



Warszawa, dnia 25 listopada 2013 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

DD6/033/127/SOH/2013/RD-120521

Dyrektorzy Izb Skarbowych
Dyrektorzy Urzędów Kontroli
Skarbowej

wszyscy

W celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych, przedstawiam wyjaśnienia w zakresie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów ponoszonych przez podatników wydatków na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów podawanych podczas spotkań z kontrahentami, inwestorami, wykonawcami, etc., w świetle brzmienia art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm.) „dalej: updog” oraz art. 23 ust. 1 pkt 23 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.) „dalej: updogf”.

Zgodnie z obowiązującymi od 2007 r. regulacjami zawartymi w art. 16 ust. 1 pkt 28 updog oraz art. 23 ust. 1 pkt 23 updogf za koszty uzyskania przychodów nie uważa się kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Powyższe regulacje zastąpiły obowiązujące do końca 2006 r. przepisy dotyczące limitowania kosztów reprezentacji i reklamy niepublicznej, zgodnie z którymi nie były uważane za koszty uzyskania przychodów koszty reprezentacji i reklamy w części przekraczającej 0,25% przychodów, chyba że reklama prowadzona była w środkach masowego przekazu lub publicznie w inny sposób.

Konsekwencją zmiany regulacji dotyczących reprezentacji i reklamy, wprowadzonej od 2007 r., jest uznanie wszystkich wydatków na reklamę (prowadzoną w sposób publiczny lub niepubliczny) za koszty uzyskania przychodów oraz wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów wydatków na reprezentację, do których w szczególności zostały zaliczone wydatki poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Po wprowadzeniu od 2007 r. omówionych wyżej zmian w ustawach podatkowych, w związku z brakiem legalnej definicji pojęcia „reprezentacja”, organy podatkowe podejmowały próby nadania właściwego sensu terminowi „reprezentacja” w odniesieniu do konkretnych sytuacji występujących w praktyce gospodarczej. Jako, że wykładnia przepisów art. 16 ust. 1 pkt 28 updog oraz art. 23 ust. 1 pkt 23 updogf dokonywana przez organy podatkowe nie zawsze zyskiwała akceptację podatników wiele spraw dotyczących omawianej tematyki przekazywanych było do oceny sądom administracyjnym. Analiza tego orzecznictwa



wskazuje na występowanie poważnych wątpliwości, co do wykładni normy wynikającej z ww. przepisów ustaw o podatkach dochodowych. Skutkiem tego stanu rzeczy przy rozstrzyganiu przez sądy administracyjne sporów podatników z organami podatkowymi było wydawanie odmiennych wyroków w takich samych lub zbliżonych stanach faktycznych. Stan ten zrodził zagrożenie naruszenia konstytucyjnej zasady równości podmiotów (podatników) wobec prawa.

Przejawem występujących różnic w zakresie definiowania terminu „reprezentacja” są wydane przez sądy administracyjne rozbieżne orzeczenia, które w przeważającej liczbie uznawały koszty zakupu usług gastronomicznych, posiłków, napojów podawanych i świadczonych w trakcie spotkań z kontrahentami, bez względu na miejsce ich zakupu, za koszty reprezentacji niestanowiące kosztów uzyskania przychodów (por. wyroki NSA z dnia 29 czerwca 2012 r., sygn. akt FSK 2571/10 i II FSK 2572/10, z dnia 24 maja 2012 r. sygn. akt II FSK 2341/10, z dnia 27 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 1978/10, z dnia 5 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 2101/10).

Sądy administracyjne w swoich orzeczeniach wyrażały także pogląd, że skoro ustawodawca nie zdefiniował w sposób jednoznaczny pojęcia reprezentacji, należy posiłkować się definicją słownikową, iż reprezentacja to „okazałość”, „wystawność”, „wytworność” (por. wyroki z dnia 25 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2200/10 i z dnia 27 września 2012 r., sygn. akt II FSK 392/11).

W innych orzeczeniach sądy administracyjne uznawały, że termin „reprezentacja” oznacza „przedstawicielstwo”, a nie „wystawność”, „okazałość”, „wytworność” (por. wyrok z dnia 25 stycznia 2012 r. sygn. akt II FSK 1445/10 i z dnia 29 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2571/10 i II FSK 2572/10).

Odnotowano również orzeczenia sądów administracyjnych uznające wydatki na poczęstunki, zakup żywności i napojów, korzystanie z usług gastronomicznych za niestanowiące kosztów reprezentacji w przypadku poniesienia na zwyczajowo podawane posiłki (poczęstunki) (por. wyrok z dnia 25 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2200/10, z dnia 27 września 2012 r., sygn. akt II FSK 392/11).

Występujące rozbieżności w orzeczeniach sądów administracyjnych w zakresie kosztów reprezentacji wykluczonych z kosztów uzyskania przychodów znalazły swoje podsumowanie w wydanym, w składzie siedmiu sędziów, wyroku NSA z dnia 17 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 702/11. Jakkolwiek NSA w wyroku tym podkreślił potrzebę indywidualnej oceny stanu faktycznego konkretnej sprawy dotyczącej kwalifikowania kosztów (wydatków) jako kosztów reprezentacji analiza tego orzeczenia pozwala na wysunięcie poniżej wskazanych tez o charakterze ogólnym, które powinny być pomocne przy wykładni przepisów art. 16 ust. 1 pkt 28 updog i art. 23 ust. 1 pkt 23 updog. Z wyroku tego wynika zatem, iż:

1. Wymienienie w przepisach podatkowych jako przykładowych kosztów reprezentacji wydatków na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych, nie oznacza, iż wydatki tego rodzaju zawsze muszą zostać wyłączone z kosztów uzyskania przychodów. Kwalifikacja każdego przypadku powinna być odrębna, pod kątem warunków i okoliczności uzasadniających poniesienie takich wydatków.
2. Dla kwalifikacji danych wydatków jako wydatków na reprezentację wykluczonych z kosztów uzyskania przychodów nie jest istotne miejsce podawania poczęstunków, świadczenia usług gastronomicznych etc, tj. nie bierze się pod uwagę tego, czy

poczęstunki odbywają się w siedzibie firmy, czy też poza nią. Dla oceny takich wydatków nie są także istotne takie cechy jak wystawność, wytworność, okazałość poczęstunków. Nie ma bowiem możliwości skonstruowania miernika dla określenia poziomu wystawności, wytworności, okazałości czy przepychu jednakowego dla wszystkich podmiotów gospodarczych.

3. Za wydatki na zakup żywności, napojów i usług gastronomicznych, wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 28 updog i art. 23 ust. 1 pkt 23 updog należy uznać te, których wyłącznym bądź dominującym celem jest stworzenie pewnego wizerunku podatnika, stworzenie dobrego obrazu jego firmy, czy działalności, wykreowanie pozytywnych relacji z uczestnikami takich spotkań.
4. Każda sprawa powinna być przedmiotem odrębnej oceny pod kątem okoliczności w jakich doszło do poniesienia omawianych wydatków. Poniesione wydatki na zakup żywności, napojów i usług gastronomicznych powinny spełniać wymogi przepisów art. 15 ust. 1 updog lub art. 22 ust. 1 updog, czyli być poniesionymi w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Nie pozostają zatem w jakimkolwiek związku z przychodami podatnika wydatki np. na „obiady dla rodziny”, „fundowane przyjęcia dla znajomych”, „na usługi rozrywkowe”. Tego rodzaju, przykładowo podane wydatki, nie mieszczące się w kategorii kosztów uzyskania przychodów, nie mogą być w ogóle rozważane w kontekście wyłączeń z art. 16 ust. 1 pkt 28 updog i art. 23 ust. 1 pkt 23 updog.

Reasumując, należy stwierdzić, że analiza też wyroku NSA z dnia 17 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 702/11 prowadzi do wniosku, iż nie podlegają wykluczeniu z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 28 updog i art. 23 ust. 1 pkt 23 updog ponoszone przez podatników wydatki na drobne poczęstunki (np. ciastka, paluszki, kanapki), napoje (np. kawa, herbata, woda mineralna, soki), a także posiłki (np. obiady, lunchy), niezależnie od miejsca ich podawania (w siedzibie podatnika, czy też poza nią), podawane podczas prowadzenia rozmów z kontrahentami, inwestorami, wykonawcami etc. dotyczących zakresu prowadzonej przez podatników działalności gospodarczej.

Z upoważnienia Ministra Finansów
PODSEKRETARZ STANU
Maciej Grabowski

