

II FSK 2469/20 - Wyrok

Data orzeczenia	2023-04-12
Data wpływu	2020-11-04
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny
Sędziowie	Agnieszka Olesińska Aleksandra Wrzesińska- Nowacka /przewodniczący/ Tomasz Kolanowski /sprawozdawca/
Symbol z opisem	6113 Podatek dochodowy od osób prawnych 6560
Hasła tematyczne	Podatek dochodowy od osób prawnych Interpretacje podatkowe
Sygn. powiązane	III SA/Wa 1705/19
Skarżony organ	Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Treść wyniku	Oddalono skargę kasacyjną
Powołane przepisy	Dz.U. 2014 nr 0 poz 851; art. 15 ust. 1, art. 16 ust. 1 pkt 28; Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych - tekst jednolity

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący - Sędzia NSA Aleksandra Wrzesińska-Nowacka, Sędzia NSA Tomasz Kolanowski (spr.), Sędzia WSA (del.) Agnieszka Olesińska, Protokolant Konrad Kapiński, po rozpoznaniu w dniu 12 kwietnia 2023 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej C. sp. z o.o. z siedzibą w W. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 czerwca 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 1705/19 w sprawie ze skargi C. sp. z o.o. z siedzibą w W. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 maja 2019 r., nr IPPB5/4510-666/15-4/S/JC w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych 1. oddala skargę kasacyjną, 2. zasądza od C. sp. z o.o. z siedzibą w W. na rzecz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej kwotę 480 (słownie: czterysta osiemdziesiąt) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie

Przedmiotem skargi kasacyjnej jest wyrok Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie z dnia 26 czerwca 2019 r. sygn. akt III SA/Wa 1705/19, którym Sąd oddalił skargę C. sp. z o.o. w W. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 maja 2019 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych. Wyrok jest dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (na stronie www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

Skarżąca zaskarżyła wyrok w całości, zarzucając mu naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.:

1. art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 851 ze zm., dalej jako: "u.p.d.o.p.") poprzez jego błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że przepis ten wymaga, aby poniesienie wydatku gwarantowało w sposób pewny uzyskanie przychodu, co w konsekwencji skutkowało uznaniem, iż wydatki na zakup alkoholu opisane przez Spółkę w stanie faktycznym wniosku z dnia 30 lipca 2015 r. o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego nie mogą stanowić dla niej kosztów uzyskania przychodów;

2. art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie polegające na uznaniu, że w przedmiotowej sprawie wydatki ponoszone przez Skarżącą na zakup alkoholu nie mogą stanowić dla niej kosztów uzyskania przychodów, gdyż mają one służyć poprawie wizerunku Skarżącej oraz budowaniu relacji z klientami i jako takie należy zaliczyć je do

kosztów reprezentacji mimo iż stanowią one koszt ogólny świadczonych przez Skarżącą usług.

Skarżąca zarzuciła ponadto naruszenia przepisów postępowania w stopniu mającym istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1. art. 153 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 poz. 2325 ze zm., dalej jako: "p.p.s.a.") poprzez niezastosowanie się przez WSA w Warszawie do oceny prawnej wyrażonej w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 stycznia 2019 r. (sygn. akt II FSK 3524/16), co w konsekwencji doprowadziło do błędnego uznania przez Sąd, że wydatki na zakup alkoholu posiadają znamiona kosztów reprezentacji, a zatem wydatki nie stanowią one dla Skarżącej kosztów uzyskania przychodów;

2. art. 141 § 4 p.p.s.a. w zw. z art. 121 § 1 w zw. z art. 14h ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa ((Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm., dalej jako: o.p.) poprzez wykroczenie poza ramy stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o Interpretację, a także niedostateczne uzasadnienie stanowiska przez Sąd oraz art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a. poprzez oddalenie skargi mimo naruszenia przez organy podatkowe art. 121 § 1 w zw. z art. 14h o.p. w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Mając na uwadze powyższe zarzuty Skarżąca wniosła o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i rozpoznanie skargi Skarżącej, a także zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych; ewentualnie uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez WSA w Warszawie, a także zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną organ wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej w całości, zasądzenie od strony skarżącej na rzecz organu kosztów postępowania wraz z kosztami zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Skarga kasacyjna jest niezasadna.

Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, bierze jednak z urzędu nieważność postępowania. Rozpatrując sprawę na rozprawie, Sąd nie stwierdził żadnej z przesłanek nieważności postępowania wymienionych w art. 183 § 2 p.p.s.a. Stosownie zaś do art. 193 zd. drugie p.p.s.a. wyrok oddalający skargę kasacyjną zawiera ocenę jej zarzutów, stąd też wyłącznie do tej oceny Sąd ograniczy dalsze rozważania.

Naczelny Sąd Administracyjny w pierwszej kolejności odniesie się do zarzutów naruszenia przepisów postępowania. Skarżąca w ramach tej podstawy skargi kasacyjnej wskazuje na niezastosowanie się do oceny prawnej wyrażonej w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 stycznia 2019 r. sygn. akt II FSK 3524/16 (naruszenie art. 153 p.p.s.a.) oraz wadliwość uzasadnienia wyroku przejawiająca się wyjściem poza ramy stanu faktycznego wniosku o interpretację (art. 141 § 4 p.p.s.a.).

Ustosunkowując się do pierwszego z nich należy przypomnieć, że w cytowanym wyroku NSA stwierdził, że w przedmiotowej sprawie "a priori nie można zaprzeczyć, że sporne wydatki miały na celu osiągnięcie przychodu, nie można też przedwcześnie oceniać, że ich jednym (głównym) celem jest stworzenie określonego wizerunku firmy, w szczególności, że strona

stanowczo twierdzi, iż tego rodzaju wydatki są standardem w prowadzonej działalności gospodarczej. Stanowisko Sądu pierwszej instancji nie jest więc wystarczająco uzasadnione, w tym kontekście skarga kasacyjna zasługiwała na uwzględnienie. Niewątpliwego uzasadnienia prawidłowego rozstrzygnięcia przedstawionego zagadnienia możliwości zastosowania w sprawie odpowiednich regulacji materialnego prawa podatkowego może dać wezwanie strony – przez podatkowy organ interpretacyjny – do precyzyjnego przedstawienia stanu faktycznego odnośnie przedmiotu spornych w ocenie wydatków, to jest – na przykład – czy określony w sprawie poczęstunek może rzeczywiście i bez oczywistego naruszenia zasad współżycia społecznego skłaniać grających do zaniechania opuszczenia kasyna i kontynuowania gry, dającej temuż kasynu przychody; właściwe sformułowanie tych pytań należy zasadniczo do organu, który po niniejszym uchyleniu zaskarżonego wyroku oraz interpretacji stanie się ponownie gospodarzem sporu interpretacyjnego."

NSA zasugerował zatem wezwanie strony do uszczegółowienia stanu faktycznego i dokonania ponownej jego oceny, w tym w kontekście przesłanki "oczywistego naruszenia zasad współżycia społecznego".

Przypomnieć należy, że pierwotnie organ uznał stanowisko Skarżącej co do możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na poczęstunek wydawany wybranym klientom spółki w celu zachęcenia ich do dalszego pobytu (pozostania) w kasynach za nieprawidłowe. W wyniku ponownego rozpatrzenia sprawy - po uwzględnieniu wyroku NSA – organ uznał stanowisko wnioskodawcy w zakresie wydatków na alkohol za nieprawidłowe i prawidłowe co do pozostałych wydatków.

Naczelny Sąd Administracyjny podziela ocenę zaprezentowaną w zaskarżonym wyroku o zastosowaniu się przez organ do zaleceń z cytowanego wyroku o sygn. akt II FSK 3524/16. Wezwał bowiem Skarżącą do odpowiedzi na 4 pytania, a udzielone odpowiedzi potwierdziły jego zdaniem, że zasadniczym celem poczęstunku w postaci alkoholu jest budowanie wizerunku Spółki dbającej o swoich najlepszych klientów. Organ wyjaśnił przy tym powody, dla których nie jest możliwe zaliczenie wydatków na bezpłatnie serwowany alkohol klientom do kosztów uzyskania przychodów. Tym samym zarzut naruszenia art. 153 p.p.s.a. jest niezasadny.

Naczelny Sąd Administracyjny nie podziela również argumentacji Skarżącej o tym, że uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie spełnia przesłanek z art. 141 § 4 p.p.s.a., gdyż Sąd nie rozważył czy stan faktyczny pozwalał na dokonanie prawidłowej, uzasadnionej faktycznie i prawnie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego oraz czy podatkowy organ interpretacyjny nie powinien wezwać Spółki do sprecyzowania wniosku poprzez podanie odpowiednich danych.

Skarżąca pomija jednak to, że organ wzywał ją do uzupełnienia wniosku, co uczyniła w ponownie przeprowadzonym postępowaniu interpretacyjnym. Ponadto zaskarżony wyrok zawiera wszystkie elementy wskazane w art. 141 § 4 p.p.s.a. Zarzut naruszenia cytowanego przepisu jest zatem niezasadny.

W związku z powyższą argumentacją zarzuty naruszenia przepisów postępowania uznać należało za bezzasadne.

W istocie spór w sprawie dotyczy interpretacji przepisów prawa materialnego i jego zastosowania w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku o interpretację, (oraz jego uzupełnieniu).

Zgodnie z art. 15 ust. 1 zd. pierwsze u.p.d.o.p. kosztami uzyskania przychodów są koszty

poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1.

Z kolei art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. stanowi, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

W orzecznictwie sądowym prezentowany jest pogląd, że zakresem przepisu art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. objęte są wydatki, które mają na celu stworzenie pozytywnego obrazu działalności gospodarczej podatnika jako całości, pozytywnego obrazu jego przedsiębiorstwa i stworzenie u kontrahentów podatnika ogólnego pozytywnego odbioru podatnika i jego działalności gospodarczej. Reprezentacja to przede wszystkim każde działanie skierowane do istniejących lub potencjalnych kontrahentów podatnika lub osoby trzeciej w celu stworzenia oczekiwanego wizerunku podatnika dla potrzeb ułatwienia zawarcia umowy lub stworzenia korzystnych warunków jej zawarcia. Wydatki na reprezentację to koszty, jakie ponosi podatnik w celu wykreowania swojego pozytywnego wizerunku, uwypuklenie swojej zasobności, profesjonalizmu (zob. powołane w zaskarżonym wyroku piśmiennictwo i orzecznictwo). Nie są wydatkami na reprezentację wydatki związane z działaniami, które mają na celu dostarczenie informacji o produktach lub towarach oferowanych przez podatnika do sprzedaży, gdyż wydatki te są nakierowane na zainteresowanie potencjalnych klientów konkretnymi przedmiotami znajdującymi się w ofercie handlowej podatnika a nie na stworzenie ogólnego pozytywnego wizerunku działalności podatnika i jego firmy (por. wyrok NSA z 3 czerwca 2022 r., II FSK 2511/19).

Odnosząc powyższe do stanu faktycznego sprawy Sąd pierwszej instancji prawidłowo ocenił, że wydatki na alkohol, serwowany bezpłatnie wybranym graczom kasyn, którzy generują dla kasyna największe obroty, mogą zostać uznane za ponoszone wyłącznie, lub głównie w celu poprawy wizerunku kasyna. Celem, który uzasadnia takie działanie, jest także zapewnienie najlepszym klientom takich warunków, które sprawią, że będą spędzać w nim więcej czasu i będą do niego wracać.

Jak zauważył Sąd pierwszej instancji taki jest cel wydatków reprezentacyjnych, które to w odniesieniu do ponoszonych na napoje alkoholowe, zostały wolą ustawodawcy wyłączone z kosztów uzyskania przychodów. Ustawodawca nieprzypadkowo wymienia wprost napoje alkoholowe w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. W tym kontekście oraz odnosząc się do zaleceń sformułowanych w wyroku NSA z dnia 8 stycznia 2019 r. sygn. akt II FSK 3524/16, Sąd pierwszej instancji miał obowiązek ocenić wpływ bezpłatnego serwowania alkoholu wybranym klientom na przychody Spółki. Nie wymaga uzasadnienia to, że po spożyciu alkoholu dany klient będzie skłonny "przegrać więcej", przy innym profilu działalności być może – "wydać więcej". Zrealizowany w ten sposób skutek w postaci doprowadzenia do zawarcia większej liczby zakładów nie oznacza jednak, że serwowanie alkoholu wybranym klientom nie spełnia celu reprezentacyjnego. Sąd pierwszej instancji prawidłowo zatem uznał, że darmowy poczęstunek alkoholowy w opisanym stanie faktycznym nie stanowi kosztu uzyskania przychodów.

NSA w tej sytuacji jedynie ogólnie odniesie się do zasygnalizowanej w zaskarżonym wyroku problematyki związanej z wpływem spożycia alkoholu na racjonalność podejmowanych przez klientów kasyna decyzji, w tym tych dotyczących rozporządzania swoim majątkiem. Stwierdza, że na akceptację zasługuje wniosek Sądu pierwszej instancji, że podawanie bezpłatnie alkoholu w celu uzyskania przychodu z gier w kasynie w oczywisty sposób kłóci się z zasadami współżycia społecznego. Przyjmując, że jak twierdzi Skarżąca, brak jest tego rodzaju intencji, a postępowanie to zmierza do "zatrzymania" klienta w kasynie, to jak podkreślono powyżej wydatki na ten cel, jako reprezentacyjne są wyłączone mocą art. 16 ust.

1 pkt 28 u.p.d.o.p. z kosztów uzyskania przychodów.

Zarzuty naruszenia przez Sąd pierwszej instancji przepisów prawa materialnego są zatem również niezasadne.

Biorąc powyższe pod uwagę Naczelny Sąd administracyjny na podstawie art. 184 p.p.s.a. oddalił skargę kasacyjną. O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono zgodnie z art. 204 pkt 1 p.p.s.a.