

II FSK 702/11 - Wyrok

Data orzeczenia	2013-06-17
Data wpływu	2011-03-15
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny
Sędziowie	Bartosz Wojciechowski Grzegorz Krzymień Jacek Brolik Jan Rudowski /sprawozdawca/ Jerzy Płusa Marek Zirk-Sadowski /przewodniczący/ Sławomir Presnarowicz
Symbol z opisem	6113 Podatek dochodowy od osób prawnych 6560
Hasła tematyczne	Podatek dochodowy od osób prawnych
Sygn. powiązane	I SA/GI 648/10
Skarżony organ	Minister Finansów
Treść wyniku	uchylono zaskarżony wyrok i interpretację indywidualną
Powołane przepisy	Dz.U. 2011 nr 74 poz 397; art. 9 ust. 1, 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
Publikacja w u.z.o.	ONSAiWSA z 2014 r. nr.4 poz.60

Tezy

Tylko wydatki na zakup tych usług gastronomicznych stanowiących koszty uzyskania przychodu zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 20 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.), których jedynym (głównym) celem jest tworzenie lub poprawa wizerunku firmy na zewnątrz podlegają wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów na zasadach określonych w art. 16 ust. 1 pkt 28 tej ustawy w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r.

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia NSA Marek Zirk-Sadowski, Sędzia NSA Jan Rudowski (sprawozdawca), Sędzia NSA Jerzy Płusa (współsprawozdawca), Sędzia NSA Grzegorz Krzymień, Sędzia NSA Jacek Brolik, Sędzia NSA Sławomir Presnarowicz, Sędzia WSA (del.) Bartosz Wojciechowski, , Protokolant Agata Han, po rozpoznaniu w dniu 17 czerwca 2013 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Przedsiębiorstwa [...] "T." sp. z o.o. z siedzibą w K. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 9 listopada 2010 r. sygn. akt I SA/GI 648/10 w sprawie ze skargi Przedsiębiorstwa [...] "T." sp. z o.o. z siedzibą w K. na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w K. działającego z upoważnienia Ministra Finansów z dnia 8 lutego 2010 nr [...] w przedmiocie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych 1) uchyla zaskarżony wyrok w całości; 2) uchyla interpretację Ministra Finansów z dnia 8 lutego 2010r. nr [...]; 3) zasądza od Ministra Finansów (organ upoważniony Dyrektor Izby Skarbowej w K.) na rzecz Przedsiębiorstwa [...] "T." sp. z o.o. z siedzibą w K. kwotę 820 (słownie: osiemset dwadzieścia) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Uzasadnienie

Wyrokiem z dnia 9 listopada 2010 r. sygn. akt I SA/GI 648/10 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach oddalił skargę T. sp. z o.o. (zwanej dalej spółką) na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w K. działającego z upoważnienia Ministra Finansów z dnia 8 lutego 2010r. w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych

Z przyjętego przez sąd pierwszej instancji stanu faktycznego wynika, że w dniu 2 listopada

2009 r. wpłynął wniosek spółki o udzielenie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków ponoszonych w związku z organizacją spotkań z kontrahentami w siedzibie spółki i poza nią.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny: spółka prowadzi działalność handlową w zakresie produkcji tworzyw sztucznych, w tym export i import. Wiąże się z tym konieczność przeprowadzania spotkań o charakterze biznesowym, w trakcie których prowadzone są negocjacje handlowe, warunki rzeczowe i finansowe dostaw i zakupów, indywidualne warunki i udogodnienia tych transakcji itp. Spotkania te dotyczą zarówno kontrahentów krajowych jak i zagranicznych. Niejednokrotnie spotkania te przeciągają się w czasie, trwając nawet kilka godzin. Spotkania takie w przypadku, gdy należą do wielogodzinnych, przeprowadzane są często poza siedzibą wnioskodawcy, np. w lokalach gastronomicznych lub restauracji. Do dobrych obyczajów handlowych i praktyk należy podjęcie zaproszonego kontrahenta (kontrahentów) obiadem lub innym posiłkiem na koszt zapraszającego, np. wnioskodawcy. Spotkania w restauracji (lub innym lokalu gastronomicznym) nie mają charakteru wytwornego obiadu (kolacji lub lunchu), czy specjalnie zorganizowanej imprezy. Ich celem jest omówienie bieżących spraw biznesowych, a nie chęć okazania przepychu, wytworności itp. Posiłki zamawiane są z obowiązującego menu. Wydatki na obiad (inny posiłek) z kontrahentem są dokumentowane fakturami VAT (rachunkami, w przypadku gdy dany lokal nie ma statusu podatnika VAT). Jeżeli chodzi o spotkania lub ich część, odbywające się w siedzibie wnioskodawcy, to wówczas kontrahenci są częstowani drobnym poczęstunkiem oraz napojami (kawa, herbata).

W związku z przytoczonym wyżej stanem faktycznym zadano następujące pytania: "Czy wydatki ponoszone na obiad (kolację, lunch) z kontrahentami ponoszone na spotkaniu odbywanym w celach biznesowych, a nie w celu okazania przepychu (wytworności itp.) stanowią koszty uzyskania przychodu przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych?"

Czy wydatki na drobny poczęstunek oraz napoje (kawa, herbata) dla kontrahentów w siedzibie firmy są kosztami uzyskania przychodu przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych?"

Przedstawiając własne stanowisko w sprawie spółka odwołała się do art. 15 ust.1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm. – dalej w skrócie: u.p.d.o.p.) wskazane wydatki spełniają kryteria przesłanki pozytywnej zaliczenia ich do kosztów uzyskania przychodu w ustalaniu podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Równocześnie wydatki te nie mogły zostać zaliczone do kosztów reprezentacji, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 tej ustawy. Kierując się słownikowym znaczeniem pojęcia "reprezentacja" stwierdzono, że wydatki na obiady (kolacje, lunche) oraz poczęstunek w siedzibie firmy nie mają na celu okazałości ani wystawności w ocenie kontrahenta, lecz służą jedynie celom biznesowym.

W dniu 8 lutego 2010r. Dyrektor Izby Skarbowej w K. działając z upoważnienia Ministra Finansów wydał interpretację, w której uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe. W jego ocenie art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. daje podatnikowi możliwość odliczenia dla celów podatkowych wszelkich kosztów (nie wymienionych w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p.), pod warunkiem, że wykaże bezpośredni lub pośredni związek z prowadzoną działalnością, a ich poniesienie ma lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu bądź zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów. Przytoczył słownikową definicję pojęcia "reprezentacja" i wyjaśnił, że zgodnie z przyjętym poglądem doktryny prawa podatkowego, za reprezentację uznaje się "występowanie w imieniu podatnika (firmy), wiążące się z okazałością, wytwornością, w celu wywołania jak

najlepszego wrażenia przy reprezentowaniu firmy. Reprezentacja to przede wszystkim działania polegające na kontaktach oficjalnych i handlowych z innymi podmiotami gospodarczymi, związane w szczególności z utrzymywaniem delegacji lub kontrahentów, uczestnictwem w przyjęciach związanych z pobytem tych podmiotów" (B. Brzeziński, M. Kalinowski, Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz, Warszawa 1997, s. 159). Minister Finansów zauważył, że podstawowym problemem jest rozstrzygnięcie, czy wydatki związane z zapraszaniem kontrahentów do restauracji ukierunkowane są na reprezentowanie firmy oraz budowanie jej prestiżu (reprezentacja), czy też mają na celu zachęcenie potencjalnych klientów do nawiązania bądź utrzymania kontaktów oraz nabywania oferowanych usług. W ocenie Ministra w rozpoznawanej sprawie mamy do czynienia z pierwszym z tych wyznaczników, gdyż pomimo tego, że w czasie spotkań z kontrahentami omawiane są różnorakie warunki współpracy, wątpliwości budzi miejsce takiego spotkania tj. restauracja. Spotkania biznesowe mogą być organizowane w każdym innym miejscu, zwłaszcza w siedzibach podmiotów gospodarczych.

Podsumowując stwierdzono, że stanowisko spółki przedstawione we wniosku w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków ponoszonych w związku z organizacją spotkań z kontrahentami w siedzibie Spółki jest prawidłowe. Natomiast w zakresie spotkań organizowanych poza jej siedzibą (np. w lokalach gastronomicznych lub restauracji) jest nieprawidłowe.

Po wyczerpaniu środków zaskarżenia, spółka w skardze do sądu administracyjnego zarzuciła naruszenie prawa materialnego przez niewłaściwe zastosowanie art. 15 ust. 1 w związku z art. 16 ust. 1 pkt.28 u.p.d.o.p., przez przyjęcie, że nie mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów wydatki wskazane w złożonym wniosku o interpretację, jako wydatki na reprezentację. Na tej podstawie wnoszono o "zmianę indywidualnej interpretacji w sposób zgodny ze stanowiskiem Skarżącego zawartym we wniosku o pisemną interpretację". W motywach skargi powielono dotychczasową argumentację. Wskazano ponadto, że wykorzystanie lokali o charakterze zewnętrznym może sprzyjać poufności rozmów biznesowych. Wyjaśniono, że w przypadku przyjazdu wieloosobowej grupy kontrahenta zagranicznego spółka może nawet nie dysponować odpowiednimi warunkami lokalowymi do jej przyjęcia. Wskazane możliwe stany faktyczne są jedynie przykładami, gdyż tych stanów faktycznych determinujących przewagę miejsca zewnętrznego może być wiele. O nietrafności interpretacji dokonanej przez organ może świadczyć okoliczność spotkania biznesowego w siedzibie firmy przy wykorzystaniu obsługi cateringowej świadczonej przez restaurację. W dalszej kolejności pełnomocnik podniósł ponownie w tej sprawie, że Minister Finansów, mając na uwadze takie same stany faktyczne, wydał rozbieżne interpretacje indywidualne.

Odpowiadając na skargę organ interpretacyjny wniósł o jej oddalenie podtrzymując swoją dotychczasową argumentację. Odnosząc się do zgłoszonej przez spółkę na tym etapie postępowania argumentacji wyjaśniono, że możliwość skorzystania z posiłków czy napojów oferowanych w menu restauracji bez wątplenia ma na celu stworzenie oczekiwanego, pozytywnego wizerunku firmy, a tym samym lepsze postrzeganie przedsiębiorcy w stosunku do pozostałych podmiotów gospodarczych z danej branży. Zapraszając klienta lub potencjalnego klienta do restauracji pracownik spółki poświęca im swoją uwagę, traktuje w sposób wyjątkowy "goszcząc" w imieniu spółki. Nawet przysłowiowa kawa wypita podczas spotkania trwającego kwadrans wywołać może pozytywne skutki wizerunkowe na przyszłość. Nie chodzi bowiem o jednostkowy koszt poniesiony w związku z organizacją spotkań z kontrahentami w restauracji, ale o cel, jaki zostanie dzięki takim spotkaniom osiągnięty przez wnioskodawcę zarówno w przypadku nabycia drobnego poczęstunku, napojów, czy też zapłaty za posiłek. Wydatki te w sposób pośredni promują firmę.

Dodatkowo wyjaśniając zarzuty skargi odnoszące się do braku jednolitego stanowiska

organów w tego rodzaju sprawach stwierdzono, że interpretacje te zostały wydana w indywidualnych sprawach. Z tych względów konsekwencje prawne związane z ich wydaniem wiążą się tylko i wyłącznie z podmiotem, który wnioskuje o jej wydanie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach nie podzielił stanowiska spółki i na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm. – dalej w skrócie: p.p.s.a) skargę oddalił.

W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku sąd pierwszej instancji powołał treść art. 15 ust. 1 oraz art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p., a w zakresie pojęcia „reprezentacja” odwołał się do definicji słownikowej, w świetle której cechami reprezentacji są wystawność czy też okazałość (Uniwersalny Słownik Języka Polskiego pod red. S. Dubisza, PWN Warszawa 2007). Zdaniem sądu argumentacji zaprezentowanej przez stronę skarżącą przeczy treść art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p., jak i wykładnia historyczna oraz funkcjonalna tego przepisu. Analizując znaczenie dokonanej z dniem 1 stycznia 2007 r. nowelizacji art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p., zaakcentował, że wolą ustawodawcy było objęcie kosztami uzyskania przychodów wszelkich wydatków na reklamę, niezależnie od ich wielkości, w stosunku do osiągniętych przez podatnika przychodów i niezależnie od sposobu prowadzenia reklamy oraz wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów wszelkich kosztów reprezentacji, niezależnie od ich wielkości, w stosunku do osiągniętych przez podatnika przychodów w roku podatkowym oraz niezależnie od tego, czy wydatki te przyczynią się do zwiększenia (zachowania albo zabezpieczenia) źródła przychodów, czy też nie.

Zaznaczył, że ustawodawca nie definiując pojęcia "koszty reprezentacji", przykładowo wymienił jakie wydatki do tej kategorii należy zaliczyć - koszty poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych, co uznać należy - zdaniem sądu - że w normatywnym pojęciu „koszty reprezentacji” mieszczą się wydatki na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych, bez żadnych wyjątków. Uwzględnienie w tym wypadku takich cech jak "okazałość" czy „wystawność” zakupionych usług, nie znajduje uzasadnienia. Słownikowa definicja, na którą powołuje się spółka, nie odnosi się do analizowanego kontekstu, tj. "kosztów reprezentacji” ponoszonych przez podatnika - przedsiębiorcę. W ocenie sądu reprezentacją, w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. są niestanowiące reklamy każde działania podatnika - przedsiębiorcy mające na celu budowanie pozytywnego wizerunku i prestiżu firmy, podejmowane w szczególności w kontaktach oficjalnych i handlowych z kontrahentami lub potencjalnymi kontrahentami. Skoro ustawodawca w powołanym przepisie do kosztów reprezentacji zaliczył koszty usług gastronomicznych, zakupu żywności oraz napojów, w tym alkoholowych, to wydatki poniesione na wymienione cele nie mogą stanowić kosztu uzyskania przychodów, niezależnie od tego czy zakupione usługi (produkty) miały charakter wystawny (okazały), czy też nie. Odnosząc się do pojęcia usług gastronomicznych sąd odwołał się do Polskiej Klasyfikacji Działalności (rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności, Dz. U. nr 251, poz. 1885 ze zm.) i do załącznika do tego rozporządzenia wskazując, że do usług tych zalicza się: restauracje i pozostałe placówki gastronomiczne (PKD 56.10), przygotowywanie żywności dla odbiorców zewnętrznych (catering) i pozostała gastronomiczna działalność usługowa (PKD 56.2), przygotowywanie i podawanie napojów (56.30 Z. W grupach tych mieścić się będą usługi gastronomiczne, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p.. Sąd zwrócił uwagę na niezasadność akcentowania cech wystawności i okazałości jako elementów nadających określonemu wydatkowi cechy kosztu poniesionego na reprezentację.

Nie zgodził się również z zarzutem skargi, że udzielona interpretacja narusza art. 32 ust. 1 Konstytucji RP i podkreślił, że rację ma strona skarżąca twierdząc, że ten sam organ powinien orzekać w ten sam sposób w takim samym stanie faktycznym i prawnym, taki stan rzeczy

pozostawałby w zgodzie z zasadami prawa podatkowego, przyjętymi w art. 120 i art. 121 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2005 r. nr 8, poz. 60 ze zm.). Wskazał jednak, że organ praworządny państwa ma obowiązek wycofać się z błędnego orzeczenia poprzez niepowielanie błędnych rozstrzygnięć.

Spółka wniosła skargę kasacyjną i zaskarżając powyższy wyrok wniosła o jego uchylenie i zasądzenie kosztów postępowania.

Opierając się na podstawie skargi kasacyjnej z art. 174 pkt 1 p.p.s.a. zarzucono naruszenie art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. oraz naruszenie art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. Spółka zarzuciła zaskarżonemu wyrokowi zastosowanie wykładni rozszerzającej przepisu art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. Błędna wykładnię tego przepisu polegała na przyjęciu, że wydatki poniesione na spotkania biznesowe w restauracjach, a dokładnie - na spożywane tam posiłki i napoje, jako skierowane do potencjalnych klientów i kontrahentów - stanowią koszty reprezentacji. Służą bowiem stworzeniu odpowiedniego wizerunku gospodarza (gościnnego, dbałego o gości, stosującego się do przyjętych zwyczajów). Wobec tego, nie mogą stanowić kosztu uzyskania przychodów, niezależnie od tego czy zakupione produkty miały charakter wystawny, okazały, czy też nie. Zdaniem autora skargi kasacyjnej prawidłowa wykładnia art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. powinna opierać się na językowym znaczeniu pojęcia "reprezentacja", a nie, jak przyjął sąd pierwszej instancji - na historycznej i funkcjonalnej. Ponadto zarzuca, że zwrócił się do organu podatkowego o udzielenie konkretnej odpowiedzi, która przesądziłaby o tym, czy posiłek spożyty w restauracji przez podatnika i jego potencjalnego klienta jest reprezentacją, czy też zdarzeniem nie mającym wpływu na wizerunek ani też prestiż firmy a stanowiący zwykły koszt działalności firmy.

Zwrócono także uwagę, że wydane zostały wyroki odmienne dotyczące takich samych stanów faktycznych, powodujące, że podmioty ponoszące wydatki o charakterze identycznym z wydatkami, których dotyczy wydana w tej sprawie interpretacja, mają prawo do podatkowego ich rozliczenia jako kosztów uzyskania przychodów. Naruszona zostaje tym samym konstytucyjna zasada równości wobec prawa.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną organ podatkowy wniósł o jej oddalenie i zasądzenie kosztów postępowania podtrzymując w całości swoją dotychczasową argumentację.

Naczelny Sąd Administracyjny, rozpatrując skargę kasacyjną na rozprawie w dniu 11 grudnia 2012 r. uznał, że na jej tle wyłoniło się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, dotyczące zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych przez spółkę.

Wątpliwości sprowadziły się do odpowiedzi na pytanie: czy wydatki na zakup usług gastronomicznych, podawanych i świadczonych w trakcie spotkań z kontrahentami, odbywającymi się w siedzibie podatnika, jak też poza tą siedzibą należące do kategorii wydatków, o których mowa w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., w każdym przypadku należy zaliczyć do kosztów reprezentacji, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów?

Mając powyższe na uwadze Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 187 § 1 p.p.s.a. przedstawił zaprezentowane wyżej zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny rozpoczął rozważania od stwierdzenia, że w dotychczasowym orzecznictwie sądów administracyjnych dotyczącym rozstrzyganej materii zarysowały się różne, rozbieżne stanowiska. Na tym tle przedstawiono własne stanowisko składu orzekającego stwierdzającego, że wykładnię powyższego przepisu należy poprzedzić

odwołaniem się do art. 15 ust. 1 zdanie pierwsze u.p.d.o.p., zgodnie z którym kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Na tej zasadzie w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. z kosztów uzyskania przychodów wyłączone koszty reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. W przepisach ustaw o podatku dochodowym nie podano jednak definicji użytego w nich (art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. oraz art. 23. ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.f.) pojęcia "koszty reprezentacji". Zauważono jednak, że nie definiując pojęcia "kosztów reprezentacji" wymieniono przykładowo, że usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych, stanowią koszty reprezentacji. Przesądzono tym samym, że nie uważa się tego rodzaju kosztów za koszty uzyskania przychodów.

W takiej sytuacji w ocenie składu orzekającego bez potrzeby definiowania pojęcia "reprezentacja" można stwierdzić, że wymienione w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. usługi gastronomiczne, zakup żywności, napojów, w tym alkoholowych, zalicza się do kategorii koszty reprezentacji. Oznacza to, że wydatki te, niezależnie od miejsca ich świadczenia (restauracja, siedziba podatnika) zawsze będą stanowiły koszty reprezentacji i jako takie nie będą stanowiły kosztów uzyskania przychodów.

Za nieprawidłowe uznano również zawężanie pojęcia reprezentacji tylko do reprezentacji okazałej, wystawnej, kosztownej. Gdyby przyjąć taką wykładnię powstałby problem niemożliwy wręcz do rozwiązania, a mianowicie kwestia oceny co jest okazałe, wystawne i kto i na podstawie jakich kryteriów miałby o tym decydować. Skoro oprócz wymienionych w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. przykładowo wydatków, w trakcie spotkań z kontrahentami podatnik ponosi inne wydatki, to jednak w celu kompleksowego rozstrzygnięcia sprawy za uzasadnione uznano zdefiniowanie na użytek prawa podatkowego pojęcia "reprezentacji". Tym bardziej, że powyższe rozstrzygnięcie ma istotne znaczenie również dla podatku dochodowego od osób fizycznych.

W tym celu zbudowania takiej definicji za właściwe uznano odwołanie się do etymologii tego terminu. Wyraz "reprezentacja" pochodzi od łacińskiego "repraesentatio" oznaczającego wizerunek. Upływ czasu nie zmienił jego znaczenia i formy. Oznacza to, że "reprezentacja" w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. stanowi działanie w celu wykreowania oraz utrwalenia pozytywnego wizerunku podatnika wobec innych podmiotów. W tym kontekście 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. Wobec tego wydatki na reprezentację to koszty, jakie ponosi podatnik w celu wykreowania swojego pozytywnego wizerunku, uwypuklenie swojej zasobności, profesjonalizmu. Przy tak zdefiniowanym terminie "reprezentacji" kwestia wystawności, okazałości czy też "ponadprzeciętności" nie ma żadnego znaczenia. Końcowo podkreślono, że dla oceny, czy dana działalność stanowi reprezentację czy też innego rodzaju działalność, konieczna jest analiza całokształtu okoliczności faktycznych konkretnej sprawy.

W stanowisku pisemnym z dnia 25 lutego 2013 r. prokurator Prokuratury Generalnej wniósł o podjęcie uchwały o następującej treści "Wydatki na zakup usług gastronomicznych, podawanych i świadczonych w trakcie spotkań z kontrahentami, odbywającymi się w siedzibie podatnika, jak też poza tą siedzibą należące do kategorii wydatków, o których mowa w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., w każdym przypadku należy zaliczyć do kosztów reprezentacji, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów".

Naczelny Sąd Administracyjny, rozpatrując w składzie siedmiu sędziów przedstawione zagadnienie prawne, z uwagi na charakter występujących w sprawie wątpliwości prawnych

mających ścisły związek z okolicznościami faktycznymi sprawy, na podstawie art. 187 § 3 p.p.s.a., postanowił przejąć sprawę do rozpoznania. Stosownie bowiem do tego przepisu Naczelny Sąd Administracyjny w składzie, któremu przedstawiono do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, może przejąć sprawę do rozpoznania. Zastosowanie art. 187 § 3 p.p.s.a. jest uzasadnione wówczas, gdy charakter występujących w sprawie wątpliwości prawnych oraz ich ścisły związek z okolicznościami sprawy będzie wymagał ich rozważenia na tle wymienionych okoliczności. Taka sytuacja zachodzi w niniejszej sprawie, w której stan faktyczny został wskazany przez spółkę w złożonym wniosku o interpretację przepisów prawa podatkowego.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie.

W rozpatrywanej skardze kasacyjnej nie powołano zarzutów naruszenia przepisów postępowania sądowego, mogących mieć wpływ na wynik sprawy (art. 174 pkt 2 p.p.s.a.), co oznacza, że stan faktyczny sprawy przyjęty przez sąd pierwszej instancji jest wiążący dla Naczelnego Sądu Administracyjnego rozpoznającego skargę kasacyjną. Powyższe stwierdzenie wynika z treści art. 183 § 1 oraz art. 188 p.p.s.a. (por: wyrok NSA z dnia 30 września 2005 r., sygn. akt FSK 133/05, publik. w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> – zwanej dalej w skrócie CBOS oraz z dnia 21 kwietnia 2004, sygn. akt FSK 181/04, ONSA i WSA 2004, nr 2, poz. 36 wraz z powołanym w nim orzecznictwem Sądu Najwyższego).

Druga uwaga o charakterze ogólnym odnosi się do przedmiotu rozpoznawanej sprawy, w której na indywidualny wniosek zainteresowanego (spółka) Minister Finansów wydał interpretację indywidualną w oparciu o przepisy art. 14 b i nast. Ordynacji podatkowej. W tym kontekście należy przypomnieć, że zgodnie z art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej składający wniosek o interpretację jest obowiązany m.in. do ..."wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego...". Podany we wniosku stan faktyczny stanowi jedyną podstawę faktyczną wydanej interpretacji i tym samym wyznacza granice, w jakich interpretacja będzie mogła wywołać określone w ustawie skutki prawne (A.Kabat {w;} J S. Babiarez, B.Dauter, B.Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa, komentarz wydanie 5, Lexis Nexis, Warszawa 2009, s. 105). Skutkiem tego, ani organ wydający interpretację, ani sąd administracyjny ją kontrolujący, nie mogą przyjmować własnych ustaleń faktycznych, odmiennych od okoliczności przedstawionych przez wnioskodawcę.

Podstawowa funkcja sądowej kontroli administracji wynikająca z art. 1 ustawy z 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153 poz. 1269 ze zm.) i art. 3 § 1 i 2 p.p.s.a. sprowadza się do oceny legalności zaskarżonego aktu administracyjnego. Dokonywanie przez sąd administracyjny samodzielnych ustaleń faktycznych jest dopuszczalne jedynie w takim zakresie, w jakim jest to niezbędne do dokonania oceny zgodności z prawem zaskarżonego aktu.

Zgodnie z przedstawionymi uwagami o charakterze ogólnym odnoszącymi się do wymogów skargi kasacyjnej oraz przedmiotu rozpoznawanej sprawy należało stwierdzić, iż Naczelny Sąd Administracyjny mógł odnieść się wyłącznie do sformułowanych w niej zarzutów naruszenia przepisów prawa materialnego art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. przez jego błędną (rozszerzającą) wykładnię oraz niewłaściwe zastosowanie do podanego we wniosku stanu faktycznego. Zastosowanie wskazanego przepisów prawa materialnego odnosiło się do stanu faktycznego przedstawionego przez spółkę w złożonym wniosku o wydanie interpretacji. Zgodnie z tym co przyjął sąd pierwszej instancji (strona 1 i 2 uzasadnienia wyroku), z

opisanego we wniosku stanu faktycznego wynika, że sporne na tym etapie postępowania pozostawało zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wydatków na zakup usług gastronomicznych, podawanych i świadczonych w trakcie spotkań z kontrahentami, odbywającymi się w siedzibie podatnika, jak też poza tą siedzibą. Podkreślono, że spotkania w restauracji (lub innym lokalu gastronomicznym) nie mają charakteru wytwornego obiadu (kolacji lub lunchu), czy specjalnie zorganizowanej imprezy. Ich celem jest omówienie bieżących spraw biznesowych, a nie chęć okazania przepychu, wytworności itp.

Odnosząc się do sformułowanego w ten sposób zagadnienia spornego nawiązującego do wykładni mających zastosowanie w sprawie przepisów prawa materialnego Naczelny Sąd Administracyjny w pierwszej kolejności podkreśla, że na gruncie prawa podatkowego przyjmuje się przede wszystkim dyrektywę prymatu wykładni językowej (por. uchwały NSA z dnia 14 marca 2011r, Sygn. akt II FPS 8/10; z dnia 22 czerwca 2011r, Sygn. akt I GPS 1/11; publik. CBOSA). Stoi za tym ochrona podatnika, tak aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu do tego, że nałożone na niego przez ustawodawcę ciężary i świadczenia publiczne nie zostaną ukształtowane na jego niekorzyść w oparciu o funkcjonalne czy celowościowe dyrektywy interpretacji prawa. W świetle zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, będącej implikacją klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), oraz zasady, zgodnie z którą obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych jest ograniczony nakazem absolutnej wyłączności ustawy (art. 84 i art. 217 Konstytucji RP), nie jest dopuszczalne wymaganie od podatnika ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, które nie wynikają wprost z wypowiedzi ustawodawcy, lecz zostały ukształtowane przez organy stosujące prawo na skutek metod wykładni pozajęzykowej. Nie jest zatem dopuszczalne, aby przepisy określające ciężary lub świadczenia publiczne były w praktyce organów podatkowych czy sądów interpretowane w sposób rozszerzający przy wykorzystaniu pozajęzykowych metod wykładni prawa. Wykładnia językowa powinna uwzględniać reguły znaczeniowe języka powszechnego, języka prawnego i języka prawniczego (por. R. Mastalski: Wykładnia językowa w interpretacji prawa podatkowego. "Przegląd Podatkowy" 1999, nr 8). Przy stosowaniu wykładni językowej jako dominującej metody interpretacji przepisów prawa podatkowego pierwszeństwo przyznaje się definicjom legalnym tekstu prawnego, nie ma bowiem innych silniejszych reguł służących ustalaniu znaczenia zwrotów użytych w przepisach prawnych. W dalszej kolejności, gdy brak definicji legalnych, należy stosować reguły znaczeniowe języka prawniczego (orzecznictwa i doktryny), mając z jednej strony na względzie ewentualne związanie cudzą decyzją interpretacyjną w konkretnej sprawie, z drugiej natomiast strony - zgodność doktryny w danej sprawie. Dopiero w razie braku definicji legalnych i niemożności odwołania się do języka prawniczego przychodzi kolej na sięgnięcie do języka potocznego. Z założeń językowej racjonalności prawodawcy m.in. Trybunał Konstytucyjny wyprowadza regułę, że jeżeli przepis jednoznacznie w danym języku formułuje normę postępowania, to tak właśnie należy dany przepis rozumieć (por. uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 lutego 1996 r. sygn. akt W. 11/95). W sytuacji zatem, gdy zawodzi wykładnia językowa, dopuszczalne jest w prawie podatkowym sięgnięcie do wykładni systemowej, mającej aspekt wewnętrzny i zewnętrzny (por. A. Gomułowicz w pracy zbiorowej pt. Podatki i prawo podatkowe, wyd. IV, Ars boni et aequi, Poznań 2000, s. 120 i n.).

Jak podkreślono w uzasadnieniu uchwały NSA z dnia 14 marca 2011r, Sygn. akt II FPS 8/10 w procesie wykładni prawa interpretatorowi nie wolno jednak całkowicie ignorować wykładni systemowej lub funkcjonalnej poprzez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej pojedynczego przepisu. Może się bowiem okazać, że sens przepisu, który wydaje się językowo jasny, okaże się wątpliwy, gdy go skonfrontujemy z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej. Jednym z najmocniejszych argumentów o poprawności interpretacji jest okoliczność, że wykładnia językowa, systemowa i funkcjonalna dają zgodny wynik (por. postanowienie SN z dnia 26 kwietnia 2007 r., sygn. akt I KZP 6/07, OSNKW

2007/5/37, Biuletyn SN 2007, nr 5, poz. 18; postanowienie NSA z dnia 9 kwietnia 2009 r., sygn. akt II FSK 1885/07; wyroki NSA: z dnia 19 listopada 2008 r., sygn. akt II FSK 976/08, z dnia 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1319/08, z dnia 2 marca 2010 r., sygn. akt II FSK 1553/08, publik. CBOSA oraz wypowiedzi doktryny: L. Morawski, Zasady wykładni prawa, Toruń 2010, s. 74-83; M. Zieliński, Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki, Warszawa 2010, s. 291 i następ.).

Przy stosowaniu omówionych zasad wykładni prawa podatkowego należy mieć również na uwadze to, że zgodnie z art. 2 Konstytucji RP Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Przez zasadę demokratycznego państwa polskiego rozumie się szereg reguł, które nie zostały wprost wyrażone w tekście konstytucji, ale można wyprowadzić je zarówno z samego rozumienia terminu "demokratyczne państwo prawne" oraz aksjologii konstytucji (por. J. Oniszczyk, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, wyd. Zakamycze 2000, s. 43; wyrok Trybunału Konstytucyjnego sygn. akt TK U.17/97). Jedną z nich jest zasada przyzwoitej legislacji, która obejmuje swoim zakresem takie kwestie jak: nakaz poszanowania praw słuszenie nabytych, zakaz stanowienia przepisów z mocą wsteczną, nakaz przestrzegania *vacatio legis*. Sformułowanie zasady przyzwoitej legislacji jest konsekwencją przekonania, że nie istnieje państwo prawa, jeśli obywatele nie mają zaufania do zagwarantowania ochrony prawnej wypływającej z określonego prawa. Omawiana zasada jest funkcjonalnie związana z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochroną zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, które nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwania mogą stanowienia norm prawnych nie budzących wątpliwości, co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Precyzja w sformułowaniu przepisów powinna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalała na wyegzekwowanie. Znaczny stopień niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia niezgodności z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego, z której wywodzony jest nakaz należytej określoności stanowionych przepisów. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego nie tylko poszczególne przepisy powinny być sformułowane poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego, lecz wymóg logicznej poprawności i spójności należy stawiać całemu aktowi prawnemu (por. wyroki TK z dnia 17 maja 2005r. P 6/04, z dnia 11 stycznia 2000r. sygn. akt K 7/99 publ. OTK-A 2003, nr 8, poz. 83). Ponadto przepisy prawne nie mogą dawać organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela, łamać ustalonych reguł postępowania, czy zastawiać pułapek (por. L. Garlicki Polskie prawo konstytucyjne Zarys wykładu, wyd. 9, Warszawa 2005r. s. 63).

Zasada przyzwoitej legislacji najczęściej jest powoływana w kontekście stanowienia prawa, jednak należy zwrócić również uwagę także na aspekt stosowania prawa i kwestię zaufania do interpretacji sądowej. Za przykład może posłużyć wyrok TK z dnia 27 kwietnia 1997r. sygn. akt U.11/97, w którym wskazano, że określając treść zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i prawa nie można lekceważyć faktu, że dla obywateli treść prawa przejawia się przede wszystkim w sobie jego stosowania przez organy państwowe. Zdaniem Trybunału sądowe stosowanie prawa polega na stosowaniu norm ogólnych i abstrakcyjnych do konkretnych indywidualnych przypadków. Organ stanowiący prawo ma za zadanie stworzyć prawo, które jednoznacznie wyraża określone normy prawne realizujące zakładane cele społeczne. Jednak w przypadku, gdy zostaną wydane przepisy o niejednoznacznej treści to właśnie na sądach spoczywa obowiązek wprowadzenia stosownej modyfikacji, wyjaśnienia i sprecyzowania ich znaczenia.

Zasada przyzwoitej legislacji urzeczywistnia postulat nadrzędności prawa nad państwem. Tak rozumiane prawo, powinno być wytyczną działania zarówno dla organów państwowych, jak i dla społeczeństwa. Skoro więc prawo ma zabezpieczać wpływ obywateli na władzę państwową oraz gwarantować, że będzie ono wyznaczało granice działania organów państwowych, to niezbędnym jest zaufanie obywateli do prawa.

Wprowadzając z dniem 1 stycznia 2007r. wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów kosztów (tj. wydatków mieszczących się w tej kategorii zgodnie z treścią ustaw o podatku dochodowym i uznawanych przed tą nowelizacją za tego rodzaju koszty) reprezentacji nie sformułowano definicji, ani też dodatkowych wskazówek według, których należało ustalić w odniesieniu do występujących w praktyce działalności gospodarczej wydatków stanowiących koszty uzyskania przychodów, które konkretnie z nich stanowiąc reprezentację podlegały wyłączeniu dla celów podatkowych. Doprowadziło to do licznych sporów na tym tle pomiędzy podatnikami, a administracją podatkową oraz braku pewności co do treści obowiązującego w tym zakresie prawa. Potwierdzeniem tego stanu jest rozpoznawana sprawa oraz wskazane w postanowieniu przedstawiającym do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości orzecznictwo w tym zakresie Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Należało przypomnieć, że w przeważającej liczbie orzeczeń Naczelny Sąd Administracyjny opowiadał się za uznaniem zakupu usług gastronomicznych podawanych i świadczonych w trakcie spotkań z kontrahentami, bez względu na miejsce zakupu tych usług, za koszty reprezentacji, a więc nie mogące stanowić kosztów uzyskania przychodów (por. wyroki NSA z dnia 29 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2571/10 i II FSK 2772/10; 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; publik. CBOSA). Odnotowano również orzeczenie, w którym Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że jeśli impreza jest elementem strategii marketingowej dotyczącej danego produktu, to jej organizacja, w tym zakup usług gastronomicznych i alkoholu, nie jest związane z reprezentacją, lecz z reklamą (wyrok z dnia 4 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 1789/10; publik. CBOSA). Wydatki na reklamę oraz inne formy promocji w całości można zaliczyć do kosztów podatkowych pod warunkiem spełnienia przesłanek określonych w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Jeszcze inny pogląd odnośnie reprezentacyjnego charakteru wydatku wyraził Naczelny Sąd Administracyjny na tle art. 23 ust. 1 pkt 23 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000r. Nr 14, poz.176 ze zm. – dalej w skrócie u.p.d.o.f.) w brzmieniu odpowiadającym analizowanej w niniejszej sprawie treści art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p.. (wyroki z dnia 25 maja 2012r., sygn. akt II FSK 2200/10; z dnia 27 września 2012r., sygn. akt II FSK 392/11; publik. CBOSA). W uzasadnieniach tych wyroków wyjaśniono, że reprezentację należy oceniać przez pryzmat definicji słownikowej, że reprezentacja to ogólnie: okazałość, wystawność w czymś sposobie życia, związana ze stanowiskiem, pozycją społeczną, że reprezentacyjne będą wszelkie wydatki, które w sposób ponadstandardowy kreują pozytywny wizerunek firmy, w tym wobec innych podmiotów z którymi współpracuje. Nie będzie reprezentacją wydatek poczyniony w restauracji na koszt posiłku zwyczajowo przyjętego w obecnych realiach życia gospodarczego. Wydatki te jednak muszą być poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, nie mogą odbiegać od standardów przyjętych w dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej, a o zaliczeniu danego wydatku do kosztów uzyskania przychodów decydować będzie konkretny stan faktyczny sprawy. W tej sytuacji każdy przypadek kwalifikowania rachunku gastronomicznego do kosztów reprezentacji należy rozpatrywać indywidualnie. Podkreślono, że interpretując art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. w większości orzeczeń odwoływano się do definicji słownikowej pojęcia "reprezentacja". Zgodnie z wskazanymi definicjami słownikowymi pojęcie "reprezentacja" oznacza: 1) grupa osób, instytucja występująca w czyimś imieniu, reprezentująca czyjeś interesy, przedstawicielstwo; 2) okazałość, wystawność w czymś sposobie życia związane ze stanowiskiem, pozycją społeczną. Wskazywano również na etymologię tego słowa -

"repraesentatio" (łac.) oznacza "wizerunek" jako instrument pomocny do odkodowania tego terminu.

W innych z kolei orzeczeniach wskazano, że właściwa wykładnia terminu "reprezentacja" użytego przez ustawodawcę w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. wymaga odwołania się do rozumienia powyższego pojęcia w języku prawnym i prawniczym. Termin "reprezentacja", "reprezentować" występuje w podstawowych aktach prawnych, zawierających regulacje z dziedziny prawa cywilnego i prawa gospodarczego. W szczególności termin ten występuje wielokrotnie w ustawie z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 ze zm.), np. w art. 29, art. 93, art. 117, art. 133, art. 161, art. 318, art. 556, art. 569. Na tle wskazanych przepisów podkreślano, że w tym akcie prawnym terminu "reprezentacja" używa się zawsze w znaczeniu przedstawicielstwa, a nigdy w znaczeniu wystawności czy okazałości. W takim też znaczeniu - jako synonimu przedstawicielstwa, a nie wystawności czy okazałości - terminu "reprezentacja" ("reprezentowanie") używa ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 ze zm.) np. art. 80 ust. 3, art. 87, Wreszcie takie też rozumienie omawianego pojęcia występuje w ustawie z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.) w art. 95 § 2 i art. 96. Z przedstawionych przykładów można zatem wyprowadzić uzasadnione uogólnienie, że w języku prawnym termin "reprezentacja" oznacza przedstawicielstwo, występowanie w czyimś imieniu, w czyimś interesie, a nie "wystawność, okazałość, wytworność". Takie też rozumienie pojęcia "reprezentacja" w języku prawniczym ugruntowane zostało przez doktrynę zawierającą komentarze do wskazanych przepisów. Również w tych komentarzach przyjęto, że "reprezentacja" to tyle, co przedstawicielstwo, a nie wystawność czy okazałość (por. wyroki NSA z dnia 25 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1445/10; z dnia 29 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2571/10 i II FSK 2572/10; publik. CBOSA). Przedstawione rozbieżne poglądy na tle rozumienia pojęcia "reprezentacja" w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego świadczą dobitnie, że stosowanie obowiązującego od 1 stycznia 2007 r. znowelizowanego art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. i odpowiadającego mu art. 23 ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.f. nasuwała wiele problemów praktycznych (nie występujących przed tą datą) oraz prowadziło do pojawienia się w praktyce organów podatkowych oraz sądów administracyjnych różnych dróg ich rozwiązania poprzez nadania właściwego sensu temu terminowi w odniesieniu do konkretnych sytuacjach występujących w praktyce gospodarczej.

Rozstrzygnięcie powstałego zagadnienia spornego w ocenie spółki, organu administracji oraz sądu administracyjnego pierwszej instancji powinno znajdować oparcie w treści przepisów art. 15 ust. 1 w związku z art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p., choć na ich tle formułowano odmienne wnioski. Jak wyjaśniono w uchwałach składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 stycznia 2001 r., sygn. akt II FPS 6/10 (publik. ONSAiWSA z 2011r., Nr 3, poz. 46) oraz z dnia 12 grudnia 2011r, sygn. akt II FPS 2/11 (publik. ONSAiWSA z 2012r., Nr , poz.) przepis art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. obok art. 7 ust.1 i 2 oraz art. 12 ust.1 tej ustawy decydują o konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych. Kształtują bowiem podstawowe dla tego podatku kategorie pojęciowe takie jak "dochód", "przychód" oraz "koszty uzyskania przychodów". Przepis art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p. stanowi, że przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód bez względu na rodzaj przychodów z jakich dochód ten został osiągnięty; w wypadkach, o których mowa w art. 21 i 22, przedmiotem opodatkowania jest przychód. Z kolei przepis art. 7 ust. 2 wprowadza legalną definicję dochodu, stanowiąc, że dochodem jest (z zastrzeżeniem art. 10 i 11) nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym; jeżeli zaś koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą. Dla potrzeb rozpoznawanej sprawy należy przyjmować zatem, że podstawę opodatkowania stanowić będzie dochód spółki stanowiący, zgodnie z przywołanymi przepisami, nadwyżkę sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania (art. 7 ust. 2). Przepis art. 15 ust. 1 zdanie pierwsze u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. stanowił, że kosztami

uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 (nie występujących w rozpoznawanej sprawie).

W świetle treści tego ostatniego przepisu, za koszty uzyskania przychodów należy uznać wszystkie racjonalnie i gospodarczo uzasadnione oraz definitywnie poniesione wydatki, których celem jest osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie ich źródła, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, o ile, jak wynika z art. 15 ust. 1 in fine, nie zostały one wymienione w katalogu kosztów (wydatków) zawartym w art. 16 ust. 1. W analizowanym zakresie za kierunkowe kryterium wykładni art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. przyjęć trzeba kryterium celu poniesionego kosztu. Wiąże się ono z zamiarem działania podatnika zdeterminowanym na osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie ich źródła, 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 (np. również w stanie polegającym na wyeliminowaniu, czy też ograniczeniu generowania strat pomniejszających przychód) albo zabezpieczenie jego źródła. W tym więc 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 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 źródła - co jednak oczywiście nie oznacza, że cel ten zostanie osiągnięty.

Wykładnia językowa przepisów zawartych w art. 15, a także art. 16 u.p.d.o.p. musi uwzględniać konstrukcję oraz wypływający z niej charakter podatku dochodowego od osób prawnych. Konstrukcja ta polega na opodatkowaniu dochodu jaki powstaje u podatnika, a niekiedy przychodu. Przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów, każdy wydatek - poza wyraźnie wskazanymi w ustawie nie stanowiącymi kosztów - wymaga indywidualnej oceny pod kątem bezpośredniego związku z tymi przychodami i racjonalności działania dla osiągnięcia tego przychodu. Oznacza to, że podatnik podatku dochodowego od osób prawnych może zaliczyć w ciężar kosztów wszelkie faktycznie poniesione wydatki, które mają lub mogły mieć bezpośredni wpływ na wielkość osiągniętego przychodu z wyłączeniem enumeratywnie wymienionych w art. 16 u.p.d.o.p.

Przepis art. 16 ust.1 u.p.d.o.p. zawiera zamknięty katalog kosztów (wydatków, odpisów, rezerw) nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów. Oznacza to, że przy ustalaniu dochodu, stanowiącego podstawę opodatkowania, podatnik nie może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów takich kosztów, które zostały enumeratywnie wymienione w tym przepisie. Przy czym konstrukcja omawianego przepisu polega na tym, że co do zasady wszystkie wymienione w nim wydatki nie stanowią kosztów podatkowych, lecz po spełnieniu określonych warunków lub w ramach konkretnie ustalonych limitów, niektóre z nich tym kosztem są. W konsekwencji przepisy te są sformułowane w sposób zawiły, skomplikowany, a w treści zawierają liczne odesłania, przepisy wyluczające, spójniki alternatywne i koniunkcyjne, a także spójniki implikacyjne. Odesłania w nim zawarte wskazują na niesamodzielność treściową przepisu. W praktyce oznacza to konieczność wiązania treści danego przepisu z innymi przepisami wskazanymi przez ustawodawcę (por. B. Dauter [w] Podatek dochodowy od osób prawnych – Komentarz 2011r., str.558 i następ. Wydawnictwo Unimex Wrocław 2011r).

W konsekwencji należy przyjąć, że art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. zawiera nie tylko katalog wyłączeń, ale niektóre jego punkty stanowią niezależną od art. 15 ust. 1 pozytywną podstawę zaliczenia określonych wydatków do kosztów uzyskania przychodów (por. B. Gruszczyński, Cel osiągnięcia przychodów, Glosa z 2003r., Nr 2, str. 9 – 16). Przy interpretacji art. 16 ust. 1

u.p.d.o.p. należy mieć również na uwadze, że każdy wchodzący w rachubę jako koszt uzyskania przychodów wydatek (koszt), powinien przejść "test" na podstawie art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., pod kątem pozostawania w związku przyczynowo-skutkowym z przychodami osiąganymi przez podatnika. Podstawą do ustalenia, jakiego rodzaju "koszty" stanowią koszty uzyskania przychodów jest art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Natomiast nieprawidłowa, bo obarczona dużym ryzykiem błędu jest wykładnia polegająca na zastosowaniu rozumowania a contrario z negatywnego katalogu, zawartego w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p., w celu ustalenia co stanowi pozytywnie koszt uzyskania przychodów, gdyż nie taki jest cel tych przepisów (art. 16 ust. 1), tj. przesądzenie, co jest kosztem uzyskania przychodów (por. uchwała NSA z dnia 25 czerwca 2012r, sygn. akt II FPS 2/12.publik. ONSAiWSA z 2012r NR , poz.).

Dlatego też przepis art. 15 ust. 1 zdanie pierwsze u.p.d.o.p. należy rozumieć w sposób następujący: kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów (zabezpieczenia lub zachowania źródła przychodów), z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16, w przypadku których cel poniesienia jest bez znaczenia dla możliwości zaliczenia ich albo nie do kosztów uzyskania przychodów, zaś decydujące znaczenie ma jednoznaczne wskazanie ustawodawcy, czy dany koszt jest kosztem uzyskania przychodu, czy też nie. Należy również pamiętać, że przepisy art. 16 stanowiące samodzielną podstawę zaliczania określonych wydatków do kosztów uzyskania przychodów, są jednocześnie przepisami o charakterze wyjątkowym. Warunkuje to jednocześnie określony sposób ich wykładni. Przede wszystkim nie można ich interpretować w sposób rozszerzający. Zgodnie z ogólnie przyjętymi dyrektywami wykładni nie jest dopuszczalne interpretowanie ich poprzez wnioskowania prawnicze (wnioskowanie z przeciwieństwa, wnioskowane z analogii, jak również argumentum a maiori ad minus oraz argumentum a minori ad maius).

Z katalogu omówionych wyłączeń z kosztów uzyskania przychodów w rozpoznawanej sprawie istotne znaczenie ma wyłączenie ukształtowane w art.16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. Przepis ten w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007r. i mającym zastosowanie w sprawie stanowi, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów koszty reprezentacji, w szczególności poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Przepis w tym brzmieniu został wprowadzony w art. 1 ust. 1 pkt 11 lit. a ustawy z dnia 16 listopada 2006r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 217, poz. 1589). Istota nowelizacji od 1 stycznia 2007r.sprowadzała się do likwidacji limitu wydatków na reklamę niepubliczną zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów. W wyniku zaproponowanych zmian wydatki na reklamę zaliczane będą do kosztów podatkowych w pełnej wysokości, bez względu na charakter reklamy. Wydatki na reprezentację nie będą stanowiły kosztu podatkowego (or. uzasadnienie do projektu ustawy Sejm RP V Kadencji, Nr druku:733). Do dnia 31 grudnia 2006 r. przepisy ustawy wyłączały spod pojęcia kosztów uzyskania przychodów koszty reprezentacji i reklamy w części przekraczającej 0,25% przychodu, chyba że reklama była prowadzona w środkach masowego przekazu lub publicznie w inny sposób. W praktyce wiele problemów nastroczało odróżnienie w konkretnych przypadkach reklamy publicznej (nielimitowanej) od reklamy publicnej. Pojęcie "reprezentacja" nie zostało przez ustawodawcę określone ani w przepisach obowiązujących przed nowelizacją, ani też w ustawie nowelizującej. Tego rodzaju definicji nie sformułowano również w innych ustawach podatkowych. Ścisła wykładnia powołanego przepisu nakazuje wyłączyć spod kosztów na omawianej podstawie wyłącznie literalnie tam wskazane rodzaje kosztów zaliczonych do kosztów reprezentacji. Natomiast nie można prowadzić wnioskania a contrario, że każde innego rodzaju niż wymieniona w przepisie koszty poniesiono przykładowo na zakup usług gastronomicznych nie stanowiące reprezentacji będą kosztem uzyskania przychodu, niezależnie od tego, czy wydatek ten został poniesiony w celu uzyskania przychodu, czy też nie.

Przypomnieć należało, że w orzecznictwie przed nowelizacją następowała próba nadania znaczenia terminom "reprezentacja i reklama" używanych łącznie ze względu na wspólny limit umożliwiający zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów. Praktyka wykształciła uznawanie określonych wydatków za wydatki o charakterze reprezentacyjnym. Można tutaj wskazać na wydatki na zakup kwiatów, upominków i poczęstunków dla gości, kontrahentów, klientów i partnerów rozmów handlowych (por. wyroki NSA z dnia 10 listopada 1999 r., sygn. akt I SA/Lu 1030/98, oraz z dnia 25 kwietnia 2001 r., sygn. Akt I SA/Łd 278/99, M. Pod. 2001, nr 11, s. 2). W wyrokach tych wskazywano, że nie każdy zakup upominków dla kontrahentów, choćby dla nich atrakcyjnych, podatnik ma prawo zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów jako koszty reprezentacji i reklamy nawet w ramach ustawowego limitu 0,25% przychodu. Takie upominki muszą służyć kształtowaniu wizerunku firmy oraz wiedzy o jej działaniach i produktach, zachęcając do ich nabycia. Do omawianej kategorii wydatków zaliczono również uczestnictwo w przyjęciach, spotkaniach, konferencjach i innych imprezach organizowanych z okazji świąt, rocznic oraz typowych imprez reprezentacyjnych; wydatki związane z przyjęciem, utrzymaniem i zakwaterowaniem zagranicznych i krajowych delegacji; "kieszonkowe" dla gości zagranicznych; usługi gastronomiczne dla kontrahentów firmy przybyłych na rozmowy, negocjacje, sfinalizowanie transakcji (por. wyrok NSA z dnia 26 września 2000 r., Sygn. akt III SA 1994/99); zakupy artykułów spożywczych do biur lub placówek handlowych, takich jak kawa, herbata, napoje, słodczyce, oraz wydatki na takie artykuły, jak zastawa stołowa, artykuły dekoracyjne do biura. Wyjaśniano, że dla ustalania warunków transakcji handlowych, zasad współpracy gospodarczej czy też negocjowania, zawierania i podpisywania umów obrotu gospodarczego ponoszenie wydatków na usługi gastronomiczne nie jest warunkiem istotnym. Jeżeli podatnik koszty takie ponosi, to są to w istocie rzeczy koszty kreowania i/lub utrwalania jego dobrego wizerunku jako podmiotu oraz kontrahenta gospodarczego. Wydatki tego rodzaju są kosztami reprezentacji podatnika (por. wyrok NSA z dnia 6 maja 1998 r., Sygn. akt SA/Sz 1412/97). Skoro dokonując w tak istotnym zakresie – pełne wyłączenie określonej kategorii wydatków z kosztów uzyskania przychodów - nie sformułowano definicji "reprezentacji" należało uznać, zakładając racjonalność ustawodawcy, że dokonywano zmiany tego co było znane i rozpoznawane, a nie dopiero po wprowadzeniu zmiany wymagało zdefiniowania.

Za próbę ustawowej definicji "reprezentacji" nie mogło zostać uznane przykładowe wskazanie ("w szczególności") w znowelizowanym przepisie art. 16 ust.1 pkt 28 u.p.d.o.p. usług gastronomicznych, zakupu żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Podane wyliczenie może zostać jedynie uznane za nawiązanie do wcześniejszego katalogu wydatków uznanych za mieszczące się w kategorii wydatków na reprezentacje.

Brak jednak definicji ustawowej terminu reprezentacja wywołał kolejne próby jej stworzenia również w aktualnym orzecznictwie sądów administracyjnych oraz w interpretacjach wydawanych przez organy podatkowe, na co trafnie wskazano w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia.

Za taką próbę należy uznać przyjętą w części wskazanych orzeczeń sądowych wykładnię terminu „reprezentacja” użytego przez ustawodawcę w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. poprzez odwołania się do rozumienia tego pojęcia w języku prawnym i prawniczym. Pomimo tego, że tego rodzaju wykładnię nie posłużył się sąd pierwszej instancji, to wyjaśnić należało, że kryteria wyprowadzone z przepisów o przedstawicielstwie nie mogły w ocenie składu orzekającego zostać uznane za przydatne do wskazania kosztów reprezentacji, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. Z treści tego przepisu wynika jednoznacznie, że wydatkami na reprezentację są poniesione koszty na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Termin ten związany jest zatem z pewnymi czynnościami faktycznymi (np. spotkanie z kontrahentem w restauracji i zjedzenie wspólnie posiłku), a nie reprezentacją w sensie prawnym. Jest oczywistym, że również w takiej sytuacji podatnik reprezentuje swoją firmę, jednak należy to odnieść raczej do potocznego znaczenia tego

pojęcia, a nie przedstawicielstwa w sensie prawnym.

Innego rodzaju próba podjęta została w tej grupie orzeczeń, w których odwołano się do wykładni językowej terminu "reprezentacja". Wyjaśniono, że zgodnie z definicją "Uniwersalnego słownika języka polskiego" pod redakcją S. Dubisza (Wyd. Naukowe PWN 2008, tom III, s. 932), według którego "reprezentacja" to: 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 miasta. Dwa pierwsze znaczenia oznaczono kwalifikatorem książki., dotyczącym jednostek słownikowych, których rozumienie i stosowanie wymaga kompetencji językowych większych, niż podstawowe (op. cit., tom I, s. XL-XLI), a trzecie – kwalifikatorem sport., odnoszącym się do jednostek słownikowych nacechowanych nieoficjalnością i potocznością środowiskową, w tym wypadku właściwą dla środowiska sportowego (op. cit., tom I, s. XLV).

Z oczywistych powodów i nie wymagających szerszego uzasadnienia z tak określonego słownikowego znaczenia rozważeniu mogła podlegać jedynie ta część, która odwoływała się do "okazałość, wystawność w czyimś sposobie życia, związana ze stanowiskiem, pozycją społeczną", jako kwalifikatora wydatków na reprezentację. W orzecznictwie przyjmowano, że skoro prawodawca nie zdefiniował w sposób jednoznaczny pojęcia reprezentacji, należy posiłkując się definicją słownikową stwierdzić, że reprezentacja to okazałość, wystawność, a w przypadku firmy "dobre" jej reprezentowanie, które może polegać na wystroju firmy, interesującym logo, tablicach informacyjnych, sposobie podejmowania interesantów i kontrahentów. W tym znaczeniu reprezentacją są wszelkie działania zmierzające do stworzenia jak najkorzystniejszego wizerunku firmy.

W tej grupie orzeczeń przyjęto, że wobec braku zdefiniowania pojęcia "reprezentacji" w prawie podatkowym prowadzące do konieczności odwołania się do słownikowego oraz potocznego znaczenia tego pojęcia nakazywało spory wynikające na tym tle rozstrzygać ad casum.

Aprobowując ten pogląd zauważyć należało, że przyjęcie bezkrytycznie wyników wykładni językowej prowadziło do nie dającego się zaaprobować wniosku, iż tylko zakup wody i to niegazowanej na spotkania z kontrahentami mógł zostać uznany za koszt uzyskania przychodów. Napój to przecież "każdy płyn przeznaczony do picia, w którym oprócz wody występują inne składniki" (por. Słownik języka polskiego WWW.wsjp).

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie poszerzonym na tle przedstawionego poglądu będącego wynikiem uwzględnienia wykładni językowej zgadza się co do tego, że każda sprawa powinna być przedmiotem odrębnej oceny ze względu na rodzaj konkretnych wydatków kwalifikowanych jako koszty reprezentacji wymienione w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. Natomiast podobnie jak to miało w rozpatrywanej sprawie takimi decydującymi kwalifikatorami nie mogły być ani miejsce świadczenia usług gastronomicznych ani też przypisana im cecha bliżej nie określonej "wystawności", "przepychu" czy też "okazałości".

W takiej jednak sytuacji zgodnie z treścią tego przepisu wyjaśnieniu podlega czy w każdym przypadku wydatki na zakup żywności, napojów oraz usług gastronomicznych, podawanych i świadczonych w trakcie spotkań z kontrahentami niezależnie od miejsca podawania zakupionych artykułów żywnościowych i napojów oraz niezależnie od miejsca świadczenia zakupionych usług gastronomicznych, są kosztami reprezentacji, rozumianej jako występowanie w imieniu i w interesie podatnika lub prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa.

Celem kosztów reprezentacyjnych jest stworzenie pewnego wizerunku podatnika, stworzenie

dobrego obrazu jego firmy, działalności etc., wykreowanie pozytywnych relacji z kontrahentami. Oceniając, czy dane koszty mają charakter reprezentacyjny, należy patrzeć właśnie przez pryzmat ich celu. Jeśli wyłącznym bądź dominującym celem ponoszonych kosztów jest właśnie wykreowanie takiego obrazu podatnika, to koszty te mają charakter reprezentacyjny. Wymienienie jako przykładowych kosztów reprezentacyjnych wydatków na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych, nie oznacza, iż wydatki te zawsze muszą zostać wyłączone z kosztów uzyskania przychodów. Nie są one kosztami jedynie wówczas, gdy mają charakter reprezentacyjny. Kwalifikacja każdego przypadku powinna być odrębna, uzależniona od jego okoliczności.

W tym celu należy odwołać się do etymologii tego terminu. Wyraz "reprezentacja" pochodzi od łacińskiego "repraesentatio" oznaczającego wizerunek. Upływ czasu nie zmienił jego znaczenia i formy. Oznacza to, że „reprezentacja” w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. stanowi działanie w celu wykreowania oraz utrwalenia pozytywnego wizerunku podatnika wobec innych podmiotów. W podanym znaczeniu 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. W takiej sytuacji wydatki na reprezentację to koszty, jakie ponosi podatnik w celu wykreowania swojego pozytywnego wizerunku, uwypuklenie swojej zasobności, profesjonalizmu. Przy tak zdefiniowanym terminie "reprezentacji" kwestia wystawności, okazałości czy też ponadprzeciętności nie ma żadnego znaczenia. Ponownie podkreślić należy, że dla oceny, czy dana działalność stanowi reprezentację, czy też innego rodzaju działalność, konieczna jest analiza całokształtu okoliczności faktycznych konkretnej sprawy.

Dokonując oceny kwalifikacji wydatków w okolicznościach konkretnej sprawy w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego należy kierować się w tym zakresie (brak definicji ustawowej oraz wnioski płynące z analizy zmiany poglądów na tle poszczególnych przypadków) posłużyć się również dynamiczną wykładnią funkcjonalną, spowodowaną zmieniającą się rzeczywistością gospodarczą. To co dawniej mogło zostać uznane za reprezentację do takiej kategorii nie zostanie zaliczone obecnie ze względu na zmieniające się realia prowadzenia działalności gospodarczej, przyjęte w tym zakresie dobre praktyki i obyczaje. Dotyczy to akceptowanych i stosowanych powszechnie zachowań, bez których nie jest możliwe prowadzenie działalności gospodarczej – uzyskiwanie przychodów podlegających opodatkowaniu. Z oczywistych względów zgodnie z tym co już wcześniej wyjaśniono każdy tego rodzaju wydatek musi przejść test z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. W innej sytuacji zbędne stają się rozważania dotyczące dalszej kwalifikacji konkretnego wydatku ze względu na dodatkowe kryteria wprowadzone w art. 16 ust. 1 (w tym wypadku wynikające z omówionego pkt 28). Dotyczyć to powinno tego rodzaju wydatków, które nie pozostają w jakimkolwiek związku z przychodami podatnika jak przykładowo "obiady dla rodziny", "fundowane przyjęcia dla znajomych". Tego rodzaju przykładowo podane wydatki nie mieszcząc się w kategorii kosztów uzyskania przychodów nie mogą być w ogóle rozważane ze względu na kryteria wskazane w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. Dodatkowo ze względu na konieczność indywidualnej oceny każdego przypadku ponoszenia przez podatnika tego rodzaju wydatków, które mogą zostać zaliczone do kosztów reprezentacji na podatniku spoczywa obowiązek szczególnej dbałości o ich udokumentowanie oraz wskazanie okoliczności im towarzyszących. Należy pamiętać, że zgodnie z art. 15 ust. 1 oraz art. 9 ust. 1 u.p.d.o.p., w związku z art. 21 oraz art. 22 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2002 r., Nr 76, poz. 694 ze zm.) do uznania wydatku za koszt uzyskania przychodów niezbędne jest nie tylko zaistnienie konkretnego zdarzenia gospodarczego polegającego na zakupie towarów lub usług, u konkretnego dostawcy lub wykonawcy, za konkretną cenę, ale i odpowiednie udokumentowanie tej operacji. Zgodnie bowiem z art. 9 ust. 1 u.p.d.o.p. podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób

zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a – 16m. Stosownie natomiast do art. 22 ust. 1 ustawy o rachunkowości dowody księgowo powinny być rzetelne, to jest zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, którą dokumentują, kompletne, zawierające co najmniej dane określone w art. 21 oraz wolne od błędów rachunkowych. Zapisy w prawidłowo prowadzonej ewidencji rachunkowej mogą stanowić dowód, iż podatnik rzeczywiście uzyskał przychody i poniósł koszty, które uwzględnił przy ustalaniu dochodu. Nie zamyka to jednak drogi do dokonania ustaleń faktycznych w oparciu o przepisy art. 122, art. 180, art. 187 § 1 i art. 191 Ordynacji podatkowej w razie wątpliwości co do poszczególnych zapisów ksiąg rachunkowych, stanowiących dowód w sprawie.

Przenosząc przedstawione rozważania na grunt rozpoznawanej sprawy stwierdzić należało, że podane przez spółkę wydatki związane z poczęstunkiem dla osób będących klientami, muszą być uznane za koszt uzyskania przychodów, nie ulega bowiem wątpliwości, że stworzenie właściwego klimatu dla prowadzonej działalności rodzi skutek w postaci zwiększenia przychodu. Jak wynika z przedstawionego stanu faktycznego pomiędzy poniesionym wydatkiem polegającym na poczęstunku (zarówno dostarczonym w firmie, jak i poza jej siedzibą), a osiągniętym przychodem zachodzi związek przyczynowy. Jednocześnie wydatki te jak podano to "drobny poczęstunek oraz napoje (kawa, herbata)" oraz "obiad lub innym posiłek na koszt zapraszającego", to nic innego jak wydatek mieszczący się w kategorii wydatków wskazanych w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. W realiach rozpoznawanej sprawy nie było również podstaw do wskazywania, że w odniesieniu do tego rodzaju wydatków mogły zachodzić podstawy do ich pominięcia, tylko ze względu na miejsce ich świadczenia. Jednocześnie wbrew temu co przyjął sąd pierwszej instancji wydatek na zakup nie każdej usługi gastronomicznej należy klasyfikować do kosztów reprezentacji wyłączonej z kosztów uzyskania przychodów. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego tylko wydatek na zakup tych usług gastronomicznych, których jedynym (głównym) celem jest tworzenie lub poprawa wizerunku firmy na zewnątrz podlega wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów na zasadach określonych w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007r.

Podkreślić należy, że skoro w ocenie organu interpretacyjnego usługi gastronomiczne (catering) świadczone w tych samych okolicznościach faktycznych nie stanowią reprezentacji mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, to nic nie przemawia za odmową zaliczenia tożsamyh wydatków na zakup usług gastronomicznych tylko z tego względu, że ich świadczenie miało miejsce poza siedzibą podatnika. Na istnienie innych, istotnych okoliczności różnicujących świadczenie na rzecz podatnika usług gastronomicznych nie wskazano. Jak wynika z opisu stanu faktycznego zarówno usługi gastronomiczne w formie cateringu, jak i usługi gastronomiczne świadczone na zewnątrz pozostawały w ścisłym związku z prowadzonymi rozmowami handlowymi, a ich jedynym (głównym) celem nie była poprawa wizerunku podatnika. Towarzyszyły czynnościom związanym z zawarciem kontraktu, co należy przyjąć jako bezpośrednio związane z przychodami podatnika wynikającymi z realizacji tego kontraktu. Powołana przez sąd pierwszej instancji klasyfikacja usług gastronomicznych nie mogła mieć decydującego znaczenia. Przede wszystkim nie została wprowadzona do stosowania w omawianych przepisach. Pozwalała jedynie na wykazanie, co zasadnie uczynił sąd pierwszej instancji, że tak samo catering jak i zakup tych usług na zewnątrz (poza siedzibą podatnika) stanowi jednolicie rozumianą usługę gastronomiczną wbrew przyjętemu podziałowi przez organ interpretacyjny. Rozstrzygające znaczenie miało nie miejsce świadczenia zakupionych usług gastronomicznych, lecz to czy w przedstawionym stanie faktycznym należało zakupione usługi gastronomiczne stanowiące wydatki, o których mowa w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p zakwalifikować do kosztów reprezentacji (art. 16 ust. 1 pkt 28 tej ustawy) i na tej

zasadzie wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w przedstawionym stanie faktycznym nie było do tego podstaw.

Przyjmując, że zaskarżony wyrok został wydany z naruszeniem prawa materialnego Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 188 p.p.s.a. uchylił zaskarżone orzeczenie i rozpoznał skargę, stwierdzając istnienie podstaw do jej uwzględnienia (art. 146 § 1 p.p.s.a.).

O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 203 pkt 1 art. 205 § 2 i 3 p.p.s.a. oraz § 2 ust. 2 pkt 1 i § 2 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 2 grudnia 2003 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradców podatkowych w postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz szczegółowych zasad ponoszenia kosztów pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego z urzędu (Dz. U. Nr 212, poz. 2075 ze zm.)