

20-026 LUBLIN,
ul. FRYDERYKA CHOPINA 8 lok.5
TEL. 48 81 532 95 54
48 81 470 50 49
48 81 470 50 50
FAX 48 81 532 96 54
<http://www.sokolowski.com.pl>,
e-mail: info@sokolowski.com.pl

BIULETYN INFOMACJI PRAWNEJ

nr 5/2007

Czy szkolenie kontrahentów spółki jest kosztem uzyskania przychodu?

Oprac. Agnieszka Kowalczuk

Kiedy przedsiębiorca organizuje szkolenia dla swoich kontrahentów lub pracowników połączone z wyżywieniem, noclegiem i innymi atrakcjami musi rozważyć, które z tych wydatków, w realiach organizowanego spotkania, stanowią koszty uzyskania przychodu.

I. Reklama a reprezentacja

Zasadnicza materia kosztów uzyskania przychodu jest uregulowana w art. 26 ustawy z dnia 26 lipca 1992 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2000, Nr 14, poz. 176 ze zm.) w skrócie updof, oraz art. 15 i 16 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2000, Nr 54, poz. 654 ze zm.) zwana dalej updop. W artykule skupimy się przede wszystkim na regulacjach podatkowych dotyczących podatku od osób prawnych, choć w znacznej mierze znajdą one bezpośrednie zastosowanie do zasad opodatkowania osób fizycznych.

Zgodnie z art. 15 ust.1 updop kosztem uzyskania są wydatki poniesione w celu osiągnięcia przychodu. Nie wdając się w szczegółowe rozważania trzeba powiedzieć, że z dotychczasowego orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, iż za takowe koszty uznaje się zarówno koszty bezpośrednie, jak i pośrednio prowadzące do uzyskania przychodu, a także zmierzające do zabezpieczenia przyszłego źródła przychodu. Przedsiębiorca dokonując rozliczenia podatku dochodowego za dany rok podatkowy, musi odróżnić wydatki uznane za koszt uzyskania przychodu od innych wydatków, które zostały przez ustawodawcę wyraźnie wyłączone. Zgodnie z art. 16 updop nie uważa się za koszty uzyskania przychodu m.in. kosztów **reprezentacji**, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Ustawodawca wyłączył także z pojęcia kosztów uzyskania przychodu podatek należny w przypadku przekazania lub zużycia przez podatnika towarów lub świadczenia usług na potrzeby reprezentacji i **reklamy**, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami.

Biuletyn został opracowany przez prawników Kancelarii w celu umożliwienia identyfikacji potencjalnych zagrożeń związanych z działalnością Państwa przedsiębiorstwa. Biuletyn sygnalizuje określone problemy, nie dokonuje oceny konkretnych stanów faktycznych, nie stanowi wyczerpującego omówienia danej problematyki, nie stanowi porady prawnej. Jeżeli są Państwo zainteresowani uzyskaniem szczegółowych informacji na temat poruszonych zagadnień prosimy o kontakt z pracownikami Kancelarii: info@sokolowski.com.pl

Ustawodawca nie sprecyzował pojęć reprezentacji i reklamy. Analiza orzecznictwa oraz literatury prawniczej prowadzi do wniosku, że pod pojęciem **reprezentacji** rozumie się wszelkie działania związane z **okazałością, wystawnością, wręcz wytwornością** mającą na celu wywołanie jak **najlepszego wrażenia** odbiorcy. Natomiast **reklamą** są wszelkie czynności mające na celu **rozpowszechnienie pochlebnych informacji** o danym towarze czy usłudze w celu zachęcenia potencjalnego Klienta do dokonania zakupu. Orzecznictwo jest na ogół zgodne, co do pojęć reprezentacji i reklamy^[1]. Reprezentacją będą w szczególności prezenty dla Klientów, które nie mają charakteru reklamowego, np. perfumy, pióra, portfele, ponadto ekskluzywny wystrój biura czy terenu wokół siedziby, organizacja jubileuszu z okazji kolejnej rocznicy istnienia na rynku przedsiębiorstwa, ale także poczęstunek, w tym alkoholowy dla Klientów czy kontrahentów przedsiębiorcy w trakcie spotkań z nimi.

Powstaje zatem pytanie jak zakwalifikować wydatki na organizację spotkania z Klientami, które połączone jest ze szkoleniem z zakresu korzystania, warunków konserwacji i zastosowania produktów przedsiębiorcy, podczas którego Klienci mają zapewniony nocleg oraz całonocne wyżywienie. Z podobnym problemem przedsiębiorca zetknie się gdy organizuje dla swoich pracowników weekendowy wyjazd integracyjny na Mazury, mający na celu zapoznanie się pracowników oraz nawiązanie pozytywnych relacji między nimi. Oczywiście pracownicy mają zapewniony nocleg, wyżywienie i inne atrakcje na wolnym powietrzu, np. żeglowność po jeziorach. Powstaje w praktyce pytanie czy wydatki poniesione przez przedsiębiorcę na organizację takich dwóch imprez są reprezentacją czy reklamą, ergo czy stanowią koszt uzyskania przychodu? Odpowiedź na tak postawione pytanie zawsze będzie uzależniona od konkretnych okoliczności. Dlatego tak ważne jest uprzednie konsultowanie planu imprezy pod kątem analizy podatkowej.

II. Spotkanie integracyjne

Co do zasady urzędy skarbowe stoją na stanowisku, że wydatki poniesione na organizację spotkań integracyjnych zmierzają do zwiększenia efektywności pracy pracowników i jako koszty pośrednio związane z przychodem stanowią kosztów uzyskania przychodu. Przykładem takiego stanowiska jest pismo Drugiego Urzędu Skarbowego w Warszawie z dnia 14 lutego 2007 roku w którym czytamy m.in., „*że wydatki Spółki ponoszone na organizację spotkań integracyjnych świątecznych i okolicznościowych są związane z działalnością Spółki i zostają poniesione w celu zwiększenia przychodów Spółki. Prowadzi to do poprawy i budowania poczucia wspólnoty pracowników oraz wzajemnych więzi pomiędzy pracownikami i firmą, poprawiających motywację pracowników do pracy, które mają wpływ na zwiększenie wydajności pracy pracowników i w rezultacie przekształcających się na efektywność działalności Spółki*”^[2]. Jakkolwiek należy odnotować zapatrywania przeciwne to są one jednak w mniejszości. Oparte one są na założeniu, że wydatki na ten cel są raczej wydatkami socjalnymi. Niekiedy pojawia się w stanowiskach organów skarbowych przekonanie o potrzebie ścisłego rozróżnienia wydatków, np. o ile nie ma wątpliwości, że wydatki na wynajęcie sal konferencyjnych są kosztem uzyskania przychodu, o tyle wydatki na usługi gastronomiczne, w szczególności tych, które są związane ze spożywaniem alkoholu, są kwestionowane jako źródło przychodu. W jednym z wyroków Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 21 listopada 1997 roku (sygn. akt SA/Gd 359/96), stwierdził, że: „*powoływanie się na rzekome prawo zwyczajowe, które ma polegać na tym, że ułatwia prowadzenie działalności handlowej – czy w ogóle gospodarczej – poczęstunek alkoholowy, nie może odnieść skutku. Propagowanie zwyczaju, który jest etycznie naganny, w żadnym wypadku nie mogłoby być stosowane na dobro strony na taki zwyczaj się powołującej (...) Wydatki na alkohol nie są związane bezpośrednio z uzyskaniem*

Biuletyn został opracowany przez prawników Kancelarii w celu umożliwienia identyfikacji potencjalnych zagrożeń związanych z działalnością Państwa przedsiębiorstwa. Biuletyn sygnalizuje określone problemy, nie dokonuje oceny konkretnych stanów faktycznych, nie stanowi wyczerpującego omówienia danej problematyki, nie stanowi porady prawnej. Jeżeli są Państwo zainteresowani uzyskaniem szczegółowych informacji na temat poruszonych zagadnień prosimy o kontakt z pracownikami Kancelarii: info@sokolowski.com.pl

przychodów, a ich jednoznacznie negatywna ocena przesądza o tym, że nie można ich w koszty działalności zaliczyć”. Dlatego też naszym zdaniem szczególnej miary nabiera nie tylko prawidłowe zaplanowanie spotkania, ale również jego udokumentowanie, które pozwoli na „budowaniu” w relacjach z organami skarbowymi odpowiedniego uzasadnienia powiązania danego wydatku z przychodem. Za pewną generalną wskazówkę należy przyjąć sugestie, aby każde takie spotkanie powiązane było z jakimś rodzajem szkolenia. I nie chodzi tu jedynie o szkolenie w zakresie danej branży, ale również w zakresie uzyskiwania pewnych cech osobowościowych. Warsztaty garncarskie będą uczyły spokoju i opanowania, warsztaty aktorskie będą uczyły odpowiedniej emisji głosu, gestykulacji i współpracy w zespole. Problem jedynie w tym, że organ skarbowy będzie wymagał prawidłowego uzasadnienia tego, na etapie zarówno programu szkolenia, celów i osiągniętych czy przewidywanych efektów.

III. Szkolenie kontrahentów

W ostatnim czasie istotnie ewoluuje stanowisko organów skarbowych w kwestii zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych na zorganizowanie szkolenia dla klientów przedsiębiorcy. Szkolenia takie odbywają się z reguły w wynajętych lokalach, z dobrze zorganizowanym zapleczem technicznym – rzutniki, sprzęt nagłaśniający, materiały szkoleniowe, zewnętrzni wykładowcy oraz z zapewnieniem uczestnikom stosownych posiłków i noclegów, ale połączone one są poczęstunkiem a czasami niekiedy także innymi atrakcjami, które organizowane są wieczorami czy na zakończenie szkolenia. Jak w takim przypadku określić koszty poniesione przez przedsiębiorcę na zorganizowanie szkolenia, ale jednocześnie uniknąć zarzutu, że część poniesionych wydatków nie należy do kosztów uzyskania przychodu.

Aby uznać dany wydatek za koszt uzyskania przychodu muszą być spełnione łącznie dwa warunki. Po pierwsze celem wydatku powinno być osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów, a po drugie wydatek ten nie może znajdować się na liście zawierającej katalog wydatków i odpisów, które nie mogą być uznane za koszty uzyskania przychodu. Katalog taki zawiera art. 16 ustawy. Należy podkreślić, że m.in. **nie uważa się za koszty uzyskania przychodu** kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na **usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych**. Jak w związku z tym klasyfikować wydatki poniesione na organizację szkolenia, które jednocześnie połączone jest z zapewnieniem uczestnikom posiłków oraz napojów, nie mówiąc już o noclegach?

Dotychczasowe niekorzystne stanowisko organów skarbowych ulega modyfikacji pod wpływem, jak się wydaje, wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 lipca 2006 roku w sprawie II FSK 1008/05, w którym Sąd sformułował tezę: **„Nie jest reprezentacją, ani też reklamą, w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 28 updog, działanie podatnika polegające na organizowaniu szkoleń dla kontrahentów (klientów) firmy, których celem jest zapoznanie się z parametrami technicznymi produktów, czy też szkolenie w celu instruktażu obsługi zakupionego towaru. Koszty szkoleń obejmujące wydatki na wynajęcie sali, sprzętu, wynagrodzenie wykładowców oraz wydatki na wyżywienie i zakwaterowanie klientów biorących udział w szkoleniu stanowią koszty uzyskania przychodu dla organizatora szkolenia, jeżeli koszty takie zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodu.”**

Istotny jest tu cel, dla którego zostało zorganizowane szkolenie. Celem tym jest zapoznanie Klientów z zasadami używania czy konserwacji produktów przedsiębiorcy. Szkolenia takie z pewnością przyczyniają się do wzrostu przychodów, ponieważ właściwe

wykorzystanie zakupionego towaru sprawia, że klient nie wnosi reklamacji, czy nie rezygnuje z dalszej współpracy, wzrasta dobra marka produktu i jego producenta. Sam fakt połączenia szkolenia z poczęstunkiem i zakwaterowaniem uczestników nie powinien, zdaniem Sądu wpływać na przyjęcia, że wydatki te bezspornie łączą się z samym szkoleniem. Są one pośrednio powiązane z głównym celem spotkania, jakim jest szkolenie. W praktyce organów skarbowych pojawiło się ostatnio zapatrywanie, że nie ma wątpliwości, że wydatek na usługi gastronomiczne, napoje i inny poczęstunek podczas szkolenia, stanowi niewątpliwie koszt uzyskania przychodu, o ile nie są one wydatkiem samym w sobie służącym konsumpcji, lecz realizacji dalej idącego celu. Izba Skarbowa w Warszawie wskazała, że organizowanie i finansowanie spotkań promocyjnych^[3], podczas których **przejawy gościnności nie wykraczają poza główny cel tego spotkania, spełniają warunki reklamy**^[4]. Oczywiście stanowisko to stoi w sprzeczności z przytoczonym wyrokiem NSA w części gdzie kwalifikuje te wydatki jako reklamę będącą kosztem uzyskania przychodu. Niemniej ważna jest konstatacja, że wydatki na konsumpcję nie mogą wykraczać poza główny cel spotkania, jakim jest szkolenie, co może

oznaczać, iż organy skarbowe będą zmierzały do porównania wysokości wydatków na tzw. właściwą organizację szkolenia (wynajem sal, rzutników, wynagrodzenie prelegenta, itp.) z wydatkami na konsumpcje czy zakwaterowanie. W tej materii ostatnio stanowisko, korzystne dla podatników, zajęła Izba Skarbowa w Warszawie w interpretacji z dnia 23 lipca 2007 r. (nr 1401/BP-II/421043/07/JM). Interpretacja ta zmieniła interpretację wydaną przez urząd skarbowy, w której uznano, że wydatki podatnika na wynajem sali oraz przygotowanie zaproszeń są kosztem uzyskania przychodu. US nie uznał za takowe wydatków na hotel, usługi cateringowe, wyżywienie, itp. traktując je jako koszty reprezentacji. Interpretację tę zmieniła Izba Skarbowa dzieląc zapatrywanie podatnika, że przejawy gościnności nie wykraczające poza główny cel spotkania są związane z głównym celem spotkania i tym samym są kosztem uzyskania przychodu. Zdaniem Izby **kwestionowane wydatki mają charakter standardowy i są konieczne do prawidłowego przebiegu spotkania-szkolenia. Nie powinny więc być uznawane za przejaw wystawności czy okazałości, czyli formę reprezentacji.**

[1] zob. w szczególności wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 września 2000 r. III SA 1994/99 LEX nr 47078, w którym czytamy: „Reklamą jest wszystko, co zawiera dodatkowe informacje o towarach, ich zaletach, wartości, miejscach i możliwości nabycia. Natomiast reprezentacja jest 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. Innymi słowy, reprezentacja i reklama jest to oddziaływanie na zewnątrz na nieokreślonego kontrahenta.

W tym kontekście, za koszt reprezentacji można uznać między innymi koszty związane z organizacją przyjęć i imprez mających promować własną działalność. Natomiast przekazanie przez Spółkę artykułów spożywczych (kawy, herbaty, cukru) na zebranie Rady Nadzorczej nie stanowi z całą pewnością przekazania ich na cele reprezentacji i reklamy.”

[2] Zob. pismo Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie z dnia 14 lutego 2007 roku, 1472/ROP1/423-38/07/AP, S. Podat. 2007.5.25

[3] Dopuszcza się więc nawet kwalifikowanie wydatków jako kosztów uzyskania przychodów na organizację spotkań, które dopiero mają pozyskać klienta i wypromować produkt, czyli zmierzają do stworzenia źródła przychodu.’

[4] tak pismo Izby Skarbowej w Warszawie z 12.06.2007 roku 1401/BP-II/4210-20/07/JM oraz z 15 czerwca 2007 roku nr 1401/BP-II/4210-30/07/J

