

Autor: Sławomir Zieliń

Tytuł: Optymalizacja wydatków marketingowych

Odmowa zaliczenia wydatków marketingowych w koszty związana jest głównie ze stwierdzeniem braku związku tych wydatków z przychodami. Część wydatków marketingowych przeznaczonych na reprezentację – pomimo ich związku z przychodami bądź zachowaniem (zabezpieczeniem) źródła przychodów nie będzie stanowiła kosztów podatkowych.

1. Ogólne warunki uznania wydatków marketingowych za koszt uzyskania przychodu. Czym jest marketing?

Słownik języka polskiego definiuje go jako „zespół zintegrowanych działań mających na celu kształtowanie produkcji (...), obrotu towarowego i usług”.

Można więc powiedzieć, że są to różnorodne działania dotyczące produktu, jego ceny, dystrybucji czy też promocji. Producentowi (usługodawcy) chodzi o zwiększenie bądź też wywołanie zapotrzebowania na określony produkt (usługę) poprzez system oddziaływań na potencjalnego klienta.

Zmiany definicji kosztów, wprowadzone do ustaw o podatkach dochodowych w roku 2007 mają dla oceny wydatków marketingowych dwojakie znaczenie.

Po pierwsze, rozszerzono ogólną definicję kosztów, co pozwala uznać zdecydowaną większość wydatków marketingowych za koszt uzyskania przychodów. Nie możemy bowiem opierać się wyłącznie na związku kosztów z przychodem. Status kosztów uzyskały również wydatki ponoszone w związku z zachowaniem (zabezpieczeniem) źródła przychodów. Trudno jest więc zdyskwalifikować jako koszt wydatki o charakterze marketingowym (np. na reklamę) z powodu uznania ich za niezwiązane z przychodami.

Po drugie, dokonano zmiany grupy wydatków niestanowiących kosztu - pomimo tego, iż zostały one poniesione w celu uzyskania przychodów albo zachowania, czy też zabezpieczenia jego źródła.

Regulacje art. 23 ust. 1 pkt 23 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.) – dalej u.p.d.o.f., oraz art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.) – dalej u.p.d.o.p., stanowią, że nie są kosztami wydatki na reprezentację, w tym na usługi gastronomiczne, zakupy żywności i napojów (również alkoholowych).

Należy więc uznać, że część wydatków marketingowych przeznaczonych na reprezentację – pomimo ich związku z przychodami bądź zachowaniem (zabezpieczeniem) źródła przychodów nie będzie stanowiła kosztów podatkowych.

Dokonując wydatków marketingowych zakładamy, że powinny one zaowocować przychodem. Konstatacja ta wynika z wiedzy o mechanizmach rynkowych, psychologii zakupów, działaniach konkurencji.

Reklamując firmę, czy też jej produkty (usługi) chcemy osiągnąć przychody ze sprzedaży. Może się jednak okazać, że nasze działania są chybione. Reklama mogła być źle zaadresowana, budzić niewłaściwe skojarzenia. Nie dyskwalifikuje to jednak wydatku na taką reklamę – jako koszt. Nie każdy bowiem koszt musi być efektywny.

Odmowa zaliczenia wydatków marketingowych w koszty, związana jest głównie ze stwierdzeniem braku związku tych wydatków z przychodami.

Na poparcie tej tezy niech posłużą sentencje następujących wyroków:

„Brak podstaw prawnych, aby wydatki poniesione z tytułu pobytu bliżej nieokreślonej grupy osób w Tunezji móc uznać za koszty reklamy działalności gospodarczej” - wyrok NSA z dnia 29 stycznia 1999 r., I SA/Wr 1590/97;

„Nie zwiększyło przychodów z działalności (...) zaproszenie VIP-ów na walkę bokserską - wyrok z dnia 21 maja 2003 r., I SA/Wr 959/01.

W wyroku z dnia 25 kwietnia 2001 r., II SA/Łd 278/99, NSA stwierdził:

„Nie każdy zakup upominków dla kontrahentów, choćby dla nich atrakcyjnych, podatnik ma prawo zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów jako koszty reprezentacji i reklamy (...). Takie upominki muszą

służyć kształtowaniu wizerunku firmy oraz wiedzy o jej działaniach i produktach, zachęcając do ich nabycia".

W wyroku z dnia 18 kwietnia 2002 r., I SA/Sz 2000/00, zdaniem sądu:

„Koszty reprezentacji i reklamy, które podatnik zalicza do kosztów uzyskania przychodu (...) muszą stanowić wydatki w celu uzyskania przychodu, ale sposób reklamy czy reprezentacji, jako nieokreślony w przepisie, pozostawiony jest inwencji podatnika".

Organy podatkowe nie mogą oceniać celowości ponoszonych wydatków. Nie jest bowiem istotne czy bez poniesienia wydatku marketingowego podatnik osiągnąłby taki sam przychód. Nie ma również znaczenia czy można było ten sam cel marketingowy osiągnąć innym (niższym) kosztem".

Przykład 1

Podatnik zdecydował się na prowadzenie reklamy na billboardach. Zlecił wykonanie 100 tablic, wydzierżawił pod nie miejsca, wydrukował plakaty reklamujące jego produkt. Koszty, jakie poniósł, wynoszą 100.000 zł. Gdyby zlecił umieszczenie plakatów na billboardach będących własnością firmy reklamowej, zapłaciłby 10.000 zł. Czy można zakwestionować różnicę, tj. 90.000 zł (100.000 zł – 10.000 zł) jako koszt?

Wydaje się, że przypadek opisany w przykładzie nie daje organom podatkowym możliwości kwestionowania części wydatku dokonanego przez podatnika. Sposób prowadzenia przez niego działalności gospodarczej, obejmujący również ryzyko finansowe jest bowiem domeną przedsiębiorcy. Organ podatkowy nie może w to ingerować.

Potwierdza tę tezę wyrok z dnia 3 czerwca 1998 r. NSA w Białymstoku w sprawie SA/BK 556/97 stwierdził: „Z ustawy nie wynika zakaz ponoszenia większego wydatku w sytuacji, gdy w celu uzyskania konkretnego przychodu strona mogła ograniczyć się do wydatku znacznie niższego".

Wydatki reklamowe stają się kosztem generalnie w roku podatkowym, w którym zostały poniesione. Jednakże u prowadzących księgi rachunkowe wydatki marketingowe mają charakter kosztów pośrednich. Są one więc potrącane według zasady ogólnej, chyba że dotyczą okresów przekraczającego rok podatkowy. W takiej sytuacji należy je podzielić proporcjonalnie do okresów, których dotyczą i przyporządkować do właściwego roku.

Przykład 2

Podatnik wykupił spot reklamowy, pokazywany w telewizji w okresie grudzień 2011 – luty 2012. Koszt reklamy wyniósł 90.000 zł. Kosztem u podatnika prowadzącego księgi rachunkowe w roku 2011 będzie 30.000 zł, a w roku 2012 – 60.000 zł. Jeżeli byłibyśmy w stanie określić dokładnie, jaka część tego wydatku dotyczy poszczególnych lat – wówczas należałoby tę część przyporządkować do danego roku. W zdecydowanej większości przypadków należy to jednak zrobić w oparciu o ustalone proporcje.

Ponieważ marketing wiąże się często z działaniami o charakterze niematerialnym, duże znaczenie ma prawidłowe udokumentowanie wydatków na ten cel.

Brak dowodu księgowego albo jego wady mogą być przesłanką postawienia tezy o zdyskwalifikowaniu wydatku marketingowego jako kosztu podatkowego.

Pomimo, że jest to problematyczne na gruncie Ordynacji podatkowej, część organów (oraz sądów) traktuje brak właściwego dowodu księgowego jako swoistą przyczynę nieuznania wydatku za koszt. Tymczasem, zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej opisanej w art. 122 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) - dalej o.p., organ podatkowy ma obowiązek podejmowania wszelkich działań, niezbędnych do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Podejmując te działania, organy powinny zebrać i rozpatrzyć cały materiał dowodowy (art. 188 § 1 o.p.). W tym stanie rzeczy brak czy też wadliwość dowodu księgowego nie powinna przesądzać o nieuznaniu wydatku za koszt, jeżeli podatnik dysponuje innymi dowodami, potwierdzającymi jego rację. Potwierdzeniem tej tezy są liczne orzeczenia sądowe, np.: wyrok NSA w Białymstoku, I SA/BK 299/04. Sąd uznał, że: „Wystawienie wadliwego dowodu księgowego nie niweczy samego faktu dokonania wydatku podatnik ma prawo wszelkimi dostępnymi środkami dowodowymi wykazać, że określony wydatek – będący kosztem uzyskania przychodu – został faktycznie poniesiony"; wyrok WSA w Warszawie, III SA/Wa 1240/2002: „Wydatki faktycznie poniesione a jedynie wadliwe czy też w sposób niepełny udokumentowane, nie mogą być tylko z tego powodu w całości pominięte przy określeniu podstawy opodatkowania, jeżeli mogą być udokumentowane dowodami zasługującymi na wiarę".

Istotne staje się więc posiadanie innych dowodów, potwierdzających fakt, że do świadczenia usługi marketingowej doszło. Dowody te nie tylko „zastępują” dowody księgowe, ale również potwierdzają

rzetelność np. faktur.

Z podmiotem świadczącym usługi marketingowe powinna być zawarta umowa określająca: okres świadczenia usługi, jej zakres, miejsce wykonywania (np. adresy billboardów, na których będą wywieszane plakaty), wynagrodzenie wykonawcy, przepisy o charakterze gwarancji (rękojmi).

Jeżeli przedmiotem badań marketingowych było badanie populacji potencjalnych klientów – raport z tego badania powinien trafić do zleceniodawcy. Wcześniej, omawiając ten raport kontrahenci powinni sporządzić notatkę będącą *de facto* protokołem ze spotkania. Usługi marketingowe powinny więc być dokumentowane nie tylko fakturą, ale również innymi dowodami, np.:

- 1) umową z kontrahentem,
- 2) regulaminem sprzedaży premiowej,
- 3) protokołem rozstrzygnięcia konkursu,
- 4) wzorem katalogów i ulotek,
- 5) artykułem prasowym reklamującym firmę,
- 6) dokumentacją z imprez (notatki ze spotkań),
- 7) harmonogramem szkolenia,
- 8) listą uczestników.

2. Wydatki marketingowe na negatywnej liście kosztów

Jak wskazano powyżej, możliwość zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania uzależniona jest od ich rzeczywistego charakteru. Od dnia 1 stycznia 2007 r. nie są bowiem kosztami wydatki na reprezentację (art. 23 ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.f oraz art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p). Wydatki reklamowe natomiast bez względu na charakter tej reklamy (publiczna czy też niepubliczna) są kosztami w pełnej wysokości. Pozostałe wydatki marketingowe (np. badanie cyklu życia produktu, czy też budowanie sieci dystrybucji) są kosztami w pełnym zakresie. Istotna staje się więc w tym zakresie potrzeba rozróżniania wydatków reklamowych od wydatków reprezentacyjnych.

3. Reklama

Ustawy podatkowe nie zawierają legalnej definicji tego pojęcia. Dokonując wykładni systemowej można odwołać się do art. 4 pkt 17 ustawy z dnia 29 grudnia 1992 r. o radiofonii i telewizji (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 43, poz. 226 z późn. zm.), która uznaje za reklamę przekaz handlowy, pochodzący od podmiotu publicznego lub prywatnego, w związku z jego działalnością gospodarczą lub zawodową, zmierzający do promocji sprzedaży lub odpłatnego korzystania z towarów lub usług; reklamą jest także autopromocja.

W ramach wykładni gramatycznej, która powinna być traktowana jako pierwotna, ustalamy pojęcie reklamy na podstawie Słownika Języka Polskiego. Zgodnie z definicją słownikową jest to „rozpowszechnianie informacji o towarach, ich zaletach, wartościach, miejscach i możliwościach nabycia”.

Analizując pojęcie reklamy należy więc uznać, że jest nią każde działanie zmierzające do stymulowania zbytu towarów (usług), o charakterze perswazyjnym - kierowane do odbiorcy bądź potencjalnego nabywcy. Podobnie reklamę określił NSA w wyroku z dnia 29 września 1998 r., III SA 659/97, stwierdzając że jest to „rozpowszechnianie informacji o towarach i ich zaletach, wartościach, miejscach i możliwościach nabycia za pomocą plakatów, ogłoszeń w prasie, radiu, telewizji lub w inny sposób stanowiący zachętę do nabywania towarów lub korzystania z określonych usług”.

4. Reprezentacja

Podobnie jak reklama, reprezentacja nie została zdefiniowana na gruncie prawa podatkowego. Wykładnia językowa tego pojęcia nakazuje za reprezentację uznać „okazałość, wystawność w jakimś sposobie życia, związaną ze stanowiskiem, pozycją społeczną”. Podobnie (choć zdaniem Autora - zbyt szeroko) reprezentację definiuje sąd w wyroku z dnia 26 września 2000 r., III SA 1994/99, w którym uznał że reprezentacją jest „okazałość, wystawność, a w przypadku firmy dobre jej reprezentowanie, które może polegać na wystroju firmy, interesującym logo, tablicach informacyjnych, sposobie podejmowania interesantów i kontrahentów”.

Dosyć szeroką definicję reprezentacji znajdziemy też w wyroku NSA z dnia 27 lipca 2006 r., II FSK 1008/05, gdzie sąd stwierdził, że: „reprezentacja to występowanie w imieniu podatnika (firmy) wiążące się z okazałością i wytwornością w celu wywołania jak najlepszego wrażenia. Reprezentacja to działanie

polegające na kontaktach oficjalnych i handlowych z innymi podmiotami gospodarczymi, związane w szczególności z przyjmowaniem i utrzymywaniem (...) tych podmiotów, itp."

Jeszcze szerszej interpretacji tego pojęcia dokonał WSA w Lublinie w wyroku z dnia 21 maja 2010 r. (I SA/Lu 180/10). W wyroku tym wskazał, że reprezentacja polega na prezentowaniu się na zewnątrz w stosunku do osób trzecich. Przepisy ustaw podatkowych nie wymagają aby wiązało się to z wystawnością.

Odnosząc się do zaliczenia określanych wydatków do reprezentacji Minister Finansów w pismach:

1) z dnia 7 lipca 1997 r., PO-3-722-905/AS/96, stwierdza, że „kosztami reprezentacji są wydatki na: przyjmowanie i utrzymywanie delegacji kontrahentów, w tym poczęstunku gości, uczestników konferencji, posiedzeń, przyjęć i narad”;

2) z dnia 12 marca 1996 r., PO 4/N-722-187/96, że kosztami reprezentacji są wydatki na: „zakup upominków służących celom reprezentacji, takich jak: breloczki do kluczy, kalendarze, długopisy i inne tego typu gadżety, wręczone następnie kontrahentom, np. przy okazji zawarcia umowy lub w trakcie prowadzenia rozmów handlowych”.

Stanowiska organów podatkowych, po zmianach ustawy zaczęły ewoluować w stronę większego liberalizmu. Dowodem na to jest zgoda na ujmowanie w kosztach (a więc wykluczająca z pojęcia reprezentacji) następujących grup wydatków:

- zużytych podczas spotkań z kontrahentami i wewnętrznych narad pracowniczych: kawy, herbaty, innych napojów bezalkoholowych, słodczy- interpretacja IS Katowice z dnia 23 marca 2010 r. (IBPBI/2/423-1667/09/JS) czy też IS Warszawa z 31 lipca 2009 r. (IPPB3/4243-241/09-4/E2);

- lunchu „zwykłego”(czyli „nieokazałego” i „niewykwintnego”) roboczego lunchu czy obiadu w restauracji (interpretacja IS Warszawa z 27 sierpnia 2009 r.,(IPPB5/4240-24/09-2/AM).

Znamienne jest to, że nawet szkolenie może mieć charakter reprezentacyjny. Np. w opinii IS w Bydgoszczy z dnia 26 listopada 2008 r. (ITPB3/423-468a/08/MT) czytamy: „możliwość uczestnictwa w konferencji mieli faktycznie tylko wyselekcjonowani Partnerzy handlowi spółki- grupa jej klientów o określonym »potencjale zakupowym usług«, i jeśli spotkanie to zostało przygotowane z myślą o budowaniu relacji z tymi kontrahentami, wydatki na jego organizację, w tym koszty lunchu, mają charakter reprezentacyjny”.

W wyroku z dnia 2 lutego 2010 r., II FSK 1472/08, sąd uznał, że wręczenie klientom prezentów z logo obcych produktów nie ma na celu reklamy, ale podniesienie prestiżu sprzedawcy. Jest to więc forma reprezentacji, której kosztów nie zaliczamy do kosztów podatkowych. W wyroku tym czytamy, że „to co promuje logo danej firmy, jest reklamą, natomiast to, co przy wykorzystaniu Logo innych firm ma służyć dobremu wizerunkowi własnej firmy, należy do sfery reprezentacji”.

3) Poczęstunek dla klientów również jest traktowany jako wydatek reprezentacyjny, co potwierdzają - interpretacja Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego z dnia 14 czerwca 2006 r., 1472/ROP1/423-126-181/06/AJ oraz interpretacja IS w Warszawie z dnia 9 czerwca 2006 r., 1401/PD-4230Z-45/06/JM.

4) Fiskus nie kwestionuje wydatków, jeżeli poczęstunek kontrahenta ma miejsce w siedzibie przedsiębiorstwa. Tak postąpiła np. IS w Warszawie w interpretacji z dnia 16 grudnia 2009 r. (IPPB5/423-634/09-4/JL), gdzie IS pisze: „wydatki na drobny poczęstunek podawany podczas spotkań z kontrahentami w siedzibie wnioskodawcy mogą stanowić koszty uzyskania przychodów (...) Natomiast wydatki poniesione na usługi gastronomiczne w trakcie spotkań z kontrahentami w restauracjach, pomimo ich związku z przychodem, jako wydatki o charakterze reprezentacyjnym (...) nie mogą być uznane za koszty podatkowe”.

Jednakże WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 16 czerwca 2010 r. (I SA/Bd 17/10) sprzeciwił się takiej tezie, twierdząc, że nie każdy koszt ma charakter reprezentacyjny. Chodzi tutaj bowiem o sytuację, gdy normy (zwyczaje) obowiązujące na tym spotkaniu prowadzą do kreowania wizerunku firmy.

Podobnie w wyroku z dnia 1 czerwca 2010 r. (I SA/Bd 382/10), w którym czytamy: „Wydatki na usługę gastronomiczną, które są związane ze spotkaniem z kontrahentem lokalu gastronomicznym w celach biznesowych, nie mają charakteru reprezentacyjnego. W dobie gospodarki rynkowej, gdy przedsiębiorca nawiązuje z innymi podmiotami gospodarczymi liczne kontakty handlowe, które często decydują o jego pozycji i szansach rozwoju, tego typu spotkania są czymś normalnym, standardowym. Jeżeli służą one omawianiu spraw dotyczących wzajemnej współpracy, np. negocjowaniu umowy, warunków płatności, zabezpieczenia ewentualnych roszczeń, to są one kosztami związanymi ze zwykłym prowadzeniem działalności gospodarczej. Według organu o charakterze reprezentacyjnym przesądza samo miejsce, w którym spotkanie się odbyło: jeżeli w siedzibie firmy wydatki na poczęstunek i napoje można potrącić z przychodu, jeżeli poza firmą-potrącenie nie jest możliwe. Ze stanowiskiem organu nie

można się zgodzić".

5) Nie miał wątpliwości WSA w Warszawie, traktując w wyroku z dnia 12 czerwca 2008 r. (III SA/Wa 157/08) wydatki na imprezę dla kontrahentów za koszt reprezentacji. Za cel tej imprezy sąd uznał bowiem stworzenie ułatwienia w nawiązaniu kontaktu.

Podobnie sąd wrocławski w wyroku z dnia 8 lipca 2010 r. (I SA/Wr 793/10) orzekł, że „Zakup posiłków dla kontrahenta - zamawianie w trakcie spotkań biznesowych posiłków i napojów na koszt spółki jest kształtowaniem i podtrzymywaniem wizerunku firmy, tym samym nosi znamiona reprezentacji w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o CIT. Wydatki ponoszone w restauracjach w trakcie spotkań biznesowych powinny być wyłączone z kosztów uzyskania przychodów”.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie uznał w wyroku z dnia 18 maja 2010 r. (I Sa/Kr 620/10) „iż firma może odliczyć koszty związane ze spotkaniem służbowym w restauracji, jeśli nie miało charakteru wytwornego. Sąd uznał, iż spożywanie lunchu czy innego posiłku także w restauracji jest normą, standardem i z założenia nie świadczy o wystawności, wytworności, a przez to nie wypełnia dyspozycji pojęcia reprezentacji. W świetle powyższego nie można także zaakceptować poglądu, iż sam fakt, że spotkania odbywają się poza siedzibą firmy, czyli w restauracji, samoistnie oznacza reprezentację”.

Z kolei WSA w Kielcach uznał w wyroku z dnia 15 kwietnia 2010 r. (I SA/Ke 202/10), „iż nawet jeśli posiłki w restauracjach nie będą wystawne czy okazałe, to i tak wydatki z nimi związane poniesione będą na reprezentację. Reprezentacją jest bowiem kreowanie pozytywnego wizerunku firmy, stwarzanie jej dobrego obrazu”.

Należy zauważyć, że ustawodawca nie traktuje jako koszt uzyskania przychodów wydatków reprezentacyjnych. Nie dyskwalifikuje on usług gastronomicznych oraz zakupu żywności (napojów) – jeżeli nie są one świadczone (nie dokonujemy ich zakupu) w związku z reprezentacją. Dla podmiotu świadczącego usługi gastronomiczne zakup żywności i napojów, co do zasady, jest kosztem, chyba że ma on na celu wykorzystanie ich do celów reprezentacyjnych.

5. Wydatki nieuznawane za reklamowe (reprezentacyjne). Koszty szkoleń

Są to generalnie wydatki o innym charakterze niż reklamowy (reprezentacyjny). Celem szkoleń jest dostarczenie określonej wiedzy (informacji) o firmie, usłudze, produkcie bądź z innej dziedziny (np. szkolenie BHP). Wątpliwości dotyczą tej części szkoleń, które związane są np. z cateringiem. Wydaje się, że zasadnym jest przyjęcie, iż jeżeli mamy do czynienia ze szkoleniem (usługą główną) to nie możemy go rozbijać na usługi cząstkowe, prowadzące do wykonania podstawowego celu.

Potwierdza to stanowisko m.in. pismo Ministra Finansów z dnia 20 listopada 1996 r. (PO3-BO-722/479/95), w którym czytamy, że „wydatki na szkolenie – połączone z przyjęciem dla uczestników, w którym biorą udział pracownicy firmy oraz osoby ściśle z nią związane, nie są wydatkami na reklamę ani reprezentację, chyba że szkolenie prowadzone jest w celu uatrakcyjnienia oferty i ma za zadanie przyciągnięcia potencjalnych klientów”. Jednakże w nowszych orzeczeniach dotyczących tego zagadnienia, organy nie są już takie radykalne (np. interpretacja z dnia 17 września 2008 r. IS w Warszawie IP-PB3-423-829/08-4/MW).

W wyroku WSA w Rzeszowie, który 22 grudnia 2008 r. w sprawie o sygnaturze I SA/Rz 654/08 wskazał, że każdy wydatek musi być oceniany odrębnie. Podobnie orzekł WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 17 marca 2009 r. (I SA/Gd 28/09). Oznacza to brak automatyzmu w zakresie kwalifikacji wydatku w koszty.

Istotnie do wyjaśnienia kwestii charakteru wydatków ponoszonych w trakcie szkolenia przyczynił się wyrok NSA z dnia 27 lipca 2006 r., II FSK 1008/05, zgodnie z którym:

„Nie jest reprezentacją ani reklamą w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej u.p.d.o.p.) działanie podatnika polegające na organizowaniu szkoleń dla kontrahentów (klientów) firmy, których celem jest zapoznanie się z parametrami technicznymi produktów czy też szkolenie w celu instruktażu obsługi zakupionego towaru. Koszty szkoleń obejmujące wydatki na wynajęcie sali, sprzętu, wynagrodzenie wykładowców oraz wydatki na wyżywienie i zakwaterowanie klientów biorących udział w szkoleniu stanowią koszty uzyskania przychodu dla organizatora szkolenia, jeżeli koszty takie poniesione zostały w celu osiągnięcia przychodów (art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.)”.

Nie było zatem – w ocenie sądu – reprezentacją ani też reklamą – działanie podatnika polegające na organizowaniu szkoleń dla kontrahentów (klientów) firmy. Szkolenia organizowane przez podatnika miały bowiem charakter instruktażowy, gdyż klienci byli szkoleni w zakresie instalowania, użytkowania, czyszczenia czy też konserwacji wyrobów nabywanych od spółki. Celem tych szkoleń nie było

pozyskiwanie nowych klientów. W tej sytuacji wydatki na szkolenie stanowią koszty uzyskania przychodu dla jego organizatora, jeżeli poniesione zostały one w celu osiągnięcia przychodów.

Co na szkoleniu będzie więc kosztem a co nie? W tym zakresie zacytuję zestawienie umieszczone w DF. Do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć następujące wydatki ponoszone w trakcie szkoleń:

- zwyczajowy poczęstunek oraz zakup napojów bezalkoholowych (interpretacja IS w Poznaniu z dnia 27 maja 2009 r., ILPB3/423-96-09-5/MC, IS w Warszawie z dnia 30 września 2008 r., IP-PB3-423-1058/08-2/MW),

- wydatki związane z noclegami, na przejazdy uczestników konferencji (interpretacja IS w Warszawie z dnia 30 kwietnia 2009 r., IPPB5/423-147/09-2/AM, IS w Poznaniu z dnia 27 listopada 2008 r., ILPB3/423-518/08-4/MC),

- koszty wynajmu obiektu wraz z salą szkoleniową (interpretacja IS w Poznaniu z dnia 19 stycznia 2009 r., ILPB3/423-704/08-2/MC),

- wydatki ponoszone na ubezpieczenie uczestników, tłumaczenia, wynagrodzenia wykładowców i prelegentów (interpretacje IS w Warszawie z dnia 19 stycznia 2009 r., IPPB3/423-1470/08-4/KR),

- wynagrodzenie z tytułu wynajmu sprzętu technicznego i przygotowania materiałów szkoleniowych (interpretacja IS w Poznaniu z dnia 17 grudnia 2008 r., ILPB3/423-621/08-2/MC),

- koszty dotyczące zaproszeń i materiałów biurowych (interpretacja IS w Poznaniu z dnia 26 lutego 2008 r., ILPB3/423-222/07-4/MC).

Za koszty reprezentacji wyłączone z kosztów uzyskania przychodów organy podatkowe uznały natomiast wydatki na:

- zorganizowanie imprez towarzyszących w postaci kolacji z występami artystycznymi, przejazdów bryczkami (interpretacja IS w Poznaniu z dnia 19 stycznia 2009 r., ILPB3/423-704/08-2/MC, IS w Bydgoszczy z dnia 18 września 2008 r., ITPB3/423-385/08/AM),

- zorganizowanie turnieju piłki nożnej bądź siatkowej, sporty wodne, motorowe, paintball, naukę technik liniowych, konkursy i loterie dla uczestników szkoleń (interpretacje IS w Poznaniu z dnia 17 października 2008 r., ILPB3/423-449/08-4/MC),

- bilety do teatru, kina, basen, saunę (interpretacja IS w Bydgoszczy z dnia 12 września 2008 r., ITPB3/423-365b/08/AM),

- szkolenie z zakresu bezpiecznej jazdy w terenie (interpretacja IS w Katowicach z dnia 5 grudnia 2007 r., IBPB3/423-123/07/MS),

- zakup produktów alkoholowych (interpretacja IS w Poznaniu z dnia 21 lipca 2008 r., ILPB3/423-237/08-2/MM).

6. Upominki wręczone nabywcom towarów

Chodzi o wszelkiego rodzaju gadżety firmowe, dokładane do kupowanych towarów (usług) – np. kalendarz, długopis z logo firmy, itp. Nie jest to wydatek reklamowy, gdyż ten powinien poprzedzać zakup, na co zwraca uwagę Izba Skarbowa w Katowicach w piśmie z dnia 30 września 2003 r., PBI/415-19/03/Rejl, w którym czytamy, że: „Wręczenie upominków przy sprzedaży nie zostało uznane przez urząd Skarbowy za reklamę, ponieważ reklama jest czynnością poprzedzającą zawarcie transakcji sprzedaży i ma na celu zachęcenie do zakupu. Wydatki na zakup gadżetów, które później będą oznakowane nazwą i adresem firmy i dołączone do opakowanie wyrobu, będą stanowiły kosztu uzyskania przychodu”.

Zdaniem Autora wydatki te nie mają również charakteru reprezentacyjnego, gdyż celem ich przekazania jest kolportowanie informacji o firmie i jej siedzibie, a nie wystawność, czy też demonstrowanie prestiżu marki (firmy).

7. Informacje

Wszelkiego rodzaju informacje umieszczane na wizytówkach, tablicach, itp. Informacja jest przekazem o charakterze komunikacyjnym, pozbawionym jednakże treści marketingowych, czy też zachęcających do nabycia towaru (usługi). W działalności przedsiębiorcy chodzi głównie o wskazówki związane np. z oznaczeniem siedziby, godzinami pracy, wykazem posiadanych towarów łącznie z podaniem ich ceny, numerem telefonu (e-mailem), itp. Nie ma przy tym znaczenia, czy tablica informacyjna jest wykonana z plastiku, czy też z marmuru. Nieważne czy wizytówka jest drukowana na zwykłym czy też czerpanym papierze. Celem przedsiębiorcy przy ich wykonywaniu było bowiem

umożliwienie przekazu informacji o produkcie bądź firmie, a nie podkreślenie wyjątkowości firmy, co jako dbałość o wizerunek firmy może kojarzyć się z reprezentacją.

8. Imprezy integracyjne dla pracowników

Spotkania pracowników mają charakter przedsięwzięć wpływających lub mogących wpłynąć na przychód. Wydatki na ich organizację są więc, co do zasady, kosztami uzyskania przychodów (nie jest to działalność socjalna). Imprezy takie wpływają na atmosferę w pracy, integrację pracowników, pozwalają bliżej się im poznać.

Wszelkie więc wydatki, które na zorganizowanie takiej imprezy poniósł pracodawca – stanowią jego koszt. Nawet jeżeli w trakcie imprezy pracownicy konsumowali dania oraz otrzymali napoje – wydatki te nie zostaną z kosztów wyłączone. Nie mają bowiem one charakteru reprezentacyjnego.

9. Inne formy marketingu, stanowiące koszt uzyskania przychodów w całości

Sprzedaż premiowa

Sprzedaż premiowa polega na tym, że obok sprzedaży towaru (usługi) następuje wydanie nabywcy premii (nagrody), w następujących okolicznościach (muszą wystąpić łącznie):

- 1) wręczenie nagród następuje po dokonaniu sprzedaży lub równocześnie z nią,
- 2) formą nagrody może być towar lub dodatkowa usługa (np. dowóz towaru), ale inne niż będące przedmiotem sprzedaży,
- 3) brak elementu losowego – nagrodę otrzymuje każdy, kto spełni podane do publicznej wiadomości warunki promocji,
- 4) wymaga poinformowania wszystkich klientów o prowadzonej sprzedaży promocyjnej i jej warunkach (np. wywieszenie regulaminu sprzedaży premiowej),
- 5) podatnik powinien dysponować dokumentacją potwierdzającą realizację zasad sprzedaży premiowej (dowód zakupu, ogłoszenia, regulamin, dowód odbioru nagrody).

Potwierdzeniem tezy, że wszelkie wydatki związane ze sprzedażą premiową są kosztami uzyskania przychodów, jest interpretacja Warmińsko-Mazurskiego Urzędu Skarbowego z dnia 25 października 2004 r., US.PD/423-42/IK/04: „jeżeli Spółka prowadzi sprzedaż premiową produkowanych przez siebie wyrobów dołączając do każdego sprzedanego wyrobu nagrodę, to wydatki związane z takim uatrakcyjnieniem towarów pozostają w bezpośrednim związku z przychodami ze sprzedaży, stanowią więc w całości koszty, stosownie do art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych koszty uzyskania przychodów (...). Zgodnie z art. 15 ust. 1 ww. ustawy kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Spółka przeprowadza liczne akcje promocyjne dla bezpośrednich klientów w celu sprzedaży swoich produktów i towarów alkoholowych. Dla każdej akcji promocyjnej ustalany jest regulamin promocji, z którego wynikają warunki, jakie musi spełnić kupujący, aby otrzymać premię. Premię mogą stanowić produkty Spółki, towary handlowe dystrybuowane przez Spółkę, jak i gadzety niebędące produktami lub towarami handlowymi oferowanymi przez Spółkę (...).

Wydatki związane z organizacją sprzedaży premiowej oraz zakupem nagród wydanych w ramach tej sprzedaży mają wpływ na uatrakcyjnienie sprzedaży, a tym samym pozyskanie klienta i uzyskania przychodu. W związku z tym, jako pozostające w bezpośrednim związku z przychodami ze sprzedaży, stanowią w całości koszt uzyskania przychodu".

10. Sponsoring

Umowa sponsoringu jest umową o świadczenie wzajemne, zawierana na podstawie art. 487 ust. 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.). Jej istotą jest to, że świadczenie jednej strony powinno być ekwiwalentem za czynność drugiej strony umowy. Sponsor określa zobowiązania sponsorowanego w zamian za jego wspieranie. Chodzi tutaj głównie o promowanie nazwy (logo) sponsora, jego produktów czy też usług. Celem sponsoringu jest tworzenie wizerunku sponsora i jego działalności, ale nie poprzez okazałość w sposobie funkcjonowania (byłoby to reprezentacją) tylko w wyniku przenoszenia wizerunku na inne osoby: ze sponsora na sponsorowanego. Nośnikiem tej formy reklamy są np. sportowcy, modelki, uczestnicy konkursu, itd. „Idea sponsoringu z perspektywy sponsora jest pogłębienie kontaktu z istniejącym klientem, bycie obecnym w jego świadomości oraz zdobywaniu nowej klienteli".

Przy zaliczaniu wydatków na sponsoring w koszty, istotna jest kwestia ich ekwiwalentności. Jeżeli świadczenia sponsorowanego na rzecz sponsora mają na przykład wartość 10.000 zł, a sponsor przekazuje mu kwotę 15.000 zł – różnica (5000 zł) nie będzie stanowiła kosztów. Ma ona bowiem charakter darowizny, a nie odpłatności. Niniejsze potwierdził Minister Finansów w piśmie z dnia 23 kwietnia 1994 r., PO3-722-170/WK/93: „W związku z występującymi coraz częściej przypadkami sponsorowania przez podmioty gospodarcze różnego rodzaju konkursów w środkach masowego przekazu lub organizowanych publicznie w inny sposób, poprzez fundowanie uczestnikom tych konkursów nagród rzeczowych, w zamian za umieszczanie w programach tych imprez znaków firmowych sponsorów, krótkich filmów reklamowych, wzmianek o działalności firmy i zaletach produkowanych przez nie towarów – do kosztów reklamy (...) ponoszonych przez sponsorów może być zaliczana tylko ta wartość nagród rzeczowych, która stanowi równowartość ceny za reklamę”. NSA w wyroku z dnia 21 maja 2003 r., I SA/W 959/01, gdzie sąd stwierdził, że „trudno” uznać za formę sponsoringu sam tylko udział osobistości w imprezie sportowej jako kibiców. Podzielić w związku z tym należy stanowisko organów podatkowych, iż z uwagi na brak ekwiwalentności świadczeń (przekazaniu darmowych biletów – poza ewentualnym udziałem w imprezie – nie towarzyszyło żadne świadczenie ze strony osób, które otrzymały bilety), kwestionowane wydatki należało dla celów podatkowych potraktować jako bezpłatne przysporzenie majątkowe mające charakter darowizny”, oraz Pierwszy Urząd Skarbowy w Katowicach w piśmie z dnia 18 marca 2004 r., PPXII/005-169/03: „nakłady na utrzymanie samochodu rajdowego (paliwo, części zamienne, konserwacja pojazdu, naprawy) oraz na pokrycie wydatków kierowcy i jego pilota (noclegi, posiłki, ubrania rajdowe) mogą być kosztem podatkowym jedynie do wysokości odpowiadającej równowartości ceny za tę reklamę”.

Organy podatkowe są tutaj konsekwentne, o czym świadczą przedstawione interpretacje:

- IS w Poznaniu w interpretacji z dnia 30 listopada 2007 r., (ILPB3/423-85/07-4/EK): „sponsoring jest jedną z form promocji polegającą na skojarzeniu pozytywnego obrazu sponsorowanego ze sponsorem, którego znak towarzyszy imprezie lub działaniom sponsorowanej osoby lub instytucji. Sponsoring uznawany jest za formę reklamy, której przedmiotem jest firma i jej produkty. Sponsorowanie ma kształtować pozytywny wizerunek firmy i popularyzować jej nazwę na rynku. Zwiększenie popularności firmy może mieć wpływ na wzrost uzyskiwanych przez nią przychodów. Aby dana umowa mogła być uznana za sponsoring właściwy, jej treść musi zawierać wzajemność zobowiązań umawiających się stron, oznaczająca zobowiązanie się sponsora do finansowego lub rzeczowego wsparcia sponsorowanego, który z kolei zobowiązany jest do reklamowania nazwy sponsora, logo i prowadzonej przez niego działalności. Ponadto, aby powyższa umowa nie była utożsamiana z umową darowizny, powinna określać rodzaj i wartość wzajemnych świadczeń. Akcje sponsoringowe mają na celu kształtowanie obrazu firmy w szerokich kręgach potencjalnych klientów. Reklamowanie nazwy sponsora ma wpływać na zwiększenie jego popularności i renomy, a co za tym idzie zwiększenie przychodów z działalności”

- IS w Warszawie w interpretacji z dnia 20 czerwca 2008 r., (IP-PB3-423-562/08-2/MK) „wydatki spółki poniesione w związku z umową sponsoringu, z zamian za świadczenia niepieniężne, ekwiwalentne o charakterze reklamowym stanowią koszty uzyskania przychodów. Wydatki poniesione na sponsoring stanowią koszt podatkowy tylko w przypadku sponsoringu właściwego, do wysokości równowartości ceny za reklamę sponsora, tj. wartości usług reklamowych wyświadczonych przez sponsorowanego”

- Według interpretacji IS w Poznaniu z dnia 24 grudnia 2008 r., (ILPB3/423-654/08-4/MC) „usługa reklamowa, którą zespół rajdowy świadczy na rzecz spółki w zamian za wynagrodzenie, będzie dla spółki kosztem uzyskania przychodów. Należy jednak zaznaczyć, że skoro przedmiotowa umowa ma charakter sponsoringu, to wydatki z nią związane stanowią koszt podatkowy tylko w przypadku sponsoringu właściwego, do wysokości równowartości ceny za reklamę sponsora, tj. wartości usługi reklamowej wyświadczonej przez sponsorowanego”.

Dlatego też należy zwrócić uwagę w umowie na ekwiwalentne świadczenia sponsorowanego. Jeżeli sponsorujemy lekkoatletę należałoby w umowie sponsorskiej ustalić m.in.:

a) w jakich zawodach ma on brać udział (można określić też oczekiwania sponsora w zakresie wyniku jaki ma osiągnąć),

b) z jaką częstotliwością i w jakich miejscach ma się on pokazywać w ubraniu treningowym z logo sponsora,

c) szczególne uwagi dotyczące miejsc umieszczenia logo sponsora.

O tym, że sponsoring jest formą reklamy i może być zaliczony w całości w koszty świadczą m.in.:

- wyrok NSA z dnia 20 lutego 2002 r., I SA/Ka 1713/00: „Oznaczenie sponsora na tle sponsorowanego wydarzenia, np. na koszulkach zawodników, bandach, ustawienie logo firmy za bramką,

ma charakter usług reklamowych";

- pismo IS w Gdańsku z 26 października 2004 r., BI/005/0648/04: „Jeśli na skutek poniesienia wydatków na wsparcie finansowe klubu (zakup koszulek, obuwia sportowego) informacje o sponsorze docierają do szerokiego kręgu osób w postaci banerów reklamowych, logo na koszulkach itp., poniesione na ten cel wydatki traktować należy jako dotyczące zakupu usług reklamowych (...), które podatnik może zaliczyć w całości w ciężar kosztów uzyskania przychodów”;

- wyjaśnienie Pierwszego Urzędu Skarbowego w Katowicach, który w piśmie z dnia 18 marca 2004 r., PPXII/005-169/03 stwierdza: „sponsorowanie kierowcy rajdowego w zamian za reklamowanie sponsora na rajdach samochodowych poprzez umieszczanie znaków firmowych, wzmianek o działalności firmy, można zaliczyć do reklamy”;

- pismo Urzędu Skarbowego w Elblągu z dnia 25 marca 2004 r., PD2/415-16/04: „opłaty za eksponowanie logo firmy na każdych zawodach w kraju i za granicą (jak również na seminariach, obozach, zgrupowaniach i szkoleniach) oraz umieszczenie logo i nazwy firmy na ubiorach sportowych zawodników i na aucie sponsorowanego można zaliczyć do wydatków poniesionych w celu uzyskania przychodu”.

Jeżeli świadczymy usługę sponsorską, powinniśmy sobie zdawać sprawę z tego, że jest to też usługa reklamowa, na co zwrócił uwagę NSA w Warszawie z wyroku z dnia 16 stycznia 2003 r., (III SA 1602/01). Wymaga ono więc wystawienia faktury na rzecz świadczącego (jeżeli wystawiający jest podatnikiem VAT).

11. Wydatki marketingowe oraz prawo do odliczania VAT z tytułu ich dokonania

W zakresie, w jakim nabywane towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. Jednakże art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) - dalej u.p.t.u., zawiera ograniczenie prawa do odliczenia, które mogą dotyczyć wydatków marketingowych.

12. Odliczenie VAT a niezaliczenie wydatków do kosztów podatkowych

Od dnia 1 grudnia 2008 r. nie obowiązuje już przepis zakazujący odliczania VAT – w przypadku gdy wydatek nie stanowi kosztów uzyskania przychodów. W związku z tym zadane jest pytanie czy pomimo tego, że wydatki reprezentacyjne nie są kosztami uzyskania przychodów przysługuje nam prawo do odliczania VAT. Jeżeli tylko te wydatki dotyczą opodatkowanych dostaw towarów (usług) VAT naliczony można odliczyć. Kiedy wydatek reprezentacyjny będzie dotyczył czynności opodatkowanych? Wtedy gdy prześlemy zakupione towary naszym kontrahentom, nawet jeżeli podmioty te nie dokonują u nas zakupu innych towarów (usług).

Inne ograniczenie prawa do odliczenia zawiera art. 88 ust. 1 pkt 4 u.p.t.u. Dotyczy on usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkami nieistotnymi dla usług marketingowych.

Jeżeli promocja zorganizowana przez podatnika wiąże się z zakupem przez niego usług noclegowych bądź gastronomicznych, to VAT zawarty w tych usługach nie stanowi podatku naliczonego. Chodzi tutaj wyłącznie o usługi gastronomiczne, a nie o zakupy towarów, z których podatnik przygotowuje posiłek. W tym drugim bowiem przypadku zachowuje on prawo do odliczenia.

13. VAT od reprezentacji a koszt uzyskania przychodów

Wydatki reprezentacyjne nie są kosztem podatkowym. A co z VAT od takich wydatków? Wydatki te zostały poniesione w celu uzyskania przychodów. Otóż VAT od tych wydatków jest kosztem. Potwierdza to IS w Warszawie w interpretacji z dnia 14 maja 2008 r. (IP-PB3-423-302/08-2/ECH) „gdzie organ podatkowy zwrócił m.in. uwagę na fakt, iż od zasady nie uznawania VAT za koszt uzyskania przychodów przewidziane zostały wyjątki. Na mocy art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. a u.p.t.u. kosztem jest bowiem podatek naliczony w tej części, w której z zgodnie z przepisami ustawy o VAT podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług. Jeżeli oczywiście naliczony VAT nie powiększa wartości środka trwałego lub wartości niematerialnej prawnej. Decydujące znaczenie będzie miał cel poniesienia wydatku. Jeżeli wydatki dotyczą reprezentacji, to są - co do zasady - ponoszone w celu uzyskania przychodu na podstawie art. 16 ust. 1 u.p.t.u. Z tego wniosek, że podatek naliczony w tej części, w której wnioskodawcy nie przysługuje odliczenie przy wydatkach na reprezentację, jest kosztem

podatkowym".

14. Zalecenia optymalizacyjne

Istota działań optymalizacyjnych w tym zakresie powinna polegać na umiejętnym zdefiniowaniu celu przedsiębiorcy prowadzącego działania marketingowe. Jest to szczególnie istotne wówczas, gdy te same czynności – ze względu na cel ich wykonania mogą otrzymać inną kwalifikację prawną podatkową.

Jeżeli będziemy rozdawać cukierki produkowane przez przedsiębiorstwo, możemy to uznać za ich promocję, albo za wydatek reprezentacyjny - w ramach podkreślenia wyjątkowości firmy. W pierwszym przypadku wydatek będzie kosztem w całości, a w drugim jako wydatek reprezentacyjny kosztem nie będzie w ogóle.

Jeżeli zorganizujemy szkolenie dla dystrybutorów, na którym omawiamy nasze produkty – wydatek na ten cel będzie kosztem w całości. Jeżeli natomiast będzie to spotkanie, na którym poinformujemy o działalności charytatywnej prowadzonej przez przedsiębiorstwo, po czym uczestnicy szkolenia otrzymają po butelce wina bez logo firmy – można uznać, że mamy do czynienia z reprezentacją.

Pióro z logo firmy i jej adresem, wręczone kontrahentom nie jest reprezentacją. To samo pióro, ale bez elementów informacyjnych (reklamowych) może zostać uznane za wydatek reprezentacyjny.

Należy zauważyć, że to samo przedsięwzięcie może powodować, iż część wydatków na jego zorganizowanie będzie uznane za koszt, a część kosztem uzyskania przychodów nie będzie. Przykładowo: na imprezę integracyjną dla pracowników zostały zaproszone inne osoby (członkowie rady nadzorczej). Ze względu na postanowienia art. 16 ust. 1 pkt 38a u.p.d.o.p tych wydatków na rzecz członków rady nie można uznać za koszt. Jeżeli więc w imprezie uczestniczyło 100 osób, w tym pięciu członków rady nadzorczej, 5% wydatków na zorganizowanie tej imprezy nie będzie kosztem uzyskania przychodów.

Niniejsze potwierdziła Izba Skarbowa w Opolu w interpretacji z dnia 19 sierpnia 2006 r., PDI/4270-0006/06/PK, w której czytamy, że: „Wydatki na imprezę dla pracowników (zakup artykułów spożywczych, wynajem pomieszczenia i opłata za konsumpcję w lokalu) można zaliczyć do kosztów. Spółka nie może natomiast odliczyć wydatków w części dotyczącej członków rady nadzorczej”.

Wiele problemów przysparza kwalifikacja wydatków na zakup alkoholu. Kwestionowany jest związek kosztów tego rodzaju z przychodem (np. w wyroku NSA z dnia 21 listopada 1997 r., I SA/Gd 359/96). Wskazywana jest często w tym zakresie ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i zapobieganiu alkoholizmowi (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 70, poz. 473 z późn. zm.) - dalej u.w.t.z.a. Zakazuje ona m.in. podawania i spożywania alkoholu w zakładzie pracy (art. 14 ust. 1 pkt 2 u.w.t.z.a.). Przyjmując nawet bardziej liberalne poglądy (jak chociażby zasygnalizowane w wyroku NSA z dnia 20 maja 1998 r., SA/Sz 2302/97) wydatek na zakup alkoholu mógłby być uznany co najwyżej za koszt reprezentacji (a więc od dnia 1 stycznia 2007 r. nie jest on kosztem uzyskania przychodów).

Możliwość uznania wydatku na zakup (produkcję) alkoholu za koszt istnieje wówczas, gdy jest wydatkiem o charakterze reklamowym. Pomimo generalnego zakazu reklamy alkoholu ustawa o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi w art. 13¹ ust. 9 u.w.t.z.a. dopuszcza np. reklamę i promocję napojów alkoholowych wewnątrz hurtowni. Zakup przez przedsiębiorstwo alkoholu, którym handluje, w celu wyeksponowania go w hurtowni – daje możliwość uznania tego wydatku za koszt. Prawidłowe zdefiniowanie celu wydatku pozwala podatnikom skutecznie bronić go jako kosztu uzyskania przychodu.

Jeżeli właściciel sklepu czy też fitness klubu dokona zakupu kawy, herbaty i ciasteczek dla klientów – wydatek ten ma charakter reprezentacyjny i w konsekwencji nie jest kosztem. Pewnym pomysłem jest traktowanie świadczonej usługi jako powiązanej z elementami konsumpcji. Jeżeli kosmetyczka w ramach zabiegu poda herbatę (o właściwościach oczyszczających) i taka informacja znajduje się przy opisie usługi, można bronić tezy, że napój ten jest częścią świadczonej usługi. Nie ma on charakteru reprezentacyjnego. Wydatki na zakup powinny być więc uznane za koszt uzyskania przychodu.

Jeżeli klienci mogą częstować się cukierkami wystawionymi w sklepie, a cukierki te owinięte są w papierki z logo tego sklepu – można bronić tezy, że wydatki na ich zakup są kosztami reklamy. Właścicielowi sklepu chodzi bowiem o zwiększenie sprzedaży tych cukierków, a nie o budowanie dobrego wizerunku swojej firmy. Wówczas również mamy do czynienia z reklamą, a wydatki na ten cel powinny być uznane za koszt – w całości.

Podobne dylematy można mieć przy prezentach wręczanych kontrahentom. Jeżeli otrzymujący i przekazujący uważają, że prezent ma charakter reklamowy wówczas koszt jego zakup (produkcji) będzie wydatkiem pomniejszającym dochód. Przekonanie o reklamowym charakterze produktu może wynikać np.

z informacji o towarze (usłudze) przekazującego prezent, które znajdują się na prezencie – spełniającym funkcję nośnika reklamy. Informacje te powinny zajmować znaczącą część nośnika. Jeżeli natomiast podatnik przekazuje np. pióro o wartości 2000 zł, z logo umieszczonym pod skuwką (a więc w zasadzie niewidoczne) wówczas należy uznać, że nabywca nie tyle został zainteresowany firmą, która go obdarowała, co samym produktem (piórem). W takiej sytuacji trudno bronić tezy, że wydatek na zakup tego pióra był dla przekazującego kosztem uzyskania przychodów.

71760

Dz.U.2012.361: art. 23 ust. 1 pkt 23

Dz.U.2011.74.397: art. 16 ust. 1 pkt 28