

Pismo

z dnia 28 stycznia 2008 r.

Izba Skarbowa w Warszawie

IP-PB3-423-409/07-4/KB

Możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na kalendarze firmowe spółki.

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) oraz § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki przedstawione we wniosku z dnia 24 października 2007 r. (data wpływu 29 października 2007 r.) uzupełnionego dokumentem potwierdzającym pełnomocnictwo na wezwanie Nr IP-PB3-423-409/07-2/KB z dnia 19 listopada 2007 r. o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych, w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na kalendarze firmowe Spółki - jest prawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 29 października 2007 r. wpłynął wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na kalendarze firmowe Spółki.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.

Spółka świadczy usługi telekomunikacyjne. W ramach prowadzonej działalności Spółka przekazuje swoim kontrahentom (np. współpracującym ze Spółką agentom) a także innym osobom (np. potencjalnym klientom) kalendarze firmowe. Wskazane kalendarze firmowe wytwarzane są przy użyciu technik drukarskich. Kalendarze przekazywane przez podatnika mogą mieć następującą formę:

*

kalendarzy książkowych w formacie A4, A5 lub zbliżonych (wykonanych z papieru jednakże okładka może być wykonana z tektury i być obita tworzywem), lub

*

kalendarzy ściennych (wykonanych z wysokiej jakości papieru, a częściowo z zadrukowanej folii).

Kalendarze firmowe Spółki są nośnikiem szeregu elementów o charakterze reklamowym. Przede wszystkim, opatrzone są logo marki, pod jaką Spółka świadczy usługi telekomunikacyjne (tj. "X"). Oznaczenia takie znajdują się na okładkach takich kalendarzy, jak również na poszczególnych ich stronach (wszystkich lub większości). Ponadto, kalendarze zaprojektowane są pod względem graficznym z wykorzystaniem kolorystyki przyjętej przez Spółkę jako kojarzącą się z logo marki, pod jaką działa (tj. z elementami w kolorze pomarańczowym). Na stronach kalendarza umieszczane są hasła reklamowe Podatnika (np. "przyszłość jest jasna, przyszłość to "X"). Spółka przekazuje omawiane kalendarze w celu rozpowszechniania marki "X" oraz reklamowania usług świadczonych przez Spółkę.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

Czy koszty kalendarzy firmowych stanowią koszty uzyskania przychodów Spółki?

Zdaniem wnioskodawcy kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Koszty ponoszone przez Spółkę na kalendarze spełniają wszelkie przesłanki niezbędne w celu uznania ich za koszty uzyskania przychodów. W szczególności koszty te: są faktycznie ponoszone, mają charakter definitywny, pozostają w związku z prowadzoną przez Spółkę działalnością gospodarczą, są ponoszone w celu uzyskania przychodów oraz zachowania i zabezpieczenia źródła przychodów i są właściwie udokumentowane. Wydatki na reklamę i promocję podmiotu gospodarczego, jego firmy lub znaków towarowych (logo) jego produktów są w oczywisty sposób niezbędne dla skutecznego działania na rynku i uzyskiwania przychodów. Zasadność zaliczania takich wydatków do kosztów uzyskania przychodów nie budzi żadnych wątpliwości i nie wymaga dalszego wyводу.

Artykuł 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stanowi, że za koszty uzyskania przychodów nie uznaje się kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Pojęcie reprezentacji nie zostało zdefiniowane dla celów podatkowych. Zgodnie z zasadami interpretacji prawa podatkowego, wykładnia językowa jest punktem wyjścia wykładni prawa, a zarazem określa jej granice (nawet jeśli jest dokonywana dalsza wykładnia przy pomocy kolejnych metod). Interpretacja językowa zakłada wykładnię zarówno danego słowa, jak i kontekstu (treści zdania), w którym dany zwrot został użyty. Zasadą jest, że wykładni językowej dokonuje się przede wszystkim w oparciu o znaczenie słów nadawane im w języku etnicznym w jego najbardziej powszechnej postaci. W słownikach języka polskiego bądź słownikach wyrazów obcych "reprezentacja" jest definiowana jako m.in. "wystawność w czymś sposobie życia związana z zajmowaną pozycją społeczną stanowiskiem" lub "uzewnętrzniany wysoki standard życia związany ze szczególną pozycją społeczną zawodową okazałość, wytworność", a także jako "występowanie w czymś imieniu, prezentowanie kogoś lub czegoś". Definicja językowa reprezentacji, czytana zwłaszcza w kontekście całego pkt 28 omawianego przepisu, prowadzi do wniosku, że nie wszystkie koszty związane z kontaktami z kontrahentami lub

potencjalnymi kontrahentami mogą być uznane za reprezentację. Po pierwsze należy określić zakres znaczeniowy słowa reprezentacja, a w drugim kroku dokonywać jego interpretacji zgodnie z dyrektywą ustawodawcy, za jaką należy uznać zamieszczenie w przepisie przykładowego katalogu wydatków reprezentacyjnych. Przede wszystkim, za reprezentację można uznać tylko działania skierowane "na zewnątrz" podmiotu gospodarczego, tj. do klientów lub potencjalnych klientów. Jednak ta cecha nie jest decydująca dla klasyfikacji wydatku jako reprezentacji, gdyż charakteryzują się nią wszelkie działania marketingowe, promocyjne, reklama czy informacja handlowa. Dlatego reprezentacja musi charakteryzować się łącznie jeszcze pozostałymi dwiema cechami. Przede wszystkim, jej głównym celem ma być występowanie w imieniu podmiotu gospodarczego, prezentowanie go. Jednak i ta przesłanka nie może być rozstrzygająca, gdyż wykładania pojęcia reprezentacji w tym miejscu mogłoby prowadzić do wniosków absurdalnych, np. uznania za reprezentację kosztów druku wizytówek. Zatem dopiero skierowane na zewnątrz działanie, mające na celu reprezentowanie podmiotu gospodarczego i charakteryzujące się takimi cechami jak "wystawność, okazałość, wysoki standard, wytworność, przejawiające się w szczególności w wydatkach na "usługi gastronomiczne, żywność, alkohole", stanowi reprezentację w rozumieniu art. 16 ust 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Za takie działania zapewne można by uznać koszty spotkań z kontrahentami w restauracji (lecz już nie poczęstowanie go kawą w biurze, co jest przejawem dobrego wychowania, a nie reprezentacji), czy wręczenie kontrahentowi upominku reprezentacyjnego. Przy czym za upominek reprezentacyjny nie sposób uznać każdego przedmiotu wręczanego kontrahentom lub potencjalnym kontrahentom. Za upominki reprezentacyjne można by zapewne uznać przedmioty o znacznej wartości (np. laptop), typowo upominkowym charakterze (np. dzieła sztuki, kwiaty, alkohole, delikatesy - luksusowe artykuły spożywcze). Takiego charakteru nie noszą natomiast upominki, z reguły o niewielkiej wartości, których podstawowym celem jest przenoszenie i utrwalanie reklamy, a nie wywarcie na innej osobie wrażenia wystawnością czy atrakcyjnością prezentu. Takie przedmioty, jak kalendarze, długopisy, koszulki, czapeczki, breloczki, kubki, podstawki, zapałki, itp. gadżety noszące logo podatnika lub jego produktów, nawet jeżeli są estetycznie wykonane, są przede wszystkim nośnikami reklamy. Poza tym, poprzez opatrzenie ich logo firmy czy produktu tracą uniwersalny charakter i nie mogą spełniać takiego zadania, jak ofiarowane upominki reprezentacyjne. Spółka przekazuje swoim dotychczasowym jak i przyszłym klientom i kontrahentom drobne upominki (gadżety), w tym kalendarze, opatrzone logo firmy służące do oznaczania nim oferowanych przez Spółkę usług. Działania te zmierzają do utrwalenia marki - oznaczenia producenta i jego wyrobów - w pamięci aktualnych oraz przyszłych nabywców, zachęcając ich do nabycia tychże wyrobów, a kontrahentów do nawiązania i kontynuowania dalszej współpracy. Działania te są skierowane do szerokiego kręgu odbiorców, a nie do wybranego kręgu szczególnie ważnych klientów. Ze względów wskazanych powyżej nie sposób jest uznać wydatków na kalendarze Spółki jako wydatków na reprezentację. Reasumując, zdaniem Spółki wydatki na kalendarze stanowią koszty uzyskania przychodów w pełnej wysokości.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za prawidłowe.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.) 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. Powyższe oznacza, że wydatki związane z

prowadzoną działalnością gospodarczą, po wyłączeniu zastrzeżonych w ustawie, są kosztami uzyskania przychodów, o ile pozostają w związku przyczynowo-skutkowym z osiąganymi przychodami. Kosztami będą zarówno koszty pozostające w bezpośrednim związku z uzyskiwanymi przychodami, jak i pozostające w związku pośrednim, jeżeli zostanie wykazane, że zostały w sposób racjonalny poniesione w celu osiągnięcia przychodów, nawet wówczas gdy z obiektywnych powodów przychód nie zostanie osiągnięty.

W tym miejscu należy zaznaczyć, iż prawidłowe zaliczenie wydatku do kosztów uzyskania przychodów uwarunkowane jest wykazaniem przez podatnika jego celowości i związku z przychodem jak i prawidłowym udokumentowaniem. To na podatniku bowiem ciąży obowiązek wykazania związku poniesionych wydatków z przychodami, bo to on wywodzi skutki prawne w postaci zmniejszenia obciążenia podatkowego.

Katalog wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, pomimo ich związku z przychodami i prowadzoną działalnością gospodarczą zawarty został w art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Stosowanie do pkt 28 tego artykułu (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r.) nie uważa się za koszty uzyskania przychodów, kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych nie zostało zdefiniowane pojęcie reprezentacji, dlatego należy w tym zakresie kierować się wykładnią językową i orzecznictwem sądowym. Zgodnie z definicją zawartą w "Słowniku języka polskiego" pod redakcją prof. M. Szymczaka (Wydawnictwo PWN, Warszawa 2002), reprezentacja to "okazałość, wystawność w czymś sposobie życia, związana ze stanowiskiem, pozycją społeczną". Na gruncie orzecznictwa sądowego zaś można przyjąć, że w przypadku firmy reprezentacja to "dobre jej reprezentowanie, które może polegać na wystroju firmy, interesującym logo, tablicach informacyjnych, sposobie podejmowania interesantów i kontrahentów" (wyrok NSA z dnia 26 września 2000 r. - sygn. akt III SA 1994/99). Przekazywanie gadżetów o znacznej wartości opatrzonych logo firmy klientom, zarówno na gruncie orzecznictwa jak i w praktyce gospodarczej, kojarzone jest z kształtowaniem pozytywnego wizerunku firmy, tym samym zawiera się w sferze szeroko pojętej reprezentacji firmy.

W przedstawionym we wniosku stanie faktycznym Spółka prezentuje stanowisko, zgodnie z którym przekazywanie kalendarzy firmowych współpracującym ze Spółką agentom, jak również potencjalnym klientom, ma charakter reklamowy, o czym ma przesądzać umieszczenie na nich logo firmy i zamieszczanie haseł reklamowych, np. "przyszłość jest jasna, przyszłość to "X".. Wobec braku definicji pojęcia reklamy w ustawie o podatku dochodowym również w tym miejscu należy odwołać się do innych dziedzin, w których pojęcie to występuje. I tak: stosując definicję słownikową, za reklamę należy uznać "rozpowszechnianie informacji o towarach, ich zaletach, wartości, miejscach i możliwościach nabycia, chwalenie kogoś" (Słownik Języka Polskiego, PWN, Warszawa 2002, pod redakcją prof. Mieczysława Szymczaka). Podobnie orzecznictwo sądowe uznaje, że "celem reklamy jest przekazywanie informacji o towarach (usługach) i nakłanianie potencjalnych klientów do ich nabycia; polega ona głównie na prezentowaniu danego towaru, danej usługi, ewentualnie marki

(oznakowania produktu lub producenta), cech jakościowych, użytkowych lub konsumpcyjnych, zalet technicznych, estetycznych i zdrowotnych, rozwiązań nowoczesnych, modnych czy nawet prowokujących, aby skłonić jak największą liczbę potencjalnych nabywców do zakupu (do korzystania z usługi); od strony przedmiotowej można rozróżnić: reklamę towaru, usługi a także marki" (wyrok NSA z dnia 14 listopada 2002 r. -sygn. Akt I SA/Wr 4097/01). Reklama może być realizowana za pomocą rozmaitych środków wyrazu oraz przy użyciu zróżnicowanych środków przekazu, w tym także poprzez rozpowszechnianie logo firmy.

Odnosząc powyższe do przedstawionego we wniosku stanu faktycznego należy zauważyć, że podstawowym problemem w przedmiotowej sprawie jest rozstrzygnięcie czy wymienione wydatki są ukierunkowane są na reprezentowanie firmy oraz budowanie jej prestiżu (reprezentacja), czy też mają na celu zachęcanie potencjalnych klientów czy agentów do nawiązania bądź utrzymania kontaktów z przedsiębiorcą oraz nabywania towarów oferowanych przez firmę (reklama). Ocena charakteru wydatku (cel reprezentacyjny czy reklamowy) możliwa jest na podstawie całokształtu działalności prowadzonej przez podatnika, rozmiarów wydatków, ich jednostkowej wartości, ustalenia kręgu obdarowanych, okoliczności wręczania prezentów itp. i 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.

Należy zauważyć, iż w przypadku przekazywania gadżetów lub prezentów o wyższej wartości (w tym kalendarzy), wyselekcjonowanym kontrahentom lub potencjalnym kontrahentom mimo, iż będą one oznakowane logo firmy, gdy celem wydatku jest tworzenie pozytywnego wizerunku firmy i budowa odpowiednich relacji z klientami wydatki takie będą miały charakter reprezentacyjny i w efekcie na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie będą mogły zostać uznane za koszty uzyskania przychodów. Natomiast w przypadku upominków o niewielkiej wartości (w tym również kalendarzy) wydawanych potencjalnym klientom, trudno raczej przypisać im funkcję reprezentacyjną. Ich obecność w rzeczywistości gospodarczej jest tak powszechna, że nie przyczynia się w znacznym stopniu do budowy wizerunku, a logo jako znak graficzny przedsiębiorstwa (firmy) czy produktu stanowi jedynie swojego rodzaju informację handlową. W tym też rozumieniu, wydatki ponoszone na gadżety lub upominki o niskiej wartości jednostkowej oznaczone logo firmy lub logo produktu (np. kalendarze), wręczane klientom bądź potencjalnym kontrahentom mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu - do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - Dz. U. Nr 153, poz. 1270 z

późn. zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach - art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Warszawie, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku, ul. 1-go Maja 10, 09-402 Płock.