

Pismo

z dnia 29 czerwca 2009 r.

Izba Skarbowa w Warszawie

IPPB3/423-253/09-2/KK

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 § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. z 2007 r. Nr 112, poz. 770) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki, przedstawione we wniosku z dnia 27 kwietnia 2009 r. (data wpływu 29 kwietnia 2009 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie kosztów uzyskania przychodów - jest prawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 29 kwietnia 2009 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie kosztów uzyskania przychodów.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.

Spółka (dalej: Spółka) jest Spółką prawa niemieckiego, prowadzącą działalność gospodarczą polegającą na wynajmie powierzchni biurowych poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład w rozumieniu art. 4a ust. 11 ustawy o p.d.o.p.

W związku z prowadzoną na terenie Polski działalnością Spółka regularnie ponosi wydatki na zakup kwiatów doniczkowych i ciętych, kompozycji kwiatowych oraz bukietów służących do wystroju recepcji w budynkach należących do Spółki. Ponadto Spółka ponosi wydatki związane z udekorowaniem budynków oraz aranżacji recepcji w sezonach świątecznych. Są to np. dekoracje świąteczne w postaci choinek, lampek, stroików, bombek, pisanek itp. Powyższe wydatki ponoszone przez Spółkę nie odbiegają pod względem ceny i okazałości od wydatków zwyczajowo przyjętych w branży i w okolicy, której Spółka prowadzi działalność.

W związku z powyższym zadano następujące pytania:

1.

Czy wyżej wymienione wydatki poniesione przez Spółkę począwszy od dnia 1 stycznia 2007 r. stanowią koszty uzyskania przychodów Spółki w dacie ich poniesienia.

2.

Czy wyżej wymienione wydatki, które Spółka będzie ponosiła w przyszłości, będą stanowiły koszty uzyskania przychodów Spółki w dacie ich poniesienia.

Stanowisko Spółki dotyczące pytania nr 1

Zdaniem Spółki, wydatki na zakup kwiatów doniczkowych i ciętych, kompozycji kwiatowych oraz bukietów służących do wystroju recepcji, jak też wydatki związane z udekorowaniem budynków i aranżacją recepcji w budynkach należących do Spółki, stanowią koszty uzyskania przychodów Spółki w dacie ich poniesienia na podstawie art. 15 ust. 1 oraz ust. 4d ustawy o p.d.o.p.

Stanowisko Spółki dotyczące pytania nr 2

Spółka stoi na stanowisku, iż będzie postępować prawidłowo zaliczając w przyszłości do kosztów uzyskania przychodów powyższe wydatki w dacie ich poniesienia na podstawie art. 15 ust. 1 oraz ust. 4d ustawy o p.d.o.p. Przedmiotowe stanowisko jest słuszne przy założeniu, iż nie nastąpi zmiana przywołanych przepisów ustawy o p.d.o.p.

UZASADNIENIE stanowiska Spółki:

Stosownie do art. 15 ust. 1 ustawy o p.d.o.p., 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 ustawy o p.d.o.p. Gramatyczna wykładnia tego przepisu prowadzi do wniosku, że wszystkie poniesione wydatki, po wyłączeniu tych zastrzeżonych w art. 16 ust. 1 ustawy, są kosztami uzyskania przychodów, o ile pozostają w związku przyczynowo-skutkowym z przychodami, oraz zostają ponoszone w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Na gruncie przywołanych powyżej przepisów należy stwierdzić, że aby wydatki na zakup kwiatów i dekoracji świątecznych mogły być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów Spółki, następujące warunki powinny zostać spełnione łącznie:

1.

istnienie związku (pośredniego lub bezpośredniego) pomiędzy poniesieniem takiego kosztu a uzyskaniem, zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów Spółki;

2.

brak wskazania takich wydatków w enumeratywnym katalogu wydatków nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów, zawartym w art. 16 ust. 1 ustawy o p.d.o.p.

Pomimo, iż ponoszone przez Spółkę wydatki na zakup kwiatów i dekoracji świątecznych nie są co do zasady związane z powstaniem dla Spółki bezpośredniego przychodu, można bez wątpienia stwierdzić, że w sposób pośredni służą osiągnięciu przez Spółkę przychodów. Do kosztów pośrednich zalicza się bowiem wydatki, które nie mają bezpośredniego odzwierciedlenia w osiągniętych przychodach, ale ich ponoszenie jest niezbędne do prawidłowego funkcjonowania podmiotu (inaczej można stwierdzić, że są to tzw. koszty ogólne prowadzonej działalności gospodarczej).

Opisane w stanie faktycznym wydatki powinny być traktowane analogicznie jak pozostałe koszty ogólne funkcjonowania przedsiębiorstwa, ponieważ zaliczają się do wydatków zwyczajowo ponoszonych przez podmioty gospodarcze funkcjonujące w branży, w której działa Spółka. Ponadto, w opinii Spółki, wydatki na zakup kwiatów oraz różnego rodzaju dekoracji mają pośredni związek z osiągnięciem przychodów. Przede wszystkim, ponoszenie tego typu wydatków jest zwyczajowo przyjęte w branży, w której działa Spółka. Kwiaty i inne dekoracje są nieodzownym elementem wystroju wynajmowanego budynku i wpływają na ogólną estetykę recepcji. Ponadto, w obecnych warunkach rynkowych są wręcz wymogiem stawianym przez klientów Spółki. W rezultacie, w opisanym stanie faktycznym warunek istnienia związku pomiędzy poniesieniem kosztu a uzyskaniem, zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów zostaje spełniony.

W ocenie Spółki, opisywane podatki nie zostały także wymienione w katalogu wyłączeń zawartym w art. 16 ust. 1 ustawy o p.d.o.p. Na potwierdzenie tej tezy Spółka przytacza poniższą argumentację.

Regulacja art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o p.d.o.p. stanowi, iż nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. W opinii Spółki wymienione w stanie faktycznym wydatki nie są wydatkami, o których stanowi przepis art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o p.d.o.p. (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r.), tj. wydatkami na reprezentację. Wydatki tego typu nie noszą bowiem znamion reprezentacji, są to wydatki zwyczajowo ponoszone przez podmioty gospodarcze funkcjonujące w branży nieruchomościowej.

Z racji tego, iż przepisy prawa podatkowego nie zawierają definicji reprezentacji, zdaniem Spółki w celu jej określenia należy odwołać się do wykładni językowej tego pojęcia, zgodnie z którą za "reprezentację" uważa się "okazałość, wytworność w jakimś sposobie życia związaną ze stanowiskiem lub pozycją społeczną" (Słownik języka polskiego, PWN, Warszawa 1981) - z pisma Ministerstwa Finansów z 17 lipca 1995 r., nr PO 4 AK-722-702/95.

Przenosząc te definicję na grunt przepisów, zgodnie z przyjętym od lat poglądem doktryny prawa podatkowego należy uznać, że reprezentacja to czynności wiążące się z okazałością lub wytwornością, mające na celu wywołanie jak najlepszego wrażenia przy reprezentowaniu firmy. W odniesieniu do działalności gospodarczej, reprezentacja jest rozumiana jako działania, które polegają na kontaktach oficjalnych i handlowych z innymi podmiotami gospodarczymi, które mają na celu kształtowanie oraz utrwalanie korzystnego, pozytywnego wizerunku firmy poprzez np. sposób podejmowania kontrahentów, poczęstunek, wręczanie upominków. Z powyższego wynika, iż o reprezentacji można mówić w odniesieniu do okazałych działań mających na celu stworzenie i utrwalenie jak najkorzystniejszego wizerunku firmy na zewnątrz, to jest w relacji z kontrahentami (ich przedstawicielami), gośćmi i potencjalnymi.

Opisane w stanie faktycznym działania Spółki nie stanowią działań, którym można by przypisać takie cechy, tzn. zakupu kwiatów i dekoracji nie ma charakteru wyjątkowego, specjalnego, mającego na celu okazałe, ekskluzywne lub wytworne reprezentowanie Spółki przed jej kontrahentami. Ponadto, przywołana powyżej definicja reprezentacji akcentuje okazałość i wytworność jako elementy trwale związane z pojęciem reprezentacji. Natomiast w sytuacji Spółki, z racji, że nabywa ona ogólnodostępne kwiaty i inne elementy dekoracyjne do wystroju recepcji oraz budynków Spółki, to wydatki takie należy traktować analogicznie jak pozostałe koszty związane z funkcjonowaniem firmy, a nie jako pewnego rodzaju działania specjalne (wytworne, okazałe), mające na celu ekskluzywne reprezentowanie Spółki.

Spółka pragnie zauważyć, że wydatki ponoszone przez Spółkę w opisanym stanie faktycznym nie odbiegają w żaden sposób od zwyczajowo przyjętych wydatków ponoszonych przez przedsiębiorców w tej okolicy i branży, tzn. nie są wyjątkowo ekskluzywne, bardzo wytworne ani też odpowiednio drogie. Powyższe wydatki w swoim charakterze zbliżone są więc do kosztów związanych z zakupem np. firanek, lampek na biurko itp. (także innych składników niezbędnych do prawidłowego funkcjonowania przedsiębiorstwa. Dlatego też w opinii Spółki opisane wydatki nie stanowią wydatków, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o p.d.o.p.

Stosownie do przepisu art. 15 ust. 4d ustawy o p.d.o.p., koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

W przypadku zakupu kwiatów doniczkowych i ciętych, kompozycji kwiatowych oraz artykułów i usług dekoracyjnych budynków i recepcji znajdującej się w budynkach należących do Spółki wydatki te, jak wskazano powyżej, znajdują pośredni związek z przychodami uzyskiwanymi przez Spółkę i powinny być klasyfikowane jako koszty bieżącego funkcjonowania firmy. Dodatkowo, biorąc pod uwagę fakt, że zasadniczo koszty te nie dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, powinny być potrącalne, na podstawie przepisu art. 15 ust. 4d ustawy o p.d.o.p., w dacie ich poniesienia.

W świetle powołanych przepisów oraz przedstawionej powyżej argumentacji, wydatki ponoszone przez Spółkę na nabycie kwiatów doniczkowych i ciętych oraz różnego rodzaju elementów dekoracyjnych (np. bombek, stroików) w celu wystroju recepcji oraz budynków Spółki nie powinny być zaliczane do wydatków ponoszonych na reprezentację. Są to bowiem wydatki na ogólnodostępne kwiaty i inne elementy dekoracyjne do wystroju recepcji oraz budynków Spółki, a zatem należy je traktować analogicznie jak pozostałe koszty związane z funkcjonowaniem firmy.

Ponadto, w opinii Spółki wydatki na zakup różnego rodzaju dekoracji świątecznych i okolicznościowych mogą być uznane za koszty uzyskania przychodu, mając na uwadze fakt, że wystrój świąteczny jest w obecnych warunkach rynkowych wymogiem stawianym przez klientów oraz potencjalnych kontrahentów. W świetle powyższego uznać należy, iż wydatki te nie wyczerpują definicji reprezentacji, pojęcia wskazanego w ustawie o p.d.o.p. Powyższe koszty zaliczają się do kosztów ogólnych funkcjonowania przedsiębiorstwa i tym samym, jako niebezpośrednio związane z uzyskiwanymi przychodami, powinny być rozpoznawane dla celów podatkowych w dacie ich poniesienia.

Spółka podkreśla, iż przedstawione powyżej stanowisko znajduje potwierdzenie w stanowiskach organów podatkowych, a w szczególności w interpretacjach indywidualnych wydanych przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu w dniu 13 lutego 2008 r., sygn. ILPB3/423-235/07-2/MC oraz w dniu 11 października 2007 r., sygn. ILPB3/423-27/07-2/HS. Powyższe stanowisko zostało również zaprezentowane w interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy w dniu 14 listopada 2007 r., sygn. ITPB3/423-46/07/AT, w postanowieniu Łódzkiego Urzędu Skarbowego z dnia 27 sierpnia 2007 r., sygn. Łus-II-2-423/244/07/AT, oraz w postanowieniu Małopolskiego Urzędu Skarbowego z dnia 5 czerwca 2007 r., sygn. PO2/423-71/07/47855

Na podstawie wyżej przedstawionej argumentacji Spółka stoi na stanowisku, że wydatki, które Spółka będzie ponosiła w przyszłości na nabycie kwiatów doniczkowych, ciętych, kompozycji kwiatowych oraz bukietów, jak też wydatki na różnego rodzaju elementy dekoracyjne (np. bombki, stroiki, choinki) w celu wystroju recepcji oraz budynków należących do Spółki, przy założeniu, że nie nastąpi zmiana wyżej przywołanych przepisów, będą mogły zostać zaliczone przez Spółkę do kosztów uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia.

W odniesieniu do przedstawionego stanu faktycznego stwierdzam co następuje:

Podstawę prawną kwalifikowania wydatków do kosztów uzyskania przychodów stanowi przepis 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.), 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 ww. ustawy.

Powyższe oznacza, że wszystkie poniesione wydatki, po wyłączeniu wydatków enumeratywnie wymienionych w przywołanym art. 16 ust. 1 ustawy, stanowić mogą koszty uzyskania przychodu, o ile pozostają w związku przyczynowo-skutkowym z osiąganymi przychodami, w tym służą zachowaniu albo zabezpieczeniu funkcjonowania źródła przychodów. Kosztami uzyskania przychodów są zarówno koszty bezpośrednio, jak i pośrednio związane z uzyskiwanymi przychodami, dotyczące całokształtu działalności podatnika, związane z funkcjonowaniem firmy.

Zgodnie z art. 15 ust. 4 Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody, z zastrzeżeniem ust. 4b i 4c

Stosownie do art. 15 ust. 4d ww. ustawy koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 28 ww. ustawy do katalogu wydatków nie uznawanych za koszty uzyskania przychodów zaliczają się koszty reprezentacji, w szczególności poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiuje terminu "reprezentacja", dlatego też należy posłużyć się wykładnią językową. Przez reprezentację rozumie się "okazałość, wystawność w czymś sposobie życia, związaną ze stanowiskiem, pozycją społeczną" - Uniwersalny Słownik Języka Polskiego pod redakcją prof. Stanisława Dubisza (Wydawnictwo Naukowe PWN; Warszawa 2007). Przenosząc tę definicję na grunt ustawy podatkowej, należy uznać, że reprezentacja to przede wszystkim każde działanie skierowane do istniejących lub potencjalnych kontrahentów podatnika lub osoby trzeciej w celu stworzenia oczekiwanego wizerunku podatnika w celu ułatwienia zawarcia umowy lub stworzenia korzystnych warunków jej zawarcia.

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, iż Spółka kupuje kwiaty doniczkowe, cięte, kompozycje kwiatowe oraz bukiety, jak też różnego rodzaju elementy dekoracyjne (np. bombki, stroiki, choinki) w celu wystroju recepcji oraz budynków należących do Spółki. Opisane wyżej działania Spółki nie odbiegają pod względem ceny i okazałości od wydatków zwyczajowo przyjętych w branży i w okolicy, w której Spółka prowadzi działalność. Ww. wydatki ponoszone przez Wnioskodawcę należy zatem potraktować jak koszty związane z funkcjonowaniem firmy i zaliczyć w całości do kosztów uzyskania przychodów, o ile są racjonalne i wykazują związek przyczynowo - skutkowy z przychodami oraz spełniają wymogi określone w art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Gdyby ww. dekoracje przekraczały zwyczajowo przyjęte normy w danej branży czy okolicy, były nadzwyczaj wystawne, bardziej ekskluzywne, wytworne, odpowiednio drogie, poprawiały znacząco

estetyczny wizerunek firmy oraz były umieszczane wyłącznie w pomieszczeniach, gdzie przyjmowani są zazwyczaj tylko określone klienci (np. sala konferencyjna, biura osób reprezentujących Spółkę), wtedy zastosowanie znalazłby przepis art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. wydatki Spółki, na wystawne dekoracje, nie mogłyby zostać uznane przez Spółkę za koszty uzyskania przychodów.

Wydatki na zakup kwiatów doniczkowych, ciętych, kompozycji kwiatowych oraz bukietów, jak też wydatki na różnego rodzaju elementy dekoracyjne (np. bombki, stroiki, choinki) mogą być uznane za koszty uzyskania przychodu, mając na uwadze fakt, że wystrój świąteczny jest w obecnych warunkach rynkowych wymogiem stawianym przez klientów. W świetle powyższego uznać należy, iż wydatki te nie wyczerpują wskazanej definicji reprezentacji i zgodnie z art. 15 ust. 4d należy je zaliczać do kosztów uzyskania przychodów w dacie poniesienia.

Jednocześnie ww. koszty, które Spółka będzie ponosiła w przyszłości przy założeniu, że nie nastąpi zmiana wyżej przywołanych przepisów, będą mogły zostać zaliczone przez Spółkę do kosztów uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia.

Należy jednocześnie zaznaczyć, iż prawidłowe zaliczenie wydatku do kosztów uzyskania przychodów uwarunkowane jest wykazaniem jego celowości i związku z przychodem, jak i prawidłowym udokumentowaniem. Trzeba pamiętać, że to na podatniku ciąży obowiązek wykazania związku poniesionych wydatków z przychodami, bo to on wywodzi skutki prawne w postaci zmniejszenia zobowiązania podatkowego.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy jest prawidłowe

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

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.