

**III SA/Wa 1630/14 - Wyrok**

<b>Data orzeczenia</b>	2015-04-22
<b>Data wpływu</b>	2014-05-15
<b>Sąd</b>	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie
<b>Sędziowie</b>	Agnieszka Góra-Błaszczkowska Beata Sobocha /sprawozdawca/ Elżbieta Olechniewicz /przewodniczący/
<b>Symbol z opisem</b>	6113 Podatek dochodowy od osób prawnych 6560
<b>Sygn. powiązane</b>	II FSK 2538/15
<b>Skarżony organ</b>	Minister Finansów
<b>Treść wyniku</b>	Uchyłono zaskarżoną interpretację

**Sentencja**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w składzie następującym: Przewodnicząca sędzia WSA Elżbieta Olechniewicz, Sędziowie sędzia WSA Agnieszka Góra-Błaszczkowska, sędzia WSA Beata Sobocha (sprawozdawca), Protokolant sekretarz sądowy Agata Rogosz, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 22 kwietnia 2015 r. sprawy ze skargi B. Sp. z o.o. z siedzibą w W. na interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia 14 stycznia 2014 r. nr IPPB5/423-837/13-4/JC w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych 1) uchyła zaskarżoną interpretację indywidualną, 2) stwierdza, że uchylona interpretacja indywidualna nie może być wykonana w całości, 3) zasądza od Ministra Finansów na rzecz B. Sp. z o.o. z siedzibą w W. kwotę 457 zł (słownie: czterysta pięćdziesiąt siedem złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

**Uzasadnienie**

Skarżąca – B. sp. z o.o. z siedzibą w W. , zwróciła się o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych.

Z przedstawionego opisu stanu faktycznego wynika, że Skarżąca prowadzi działalność gospodarczą, która związana jest z dystrybucją na terenie Polski produktów należących do jednego z trzech głównych sektorów działalności Skarżącej, jakim jest sektor środków ochrony roślin. W ramach prowadzonej działalności Skarżąca organizuje akcje promocyjno-reklamowe w ramach tzw. "pól pokazowych", tj. spotkań w gospodarstwach rolnych, w których używane są środki ochrony roślin Skarżącej ("akcje reklamowe"). Akcje reklamowe mają na celu promowanie asortymentu Skarżącej poprzez unaocznienie elektów stosowania oraz możliwość bezpośredniej weryfikacji skuteczności działania preparatów. Pozwala to na zaprezentowanie uczestnikom akcji reklamowej (podmiotom z grupy docelowej do którego skierowane są działania marketingowe), zalet stosowania produktów Skarżącej bezpośrednio na uprawianych roślinach. Podczas akcji reklamowej, prezentowane są informacje na temat produktów Skarżącej, jak również informacje handlowe związane z możliwością pozyskania, przez uczestników akcji, jej produktów. Tym samym akcje reklamowe prowadzone są w celu odpowiedniej prezentacji będących w ofercie Skarżącej produktów.

Według Skarżącej elementem akcji reklamowej jest także uzyskanie opinii jej uczestników na temat produktów Skarżącej i w tym zakresie odpowiedź na ich pytania dotyczące stosowania tych produktów, m.in. na temat zasad i efektów działania jak i warunków handlowych związanych z zakupem produktów. Działania tego typu, pozwalają na promowanie informacji o reklamowanych produktach Skarżącej bezpośrednio wśród ich użytkowników (oraz potencjalnych użytkowników). Pozwala to zapewnić, że reklamowana przez nią oferta handlowa dostosowana będzie do potrzeb nabywców produktów - ich finalnych użytkowników.

W tym celu informacja o organizowanych akcjach reklamowych jest przekazywana, m.in. za

pośrednictwem (i) ogłoszeń w prasie, w szczególności prasie lokalnej, branżowej, (ii) drogą mailową, (iii) na plakatach reklamowych, (iv) za pomocą Ośrodków Doradztwa Rolniczego czy też (v) bezpośrednio przez dystrybutorów produktów Skarżącej. W rezultacie, krąg adresatów akcji marketingowej nie jest ograniczony, jak również sama akcja nie jest akcją zamkniętą. Akcja reklamowa ma zatem charakter masowy i otwarty. Osoby zainteresowane uczestnictwem w akcji reklamowej dojeżdżają do wskazanych w informacji reklamowej miejsc akcji, tj. miejsca gdzie znajdują się pola pokazowe. Jednocześnie, w celu zwiększenia liczby uczestników akcji, osobom chcącym wziąć w niej udział, Skarżąca może organizować dojazd do miejsca akcji reklamowej ze wskazanych miejscowości położonych w odpowiedniej odległości od miejsca danej akcji.

Skarżąca wskazała ponadto, że w trakcie akcji reklamowej uczestnikom przekazywane są różnego rodzaju materiały informacyjne, tj. ulotki, foldery informacyjne, katalogi etc. Dodatkowo w trakcie trwania akcji, uczestnikom są przekazywane gadżety/prezenty/upominki, w tym m.in.: długopisy, kalendarze, breloki do kluczy, etui, latarki, pendrive, kubki, portfele, zegarki, etc. ("materiały reklamowe"). Wartość przekazywanych materiałów reklamowych nie przekracza kwoty od kilku/kilkunastu do kilkuset złotych, przy czym materiały te mogą, lecz nie zawsze są opatrzone logo Skarżącej. Krąg osób, które otrzymują materiały reklamowe nie jest z góry określony. W rezultacie, fakt uczestnictwa w spotkaniu reklamowym nie gwarantuje, że każdy uczestnik otrzyma produkt reklamowy o tej samej wartości. Nie zaprzecza to jednak założeniu akcji, w którym krąg uczestników mogących otrzymać gadżety jest otwarty i potencjalnie każdy jej uczestnik może otrzymać gadżet.

Jednocześnie, z uwagi na długi (zwykle kilkugodzinny) czas trwania prezentacji i plenerowy charakter (akcja organizowane są na polach uprawnych w oddaleniu od lokali gastronomicznych, sklepów, etc.) akcji reklamowej, w jej trakcie uczestnikom akcji zapewniany jest poczęstunek w formie cateringu (z wyłączeniem napojów alkoholowych). Przekazywanie gadżetów oraz zapewnienie poczęstunku w formie cateringu uczestnikom akcji reklamowej jest elementem strategii marketingowej, której celem jest zwiększenie sprzedaży produktów.

W uzupełnieniu wniosku Skarżąca wskazała, że informacja o organizowanych akcjach reklamowych jest przekazywana, m.in. za pośrednictwem (i) ogłoszeń w prasie, w szczególności prasie lokalnej, branżowej, (ii) drogą mailową, (iii) na plakatach reklamowych, (iv) za pomocą Ośrodków Doradztwa Rolniczego czy też (v) bezpośrednio przez dystrybutorów produktów Skarżącej. Organizując każde spotkanie reklamowe, Skarżąca stara się oszacować ilość uczestników, którzy przybędą na spotkanie, m.in. poprzez potwierdzenie uczestnictwa w spotkaniu. Na tej podstawie Skarżąca przygotowuje zestawy reklamowe o zbliżonej wartości. W zależności od spotkania w skład pakietu mogą wchodzić materiały reklamowe o wartości od kilku/kilkunastu do kilkuset złotych.

Z uwagi, że charakter spotkania jest otwarty, często zdarza się, że ilość uczestników biorących udział w spotkaniu przekracza ilość przygotowanych zestawów reklamowych. Tym samym, w celu dotarcia do jak najszerszej kategorii odbiorców, konieczny jest podział przygotowanych uprzednio zestawów reklamowych. Co do zasady Skarżąca stara się, aby ponowny podział, był dokonywany z zachowaniem równomiernego rozdziału zestawów na ilość uczestników, jednak z uwagi na ograniczenia czasowe jest to często niemożliwe.

W rezultacie, możliwe są sytuacje gdy rozdział materiałów reklamowych zostanie dokonany bez zapewnienia, że każdy uczestnik otrzyma produkt reklamowy o tej samej wartości. W takim wypadku o otrzymaniu poszczególnych materiałów reklamowych decyduje pierwszeństwo przybycia. Nie zaprzecza to jednak założeniu akcji, w którym krąg uczestników mogących otrzymać materiały reklamowe jest otwarty i potencjalnie każdy jej uczestnik ma możliwość ich otrzymania.

Dodatkowo Skarżąca stara się dopasowywać rodzaj materiałów reklamowych do profilu uczestnika akcji reklamowej (m.in. uprawy jaką prowadzi dany uczestnik). W takim wypadku, Skarżąca stara się aby materiały reklamowe były tak przygotowywane i przekazywane uczestnikom aby dopasować je do profilu działalności uczestnika, np. poprzez opatrzenie materiału reklamowego logiem produktu lub marki Skarżącej, które są adresowane dla uczestnika akcji lub w taki sposób aby przekazane materiały reklamowe były przydatne uczestnikowi akcji. Działanie w tym zakresie jest uzasadnione, gdyż zwiększa świadomość o danym produkcie/marce Skarżącej przez co prowadzi do jego (jej) reklamy i może przyczynić się do zwiększenia sprzedaży.

Jednocześnie może zdarzyć się, że nabyte przez Skarżącą materiały reklamowe, np. dotyczące środków owadobójczych (np. koszulki z logo) są w innej cenie niż materiały reklamowe dotyczące np. środków grzybobójczych (np. rękawice ochronne). Tym samym, naturalne jest występowanie pewnych różnic w wartości przekazywanych materiałów reklamowych.

W związku z powyższym Skarżąca zapytała:

1) Czy w przedstawionym stanie faktycznym wydatki na materiały reklamowe przekazywane uczestnikom akcji reklamowej będą mogły zostać zaliczone przez Skarżącą do kosztów uzyskania przychodów na podstawie przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 21, poz. 86 ze zm.) - dalej "u.p.d.o.p."?

2) Czy w przedstawionym stanie faktycznym wydatki na usługi cateringowe będą mogły zostać zaliczone przez Skarżącą do kosztów uzyskania przychodów na podstawie przepisów u.p.d.o.p.?

Zdaniem Skarżącej odpowiedź na powyższe pytania jest twierdząca w obu przypadkach.

Skarżąca odwołała się do art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. i orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie kosztów uzyskania przychodów. Zdaniem Skarżącej przez wydatek poniesiony w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów należy rozumieć taki wydatek, który nawet potencjalnie może spowodować osiągnięcie przychodów lub zmierza do zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, tj. poniesienie danego wydatku powinno mieć na celu osiągnięcie przychodów lub też zachowanie albo zabezpieczenie źródła tych przychodów. Tym niemniej, związek pomiędzy poniesieniem wydatku, a celem jakim jest osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów może mieć zarówno bezpośredni, jak i pośredni charakter, co wynika w szczególności z klasyfikacji kosztów jako kosztów podatkowych bezpośrednio oraz pośrednio związanych z przychodami, zgodnie z art. 15 ust. 4 i 4d u.p.d.o.p.

W ocenie Skarżącej ponoszone przez nią wydatki na przekazywane uczestnikom akcji reklamowych materiały jak również zapewnienie tym uczestnikom poczęstunku w formie cateringu, spełniają wskazany w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. warunek poniesienia w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. W szczególności, ponoszone w tym zakresie wydatki mają na celu promowanie produktów Skarżącej, przez co przyczyniają się do zwiększenia wolumenu sprzedaży (przychodu). Jednocześnie zdaniem Skarżącej, przedmiotowe wydatki nie stanowią wydatków na reprezentację, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p.

Skarżąca odwołała się następnie do art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. i podkreśliła, że ustawa ta nie definiuje terminu reprezentacja, ani też nie odsyła w tym zakresie do innych przepisów prawa.

W internetowym wydaniu Słownika Języka Polskiego (<http://sjp.pwn.pl>) pojęcie "reprezentacji" jest definiowane m.in. przez użycie następujących określeń: grupę osób występującą w czyimś imieniu, reprezentowanie kogoś lub czegoś, okazałość, wystawność w czyimś sposobie życia, związana ze stanowiskiem, pozycją społeczną. Pojęcie "reprezentacji" było również wielokrotnie definiowane w dotychczas wydanych interpretacjach indywidualnych przepisów prawa podatkowego oraz w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego – w wyroku z dnia 1 czerwca 2012 r. o sygn. II FSK 2438/10. W konkluzji w opinii Skarżącej reprezentacją jest działanie skierowane do istniejących lub potencjalnych kontrahentów lub osoby trzeciej w korzystnych warunków jej zawarcia. Wydatki na reprezentację to koszty, jakie podatnik ponosi, aby wykreować swój pozytywny wizerunek, uwypuklić swoją zasobność i profesjonalizm. Wydatki te jednocześnie w sposób pośredni promują firmę.

Skarżąca podniosła, że u.p.d.o.p. nie wskazuje także, co należy rozumieć pod pojęciem usługi gastronomicznej oraz usługi cateringowej. W rezultacie należy posilkować się w tym zakresie wykładnią językową, zgodnie z którą usługa gastronomiczna polega na przygotowaniu i podaniu posiłku w miejscu, w którym jest on przyrządzany, tj. w restauracji, czy innym lokalu - Słownik Języka Polskiego PWN (<http://sjp.pwn.pl>). Z powyższego wynika, że w przypadku usług gastronomicznych wszystkie czynności wykonywane są w jednym i tym samym miejscu, np. bary, restauracje. Natomiast usługa cateringowa polega na przygotowywaniu i dostarczaniu na zamówienie gotowych potraw lub na organizacji przyjęć. Jednocześnie zgodnie z Polską Klasyfikacją Wyrobów i Usług (PKWiU) jako usługi cateringowe rozumie się usługi przygotowywania żywności dla odbiorców zewnętrznych (PKWiU 56.2).

W świetle powyższego Skarżąca uznała, że usługi cateringowe różnią się od usług gastronomicznych miejscem spożycia posiłków przygotowanych przez usługodawcę. Wydatki na usługi gastronomiczne, jako jeden z przejawów reprezentacji zostały wyłączone z kosztów uzyskania przychodów. W odróżnieniu od usług gastronomicznych wydatki na usługi cateringowe, nie zostały wyłączone z kosztów uzyskania przychodów. Tym niemniej wydatki na usługi cateringowe powinny spełniać ogólne warunki, o których mowa w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., tj. muszą być poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów oraz nie mogą stanowić wydatków kwalifikowanych jako wydatki na reprezentację.

Skarżąca wskazała ponadto, że do kategorii wydatków mających na celu osiągnięcie przychodów zalicza się między innymi koszty reklamy. U.p.d.o.p. nie zawiera legalnej definicji "reklamy", wobec czego również w tym przypadku należy odwołać się do wykładni językowej, zgodnie z którą przez reklamę rozumie się "działanie mające na celu zachęcenie potencjalnych klientów do zakupu konkretnych towarów lub do skorzystania z określonych usług" - Słownik Języka Polskiego PWN, (<http://sj.pwn.pl>). Biorąc pod uwagę powyższą definicję można zdaniem Skarżącej przyjąć, że celem reklamy w działalności gospodarczej jest przyciągnięcie odbiorców do oferty przedsiębiorcy. W szczególności, celem reklamy jest oddziaływanie bezpośrednio na motyw, postawy i sposób postępowania konsumentów podejmujących decyzje o zakupie konkretnych dóbr. Wskazówek w zakresie tego co należy rozumieć po pojęciem reklamy dostarcza dotychczasowe orzecznictwo sądów administracyjnych. Mając na uwadze powyższe, konieczne jest w opinii Skarżącej rozgraniczenie na gruncie prawa podatkowego wydatków na reprezentację od wydatków na reklamę. Jest to o tyle istotne, że reprezentacja, podobnie jak reklama ma za zadanie promocję danego podmiotu gospodarczego, i w rezultacie często różnice pomiędzy reprezentacją, a reklamą zacierają się.

Według Skarżącej istotne jest kryterium celu - reklama polega na, nakłanianiu do nabycia towarów w sposób bezpośredni, zaś reprezentacja pośrednio promuje podmiot gospodarczy poprzez stworzenie dobrego wizerunku firmy. Zgodnie z orzecznictwem

sądowo-administracyjnym zamiarem działań rozumianych jako reprezentacja jest pośrednie wpływanie na promowanie wizerunku przedsiębiorcy, jako godnego zaufania partnera biznesowego. Natomiast celem reklamy jest oddziaływanie bezpośrednio na motywy, postawy i sposób postępowania konsumentów podejmujących decyzje o zakupie konkretnych dóbr.

W ocenie Skarżącej ponieważ organizowane przez Skarżącą akcje reklamowe prowadzone są w celu prezentacji będących w jej ofercie produktów, nie zaś jej samej, to wręczanie, uczestnikom akcji reklamowej, materiałów reklamowych oraz zapewnienie im poczęstunku (catering) w trakcie akcji wpisuje się w powszechnie przyjęte rozumienie reklamy. Wręczanie materiałów reklamowych i zapewnienie cateringu stanowi integralną część akcji reklamowej, która przyczynia się do reklamy produktów Skarżącej. Tym niemniej, przekazanie materiałów reklamowych, czy catering jest tylko pobocznym, akcesoryjnym elementem przeprowadzanej akcji. Podstawowym celem działania jest przekonanie uczestników o pozytywnym działaniu produktów Skarżącej i w ostatecznym rozrachunku zwiększenie ich sprzedaży. Dlatego też akcje reklamowe przeprowadzane są na polach pokazowych, gdzie możliwe jest zaprezentowanie faktycznych rezultatów stosowania produktów Skarżącej. Gdyby celem akcji miałyby być jej reprezentacja, wybrane byłoby bardziej atrakcyjne dla uczestników miejsce, np. restauracja, sala bankietowa. Skarżąca wskazała przy tym, że jej stanowisko potwierdzają interpretacje indywidualne organów podatkowych i wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 lutego 2012 r. o sygn. I SA/G1 673/11.

Według Skarżącej istotne jest także kryterium kręgu odbiorców – w szczególności podkreśla się, że wydatki mogą zostać zakwalifikowane jako wydatki na reklamę, jeżeli celem podejmowanych działań jest dotarcie do jak najszerszej grupy odbiorców. Natomiast w przypadku gdy aktywność ma na celu wykreowanie pozytywnego wizerunku przedsiębiorcy wśród określonych kontrahentów, tj. nie następuje oddziaływanie skierowane do nieokreślonego kręgu odbiorców, aktywność taka powinna być kwalifikowana jako reprezentacja. Jak zaś wskazywała Skarżąca w stanie faktycznym krąg uczestników mogących otrzymać gadżety jest otwarty i potencjalnie każdy jej uczestnik może otrzymać gadżet. Jednocześnie, informacja o prowadzonej akcji reklamowej wskazuje jednoznacznie na jej masowy i otwarty charakter. W konsekwencji zdaniem Skarżącej przedmiotowe wydatki na materiały i catering spełniają warunki ich kwalifikacji jako wydatków na reklamę, gdyż wiążą się z zamiarem dotarcia do jak najszerszej grupy odbiorców. Takie stanowisko znajduje potwierdzenie w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 1 lutego 2012r. o sygn. I SA/G1 673/11 i interpretacjach indywidualnych organów podatkowych.

Skarżąca wskazała ponadto na kryterium wartości przekazywanych świadczeń, podkreślając, że u.p.d.o.p. nie określa progu wartościowego, który wskazywałby czy wydatek o określonej wysokości można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów jako wydatek związany z reklamą. Oznacza to, że wartość przekazywanych uczestnikom akcji reklamowej świadczeń nie ma decydującego znaczenia dla możliwości zaliczenia wydatków z nimi związanych do kosztów uzyskania przychodów, pod warunkiem, że będą one poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. W rezultacie, zdaniem Skarżącej, w przedstawionym stanie faktycznym wydatki związane z organizacją akcji reklamowej, poniesione przez nią na materiały reklamowe i zapewnienie poczęstunku (catering) jej uczestnikom będą mogły, bez względu na ich wysokość, być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Stanowisko takie także ma potwierdzenie w interpretacjach indywidualnych organów podatkowych i orzecznictwie sądowno-administracyjnym.

Zdaniem Skarżącej zgodnie z aktualnym stanowiskiem prezentowanym przez sądy administracyjne i organy podatkowe, bez względu na to, czy na przekazywanych prezentach (gadżetach), umieszczono logo firmy lub produktu, wydatki na ich zakup należy powiązać z reprezentacją, jeżeli nakierowane są na określoną ilość odbiorców bez względu na ich

wartość, tj. nawet w przypadku drobnych/niedrogich upominków typu pendrive, kubek, parasol etc. jeżeli mają one na celu stworzenie pozytywnego wizerunku firmy. W rezultacie - a contrario - przekazywanie gadżetów bez względu czy są one z lub bez logo firmy dla nieokreślonej liczby odbiorców w celu promowania (reklamy) produktów Skarżącej, jak to ma miejsce jej zdaniem w przestawionym stanie faktycznym, może zostać uznane za reklamę i w konsekwencji wydatki na nabycie gadżetów przekazywanych nieokreślonej liczbie uczestników będą mogły być uznane za koszty uzyskania przychodów. Na powyższe nie wpływa również fakt, że gadżety reklamowe są przekazywane z pewnym zróżnicowaniem, tj. nie każdy uczestnik otrzyma te same gadżety lub gadżety o tej samej wartości, gdyż nie zaprzecza to założeniu akcji, zgodnie z którym krąg uczestników mogących otrzymać gadżety jest otwarty i potencjalnie każdy jej uczestnik (klient bądź potencjalny klient Skarżącej) może otrzymać gadżet.

W interpretacji indywidualnej z dnia 14 stycznia 2014 r. Minister Finansów, z upoważnienia którego działał Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, uznał stanowisko Skarżącej w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na usługi cateringowe za prawidłowe, na materiały reklamowe: 1) spełniające funkcje reklamowe - za prawidłowe, natomiast posiadające znamiona reprezentacji - za nieprawidłowe.

Minister odwołał się do art. 15 i art. 16 u.p.d.o.p. i podkreślił, że definicja sformułowana przez ustawodawcę ma charakter ogólny. Z tego względu, każdorazowy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej ocenie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej. Wyjątkiem jest jedynie sytuacja, gdy ustawa wyraźnie wskazuje jego przynależność do kategorii kosztów uzyskania przychodów lub wyłącza możliwość zaliczenia go do tego rodzaju kosztów. Według organu uwzględniając zatem treść powyższych przepisów u.p.d.o.p. kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, których celem jest osiągnięcie, zabezpieczenie i zachowanie źródła przychodów, a które nie są wymienione w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. Koszty ponoszone przez podatnika należy oceniać pod kątem ich celowości, a więc dążenia do uzyskania przychodów. Aby określony wydatek można było uznać za koszt uzyskania przychodów, między tym wydatkiem, a osiągnięciem przychodu musi zachodzić związek przyczynowy tego typu, że poniesienie wydatku musi mieć wpływ na powstanie, zwiększenie lub zabezpieczenie tego przychodu. To obowiązkiem podatnika, jako odnoszącego ewentualną korzyść z faktu zaliczenia określonych wydatków w poczet kosztów uzyskania przychodów, jest wykazanie, w oparciu o zgromadzone dowody, związku pomiędzy poniesieniem kosztu a uzyskaniem przychodu.

Minister odwołał się następnie do art. 9 ust. 1 i art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. i stwierdził, że wyłączając z kosztów podatkowych koszty reprezentacji, ustawa podatkowa nie definiuje terminu "reprezentacja", ani też nie odsyła do innych przepisów prawa. Brak ustawowej definicji pojęcia "reprezentacja" nie uprawnia jednak zdaniem organu do dowolnego określania zakresu znaczeniowego tego terminu. Organ wskazał przy tym na interpretację ogólną Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2013 r. i na wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2013 r. o sygn. akt II FSK 702/11, do którego odnosił się Minister Finansów w powyżej wskazanej interpretacji ogólnej. Według Ministra z powyższego wyroku NSA wynika, 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. Przy tak zdefiniowanym terminie "reprezentacji" kwestia wystawności, okazałości czy też ponadprzeciętności nie ma żadnego znaczenia.

Minister zauważył następnie, że przepisy prawa podatkowego nie definiują także pojęcia reklamy, zatem należy - zgodnie z zasadami wykładni językowej przepisów prawa - odnieść się do definicji słownikowej tego pojęcia. Według Słownika Języka Polskiego PWN "reklama" to "działanie mające na celu zachęcenie potencjalnych klientów do zakupu konkretnych towarów lub do skorzystania z określonych usług" oraz "plakat, napis, ogłoszenie, krótki film itp. służące temu celowi". Według organu pod pojęciem reklamy należy rozumieć działania podmiotu gospodarczego, mające na celu kształtowanie popytu na dane towary, usługi lub markę, poprzez zachęcenie jak największej liczby potencjalnych klientów do nabywania towarów i usług tego podmiotu gospodarczego. Może być ona realizowana za pomocą rozmaitych środków wyrazu oraz przy użyciu zróżnicowanych środków przekazu, w tym poprzez prezentowanie danego towaru lub usługi, jego cech jakościowych, użytkowych lub konsumpcyjnych, zalet technicznych, estetycznych lub zdrowotnych, rozwiązań nowoczesnych czy modnych, a także poprzez rozpowszechnianie logo firmy.

W ocenie Ministra ocena charakteru wydatku (cel reprezentacyjny, czy reklamowy) możliwa jest na podstawie całokształtu działalności prowadzonej przez podatnika, rozmiarów wydatków, ich jednostkowej wartości, ustalenia kręgu osób, do których jest skierowana, okoliczności wręczania prezentów, itp., oraz powinna być dokonywana każdorazowo przez podatnika, który prowadząc działalność gospodarczą może najlepiej dokonać właściwej kwalifikacji danego wydatku pod kątem funkcji jaką będzie spełniać w firmie.

Przenosząc powyższe rozważania na przedmiotową sprawę Minister stwierdził, że w sprawie rozstrzygnięcia wymaga kwestia, czy wydatki na materiały reklamowe, których wartość nie przekracza kwoty od kilku, kilkunastu do kilkuset złotych, oraz które są lub nie są opatrzone logo Skarżącej stanowią wydatki związane z reklamą, czy też wydatki związane z reprezentacją.

Organ podkreślił przy tym, że ustawodawca nie wskazał górnej granicy gadżetu/prezentu, w oparciu o którą można by dokonać zaliczenia do kosztów reklamy albo reprezentacji. Jednakże, zarówno na gruncie orzecznictwa, jak i w praktyce gospodarczej przyjąć należy, że gadżety o niewielkiej wartości, opatrzone logo Skarżącej i wydawane masowo (tzn. przekazywane w taki sposób, aby każdy zainteresowany podmiot miał możliwość ich otrzymania) obecnym lub potencjalnym klientom nie mają charakteru reprezentacyjnego - ich obecność jest dziś bowiem tak powszechna, że nie przyczynia się w znacznym stopniu do budowy wizerunku firmy. Postępowanie takie zgodne jest z istotą reklamy, czyli zamiarem dotarcia z przekazem reklamowym do jak najszerszej grupy odbiorców. Natomiast przekazywanie klientom (lub potencjalnym klientom) gadżetów o wysokiej wartości, mimo, że są opatrzone logo, kojarzone jest z kształtowaniem pozytywnego wizerunku firmy, tym samym zawiera się w sferze szeroko pojętej reprezentacji firmy.

Według Ministra z uwagi na fakt, że wskazany przedział wydatków: od kilku, kilkunastu do kilkuset złotych jest dość szeroki, w jego zakresie mogą mieścić się zarówno wydatki na reklamę, jak i na reprezentację. Istnieje bowiem niewątpliwa różnica pomiędzy np. materiałem reklamowym z logo firmy o wartości kilku złotych, a takim samym przedmiotem o wartości kilkuset złotych. Tylko w pierwszym z wymienionych przypadków nie ma wątpliwości, że mamy do czynienia z przekazaniem drobnego gadżetu, spełniającego funkcję reklamową.

Zdaniem Ministra kolejnym czynnikiem, który należy uwzględnić przy kwalifikacji przedmiotowych kosztów są okoliczności, w jakich rozdawane są materiały reklamowe. Zgodnie z przedstawionym stanem faktycznym, odbywa się to w ramach akcji promocyjno-reklamowych. Takie formy promocji należą do powszechnie stosowanych. Pozwalają na dotarcie z przekazem reklamowym do szerokiej rzeszy odbiorców, o ile możliwość udziału we wskazanych akcjach nie została ograniczona do wyselekcjonowanej

grupy podmiotów. Istotną kwestią jest ponadto ustalenie kręgu osób obdarowywanych towarami reklamowymi. Wydatki poniesione na zakup prezentów/gadżetów dla potencjalnych klientów Skarżącej mogą zostać zaliczone do kosztów reklamy tylko wówczas, gdy gadżety te będą rozdawane masowo, tzn. przekazywane w taki sposób, by każdy zainteresowany podmiot miał możliwość ich otrzymania. W przypadku przeznaczenia ich wyłącznie dla ograniczonej grupy podmiotów, zwłaszcza partnerów handlowych należy powiązać wydatki na zakup prezentów z reprezentacją.

W ocenie Ministra sam fakt masowej i otwartej akcji, nie przesądza automatycznie, że wszelkie wydatki związane z taką akcją będą miały charakter reklamowy. Tym samym nie można zgodzić się ze Skarżącą, że przekazywanie gadżetów bez względu, czy są one z logo lub bez logo firmy/produktu dla nieokreślonej liczby odbiorców może zostać uznane za reklamę.

Minister podkreślił następnie, że oznakowanie przedmiotów reklamowych poprzez logo firmy powoduje, że mogą one pełnić funkcje reklamowe. Materiały (przedmioty) reklamowe w postaci np. długopisów, kalendarzy, kubków, itp. są bardzo często wykorzystywane przez przedsiębiorców dla celów promocyjnych. W ocenie organu można je wobec tego uznać za zwyczajowo przyjęte środki reklamy. W przypadku natomiast, kiedy przekazywany przez Skarżącą produkt nie zawiera jej logo i nie kojarzy się w żaden widoczny sposób ze Skarżącą, a tym samym nie niesie ze sobą żadnego przekazu reklamowego nie może stanowić kosztu reklamy. Wręczanie tego rodzaju upominków wiąże się z kosztami reprezentacji, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. Ponadto, na ogół gadżety takie (bez logo) nie wiążą się ze specyfiką prowadzonej działalności, a ich wręczanie służy przede wszystkim budowaniu pozytywnego wizerunku firmy, czy też kształtowaniu lepszego jej postrzegania na zewnątrz.

Podsumowując tę część rozważań Minister stwierdził, że wydatki polegające na przekazaniu materiałów reklamowych o niskiej wartości jednostkowej, oznaczonych logo Skarżącej, wręczanych masowo klientom bądź potencjalnym klientom opisanej akcji reklamowej mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. jako wydatki spełniające definicję reklamy. Z kolei, wydatki o wyższej wartości oznaczone logo Skarżącej, które nie spełniają przedmiotowej definicji reklamy stanowią wydatki na reprezentację, o której mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. i jako takie nie mogą zostać zarachowane do podatkowych kosztów uzyskania przychodów. Podobnie wydatków na materiały reklamowe nie zawierających logo Skarżącej nie można traktować jako wydatki o charakterze reklamowym, gdyż stanowią wydatki na reprezentację i nie stanowią kosztu uzyskania przychodów zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p.

Minister podkreślił końcowo, że jak wynika z wniosku Skarżącej zapewnienie poczęstunku w formie cateringu uczestnikom akcji reklamowej jest jej zdaniem elementem strategii marketingowej, której celem jest zwiększenie sprzedaży produktów. W ocenie Ministra tego typu wydatki ponoszone na zapewnienie poczęstunku w formie cateringu uczestnikom akcji reklamowej, której celem jest zwiększenie sprzedaży produktów, nie są kosztami reprezentacji, o której mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. i jako takie mogą stanowić koszty uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1 tej ustawy. Według organu nie należy różnicować przy tym usług cateringowych od usług gastronomicznych. Takiego rozróżnienia nie dokonano zarówno na gruncie interpretacji ogólnej jak i na gruncie wyroku NSA o sygn. akt II FSK 702/11. Zdaniem Ministra kwestia ta nie wpływa jednak na rozstrzygnięcie w sprawie.

Minister Finansów, w odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, skierowane przez Skarżącą, stwierdził brak podstaw do zmiany powyższej interpretacji indywidualnej.

W skardze Skarżąca wniosła o uchylenie w całości powyższej interpretacji indywidualnej, zarzucając:

1) naruszenie materialnego prawa podatkowego poprzez niewłaściwą wykładnię oraz niewłaściwe zastosowanie w przedstawionym stanie faktycznym art. 16 ust. 1 pkt 28 w związku z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., poprzez uznanie w wydanej interpretacji, że część wydatków na materiały reklamowe, które zdaniem organu posiadają znamiona reprezentacji, nie mogą zostać uznane za koszty uzyskania przychodów;

2) naruszenie przepisów postępowania podatkowego w stopniu mającym istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 14c § 2 oraz art. 120 i art. 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 ze zm.) – dalej "O.p.", poprzez brak sformowania jasnego, czytelnego i wolnego od wewnętrznych sprzeczności uzasadnienia interpretacji oraz niepełne uzasadnienie, wyrażające się w szczególności odmowie uwzględnienia aktualnego orzecznictwa sądów administracyjnych oraz art. 14b § 3 O.p., z uwagi na rozszerzenie przez organ stanu faktycznego, poprzez dokonanie, kwalifikacji wydatków, jako kosztów reprezentacji, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p., odmiennie niż w przedstawionym stanie faktycznym.

Według Skarżącej Minister nieprawidłowo uznał że część wydatków reklamowych może być uznana za wydatki o charakterze reprezentacyjnym. W uzasadnieniu swojego stanowiska organ dokonał oceny charakteru i celu wydatków w sposób niezgodny z przedstawionym stanem faktycznym oraz rzeczywistym przebiegiem i celem działań Skarżącej, uznał także, że kryterium wartości przekazywanych materiałów reklamowych może mieć wpływ na klasyfikację wydatków na reprezentacyjne lub reklamowe, a także wskazał, że logo lub jego brak może mieć decydujący wpływ na kwalifikację danego wydatku, jako reklamowego lub reprezentacyjnego. Zdaniem Skarżącej taka interpretacja nie ma uzasadnienia w obowiązujących przepisach prawa oraz jest sprzeczna z ugruntowanym orzecznictwem sądów administracyjnych.

Skarżąca podkreśliła, że w przedstawionym stanie faktycznym wielokrotnie wskazywała, jaki jest cel zarówno całej akcji reklamowej jak również wydawania podczas jej trwania materiałów reklamowych. Skarżąca wyraźnie wskazała, że w ramach prowadzonej przez nią działalności gospodarczej, w konkretnym obszarze działań marketingowych za standardowe działania reklamowe, uznaje się aktywności wymienione w stanie faktycznym. Tym samym, kwalifikacja działań, jako działań reklamowych (mających na celu osiągnięcie przychodu względnie zabezpieczenie lub zapewnienie ich źródła) odniesiona została do konkretnej zindywidualizowanej branży, w której działa Skarżąca i do konkretnej grupy docelowej, do której skierowane są wymienione we wniosku o interpretację działania reklamowe. Za prawidłowością postępowania Skarżącej wskazuje ponadto stanowisko prezentowane w tym zakresie przez NSA. W konkluzji zdaniem Skarżącej zasadniczym (głównym) celem przekazywania materiałów reklamowych jest, podobnie jak i całej akcji, szeroko rozumiana reklama produktów - nie zaś kreowanie pozytywnego wizerunku Skarżącej wobec nabywców jej produktów.

Skarżąca odwołała się przy tym do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 listopada 2013 r. o sygn. III SA/Wa 1040/13 i wyroku NSA z dnia 10 września 2013 r. o sygn. akt II FSK 2019/13. Podkreśliła, że biorąc pod uwagę, że zasadniczym celem akcji reklamowej jest promowanie produktów Skarżącej, a nie kształtowanie wizerunku firmy, to wydatek na materiały reklamowe przekazywane w ramach akcji, również ma na celu promowanie produktów Skarżącej - jako integralny element akcji reklamowej. Skoro zaś kwalifikacja danego wydatku, jako reklamowego lub reprezentacyjnego powinna zostać przeprowadzona przez podatnika, to należy uznać, że organ dokonał nieprawidłowej wykładni art. 15 ust. 1 w związku z art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p.

Według Skarżącej za zasadnością uchylenia interpretacji przemawia dodatkowo fakt, że kryteria przyjęte przez Ministra dla celów kwalifikacji wydatków na reklamowe oraz reprezentacyjne, tj. (i) wartość wydatku oraz (ii) brak logo, są stosowane niezgodnie z obowiązującymi przepisami u.p.d.o.p. oraz interpretowane odmiennie niż wskazuje na to jednolicie ukształtowana linia orzecznictwa sądów administracyjnych.

W odpowiedzi na skargę Minister Finansów podtrzymał swoje stanowisko w sprawie i wniósł o oddalenie skargi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje:

Skarga jest zasadna.

W rozpoznanej sprawie istota sporu stron sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy wydatki na materiały reklamowe nie zawierające logo spółki oraz wydatki o wyższej wartości oznaczone tym logo rozdawane w trakcie akcji promocyjno-reklamowych na tzw. "polach pokazowych" szczegółowo opisanych we wniosku o wydanie interpretacji - w tym bowiem zakresie w interpretacji indywidualnej zakwestionowano stanowisko własne Strony - można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., czy też wydatki te powinny zostać wyłączone z kosztów uzyskania przychodu na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. jako koszty reprezentacji.

Wyjaśnić należy, że powyższe zagadnienie, w szczególności pojęcie kosztów reprezentacji, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p., było przedmiotem wielu - niejednokrotnie rozbieżnych - orzeczeń sądów administracyjnych, opisanych szczegółowo w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 702/11, na co słusznie zwrócił uwagę Minister Finansów w zaskarżonej interpretacji.

W wyroku tym Naczelny Sąd Administracyjny orzekając w składzie siedmiu sędziów, wyraził pogląd, iż "Tylko wydatki na zakup tych usług gastronomicznych stanowiących koszty uzyskania przychodu zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., 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.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę podziela pogląd zaprezentowany we wskazanym orzeczeniu wraz z jego uzasadnieniem i w ślad za ww. wyrokiem wskazuje, co następuje.

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 tej ustawy.

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 zdeteterminowanym 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 wyływający 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.

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 2012 r. 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 u.p.d.o.p. 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 wnioski prawnicze (wnioskowanie z przeciwności, wnioski 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 2007 r. i mającym zastosowanie w sprawie stanowi, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kosztów 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 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 217, poz. 1589).

Wskazać należy, że 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. Dlatego 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, wypuklenie swojej zasobności, profesjonalizmu. Przy tak zdefiniowanym terminie "reprezentacji" kwestia wystawności, okazałości czy też ponadprzeciętności nie ma żadnego znaczenia. Celem kosztów reprezentacyjnych jest bowiem 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.

Dokonując oceny kwalifikacji wydatków w okolicznościach konkretnej sprawy należy kierować się w tym zakresie (brak definicji ustawowej oraz wnioski płynące z analizy zmiany poglądów na tle poszczególnych przypadków) 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.

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 księgowe 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 O.p. w razie wątpliwości co do poszczególnych zapisów ksiąg rachunkowych, stanowiących dowód w sprawie.

Reasumując, Sąd w niniejszej sprawie za wiążący uznaje kierunek wykładni art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. przyjęty w cytowanym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 czerwca 2013 r., tj. że "reprezentacja" w rozumieniu tego przepisu, stanowi działanie w celu wykreowania oraz utrwalenia pozytywnego wizerunku podatnika wobec innych podmiotów.

Tylko więc wydatki na zakup określonych towarów i usług stanowiące koszty uzyskania przychodu zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., 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.

Organ - prawidłowo wykładając przepisy prawa podatkowego, o które pytała we wniosku Strona - nie uwzględnił jednak w sprawie specyfiki postępowania o wydanie indywidualnej interpretacji.

W postępowaniu tym organ nie ustala stanu faktycznego, wiąże go bowiem stan faktyczny opisany przez wnioskodawcę. Organ dysponuje informacjami podanymi przez wnioskodawcę, których w żaden sposób nie weryfikuje. Nie może z nimi polemizować, ani też ich istnienia kwestionować. W sprawach pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, nie dokonuje się bowiem ustaleń co do faktów (stanu faktycznego sprawy), poprzestając na opisie określonego stanu przedstawionym przez wnioskodawcę. Wydający interpretację organ przyjmuje zatem istnienie pewnego stanu rzeczy, formułując na jego tle stanowisko co do rozumienia (wykładni) wywołujących wątpliwości przepisów prawa - wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2120/08, LEX nr 707791.

W ocenie Sądu, Skarżąca jasno i precyzyjnie przedstawiła szczegółowe wyjaśnienia co do celu i charakteru ocenianych wydatków oraz okoliczności, w jakich nabywane dobra są wykorzystywane.

Wskazane we wniosku wydatki na nabycie określonych towarów zostały przez organ podatkowy ocenione jako mające charakter reprezentacyjny. Organ interpretacyjny wskazał bowiem, iż przedstawione we wniosku wydatki na materiały reklamowe nie zawierające logo spółki oraz wydatki o wyższej wartości oznaczone tym logo służą budowaniu pozytywnego wizerunku Skarżącej, kształtowaniu lepszemu jej postrzeganiu na zewnątrz.

Tymczasem Skarżąca we wniosku wprost wskazała (a na rozprawie w dniu 22 kwietnia 2015 r. to potwierdziła), że wydatki ponoszone przez nią spełniają ogólną przesłankę z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Ponoszone są bowiem w związku z działaniami Skarżącej mającymi na celu uzyskiwanie przychodu (zachowanie źródła przychodu) poprzez:

- promowanie asortymentu B. poprzez unaocznienie efektów stosowania oraz możliwość bezpośredniej weryfikacji skuteczności działania preparatów Spółki",
- promowanie produktów Spółki, poprzez prezentacje wyników ich stosowania dla jak najszerszego kręgu osób (klientów lub potencjalnych klientów Spółki)",
- wywarcie wpływu w sposób bezpośredni na decyzję uczestnika o nabyciu produktów Spółki.

Jednocześnie wskazała, że "działanie w tym zakresie jest uzasadnione, gdyż zwiększa świadomość o danym produkcie/marce B. przez co prowadzi do jego (jej) reklamy i może przyczynić się do zwiększenia sprzedaży".

Organ obowiązany był okoliczności te, jako element (przyszłego) stanu faktycznego, uwzględnić i odpowiednio ocenić na gruncie obowiązujących przepisów prawa. W żadnym razie nie mógł dokonywać interpretacji wynikającego z wniosku stanu faktycznego.

Zważyć przy tym należy i to, że żaden przepis prawa nie pozbawia organy podatkowe dokonywania w "klasycznym" postępowaniu podatkowym oceny zaistniałych zdarzeń. Ustalenie stanu faktycznego odpowiadającego rzeczywistości oraz jego ocena należy bowiem do podstawowych obowiązków organu podatkowego w tego rodzaju postępowaniu. Okoliczność, że określone zdarzenia stanowiły tło dla wydanej interpretacji indywidualnej uprawnia tego i równocześnie obowiązku, nie podważa. Organ podatkowy i tak musi w postępowaniu dowodowym ustalić rzeczywisty stan faktyczny, aby go porównać ze stanem faktycznym (zdarzeniem przyszłym) opisanym we wniosku o interpretację. Zakres ochrony wynikający z udzielonej indywidualnej interpretacji zależy właśnie od wnioskodawcy, który jako jedyny określa stan faktyczny (zdarzenie przyszłe), na tle którego wydawana jest interpretacja i który jako jedyny odpowiada za jego zgodność ze stanem rzeczywistym (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 stycznia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1177/10). Uwzględniając powyższe należy wskazać, że w instytucję interpretacji indywidualnych wpisane jest założenie, że interpretacja chroni wnioskodawcę tylko w takim zakresie, w jakim stan rzeczywisty odpowiada stanowi faktycznemu (przyszłemu) przedstawionemu we wniosku o wydanie interpretacji. Istotna rozbieżność obu tych stanów faktycznych czyni interpretację indywidualną nieprzydatną na gruncie stanu rzeczywistego.

Ponownie rozpatrując wniosek Skarżącej o wydanie interpretacji indywidualnej Minister Finansów uwzględni przedstawioną wyżej ocenę prawną, dokona analizy prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego w kontekście treści art. 15 i 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. i przedstawi uzasadnienie prawne. Sąd bowiem nie wydaje interpretacji lecz bada jej zgodność z prawem.

Minister Finansów będzie przy tym związany stanowiskiem prezentowanym uprzednio w zaskarżonej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w części niekwestionowanej przez Skarżącą, tj. w części, w której uznano jej stanowisko za prawidłowe.

W tym stanie rzeczy, Sąd uchylił zaskarżoną interpretację na podstawie art. 146 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Zakres, w jakim uchylona interpretacja nie podlega wykonaniu określono w oparciu o art. 152 ww. ustawy, a o kosztach orzeczono na podstawie jej art. 200.