

- **Podatkowe efekty uboczne modeli biznesowych (wyrok NSA z 24.01.2024, II FSK 1937/23; wyrok NSA z 17.12.24, II FSK 355/22 – Michał Goj, EY)**

Wyrok NSA z 24 stycznia 2024 r., II FSK 1937/23

Odesłanie zawarte w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a) u.p.d.o.p. dotyczy jednak tylko samego katalogu praw majątkowych, bez konieczności spełnienia przez te prawa wszystkich warunków określonych w art. 16b ust. 1 pozwalających uznać je za podlegające amortyzacji wartości niematerialne i prawne.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Spółka stawiając we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej pytanie o to, czy osiągane przez nią przychody z sublicencji - w opisanym przez nią w tym wniosku stanie faktycznym - stanowią przychody z zysków kapitałowych w rozumieniu art. 7b u.p.d.o.p. dowodziła odnośnie do kwestii zakresu odesłania zamieszczonego w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a) u.p.d.o.p., że odesłanie to ma charakter kompleksowy, nie można zatem ograniczać go do prostego katalogu praw majątkowych wymienionych w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 u.p.d.o.p., lecz należy go traktować szerzej i rozumieć, zgodnie z treścią art. 16b ust. 1 tej ustawy, jako podlegające amortyzacji wartości niematerialne i prawne.

(...) W związku z powyższym Spółka wskazywała, że nie traktuje znaków towarowych, których dotyczy licencja i sublicencja, jako wartości niematerialnych i prawnych i nie amortyzuje ich, a w związku z tym w jej przypadku nie ma zastosowanie odesłanie zawarte w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a) u.p.d.o.p., zatem uzyskiwane przez nią z tytułu udzielenia sublicencji na znaki towarowe przychody nie stanowią przychodów z kapitałów pieniężnych w rozumieniu powyższego przepisu.

(...) Organ interpretacyjny stwierdził dalej w konkluzji swoich rozważań, że prawa majątkowe, których dotyczy wniosek, przy spełnieniu warunków z art. 16b ust. 1 u.p.d.o.p. mogą być uznane, co do zasady, za wartości niematerialne i prawne, zatem argumentacja Spółki przedstawiona w jej stanowisku co do braku możliwości uznania tych praw za wartości niematerialne i prawne, ze względu na wystąpienie okoliczności przedstawionych w art. 16g ust. 14 u.p.d.o.p nie zasługiwała na akceptację.

(...) ponieważ podzielić należy zasadność zarzutów skargi kasacyjnej dotyczących naruszenia przez Sąd pierwszej instancji art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a) w zw. z art. 16b ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.p. opartych na dodatkowej argumentacji wywodzonej z treści pierwszego z tych przepisów w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2019 r., a więc adekwatnym, co do czasu, w którym zwrócono się o wydanie interpretacji indywidualnej i w którym interpretację tę wydano i zmierzającej do wykazania, że odesłanie zawarte w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a) u.p.d.o.p. dotyczy jednak tylko samego katalogu praw majątkowych, bez konieczności spełnienia przez te prawa wszystkich warunków określonych w art. 16b ust. 1 pozwalających uznać je za podlegające amortyzacji wartości niematerialne i prawne. Jednym z takich warunków jest nabycie takiego prawa od innego podmiotu. Prawa wytworzone przez podatnika, w świetle treści tego przepisu, nie mogą stanowić wartości niematerialnych i prawnych, a co za tym idzie przy przyjęciu poglądu, że odesłanie z art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. b) u.p.d.o.p. obejmuje swoim zakresem konieczność spełnienia przez prawa majątkowe, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 u.p.d.o.p., wszystkich przesłanek z art. 16b ust. 1, to jak trafnie wskazał w skardze kasacyjnej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, całkowicie zbędne byłoby zamieszczenie przez ustawodawcę w treści art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a) u.p.d.o.p. specjalnego, dodatkowego wyłączenia z zakresu objętego tym przepisem "praw wytworzonych przez podatnika".

(...) to od wnioskodawcy zależy, jakie informacje odnośnie do stanu faktycznego uzna za istotne opisując ten stan we wniosku o wydanie interpretacji oraz jak sformułuje swoje pytanie. Zwrócono również uwagę, że na dalszych etapach postępowania w sprawie, już po złożeniu wniosku o wydanie interpretacji, Spółka usiłowała w pewnym stopniu "przekierować" swój problem z przychodów z sublicencji na przychody ze świadczenia kompleksowej usługi

wsparcia. Podkreślał to także w swoim stanowisku Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. Zaakceptowanie "tego kierunku" przez Sąd pierwszej instancji było jednym z powodów uchylecia przez Naczelny Sąd Administracyjny pierwszego, wydanego w tej sprawie wyroku Sądu pierwszej instancji z dnia 30 stycznia 2020 r. sygn. akt I SA/Po 797/19.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawiony we wniosku Spółki opis stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego oraz podane tam informacje nie stwarzają uzasadnionych podstaw do przyjęcia, że w sprawie tej zachodziło wyłączenie, o którym mowa w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a) u.p.d.o.p. W związku z tym za niezasadny uznać należy odnoszący się do tej kwestii zarzut skargi.

Podkreślić przy tym należy, że niniejsza sprawa dotyczyła interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. Podatnik nie ma obowiązku stosowania się do stanowiska prezentowanego w takiej sprawie przez organ interpretacyjny. Nie można także wykluczyć, że w postępowaniu jurysdykcyjnym organ podatkowy dysponując, na podstawie przeprowadzonych dowodów, wiedzą co do całokształtu stanu faktycznego sprawy, dojdzie do innych wniosków, niż te, które wyciągnął organ interpretacyjny na podstawie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

Wyroki powiązane

Wyrok NSA z 25.01.2023; II FSK 1513/20

Wyrok NSA z 17 grudnia 2024 r., II FSK 355/22

Opodatkowaniu podlega różnica stanowiąca nadwyżkę ponad kwotę pieniędzy udzielonego finansowania. (...) Nie ma przy tym znaczenia okoliczność, że w praktyce nie dałoby się ustalić, jaka część wypłat stanowi zwrot pożyczonego kapitału. Nie ma również znaczenia dla oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego, że przedmiot analizowanego stosunku prawnego nie reguluje umowa ze spółką europejską. To rolą skarżącej spółki jest takie ukształtowanie w praktyce relacji z kontrahentami, aby możliwe było dopełnienie wszystkich obowiązków wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i zapisów umowy polsko – holenderskiej

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(z uzasadnienia wyroku WSA)

W 2015 roku spółka zawarła z niepowiązaną spółką europejską [dalej: SE] będącą holenderskim rezydentem podatkowym umowę (ang. Project Agreement, dalej: [PA]) dotyczącą projektu ukierunkowanego na opracowanie i produkcję nowoczesnych systemów bateryjnych. Spółka zawarła z SE również umowę dotyczącą honorarium (ang. Fee Agreement, [dalej: FA]). Spółka była w projekcie odpowiedzialna za wytworzenie produktu (bezpośrednio lub pośrednio) oraz jego komercjalizację. We wniosku wyjaśniono, że w obu ww. umowach oprócz spółki i SE stronami umowy były również dwa podmioty gospodarcze (jeden polski i jeden hiszpański), odpowiedzialne za testy i ocenę techniczną produktu.

Spółka wyjaśniła również, że SE jest wspierana przez E. [dalej: E.], będący instytucją naukowo - badawczą Unii Europejskiej. SE wchodzi w skład jednego z tzw. europejskich hubów innowacji, funkcjonujących przy wsparciu i pod znakiem E.. Zgodnie z PA, SE otrzymuje dotacje od E. na projekty ujęte w biznesplanie SE.

SE zajmuje się działalnością inwestycyjną w obszarze zrównoważonego rozwoju w sektorze energetyki. Zgodnie z FA, oprócz finansowego wsparcia projektów, SE oferuje również dostęp do sieci partnerów przemysłowych, badawczych i uniwersyteckich, baz wiedzy, usług z zakresu koordynacji, selekcji projektów i szkoleń. W zamian za udzielone wsparcie SE otrzymuje uzgodnione na drodze umowy wynagrodzenie, zależne od ustaleń między stronami.

W praktyce, w ramach FA i w toku realizacji tej umowy SE zapewniła spółce możliwość udziału w konferencjach branżowych The Business Booster z potencjalnymi partnerami oraz stoisko opłacone na specjalistycznych targach branżowych, stanowiących platformę do nawiązywania relacji biznesowych. Spółka kilkakrotnie uczestniczyła w tego rodzaju wydarzeniach.

Na mocy FA SE otrzymuje 4% rocznych przychodów netto ze sprzedaży produktów spółki, będących skomercjalizowanym rezultatem projektu. Płatności dla SE ustają w momencie, gdy suma płatności osiągnie poziom określony w FA jako 4,3-krotność nominalnej wielkości finansowania udzielonego przez SE. Spółka dysponuje oryginalnym i ważnym certyfikatem rezydencji SE.

W piśmie z dnia 22 lutego 2021 r. spółka doprecyzowała przedstawiony we wniosku stan faktyczny. Wskazała, że w zakres usług świadczonych przez SE wchodzi zarówno finansowanie, jak i usługa wsparcia.

SE, działając jako współfinansujący przedsięwzięcie (projekt), udziela usług wsparcia ukierunkowanych przede wszystkim na udostępnianie platformy nawiązywania relacji pomiędzy biznesem, nauką i przemysłem. Należy podkreślić – wskazano we wniosku - że usługi wsparcia udzielane odbiorcom (a więc w tym także Wnioskodawcy) służą poszerzaniu możliwości biznesowych odbiorców, a w konsekwencji mają mieć pozytywny wpływ na zabezpieczenie źródła przychodów zarówno dla odbiorców (więc i spółki), jak również dla SE, która udzielając finansowania, oczekuje w przyszłości określonego wynagrodzenia. Usługi wsparcia świadczone przez SE obejmują:

- udzielanie dostępu do sieci partnerów przemysłowych, badawczych i uniwersyteckich (kontaktowanie Spółki z potencjalnymi partnerami biznesowymi),
- udzielanie dostępu do baz wiedzy,
- usługi z zakresu koordynacji, selekcji projektów i szkoleń,
- udział w konferencjach branżowych i targach.

Wynagrodzenie wypłacane na rzecz SE nie jest podzielone na dwie części. Wynagrodzenie na rzecz SE wynosi 4% rocznych przychodów netto ze sprzedaży produktów spółki, będących skomercjalizowanym rezultatem projektu zrealizowane we współpracy z SE. Wynagrodzenie to jest należne SE na podstawie ustaleń między stronami, przyjętych w ramach umowy dot. honorarium FA. Wynagrodzenie jest należne łącznie za świadczenie usług wsparcia oraz finansowania. Autor skargi kasacyjnej przekonuje w uzasadnieniu wniesionego środka odwoławczego, że postępowanie wójta gminy ocenić należy jako "całkowicie niezawinione", gdyż organ ten rozstrzygał "wyjątkowo skomplikowane zagadnienia prawne", co do których istniały w orzecznictwie i doktrynie "wieloletnie" i "znaczące" rozbieżności. Zdaniem prokuratora, wykładnia spornych przepisów wymagała dokonania wyrafinowanych zabiegów interpretacyjnych, w związku z czym "organ taki jak wójt gminy" nie powinien ponosić odpowiedzialności (w ramach omawianej instytucji prawnej) za błędy w zakresie wykładni i stosowania prawa podatkowego.

(Uzasadnienie wyroku NSA)

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że wypłaty dokonywane przez spółkę na rzecz spółki europejskiej stanowią zwrot pożyczonego kapitału, tj. udzielonego przez spółkę europejską finansowania. Skoro tak, to tylko część dokonywanych wypłat, a więc odpowiadających odsetkom, podlega opodatkowaniu podatkiem u źródła. Opodatkowaniu podlega różnica stanowiąca nadwyżkę ponad kwotę pieniędzy udzielonego finansowania. W niniejszej sprawie maksymalnie jest to 3,3-krotność nominalnej wysokości udzielonego finansowania. Maksymalna wysokość wypłat na rzecz spółki europejskiej wynosi 4,3-krotność udzielonego finansowania. Ta część wypłat na rzecz spółki europejskiej podlega zatem opodatkowaniu podatkiem u źródła i w odniesieniu do niej na skarżącą ciąży obowiązek płatnika. Nie ma przy tym znaczenia okoliczność, że w praktyce nie dałoby się ustalić, jaka część wypłat stanowi zwrot pożyczonego kapitału. Nie ma również znaczenia dla oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego, że przedmiot

analizowanego stosunku prawnego nie reguluje umowa ze spółką europejską. To rola skarżącej spółki jest takie ukształtowanie w praktyce relacji z kontrahentami, aby możliwe było dopełnienie wszystkich obowiązków wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i zapisów umowy polsko – holenderskiej. Wobec powyższego Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie dokonując kontroli legalności zaskarżonej interpretacji, nie naruszył przepisów prawa materialnego tj. art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. w zw. z art. 11 ust. 1, 2 i 5 umowa polsko-holenderska poprzez ich błędną wykładnię. Sąd trafnie przyjął w swym rozstrzygnięciu, że organ interpretacyjny popełnił błąd konkludując, iż biorąc pod uwagę charakter świadczeń w ramach zawieranej umowy głównym jej elementem jest świadczenie polegające na udzieleniu finansowania. To zaś wiąże się z odsetkami i tym samym reguły dotyczące odsetek, ich opodatkowania u źródła winny być odnoszone do całości wynagrodzenia, w tym odsetek.

Wyroki powiązane

Wyrok WSA w Warszawie z 08.12.2021; III SA/Wa 1280/21

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r., poz. 111)

Art. 14b § 3 Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

Art. 14h. W sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej stosuje się odpowiednio przepisy art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2 i 4, art. 170, art. 171, art. 208, art. 213 w zakresie uzupełniania lub sprostowania co do skargi do sądu administracyjnego, art. 214, art. 215 § 1 i 3 oraz przepisy rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 10, 14, 16 i 23 działu IV.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r., poz. 2805)

Art. 7b ust. 1 Za przychody z zysków kapitałowych uważa się:

6) przychody:

- a) z praw majątkowych, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7, z wyłączeniem przychodów z licencji bezpośrednio związanych z uzyskaniem przychodów niezaliczanych do zysków kapitałowych oraz praw wytworzonych przez podatnika,
- b) z papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem pochodnych instrumentów finansowych służących zabezpieczeniu przychodów albo kosztów, niezaliczanych do zysków kapitałowych,
- c) z tytułu uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych lub instytucjach wspólnego inwestowania,
- d) z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnych charakterze dotyczącej praw, o których mowa w lit. a-c,
- e) ze zbycia praw, o których mowa w lit. a-c,
- f) z wymiany waluty wirtualnej na środek płatniczy, towar, usługę lub prawo majątkowe inne niż waluta wirtualna lub z regulowania innych zobowiązań walutą wirtualną.:

Art. 16b ust. 1 Amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, nabyte od innego podmiotu, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:

(...)

- 4) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
 - 5) licencje,
 - 6) prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. - Prawo własności przemysłowej,
 - 7) wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how)
- o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1, zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Art. 21 ust. 1 Podatek dochodowy z tytułu uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, przychodów:

- 1) z odsetek, z praw autorskich lub praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how).

Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Niderlandów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu podpisana w Warszawie dnia 13 lutego 2002 r. (Dz.U. z 2003 r. poz. 2120 oraz Dz.U. z 2022 r., poz. 906)

Główne problemy

1. Zakres postępowania interpretacyjnego i dopuszczalne modyfikacje
2. Obowiązki podatników/płatników w zakresie kształtowania wzajemnych rozliczeń
3. Opodatkowanie umów nienazwanych.
4. Problemy z odesłaniami.
5. Charakter umów u unikaniu podwójnego opodatkowania