alokacji. Analizowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 15 marca 2018 r. (II FSK 610/16) porusza jeszcze jedną istotną kwestię. NSA orzekł bowiem, że organy skarbowe wydając decyzje wobec podatnika nie mogą ignorować interpretacji indywidualnych wydanych w jego sprawach, w których stan faktyczny i prawny jest analogiczny do tego stanowiącego podstawę wydania decyzji.

W przedmiotowej sprawie przedsiębiorca strefowy zwrócił się o stwierdzenie nadpłaty w podatku CIT za rok 2013. Powołał się przy tym na wydaną na jego wniosek interpretację indywidualną dotyczącą zdarzenia przyszłego. Przedmiotem zapytania była możliwość stosowania pośrednich metod alokacji kosztów do działalności strefowej i pozastrefowej. Co istotne, w obu przypadkach występował tożsamy stan faktyczny i prawny. Pomimo tych zbieżności Dyrektor Izby Skarbowej odmówił stwierdzenia nadpłaty. Decyzję uzasadniał brakiem mocy wiążącej interpretacji względem stanu faktycznego nie objętego jej zakresem temporalnym. Nadto wskazywał na brak w interpretacji wyraźnej aprobaty dla przedstawionego przez podatnika klucza alokacji. Potwierdzać to miał fragment uzasadnienia, w którym stwierdzono, że stanowisko podatnika jest prawidłowe „o ile” wskazane zasady rozliczeń dają możliwość obiektywnego, rzetelnego przypisania określonych kosztów do działalności zwolnionej i opodatkowanej.

NSA nie podzielił tej argumentacji. Przede wszystkim wskazał, że administracja skarbowa musi prowadzić postępowania podatkowe w sposób budzący do niej zaufanie (vide art. 121 § 1 OP). Dlatego też, o ile interpretacje podatkowe nie stanowią źródła powszechnie obowiązującego prawa, to podatnik ma prawo oczekiwać, że w tożsamym stanie faktycznym i prawnym organ zastosuje tą samą wykładnię przepisów, którą zaprezentował w wydanej przez siebie interpretacji. Chybiony okazał się również drugi z argumentów fiskusa. W ocenie NSA sformułowanie „o ile” nie może stanowić wytrychu pozwalającego na dowolną zmianę stanowiska. Oznacza ono wyłącznie tyle, że stosowanie klucza alokacji podlega weryfikacji w toku postępowania kontrolnego a nie o wydanie interpretacji.

Przedstawione rozstrzygnięcie jest ważne dla wszystkich podatników - nie tylko tych stosujących własne metody alokacji kosztów. Potwierdza ono, że ochrona prawna wynikająca z interpretacji indywidualnych ma de facto szerszy zakres od tego wynikającego wprost z przepisów ordynacji podatkowej. Na koniec warto odnotować, że jest to kolejne orzeczenie zwiększające zakres mocy ochronnej interpretacji. W wyroku z 25 maja 2017 r. (II FSK 1043/15) NSA orzekł, że fiskus jest zobligowany wydać korzystną interpretację gdy, w niemal identycznej sprawie dotyczącej tego samego podatnika, sąd nakazał mu zmianę wykładni prawa.

---

Na ewentualne pytania w tym zakresie chętnie odpowie **Katarzyna Knapik**

• [katarzyna.knapik@taxpoint.pl](mailto:katarzyna.knapik@taxpoint.pl) • tel. 664 717 349 •

- zachęcamy do kontaktu!

#### 4. WYJAŚNIENIA MINISTERSTWA FINANSÓW DOTYCZĄCE KOSZTÓW LIMITOWANYCH NA PODSTAWIE ART. 15E CIT

Pod koniec kwietnia na stronie MF zostały opublikowane wyjaśnienia dotyczące wprowadzonych z dniem 1 stycznia ograniczeń w ujmowaniu w kosztach uzyskania przychodów wydatków na nabycie usług niematerialnych (art. 15e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

W komunikacie ogólnym MF potwierdziło m.in., iż ograniczenie dotyczy wyłącznie tej części kosztów, która przekracza 3 mln zł oraz że należy je uwzględnić także przy wyliczaniu zaliczki na podatek.

Zakresem szczegółowych informacji zostały objęte takie kwestie, jak:

- kategorie usług objętych art. 15e,
- kategorie usług nieobjętych art. 15e,
- koszty usług bezpośrednio związanych z wytworzeniem produktów lub świadczeniem usług (których nie dotyczą ograniczenia z art. 15e).

Z wyjaśnień MF wynika, że dokonując kwalifikacji usług dla potrzeb art. 15e ustawy należy sięgnąć do odpowiednich definicji słownikowych i jednocześnie uwzględnić podział usług wynikający z PKWiU.

Jeśli chodzi o kategorie usług nieobjętych art. 15e, to według MF należą do nich m.in.:

- usługi doradztwa podatkowego, gdyż doradztwo podatkowe jest rodzajem usług prawnych, wyróżnionym wyłącznie ze względu na zakres prawa, jakie jest przedmiotem tego doradztwa;
- usługi księgowo i audytu finansowego (co zostało też potwierdzone w kilku wydanych do tej pory interpretacjach);

- usługi związane z zatrudnieniem (w tym usługi związane z wyszukiwaniem pracowników oraz usługi świadczone przez agencje pracy tymczasowej).

W ostatniej części wyjaśnień MF potwierdziło, iż kosztów usług bezpośrednio związanych z wytworzeniem produktów lub świadczeniem usług nie należy utożsamiać z kosztami bezpośrednio związanymi z przychodami, o których mowa w art. 15 ust. 4 ustawy. Limitowaniu nie będą wobec tego podlegały takie wydatki, które wpływają na finalną cenę towaru lub usługi, niezbędne do poniesienia w procesie produkcji, dystrybucji danego towaru lub świadczenia danej usługi. Jako przykład takiego wydatku MF podaje m.in. opłaty licencyjne za korzystanie ze znaków towarowych służących do oznakowania produktów sprzedawanych przez podatnika czy opłaty za prawo do korzystania z wizerunku postaci z filmu poprzez umieszczenie jej na produkcie podatnika.

Pełną treść wyjaśnień opublikowanych przez MF znaleźć można klikając w poniższy odnośnik: bezpośredni link do strony MF.

---

Na ewentualne pytania w tym zakresie chętnie odpowie **Magdalena Pancewicz**

• [magdalena.pancewicz@taxpoint.pl](mailto:magdalena.pancewicz@taxpoint.pl) • tel. 12 622 76 67 •

- zachęcamy do kontaktu!

## 5. DOKUMENTACJA CEN TRANSFEROWYCH W PRZYPADKU UDZIELONEGO PORĘCZENIA

Podatnikom, którzy udzielili podmiotom powiązanim poręczenia bez wynagrodzenia bądź za wynagrodzeniem nieprzekraczającym progów transakcyjnych i z tego powodu nie sporządzili dla tych transakcji dokumentacji cen transferowych, zwracamy uwagę na związane z tym ryzyko podatkowe. Wynika ono z wyroku WSA w Białymstoku z 24 stycznia 2018 r. (sygn. akt I SA/Bk 1832/17, nieprawomocny) wydanego na kanwie przepisów obowiązujących do końca 2016 r.

Sprawa dotyczyła spółki, która w latach 2012-2014 udzieliła podmiotowi powiązanemu poręczeń spłaty zobowiązań kredytowych, przy czym poręczenia w latach 2012-2013 dokonane zostały nieodpłatnie, a w 2014 r. wynagrodzenie z tytułu poręczenia zostało ustalone na poziomie niższym niż 30.000 euro oraz – zgodnie z oszacowaniem dokonany przez organ podatkowy – znacząco zaniżone. Z uwagi na nieprzekroczenie przez kwotę wynagrodzenia ustawowego progu podatek nie sporządził dokumentacji podatkowej. Mimo to do doszacowanego dochodu zastosowano sankcyjną stawkę 50% CIT, co organ podatkowy uzasadnił faktem przekroczenia progu przez wartość oszacowanego dochodu.

WSA podzielił twierdzenie organu, że dokumentacja powinna zostać sporządzona z uwagi na wielkość oszacowanego dochodu – mimo tego, że faktyczna wartość wynagrodzenia nie przekroczyła ustawowego limitu, a przepisy obowiązujące do końca 2016 r. wyraźnie wskazywały na konieczność

odnoszenia go do kwoty (wynagrodzenia) wynikającej z umowy lub „rzeczywiście zapłaconej w roku podatkowym łącznej kwoty wymagalnych w tym roku świadczeń”. W przypadku poręczenia nieodpłatnego nie możemy mówić o kwotach wymagalnych, a przy poręczeniu o wartości wynagrodzenia nieprzekraczającej progu to ta wartość jest „wymagalną kwotą świadczenia”, stąd ryzyko związane z niedokumentowaniem takich poręczeń było oceniane dotychczas jako niskie.

Skład orzekający zastosował jednak wykładnię celowościową i wskazał, że: Ustawodawca wskazując kwotę, po przekroczeniu której podatek jest zobowiązany do prowadzenia dokumentacji podatkowej, nie ograniczył się wyłącznie do kwot wynikających z umowy, lecz miał na uwadze realną wartość transakcji, zawartą pomiędzy podmiotami powiązanymi. Przyjęcie wartości świadczenia (usługi), w wysokości zadeklarowanej przez podatnika (bądź nieodpłatnej) a nie wartości rynkowej, nie spełniałoby celu analizowanych regulacji prawnych (...).

Nie analizując szczegółowo samej argumentacji zaprezentowanej w przedmiotowym wyroku, która w naszej ocenie jest nieprawidłowa (pomija całkowicie wykładnię literalną), podkreślamy, że orzeczenie to dodatkowo zwiększa ryzyko związane z niesporządzeniem dokumentacji dla transakcji poręczenia, w których nie ustalono wynagrodzenia bądź ustalono je na poziomie nieprzekraczającym progów obligujących do sporządzenia dokumentacji.

---

Jeśli mają Państwo wątpliwości, czy posiadane dokumentacje spełniają wymogi wynikające z polskich przepisów podatkowych, prosimy o kontakt z **Katarzyną Przewłocką**

• [katarzyna.przewlocka@taxpoint.pl](mailto:katarzyna.przewlocka@taxpoint.pl) • 608 615 625 •

## 6. ODPOWIEŹ MF NA INTERPELACJĘ POSELSKĄ W SPRAWIE NIEODPŁATNYCH ŚWIADCZEŃ W RAMACH GRUPY KAPITAŁOWEJ

Podatnikom, którzy korzystają nieodpłatnie ze znaków towarowych lub zawierają z podmiotami powiązany- mi tzw. umowy toolingu, zwracamy uwagę na opubli- kowaną w ostatnim czasie odpowiedź Ministra Finan- sów na interpelację poselską nr 7136 (sygn. pisma DD5.054.3.2018.KSM).

Interpelacja dotyczyła skutków jakie na gruncie ustawy o CIT mogą powstać dla podatnika z tytułu uzyskania od podmiotu z grupy prawa do nieodpłat- nego korzystania ze znaku towarowego należącego do podmiotu powiązanego. W treści interpelacji za- dano w szczególności pytanie, czy podatnik należący do międzynarodowej grupy kapitałowej i użytkujący bezpłatnie logo centrali osiąga z tego tytułu przychód z nieodpłatnych świadczeń.

W odpowiedzi na pytanie przedstawione w in- terpelacji, MF wskazał, że zgodnie z ogólną regułą wynikającą z art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT, do przychodów zalicza się również wartość otrzymanych przez podatnika nieodpłatnie lub częściowo odpłat- nie rzeczy, praw lub innych świadczeń. Dodatkowo, rozstrzygając kwestię przedstawioną w interpelacji, trzeba mieć na uwadze również przepis art. 11 ustawy o CIT określający warunki transakcji pomiędzy pod- miotami powiązany- mi.

Biorąc pod uwagę powyższe oraz mając na względzie różnorodność stanów faktycznych i relacji pomiędzy podmiotami powiązany- mi, MF stwierdził, że nie jest możliwe udzielenie jednoznacznej odpowie- dzi na zadane w interpelacji pytanie ponieważ każdy stan faktyczny należy poddać indywidualnej ocenie.

Niemniej jednak, zdaniem MF, nie zawsze nie- odpłatne korzystanie z rzeczy, praw lub innych świad- czeń rodzi obowiązek rozpoznania przychodu z tego tytułu. W celu ustalenia tej kwestii należy w każdym przypadku ustalić, czy:

- dane świadczenie ma rzeczywiście charakter nieod- płatny – czyli przede wszystkim nie jest związane ze wzajemnym świadczeniem podmiotu, który takie świadczenie otrzymuje (jak ma to miejsce np. w przy- padku tzw. umowy toolingu),
- po stronie podmiotu otrzymującego nieodpłatne świadczenie rzeczywiście wystąpiły „korzyść” lub „przysporzenie”, mające istotny wymiar finansowy oraz czy odbyło się to „kosztem innego podmiotu”.

Dla wyjaśnienia swojego stanowiska w tej sprawie MF dodatkowo posłużył się przykładem stanu faktyczne- go, gdzie producent pełni ograniczone funkcje i po- nosi niewielkie ryzyko, a wszystkie wyprodukowane towary sprzedaje do swojego podmiotu powiązane- go. W tym przypadku, zdaniem MF, jeśli podmiot ten korzysta ze znaku towarowego grupy, to naliczenie z tego tytułu opłat licencyjnych może okazać się nieza- sadne. Zatem z uwagi na charakter danej transakcji / działalności, w niektórych przypadkach, nieodpłatne korzystanie przez podatnika ze znaku towarowego grupy, może być uzasadnione i nie powinno genero- wać przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia.

---

Na ewentualne pytania w tym zakresie chętnie odpowie **Katarzyna Knapik**

• [katarzyna.knapik@taxpoint.pl](mailto:katarzyna.knapik@taxpoint.pl) • tel. 664 717 349 •

- zachęcamy do kontaktu!

## *Dziękujemy za uwagę!*

Informujemy, że za pośrednictwem *Tax Point of View* nie świadczymy usług doradztwa podatkowego lub prawnego, a niniejsze opracowanie zawiera informacje o charakterze ogólnym.

Przed podjęciem jakichkolwiek decyzji lub działań dotyczących konkretnych sytuacji w Państwa działalności gospodarczej prosimy o kontakt z doradcą Taxpoint.

*Zespół Taxpoint*

---

**Zapraszamy do regularnego odwiedzenia stron:**

<https://www.facebook.com/taxpointpowerofexperience>

**oraz** <https://www.linkedin.com/company/taxpoint-sp-z-o-o>

---

• [biuro@taxpoint.pl](mailto:biuro@taxpoint.pl) • tel. 12 626 73 10 •