

Krzysztof Kandut

Problem ograniczania kosztów reprezentacji przedsiębiorstwa

STRESZCZENIE

W artykule autor stara się wykazać, że prawo uwzględniania w kosztach działalności gospodarczej wydatków na reprezentację jest konieczne zarówno dla osiągnięcia przychodów, jaki i dla zachowania bądź zabezpieczenia źródła przychodów.

Realia współczesnej działalności gospodarczej funkcjonującej w warunkach rynkowej konkurencji wymagają od przedsiębiorców podejmowania działań w celu budowania potencjału przedsiębiorstwa, zapewniania rynków dostaw i zbytu, nawiązywania licznych kontaktów z innymi podmiotami gospodarczymi. Kontakty te często decydują o pozycji przedsiębiorcy, szansach jego rozwoju, czy też powodzeniu podejmowanych przedsięwzięć.

Niestety, ustawodawca w katalogu wyłączeń z kosztów podatkowych umieścił zapis wykluczający z nich koszty reprezentacji, w szczególności koszty poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Ponieważ przedsiębiorczość stanowi główny czynnik rozwoju społecznego i gospodarczego kraju, a jej rozwój kluczowy warunek osiągnięcia konkurencyjności gospodarki państwa, to zadaniem władzy publicznej, a także ustawodawcy, powinno być wprowadzanie rozwiązań ukierunkowanych na wzmocnienie środowiska, w którym ona funkcjonuje, poprawa warunków do jej rozwoju, a także wsparcie i umacnianie pozycji rynkowej przedsiębiorców dla budowania ich przewagi konkurencyjnej na wolnym rynku, rozumianej jako długookresowa zdolność do sprostania konkurencji.



Krzysztof Kandut

The Problem of Allowing for the Cost of Representation as a Legitimate Business Expense

ABSTRACT

In this article the author argues the case that businesses should have the right to include the cost of representation as an allowable and legitimate business expense. The cost of representation is, both necessary for the achievement of revenue and for the preservation and protection of revenue sources.

The realities of a modern business which has to function in a competitive market makes certain requirements of entrepreneurs. These include the expectation of developing and building the company, of preserving and growing sales, of developing new markets, and establishing relationships with other business entities. Representatives can be key in the strategy adopted by a business towards achieving these goals. These contacts will often determine the chances of business development and the success of the projects undertaken. Unfortunately, legislation has put an exclusion on the cost of representation, in particular the costs incurred for catering services, the purchase of food and beverages, including alcoholic beverages.

Because entrepreneurship is a key factor in the social and economic development of the country and its development is a key condition for achieving the competitiveness of the national economy, the State and the Legislature should be mindful of creating an environment which improves the conditions for its development. The aim should be to support and strengthen the market position of entrepreneurs and to help build their competitive advantage on the open market, both in the short and the long-term.



1

WPROWADZENIE

Przedsiębiorczość stanowi główny czynnik rozwoju społecznego i gospodarczego kraju, a jej rozwój kluczowy warunek osiągnięcia konkurencyjności gospodarki państwa. Z tego względu zadaniem władzy publicznej, a także ustawodawcy powinno być wprowadzanie rozwiązań ukierunkowanych na wzmocnienie środowiska, w którym ona funkcjonuje, poprawa warunków do jej rozwoju, a także wsparcie i umacnianie pozycji rynkowej przedsiębiorców dla budowania ich przewagi konkurencyjnej na wolnym rynku (krajowym, unijnym i krajów trzecich) rozumianej jako długookresowa zdolność do sprostanania konkurencji.

Istotnym elementem mogącym sprzyjać rozwojowi przedsiębiorczości jest odpowiednie konstruowanie przepisów prawa podatkowego dotyczących kosztów uzyskania przychodów, w tym związanych z reprezentacją przedsiębiorcy. Prawo uwzględniania w kosztach działalności gospodarczej wydatków na reprezentację jest konieczne zarówno dla osiągnięcia przychodów, jak i dla zachowania bądź zabezpieczenia źródła przychodów.

2

RACJONALNY KOSZT PODATKOWY PRAWEM PODATNIKA

Prawo podatkowe określa, że kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wyłączonych z tej kategorii przez ustawę¹. Zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie sądów administracyjnych nie budzi wątpliwości, że kosztem poniesionym w celu osiągnięcia przychodu są takie poniesione koszty, które pozostają w związku przyczynowo-skutkowym lub gospodarczym

¹ Art. 22 ust.1 ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 z późn. zm.), dalej cytowanej: u.p.d.o.f., oraz art.15 ust. 1 ustawy z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 79, poz. 397 z późn. zm.), dalej cytowanej: u.p.d.o.p.

z przychodem bądź ze źródłem przychodu². Są to wszelkie racjonalnie i gospodarczo uzasadnione wydatki, których celem jest osiągnięcie, zabezpieczenie, zachowanie źródła przychodów, nawet kiedy ten cel finalnie nie zostanie osiągnięty, a mianowicie, kiedy podatnik mimo czynionych starań nie osiągnie spodziewanego przychodu czy utraci źródło przychodu. O kwalifikacji poniesionego kosztu jako kosztu uzyskania przychodów rozstrzyga zatem m.in. cel towarzyszący jego ponoszeniu, przy czym koszt jest uzasadniony także wtedy, kiedy racjonalnie przewidywany rezultat w postaci uzyskania przychodów nie zostanie osiągnięty. Taki pogląd jest efektem pragmatycznego spojrzenia uwzględniającego, że nie każdy poniesiony koszt, który jednak jest kosztem racjonalnym i celowym, jest kosztem poniesionym efektywnie w prowadzonej działalności. Co więcej, poniesiony koszt uzyskania przychodów nie musi być kosztem niezbędnym, koniecznym bezpośrednio dla uzyskania przychodów. Podatnik ma bowiem prawo do subiektywnej oceny racjonalności podejmowanych decyzji w prowadzonej działalności gospodarczej. Ocena racjonalności poniesionego przez podatnika kosztu powinna być dokonywana na podstawie okoliczności towarzyszących poniesieniu danego kosztu³. Będą zatem kosztem uzyskania przychodów także takie koszty, których poniesienie miało racjonalne, gospodarcze uzasadnienie postrzegane w całości działalności prowadzonej przez podatnika oraz oceniane w całości okoliczności towarzyszących prowadzeniu tej działalności. Będą nimi również i takie, których poniesienie było pośrednio związane z przychodem, źródłem przychodu, bo było potrzebne wyłącznie do podjęcia przez podatnika racjonalnej i gospodarczo uzasadnionej decyzji bezpośrednio związanej z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Za kierunkowe kryterium kwalifikowania kosztów podatkowych przyjąć więc trzeba kryterium celu poniesionego kosztu. Wiąże się ono z zamiarem działania podatnika zdeteminowanym na osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie ich źródła, a tym samym z istnieniem związku przyczynowego, który wyraża się we wpływie (bezpośrednim lub pośrednim) ponoszonego kosztu na powstanie lub zwiększenie osiąganego przychodu lub we wpływie na zachowanie albo zabezpieczenie

² Wyrok WSA w Olsztynie z 5 marca 2008 r., I SA/OI 39/2008, Lex Polonica nr 2039739; Wyrok NSA z 28 czerwca 2012 r., II FSK 2590/2010; W. Nykiel, K. Koperkiewicz-Mordel, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz do art. 22*, Lex Polonica 2013.

³ Wyrok WSA w Lublinie z 22 kwietnia 2009 r., I SA/Lu 701/08. CBOSA.

jego źródła. W tym zatem kontekście istotne jest, aby ocena zachowania podatnika, kwalifikującego określony koszt jako koszt podatkowy, dokonywana była również z perspektywy związku tego wydatku z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz jego wiedzy o związkach przyczynowych, tj. w tym zakresie, że dany wydatek (koszt) może obiektywnie przyczynić się do realizacji pożądanego celu – osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia jego źródła⁴. Ta nadrzędna reguła kosztowa nie powinna być pomijana przy wykładni prawa związanego z podstawą opodatkowania, także w aspekcie kosztów „reprezentacji”, w tym wydatków na usługi gastronomiczne.

3

SILNA POZYCJA PRZEDSIĘBIORCY GWARANCJĄ ZACHOWANIA I ZABEZPIECZENIA ŹRÓDŁA PRZYCHODÓW

Realia współczesnej działalności gospodarczej funkcjonującej w warunkach rynkowej konkurencji wymagają od przedsiębiorców podejmowania działań w celu budowania potencjału przedsiębiorstwa, zapewniania rynków dostaw i zbytu, nawiązywania licznych kontaktów z innymi podmiotami gospodarczymi. Kontakty te często decydują o pozycji przedsiębiorcy, szansach jego rozwoju czy też powodzeniu podejmowanych przedsięwzięć. Różnego rodzaju spotkania biznesowe, szkolenia i konferencje stanowią element codziennej działalności gospodarczej. Organizowanie spotkań z kontrahentami czy to w siedzibie przedsiębiorstwa, czy też poza nim, np. w klubie biznesu lub restauracji, gdy poświęcone są omówieniu spraw służbowych, może mieć wpływ na ich nastawienie do gospodarza⁵. W realiach współczesnego życia gospodarczego spożywanie tzw. lunchu biznesowego czy innego posiłku jest normą, standardem i z założenia nie stanowi zachowania nietypowego, wykraczającego poza zwyczaje przyjęte w środowisku przedsiębiorców. Ma na celu zapewnienie jedynie poczęstunku, zwyczajowo przyjętego w takich okolicznościach. Spotkania tego rodzaju z założenia

⁴ Wyrok NSA z 12 czerwca 2012 r., II FSK 2374/10. Lex nr 1164315.

⁵ Wyrok NSA z 1 czerwca 2012 r., II FSK 2438/2010, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego z 2013 r. nr 1, poz. 13.

nie wykraczają bowiem poza przyjęte relacje z kontrahentami i nie ma w nich cech właściwych dla reprezentacyjności⁶. Ich celem jest natomiast budowanie dobrych relacji z kontrahentami i umacnianie, zabezpieczanie pozycji rynkowej przedsiębiorstwa, a tym samym źródła przychodów.

Niestety, ustawodawca w katalogu wyłączeń z kosztów podatkowych umieścił zapis wykluczający z nich koszty reprezentacji, w szczególności koszty poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych⁷. Jednocześnie jednak pojęcie reprezentacji nie zostało zdefiniowane w ustawie podatkowej.

Taki stan rzeczy spowodował liczne kontrowersje i zasadnicze rozbieżności w rozumieniu pojęcia „reprezentacja”. Konsekwencją tego stało się kwestionowanie przez niektóre organy podatkowe, a także niektóre sądy administracyjne prawa do odniesienia w koszty działalności gospodarczej wydatków konsumpcyjnych, jakie towarzyszą spotkaniom biznesowym, a tym samym budowaniu poprawnych relacji z kontrahentami, a więc także tych, które sprzyjają umacnianiu rynkowej pozycji firmy. Chodzi tu m.in. o wydatki na poczęstunek w siedzibie firmy w postaci zaoferowania gościom kawy, herbaty lub wody mineralnej, słodczy, czy lunchu. To samo dotyczy zaproszenia kontrahenta do restauracji na obiad bądź kolację poza firmą. Tego rodzaju koszty, jak wskazują niektóre interpretacje Ministra Finansów⁸, a także niektóre orzeczenia sądów administracyjnych⁹, kwalifikowane są jako koszty „reprezentacji” niezmnijające podstawy opodatkowania, pomimo ogólnej reguły kosztowej według której kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów¹⁰.

W katalogu wydatków na „reprezentację”, czyli niebędących kosztami podatkowymi – w ujęciu kwalifikowania kosztu w znaczeniu ogólnym – znajdują się więc koszty umacniania wizerunku i pozycji rynkowej przedsiębiorstwa, a także – z perspektywy wyłączeń ustawowych – koszty zwykłego

⁶ Wyrok WSA w Krakowie z 18 maja 2010 r., I SA/Kr 620/2010, Monitor Podatkowy z 2011 r. nr 1, s. 40.

⁷ Art. 21 ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.f. oraz art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p.

⁸ Interpretacja indywidualna Ministra Finansów z 17 grudnia 2012 r., IPTPB3/423-324/12-4/GG, Monitor Podatkowy 2013, nr 4, s. 51.

⁹ Wyrok WSA w Kielcach z 15 kwietnia 2010 r., I SA/Ke 202/10, LEX nr 578184; Wyrok NSA z 19 września 2012 r., II FSK 337/11, LEX nr 1216992.

¹⁰ Art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. oraz art. 15 ust. 1 u.o.d.o.p.

poczęstunku. Tymczasem w obu przypadkach celem kosztu są działania związane z tworzeniem wizerunku przedsiębiorcy, utrzymywaniem dobrych relacji z kontrahentami, które wprawdzie nie zawsze są bezpośrednio konieczne dla osiągnięcia przychodu lub zabezpieczenia jego źródła, ale sprzyjają temu w sposób pośredni. Jest to bowiem koszt ukierunkowany na dążenie do stworzenia skierowanego na zewnątrz pozytywnego wizerunku przedsiębiorcy, takiego, jaki przedsiębiorca – powodowany doświadczeniem i specyfiką działalności – chciałby wykreować na użytek kontrahentów (klientów). To zaś paradoksalnie sprawia, że nie tylko zakup napojów czy usług gastronomicznych, ale wszelkie inne wydatki definiowane jako „reprezentacyjne” nie będą mogły stanowić kosztu podatkowego i to bez względu na to, czy można im przypisać ponadstandardowy charakter, tj. okazałość, wystawność czy wytworność¹¹.

Takie rozwiązanie prawne i tak dokonana jego wykładnia w praktyce działalności przedsiębiorców z całą pewnością nie należą do pożądanых i stanowią barierę ich rozwoju. Słusznie w Glosie do wyroku NSA z dnia 25 maja 2012 r.¹² postawiono pytanie: czy w obecnych realiach życia gospodarczego poniesiony przez podatnika w restauracji wydatek na lunch lub kawę wypełnia znamiona przyjętego na potrzeby prawa podatkowego terminu „reprezentacja” i już z tego tylko powodu świadczy o jego okazałości lub wystawności, pomimo, że głównym celem poniesienia tego wydatku jest stworzenie i utrwalanie pozytywnego wizerunku jego firmy wobec innych podmiotów¹³?

Odpowiedź powinna być negatywna. W *Małym Słowniku Języka Polskiego* „reprezentację” zdefiniowano jako: „wystawność życia, okazałość, zwłaszcza w chęci popisania się przed kims”¹⁴. Pojęcie „reprezentacja” występuje jednak także w innych znaczeniach, a mianowicie jako: 1. grupa osób występująca w czyimś imieniu, reprezentująca czyjeś interesy, przedstawicielstwo; 2. okazałość, wystawność w czyimś sposobie życia, związana ze stanowiskiem, pozycją społeczną; 3. grupa zawodników reprezentująca w zawodach barwy swojego kraju, klubu lub miasta¹⁵. Nie powinno budzić wątpliwości,

¹¹ Wyrok WSA w Warszawie z 25 marca 2011 r. III SA/Wa 1484/10, LEX nr 787015.

¹² Wyrok NSA 25 maja 2012 r., II FSK 2200/2010, Lex Polonica nr 3933327.

¹³ Glosa: R. Zieliński, OSP 2013, nr 3, s. 195.

¹⁴ E. Sobol (red.), *Mały Słownik Języka Polskiego*, Warszawa 1994, s. 780.

¹⁵ S. Dubisz (red.), *Uniwersalny Słownik języka polskiego*, Warszawa 2008, tom 3, s. 932.

że w przepisach ustaw o podatkach dochodowych termin reprezentacja nie został użyty w znaczeniu odnoszącym się do sportu (3)¹⁶.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 stycznia 2012 r. zwrócił uwagę, (po przeprowadzeniu przeglądu funkcjonowania pojęcia „reprezentacja” w obrocie prawnym), że termin ten w zakresie języka prawnego i prawniczego należy rozumieć jako „przedstawicielstwo, reprezentowanie czyichś interesów, występowanie w czyimś imieniu”, a nie „wystawność, okazałość, wytworność”. To drugie znaczenie nie jest adekwatne dla funkcji, jakie definiowanemu pojęciu można przypisać w obrocie gospodarczym, czy szerzej – cywilnoprawnym, gdzie znana i powszechnie stosowana jest instytucja przedstawicielstwa, jako działania w imieniu reprezentowanego i na jego rzecz, natomiast wystawność i okazałość, jako cechy mające kreować pozytywny wizerunek firmy, wiążą się raczej z pojęciem reklamy, a nie reprezentacji. Dlatego też – jak podkreślił Sąd – również w prawie podatkowym termin „reprezentacja” powinno się rozumieć jako „przedstawicielstwo podatnika, działanie w jego imieniu, w jego interesie, na jego rzecz”, a nie jako „wystawność, wytworność, okazałość”¹⁷.

Takie definiowanie pojęcia „reprezentacja”, jakkolwiek interesujące z punktu widzenia metodologii argumentacji i odnalezienia definicji obiektywizującej hipotezę normy prawnej, zdaje się być odosobnione i nieprzekonywujące. Jak zwraca się uwagę w doktrynie, „taka interpretacja pojęcia reprezentacja prowadziłyby do uniemożliwienia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wszelkich wydatków związanych z występowaniem w imieniu podatników”¹⁸. Chodzi tu np. o wydatki na usługi pośrednictwa czy z tytułu pełnomocnictwa¹⁹. Tymczasem uwzględnianie ich w kosztach działalności gospodarczej jest powszechnie i w pełni aprobowane.

Przekonuje natomiast odczytywanie pojęcia „reprezentacja” z uwzględnieniem dynamiki współczesnych stosunków gospodarczych. Reprezentacyjny charakter wydatku należy raczej oceniać przez pryzmat definicji słownikowej z uwzględnieniem wykładni historycznej, według której jest to ogólnie okazałość, wystawność w czyimś sposobie życia, związana ze stanowiskiem, pozycją społeczną.

¹⁶ Wyrok NSA z 25 stycznia 2012 r., II FSK 1445/10, LEX nr 1102780.

¹⁷ Ibidem.

¹⁸ N. Bielińska, *Wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych na zakup drobnych artykułów spożywczych przeznaczonych dla kontrahentów spółki*, Monitor Podatkowy 2013, nr 4, s. 52.

¹⁹ Ibidem.

W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2006 r., w ujęciu normatywnym, pojęcie reprezentacji wiązano z reklamą. Nie uznawano za koszt uzyskania przychodów kosztów reprezentacji i reklamy w części przekraczającej 0,25% przychodu, chyba, że reklamę prowadzono w środkach masowego przekazu lub publicznie w inny sposób. Już wówczas z uwagi na występujące problemy ze zdefiniowaniem pojęcia reprezentacji postulowano wprowadzenie jej ustawowej definicji²⁰. W orzecznictwie przyjmowano definicję słownikową, akcentując, że „reprezentacja” to okazałość, wystawność, a w przypadku przedsiębiorstwa „dobre” jego reprezentowanie, które może polegać na wystroju, interesującym logo, tablicach informacyjnych, sposobie podejmowania interesantów i kontrahentów. Za reprezentację uznawano wszelkie działania zmierzające do stworzenia jak najkorzystniejszego wizerunku podmiotu.

W takim ujęciu wydatki na poczęstunek dla osób będących klientami musiałyby być uznane za koszt uzyskania przychodów. Nie ulega bowiem wątpliwości, że stworzenie właściwego klimatu dla prowadzonej działalności rodzi skutek w postaci zwiększenia przychodu. Pomiedzy poniesionym wydatkiem polegającym na serwowaniu w lokalu poczęstunku w postaci między innymi darmowych napoi a osiągniętym przychodem zachodzi związek przyczynowy²¹.

Zgodnie z takim podejściem przez reprezentację należy rozumieć: „działania polegające na kontaktach oficjalnych i handlowych związane z innymi podmiotami gospodarczymi, w szczególności z przyjmowaniem i utrzymywaniem delegacji lub kontrahentów, uczestnictwem w przyjęciach związanych z pobytem tych podmiotów”²².

Od 1 stycznia 2007 r. nastąpiła istotna zmiana przepisów polegająca na rezygnacji przez ustawodawcę z wyłączenia z rachunku kosztów jedynie kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Należy jednak dostrzec, że o ile w katalogu wyłączeń nie znalazły się w całości wydatki na reklamę, to w przypadku reprezentacji wyłączone zostały tylko te, które mieszczą się w zakresie definicji tego pojęcia. Jak zwrócił uwagę Naczelny Sąd Administracyjny, termin „reprezentacja” związany jest z pewnymi

²⁰ Wyrok NSA z 25 maja 2012 r., II FSK 2200/10. LEX nr 1216637.

²¹ Wyrok NSA z 14 lutego 2003 r., I SA/Wr 339/01, LEX nr 79334.

²² B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 1997, s. 159.

czynnościami faktycznymi, np. spotkanie z kontrahentem w restauracji i zjedzenie wspólnie posiłku, a nie reprezentacją w sensie prawnym. W zasadzie, np. w podatku dochodowym od osób fizycznych, podatnik przy wszystkich czynnościach mających jakikolwiek związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, w sensie potocznym, reprezentuje swoją działalność. Nie oznacza to jednak automatycznie, że pojęcie „reprezentacja” obejmuje każdą czynność faktyczną podjętą przez tego podatnika, a związaną w jakikolwiek sposób z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą²³.

Na tle tego poglądu reprezentacją jest ogólnie okazałość, wystawność w czymś sposobie życia związana ze stanowiskiem, pozycją społeczną, a zatem wszelkie wydatki, które w sposób ponadstandardowy kreują pozytywny wizerunek firmy, w tym wobec innych podmiotów, z którymi współpracuje. Nie będzie natomiast reprezentacją wydatek poczyniony w restauracji na koszt posiłku zwyczajowo przyjętego w obecnych realiach życia gospodarczego²⁴.

Zwrócić trzeba w tym miejscu uwagę na brak wypracowanego jednolitego stanowiska organów podatkowych oraz sądów administracyjnych co do wykładni pojęcia „reprezentacja”. Z jednej bowiem strony w orzecznictwie akceptowana jest możliwość zakwalifikowania w ciężar kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych na usługi gastronomiczne w związku z organizacją spotkań z podwykonawcami czy kontrahentami²⁵, a z drugiej podobne wydatki nie są akceptowane w kosztach podatkowych²⁶.

Jak pokazują przykłady wskazanych orzeczeń, pojęcie „reprezentacja” stanowi źródło kontrowersji w judykaturze. W części orzeczeń kładzie się nacisk na cechę okazałości, wystawności i ekskluzywności zawartą w słowie „reprezentacja”, podnosząc, że koszt posiłku zwyczajowo przyjętego w obecnych realiach życia gospodarczego jako nienoszący znamion wytworności

²³ Wyrok NSA z 25 maja 2012 r., II FSK 2200/10, LEX nr 1216637.

²⁴ Wyrok NSA z 27 września 2012 r., II FSK 392/2011, Lex Polonica nr 4142067.

²⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19 kwietnia 2012 r., nr IPPB5/423-198/12-3/RS, www.mf.gov.pl.; decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 12 czerwca 2007 r., nr 1401/BP-II/4210-20/07/JM, www.mf.gov.pl.; decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 15 czerwca 2007 r., nr 1401/BP-II/4210-30/07/JM, www.mf.gov.pl.; postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Wawer z 4 maja 2007 r., nr 1439/DF/I-602/07/AK, www.mf.gov.pl.

²⁶ Wyrok WSA w Gdańsku z 12 października 2010 r. sygn. akt I SA/Gd 407/10, CBOSA; Wyrok WSA w Warszawie z 25 marca 2011 r. III SA/Wa 1484/10, CBOSA; wyrok NSA z 2 lutego 2010 r., II FSK 1472/08; wyrok WSA w Warszawie z 13 września 2010 r., III SA/Wa 752/10; wyrok WSA w Kielcach z 15 kwietnia 2010 r., I SA/Ke 202/10; wyrok WSA w Warszawie z 27 listopada 2009 r., III SA/Wa 925/09 i przywołane tam orzecznictwo – opublikowane: CBOSA.

nie stanowi kosztu reprezentacji. Obecne jest również stanowisko przeciwnie, zgodnie z którym reprezentacja ma miejsce w każdym przypadku, gdy koszty dotyczą w szczególności usług gastronomicznych, zakupu żywności oraz napojów. Jeszcze inna grupa orzeczeń wskazuje, że pojęcie „reprezentacji” powinno być utożsamiane z przedstawicielstwem podatnika, działaniem w jego imieniu, w jego interesie, na jego rzecz.

Ograniczanie wykładni pojęcia „reprezentacja” wyłącznie do definicji słownikowych i wybór jednego z możliwych znaczeń jest niewystarczające i nie prowadzi zatem do satysfakcjonujących rezultatów. W odniesieniu do pierwszego z prezentowanych powyżej poglądów zauważyć należy, że wątpliwości budzić może kryterium, według którego wieloznacznemu pojęciu reprezentacji nadano jedno wybrane znaczenie odwołujące się do cech okazałości i wystawności. Trudności może również nasuwać określenie granicy między wystawnymi, ponadstandardowymi usługami gastronomicznymi, a posiłkiem zwyczajowo przyjętym. Niewystarczające wydaje się także odczytywanie pojęcia „reprezentacji” wyłącznie jako przedstawicielstwa. Przenoszenie pojęcia przedstawicielstwa w sensie prawnym na grunt ustaw o podatku dochodowym, w których termin „reprezentacja” dotyczy niewątpliwie pewnych czynności faktycznych, nie oddaje w pełni sensu omawianego unormowania, a ponadto prowadzi do wniosku, iż każdy koszt czynności związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą objęty byłby wyłączeniem ustanowionym w spornym przepisie²⁷.

Mając powyższe na uwadze, celowe może okazać się ustalenie funkcjonalnego znaczenia terminu „reprezentacja” w drodze wykładni gospodarczej²⁸. Skoro bowiem brak jest w przepisach prawa podatkowego definicji pojęcia „reprezentacja”, a przy tym nie zawsze wydatek na zakup usług gastronomicznych, żywności oraz napojów, w tym alkoholowych będzie uznawany za wydatek na cele reprezentacji – to możliwość zaliczenia w ciężar kosztów uzyskania przychodów tej kategorii wydatków uzależniona powinna być od spełnienia kryteriów wskazanych w ogólnej definicji kosztu podatkowego, czyli muszą one być poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, a przy tym – respektując ustawowe wyłączenie wydatków na reprezentację – wydatki nie mogą odbiegać od standardów przyjętych w dynamicznie

²⁷ Wyrok NSA z 19 września 2012 r., II FSK 337/11, LEX nr 1216992.

²⁸ Zob. M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Warszawa 2001, s. 142.

zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej. W związku z tym o zaliczeniu danego wydatku do kosztów uzyskania przychodów decydować powinien każdorazowo konkretny stan faktyczny²⁹. Oczywiście takie ujęcie problemu zrodzi pytanie o wzorzec standardu. Wydaje się, że powinien on odpowiadać zwyczajom przyjętym w środowisku i stosunkach danego rodzaju.

Do kosztów podatkowych nie będą zatem zaliczane wydatki, które wiążą się z okazałością i wystawnością, czyli reprezentacją. Zawsze jednak podlegają ujęciu w rachunku kosztów te z nich, które łącznie spełniają dwa podstawowe warunki: 1) pozytywny (celem wydatku było osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów, 2) negatywny (wydatek nie znajduje się na liście wyłączeń)³⁰.

Wydatki o charakterze reprezentacyjnym w rozumieniu przepisów podatkowych, a więc podlegające pominięciu w rachunku kosztów, muszą kreować wizerunek firmy w sposób „ponadstandardowy”, odbiegający od zwyczajowo przyjętego w określonego typu stosunkach gospodarczych³¹.

4

PODSUMOWANIE

Jak pokazują przywołane wyżej stanowiska organów podatkowych oraz orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące tylko jednej kwestii, tj. kosztów „reprezentacji” (katalog wyłączeń zawarty w ustawach o podatkach dochodowych zawiera ich ponad 100), istotną wadą polskiego systemu podatkowego jest skomplikowanie i wieloznaczność prawa, a przez to niejednolita jego wykładnia uniemożliwiająca w szerszym zakresie korzystanie przez podatników i organy podatkowe z pomocy judykatury dla ustabilizowania poglądów. To z kolei obciąża ryzykiem podejmowane przez przedsiębiorców decyzje gospodarcze, stanowiąc barierę stabilnego rozwoju. W opinii przedsiębiorców to właśnie kształt prawa, a nie jego funkcjonowanie, jest szczególnie nieprzyjazny dla podatników. Pytani o ocenę poszczególnych elementów systemu podatkowego za najbardziej przyjazną

²⁹ Wyrok NSA z 25 maja 2012 r., II FSK 2200/10. LEX nr 1216637.

³⁰ Odpowiednio w art. 23 u.p.d.o.f. i art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p.; Wyrok NSA z 25 maja 2012 r., II FSK 2200/2010, CBOSA.

³¹ Wyrok NSA z 27 września 2012 r., II FSK 392/2011, Lex Polonica nr 4142067.

uznali pracę urzędników urzędu skarbowego. Zdecydowanie najgorzej oceniano czytelność przepisów³².

Jednym z podstawowych postulatów *de lege ferenda* powinno być wprowadzenie jednoznacznych regulacji prawnych dających prawo do uwzględnienia w rachunku kosztowym wydatków umacniających pozycję rynkową przedsiębiorców oraz wsparcie dla budowania przewagi konkurencyjnej. W przypadku regulacji wyłączającej z kosztów działalności gospodarczej wydatki na reprezentację wystarczające mogłoby się okazać uchylenie przepisu ustawy w tym zakresie i tym samym kwalifikowanie wydatków na ten cel na podstawie ogólnej reguły kosztowej pozwalającej uwzględnić wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

ORZECZNICTWO

Wyrok NSA z 14 lutego 2003 r., I SA/Wr 339/01, LEX nr 79334.

Wyrok NSA z 2 lutego 2010 r., II FSK 1472/08, CBOSA.

Wyrok NSA z 25 stycznia 2012 r., II FSK 1445/10, LEX nr 1102780.

Wyrok NSA z 25 maja 2012 r., II FSK 2200/2010, Lex Polonica nr 3933327.

Wyrok NSA z 25 maja 2012 r., II FSK 2200/10, LEX nr 1216637.

Wyrok NSA z 1 czerwca 2012 r., II FSK 2438/2010, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego z 2013 r., nr 1, poz. 13.

Wyrok NSA z 12 czerwca 2012 r., II FSK 2374/10, Lex nr 1164315.

Wyrok NSA z 28 czerwca 2012 r., II FSK 2590/2010, CBOSA.

Wyrok NSA z 19 września 2012 r., II FSK 337/11, LEX nr 1216992.

Wyrok NSA z 27 września 2012 r., II FSK 392/2011, Lex Polonica nr 4142067.

Wyrok WSA w Olsztynie z 5 marca 2008 r., I SA/OI 39/2008, Lex Polonica nr 2039739.

Wyrok WSA w Lublinie z 22 kwietnia 2009 r., I SA/Lu 701/08, CBOSA.

Wyrok WSA w Warszawie z 27 listopada 2009 r., III SA/Wa 925/09, CBOSA.

Wyrok WSA w Kielcach z 15 kwietnia 2010 r., I SA/Ke 202/10, LEX nr 578184;

Wyrok WSA w Krakowie z 18 maja 2010 r., I SA/Kr 620/2010, Monitor Podatkowy z 2011 r. nr 1, s. 40.

³² Opinie przedsiębiorców o stanie podatkowym, 2001 (w:) E. Zych, *Podatkowe i fiskalne bariery rozwoju małych i średnich przedsiębiorstw w turystyce*, Zeszyty Naukowe Małopolskiej WSB 2005, z. 7, s. 270.

- Wyrok WSA w Warszawie z 13 września 2010 r., III SA/Wa 752/10, CBOSA.
Wyrok WSA w Gdańsku z 12 października 2010 r. sygn. akt I SA/Gd 407/10, CBOSA.
Wyrok WSA w Warszawie z 25 marca 2011 r. III SA/Wa 1484/10, CBOSA.
Wyrok WSA w Warszawie z 25 marca 2011 r. III SA/Wa 1484/10, LEX nr 787015.

BIBLIOGRAFIA

- Bielińska N., *Wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych na zakup drobnych artykułów spożywczych przeznaczonych dla kontrahentów spółki*, Monitor Podatkowy 2013, nr 4.
Brzeziński B., Kalinowski M., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 1997.
Dubisz S. (red.), *Uniwersalny słownik języka polskiego*, t. 3, Warszawa 2008, s. 932.
Kalinowski M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Warszawa 2001.
Nykiel W., Koperkiewicz-Mordel K., *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz do art. 22*, Lex Polonica 2013.
Sobol E., *Mały słownik języka polskiego*, Warszawa 1994, s. 780.
Zieliński R., *Glosa*, OSP 2013.
Zych E., *Podatkowe i fiskalne bariery rozwoju małych i średnich przedsiębiorstw w turystyce*, Zeszyty Naukowe Małopolskiej WSB 2005.

INNE ŹRÓDŁA

- Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 12 czerwca 2007 r., nr 1401/BP-II/4210-20/07/JM, www.mf.gov.pl.
Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 15 czerwca 2007 r., nr 1401/BP-II/4210-30/07/JM, www.mf.gov.pl.
Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19 kwietnia 2012 r., nr IPPB5/423-198/12-3/RS, www.mf.gov.pl.
Interpretacja indywidualna Ministra Finansów z 17 grudnia 2012 r., IPTPB3/423-324/12-4/GG, Monitor Podatkowy 2013, nr 4, s. 51.
Postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Wawer z 4 maja 2007 r., nr 1439/DF/I-602/07/AK, www.mf.gov.pl.