

Koszty usług i praw bezpośrednio związane z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi

Przepis: art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT

Treść: Ograniczenie o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do kosztów usług, opłat i należności, o których mowa w ust. 1, zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi.

Przytoczony przepis **wyłącza** z zakresu kosztów podlegających limitowaniu na podstawie art. 15e ust. 1 ustawy o CIT koszty usług i praw bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru albo świadczeniem usługi. Kluczowe dla odczytania zakresu omawianego wyłączenia jest zatem precyzyjne ustalenie znaczenia pojęcia kosztów **„bepośrednio związanych”** z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi.

Przepis art. 15e ust. 11 pkt 1 ustawy o CIT – w przeciwieństwie do art. 15 ust. 4 i nast. - nie odnosi się do sposobu „związania kosztu z przychodami”, lecz do sposobu związania kosztu „z wytworzeniem lub nabyciem/wytworzeniem towaru lub świadczeniem usługi”. Językowa analiza tego wyrażenia prowadzi do wniosku, iż chodzi o związek kosztu z czynnością „wytwarzania” lub „nabywania” towaru albo „świadczenia” usługi. Bardziej funkcjonalna wykładnia tych pojęć sprowadza się do poszukiwania tego związku z samym przedmiotem (efektem) tego wytwarzania (nabywania) albo świadczenia usługi, tj. określonym dobrem lub określoną usługą. Z tego względu należy uznać, iż **koszt o którym mowa w omawianym przepisie to koszt usługi lub prawa w jakimkolwiek stopniu „inkorporowanych” w produkcie, towarze lub usłudze**. Jest to zatem koszt, który wpływa na finalną cenę danego towaru lub usługi, jako (zazwyczaj) jeden z wielu wydatków niezbędnych do poniesienia w procesie produkcji, dystrybucji danego dobra lub świadczenia określonej usługi. Koszt ten powinien przy tym być możliwy do zidentyfikowania, jako czynnik obiektywnie kształtujący cenę danego dobra lub usługi.

Konieczność doszukiwania się związku kosztu z produktem, towarem i usługą wyklucza (podobnie jak w przypadku kosztów bezpośrednio związanych z przychodami) z zakresu omawianego wyłączenia koszty ogólnie służące działalności podatnika, ponoszone bez związku z konkretnym towarem lub usługą.

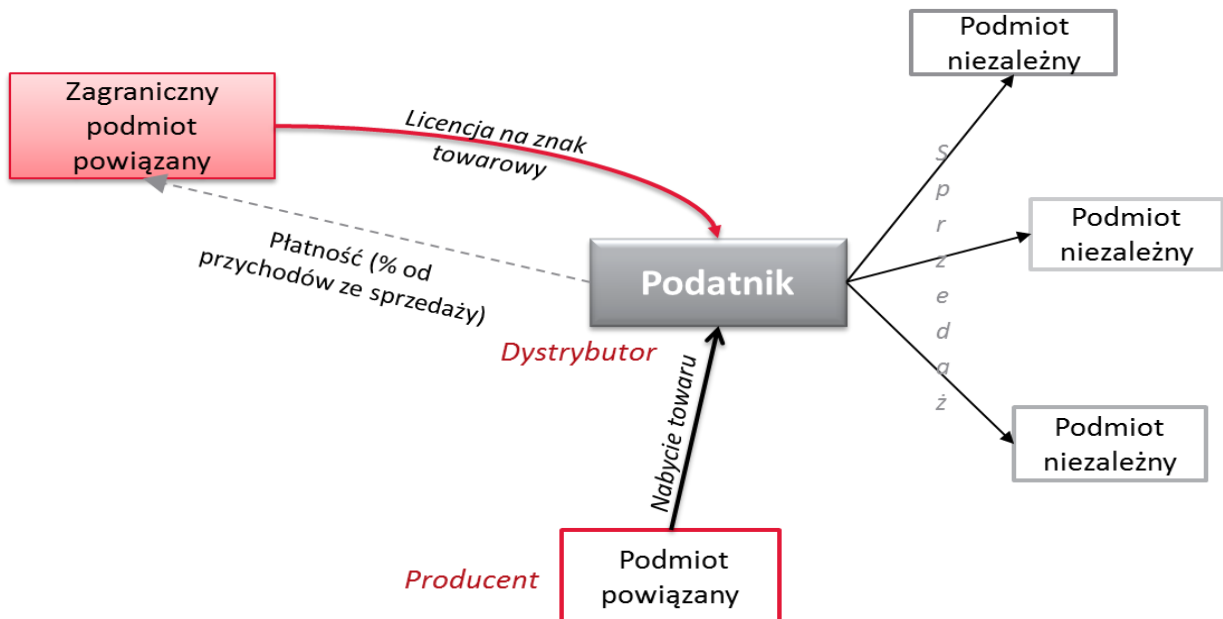
Biorąc pod uwagę powyższe wyjaśnienia dotyczące rozumienia pojęcia „kosztów bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi”, tytułem przykładu można wskazać na następujący model funkcjonowania podmiotów w ramach grupy kapitałowej, jako **korzystający z omawianego wyłączenia**.

Przykład

Spółka (polski rezydent) zawarła z podmiotami z grupy kapitałowej umowy licencyjne, na podstawie których nabyła prawo do wykorzystania w Polsce znaków towarowych za wynagrodzeniem. Przedmiotem tych umów są znaki towarowe służące do oznakowania poszczególnych produktów sprzedawanych przez Spółkę, tj. nazwy poszczególnych produktów, ich wzory graficzne, wzory wykorzystania ich na opakowaniach produktów. Udzielona Spółce licencja dotyczy prawa do używania tych znaków na terytorium Polski, tj. prawa do wykorzystania tych znaków w dystrybucji produktów oraz prawa do prowadzenia działalności marketingowej i promocyjnej tych produktów w Polsce. W szczególności Spółka nabywa prawo do wykorzystywania znaków towarowych w kampaniach marketingowych, produkcji i dystrybucji materiałów promocyjnych.

Brak posiadania przedmiotowej licencji uniemożliwiłby Spółce w praktyce sprzedaż produktów na rzecz konsumentów w Polsce. Produkty te z kolei Spółka nabywa od innego podmiotu z grupy.

Wynagrodzenie licencjodawcy uzależnione jest od wartości sprzedaży towarów oznaczonych przedmiotowymi znakami towarowymi w danym okresie rozliczeniowym (stanowi określony w umowie procent obrotu tymi towarami).



Rys. 1. Schemat przedstawiający stan faktyczny opisany w przykładzie

Inne przykłady zastosowania wyłączenia z art. 15e ust. 11 pkt 1 (założenie: wszystkie przypadki dotyczą „kwalifikowanych” podmiotów):

- ✓ nabycie licencji do zdjęć wykorzystanych w albumach, kalendarzach, książkach,
- ✓ nabycie licencji na potrzeby świadczenia umowy dystrybucyjnej,
- ✓ nabycie prawa do korzystania z wizerunku postaci z filmów animowanych bądź fabularnych poprzez ich zamieszczenie na własnym produkcie,
- ✓ nabycie praw do wykorzystania utworu muzycznego w przygotowanym dla klienta spocie reklamowym,
- ✓ nabycie przez agencję reklamową usługi (outsourcing) wykorzystanej do kampanii reklamowej realizowanej na rzecz jej klienta,
- ✓ nabycie przez firmę doradczą usługi doradczej od podmiotu powiązanego, wykorzystanej na potrzeby usługi świadczonej przez tę firmę.