

Refaktura nie uchroni przed wyłączeniem z kosztów

Zdaniem fiskusa podatnik nie może uwzględnić w rozliczeniach całości wydatków na usługi niematerialne od niezależnych dostawców, jeżeli w ich nabyciu pośredniczy podmiot powiązany.

Jeżeli w świadczeniu usług objętych limitowaniem pośredniczy podmiot powiązany, to podatnik nie uniknie negatywnych konsekwencji przy kalkulacji kosztów podatkowych. Od 1 stycznia 2018 r. do ustawy o CIT wprowadzono art. 15e ograniczający możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na zakup usług o charakterze niematerialnym (np. usług doradczych, zarządzania i kontroli oraz reklamowych). Nowe regulacje w znacznym stopniu modyfikują dotychczasowy model bazy kosztowej podatników. W tej sytuacji istotnego znaczenia nabrały regulacje wyłączające zastosowanie nowo wprowadzonych przepisów.

Kiedy nie stosuje się ograniczenia

Jeden z nich to art. 15e ust. 11 pkt 2 ustawy o CIT. Zgodnie z tym przepisem ograniczenie w zaliczeniu wydatków do kosztów uzyskania przychodów nie znajdzie zastosowania do kosztów usług, o których mowa w art. 8 ust. 2a ustawy o VAT. Przepis ten dotyczy tzw. refakturowania, tj. sytuacji, w której podatnik, działając we własnym imieniu, lecz na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług (tym samym przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał oraz wyświadczył te usługi).

Wykładnia językowa art. 15e ust. 11 pkt 2 ustawy o CIT od początku budziła wątpliwości. Problematyczne było bowiem to, czy opisane w nim wyłączenie dotyczy:

- usług podlegających limitowaniu, które podatnik nabywa w drodze refaktury od podmiotu powiązanego,
- tylko tych przypadków, w których usługi podlegające ograniczeniom są refakturowane przez podatnika dalej na inny podmiot.

Pierwotne stanowisko

Początkowo fiskus zajmował stanowisko korzystne dla podatników. W interpretacji z 16 kwietnia 2018 r. (0114-KDIP2-3.4010.45.2018.2.PS) odniósł się do wniosku spółki, która zadała pytanie dotyczące wykładni nowych przepisów. Chciała wiedzieć, czy w przypadku nabycia od zagranicznego podmiotu powiązanego usług niematerialnych w drodze refaktury znajdą zastosowanie ograniczenia przewidziane w art. 15e ust. 1 ustawy o CIT. Zdaniem spółki, koszty usług o charakterze niematerialnym, nabywanych od niepowiązanych podmiotów trzecich i refakturowanych na podmiot powiązany są również dla tego ostatniego podmiotu usługami, o których mowa w art. 15e ust. 11 pkt 2 ustawy o CIT. Jednocześnie wskazała, że usługi refakturowane, nabywane pierwotnie od

podmiotów niepowiązanych, są z perspektywy podmiotu refakturowującego w praktyce neutralne podatkowo (ewentualny przychód jest równy kosztowi). Z kolei ich cena ma charakter rynkowy, gdyż są nabywane od podmiotów niepowiązanych.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej potwierdził w interpretacji prawidłowość stanowiska zaprezentowanego przez podatnika oraz odstąpił od uzasadnienia prawnego oceny jego stanowiska.

Nowe podejście organów

Niemniej jednak, już tydzień później – 23 kwietnia 2018 r. – opublikowane zostały wyjaśnienia dotyczące zasad ograniczenia wysokości kosztów uzyskania przychodów ponoszonych przez podatników na nabycie niektórych usług niematerialnych i praw. Ministerstwo Finansów wskazało w nich, w jaki sposób należy rozumieć wyłączenie, o którym mowa w art. 15e ust. 11 pkt 2 ustawy o CIT.

Zgodnie z opublikowanym dokumentem, koszty usług refakturowanych przez podatnika, nabytych we własnym imieniu, lecz na rachunek innego podmiotu powiązanego nie podlegają limitowaniu. Oznacza to, że wyłączenie z art. 15e ust. 11 pkt 2 ustawy o CIT znajdzie zastosowanie do sytuacji, gdy podmiot powiązany nabywa usługę od innego podmiotu powiązanego i refakturowuje ją dalej na inne podmioty z grupy.

Przykład

Centrum usług wspólnych kupiło usługę od podmiotu powiązanego, a następnie refakturowało ją na centra regionalne.

Po publikacji objaśnień linia interpretacyjna dotycząca limitowania usług refakturowanych zmieniła się o 180 stopni. Od tego momentu Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zaczął wydawać interpretacje stwierdzające, że art. 15e ust. 11 pkt 2 ustawy o CIT znajduje zastosowanie wyłącznie w konkretnej, powyżej wskazanej sytuacji. Zdaniem fiskusa, jeżeli polski podatnik jest ostatnim podmiotem w łańcuchu świadczenia usług, które są pierwotnie świadczone przez podmiot niepowiązany, to powinien zastosować art. 15e ust. 1 ustawy o CIT, czyli uwzględnić koszty z zastosowaniem limitu.

Takie stanowisko Dyrektor KIS zaprezentował w interpretacjach z 5 lipca 2018 r. (0111-KDIB1-2.4010.204.2018.1.AW), 2 lipca 2018 r. (0114-KDIP2-3.4010.138.2018.1.MC), 28 czerwca 2018 r. (0111-KDIB2-3.4010.112.2018.1.KB, 0111-KDIB1-3.4010.138.2018.1.MBD i 0111-KDIB1-3.4010.194.2018.1.MBD), 25 czerwca 2018 r. (0111-KDIB2-3.4010.105.2018.2.LG) oraz z 21 czerwca 2018 r. (0111-KDIB1-1.4010.94.2018.3.MG).

Co wynika z uzasadnienia

Interpretacja fiskusa dotycząca ograniczenia wysokości kosztów uzyskania przychodów ponoszonych przez podatnika na nabycie niektórych usług niematerialnych nie uwzględnia jednak celu wprowadzenia omawianych regulacji.

W interpretacji pomocne będzie uzasadnienie do ustawy z 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. Wskazano w nim, że nowelizacja ma za zadanie przeciwdziałać pewnym sytuacjom, które dotyczą przenoszenia na polskie spółki (wchodzące w skład grupy o charakterze międzynarodowym) części ponoszonych przez grupę wydatków na usługi niematerialne, w nieadekwatnej, zawyżonej wysokości.

Istotny jest duch przepisów

Celem nowych regulacji miało być przeciwdziałanie sztucznemu kreowaniu bazy kosztowej polskich podatników CIT, którzy byli obciążani globalnymi kosztami funkcjonowania grupy kapitałowej w zawyżonej wysokości. Tymczasem fiskus wykorzystuje literalne brzmienie art. 15e ust. 11 pkt 2 ustawy o CIT do tego, aby ograniczyć polskiemu podatnikowi możliwość zaliczenia do kosztów podatkowych wydatków na usługi nabyte w sposób pośredni od podmiotu niepowiązanego.

Owa praktyka jest nieuzasadniona, jeśli się weźmie pod uwagę, że w tych sytuacjach nie występuje ryzyko sztucznego „pompowania” bazy kosztowej. Pośrednictwo podmiotu powiązanego ma jedynie charakter formalny. Refakturuje on koszt usług nabytych od podmiotu trzeciego na rzecz polskiego podatnika bez doliczania jakiegokolwiek marży. Wykładnia art. 15e ust. 11 pkt 2 ustawy o CIT prezentowana przez Ministerstwo Finansów prowadzi do dyskryminacji części podatników. Chodzi w szczególności o firmy nabywające usługi niematerialne od podmiotów trzecich (niepowiązanych) za pośrednictwem podmiotu powiązanego względem podatników dokonujących zakupu w sposób bezpośredni. W obu przypadkach rachunek (koszt) ekonomiczny nabycia tych usług jest taki sam.

Niestety, obecnie nic nie wskazuje na to, aby fiskus zamierzał poddać refleksji prezentowaną przez siebie wykładnię art. 15e ust. 11 pkt 2 ustawy o CIT. Z tego względu ostateczne rozstrzygnięcie sporu w tym zakresie prawdopodobnie należeć będzie do sądów administracyjnych.

Podstawa prawna:

art. 15e ust. 11 pkt 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.)

Autor: Paweł Kempa, prawnik, Kancelaria Prawna Piszcz i Wspólnicy