

Wydatki związane z utrzymywaniem pozytywnych relacji z kontrahentami, a koszty uzyskania przychodów

Ewelina Dulęba

W tym materiale przeanalizujemy kilka kategorii **wydatków związanych z utrzymywaniem pozytywnych relacji z kontrahentami**, wskazując na stanowiska organów podatkowych w interpretacjach indywidualnych, w zakresie kwalifikowania tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów.

Usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów

W katalogu wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów znajdziemy wyłącznie w postaci:

“kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych”

(art.16. Ust. 1 pkt 28 ustawy o CIT oraz art. 23 ust. 1 pkt 23 ustawy o PIT).

Czy zapis ten wyklucza jednak całkowicie możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków tego typu?

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 19.05.2015 r. nr IPPB5/4510-199/15-4/JC:

Organ odstąpił od uzasadnienia i **podzielił stanowisko wnioskodawcy wskazujące na możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków ponoszonych przez podatnika na drobne poczęstunki (np. ciastka, paluszki, kanapki), napoje (np. kawa, herbata, woda mineralna, soki), a także posiłki (np. obiady, lunchy), niezależnie od miejsca ich podawania (w siedzibie podatnika, czy też poza nią), podawane podczas prowadzenia rozmów z kontrahentami, inwestorami, wykonawcami, etc., dotyczące zakresu prowadzonej przez podatników działalności gospodarczej.**

Wnioskodawca uzasadniając swoje stanowisko powołał się na wyrok NSA z 17 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 702/11, który podkreśla **potrzebę indywidualnej oceny stanu faktycznego konkretnej sprawy** dotyczącej kwalifikowania kosztów (wydatków) jako kosztów reprezentacji. Jak wskazuje, z wyroku wynika, że:

- 1. Wymienienie w przepisach podatkowych jako przykładowych kosztów reprezentacji wydatków na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych, nie oznacza, że wydatki tego rodzaju zawsze muszą zostać wyłączone z kosztów uzyskania przychodów. Kwalifikacja każdego przypadku powinna być odrębna, pod kątem warunków i okoliczności uzasadniających poniesienie takich wydatków.*
- 2. Dla kwalifikacji danych wydatków jako wydatków na reprezentację wykluczonych z kosztów uzyskania przychodów nie jest istotne miejsce podawania poczęstunków, świadczenia usług gastronomicznych etc., tj. nie bierze się pod uwagę tego, czy poczęstunki odbywają się w siedzibie firmy, czy też poza nią. Dla oceny takich wydatków nie są także istotne takie cechy jak wystawność, wytworność, okazałość poczęstunków. Nie ma bowiem możliwości skonstruowania miernika dla określenia poziomu wystawności, wytworności, okazałości czy przepychu jednakowego dla wszystkich podmiotów gospodarczych.*
- 3. Za wydatki na zakup żywności, napojów i usług gastronomicznych, wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 28 Ustawy CIT należy uznać te, których wyłącznym bądź dominującym celem jest stworzenie pewnego wizerunku podatnika, stworzenie dobrego obrazu jego firmy, czy działalności, wykreowanie pozytywnych relacji z uczestnikami takich spotkań.*

4. *Każda sprawa powinna być przedmiotem odrębnej oceny pod kątem okoliczności w jakich doszło do poniesienia omawianych wydatków. Poniesione wydatki na zakup żywności, napojów i usług gastronomicznych powinny spełniać wymogi przepisów art. 15 ust. 1 Ustawy CIT, czyli być poniesionymi w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.*

Napoje alkoholowe

Zasadniczo napoje alkoholowe uznawane są przez organy podatkowe jako wydatki związane z reprezentacją i nie są uznawane za koszty uzyskania przychodów.

Przykładowo w interpretacji z dnia 16.06.2021 r. nr 0114-KDIP2-1.4010.89.2021.3.PD Dyrektor KIS podkreślił:

*Odnosząc się z kolei do wydatków Spółki ponoszonych na **upominki (oraz ich pakowanie i transport) przekazywane kontrahentom jako prezenty w celu, jak podano w opisie stanu faktycznego, podtrzymania relacji z kontrahentem, należy je uznać za koszt reprezentacji**, o którym mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 updop. Kosztami reprezentacji są wydatki, których wyłącznym bądź dominującym celem jest stworzenie pewnego wizerunku podatnika, stworzenie dobrego obrazu jego firmy, czy działalności, wykreowanie pozytywnych relacji z kontrahentem. **Zgodnie z opisem stanu faktycznego, podtrzymanie relacji Spółki z kontrahentami jest celem poniesienia wydatków na nabycie upominków (w tym alkoholu) i przekazywanie kontrahentom jako prezentów.** Cel ten, w ocenie organu podatkowego, przesądza o zakwalifikowaniu ich do kosztów reprezentacji, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 updop.*

Chciałam jednak wskazać na **sytuację, gdzie wydatek na alkohol dla kontrahentów został uznany za koszt podatkowy**. W interpretacji indywidualnej z dnia 14.09.2021 r. nr 0114-KDIP2-1.4010.223.2021.1.PD wydanej dla spółki świadczącej usługi na rzecz swojego udziałowca będącego producentem alkoholi luksusowych, Dyrektor KIS wskazał:

Dokonując w dalszej kolejności analizy uznania wydatków ponoszonych przez Spółkę na zakup alkoholu na potrzeby kolacji z kontrahentami za koszty uzyskania przychodów, należy zwrócić uwagę, czy wydatki związane z zakupem alkoholu dla kontrahentów nie stanowią kosztów reprezentacji. Jak wskazano powyżej kosztami reprezentacji są wydatki, których wyłącznym bądź dominującym celem jest stworzenie pewnego wizerunku podatnika, stworzenie dobrego obrazu jego firmy, czy działalności, wykreowanie pozytywnych relacji z kontrahentem.

Jak wynika z przedstawionego opisu sprawy, Spółka organizuje kolacje i spotkania dla kontrahentów zajmujących się sprzedażą i dystrybucją alkoholu marki (...). Na potrzeby takich spotkań Spółka dokonuje zakupu alkoholu nie tylko marki (...), ale również marek konkurencyjnych, m.in. w celu ich porównania, oceny i degustacji. Ponadto we wniosku Spółka wskazała, że zakup alkoholu dokonywany jest nie na potrzeby spotkań z jakimikolwiek kontrahentami spółki (np. z dostawcami), ale wyłącznie na potrzeby spotkań z kontrahentami zajmującymi się sprzedażą i dystrybucją alkoholu marki (...) na polskim rynku. Zatem wydatki ponoszone na spotkania z tego rodzaju kontrahentami należy więc uznać za wydatki związane z usługami marketingowymi, gdyż mają one na celu wspieranie sprzedaży (dla obecnych kontrahentów) oraz pozyskiwanie nowych odbiorców produktów marki (...).

Tym samym przedmiotowe wydatki w tej części mogą stanowić dla Spółki koszty uzyskania przychodów.

Prezenty/upominki/gadżety dla kontrahentów

W zakresie wręczania prezentów dla kontrahentów można ponownie odnieść się do cytowanej już interpretacji z dnia 16.06.2021 r. nr 0114-KDIP2-1.4010.89.2021.3.PD, w której Dyrektor KIS wskazał, że wydatki ponoszone na upominki przekazywane kontrahentom jako prezenty w celu podtrzymania relacji z kontrahentem, należy uznać za koszt reprezentacji.

Przytoczę jednak dodatkowo interpretację Dyrektora KIS z dnia 12.02.2022 r. sygn. 0114-KDIP2-1.4010.42.2020.1.KS. Została ona wydana dla spółki, która w celu zacieśniania i rozszerzania współpracy z klientami, a także promocji i rozwijania Spółki przekazuje klientom **upominki w postaci biletów do kina, biletów do teatru, biletów na imprezy kulturalne, sportowe, itp.** Ww. wydatki, zdaniem Wnioskodawcy, determinują osiągnięcie sukcesu (przychodu) przez Spółkę. Spółka powzięła jednak wątpliwości co do poprawności zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów ww. wydatków.

W wydanej interpretacji organ wskazał:

“(...) wydatki poniesione na upominki dla klientów w postaci biletów do kina, biletów do teatru, biletów na imprezy kulturalne, sportowe, itp., zdaniem tutejszego Organu, nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, gdyż noszą znamiona reprezentacji, (...)”

*Dla prawidłowej kwalifikacji kosztów najważniejszym jest bowiem **wyraźne ustalenie głównego celu**, jaki chce za pomocą danego wydatku osiągnąć Wnioskodawca i wskazanie potencjalnych korzyści oczekiwanych w związku z nim. Zauważyć należy, że wydatek na zakup biletów do kina, teatru, czy na imprezę kulturalną lub sportową **nie wiąże się z promocją, czy reklamą usług oferowanych przez Spółkę, nie kształtuje popytu na nie, ma raczej charakter rozrywkowy**. Nie można wykazać logicznego związku pomiędzy zakupem biletu do miejsca rozrywki, a sprzedażą oferowanych przez Wnioskodawcę usług.”*

Odmienne stanowisko organy zajmują w odniesieniu do wydawanych **gadżetów reklamowych**. Przykładowo w interpretacji z dnia 17.09.2021 r. sygn. 0111-KDIB1-3.4010.266.2021.3.PC wydanej dla spółki, która nieodpłatnie przekazuje upominki z logo i nazwą firmy. Wręczenie gadżetów (prezentów) odbywa się podczas spotkań promocyjnych, targów pracy, podczas wizyt uczniów i studentów w ramach tzw. dni otwartych. Opisanie powyżej przekazania dotyczą gadżetów o niskiej wartości, nie przekraczającej 100 zł i zaliczyć do nich należy np. długopisy, kubki, notesy, kalendarze, koszulki itp.

Dyrektor KIS zwrócił uwagę na bardzo ważną kwestie - **zamieniającą się rzeczywistość gospodarczą**:

*“Dokonując oceny kwalifikacji wydatków w okolicznościach konkretnej sprawy należy posłużyć się również dynamiczną wykładnią funkcjonalną, spowodowaną zmieniającą się rzeczywistością gospodarczą. **To co dawniej mogło zostać uznane za reprezentację do takiej kategorii nie zostanie zaliczone obecnie ze względu na zmieniające się realia prowadzenia działalności gospodarczej, przyjęte w tym zakresie dobre praktyki i obyczaje.**(...)”*

W przypadku upominków o niewielkiej wartości (np. długopisy, kubki, notesy, kalendarze, koszulki itp.) należy stwierdzić, że co do zasady, drobne gadżety nie mają charakteru reprezentacyjnego – ich obecność jest dziś bowiem tak powszechna, że nie przyczynia się do budowy wizerunku firmy i to ich brak może uchodzić za odstępstwo od zwyczajowego postępowania.”

Podkreślił również, że znaczenia **przy ocenie kwalifikowalności wydatku za koszt ma wartość przekazywanych upominków i przekazywana ilość:**

“Innymi słowy, o ile wartość jednostkowa przedmiotowych upominków jest niska oraz ich rozdysponowanie ma charakter masowy, to wydatki poniesione na ich zakup nie spełnią kryterium okazałości czy wystawności, tj. elementów wyznaczających granice pojęcia „reprezentacji”. W konsekwencji nie mogą podlegać wyłączeniu określonymu w art. 16 ust. 1 pkt 28 updop.(...)”

Jednak samo oznaczenie przedmiotu logo (marką) firmy Wnioskodawcy, nie przesądza jeszcze o jego reklamowym charakterze. Przekazywanie prezentów o dużej wartości mimo, że są oznakowane we wskazany wyżej sposób wskazuje na to, że jest to de facto reprezentacja. Wydatkami na reprezentację są upominki przekazywane nie w celu zareklamowania produktów przedsiębiorcy (np. rozdawane drobne upominki z logo Spółki), lecz w celu uhonorowania wybranych kontrahentów eleganckim, ekskluzywnym upominkiem o dużej wartości, bez względu na to, czy umieszczono na nich logo firmy lub produktu, czy też nie.

Zauważyć bowiem należy, że takie działania mają na celu tworzenie pozytywnego wizerunku firmy, budowę odpowiednich relacji z klientami w celu wywołania jak najlepszego wrażenia, a takie działania mają charakter reprezentacyjny.

*Podobna sytuacja ma miejsce, kiedy **upominki przekazywane są wyselekcjonowanym klientom**, a określenie progu wartości przekazywanych upominków uzależnione jest od funkcji osoby otrzymującej upominek w strukturze kontrahenta. Nie można uznać, że wartość wydatku wynika z rozmiarów i charakteru działalności oraz rodzaju kontrahenta, dla którego upominki są przeznaczone, bowiem charakter takich wydatków bezsprzecznie świadczy o zamiarze kreowania lepszego postrzegania spółki na zewnątrz w porównaniu z podmiotami gospodarczymi świadczącymi lub oferującymi podobne usługi bądź produkty.”*

Podsumowując..

Każdy przypadek przekazywania na rzecz klientów/kontrahentów wszelkiego rodzaju upominków i prezentów, czy też innych wydatków ponoszonych w związku z utrzymywaniem pozytywnych relacji z kontrahentami, powinien zostać rozpatrywany indywidualnie. A w sytuacjach wątpliwych, niezmiennie zachęcam do uzyskania interpretacji indywidualnej. Kluczową kwestią będzie jednak zawsze rozstrzygnięcie, czy ponoszone wydatki nie noszą znamion reprezentacji, która to wykluczona jest z kosztów podatkowych.

Dziękuję za uwagę

Ewelina Dulęba