

## DODATEK do tygodniówki

**TEMAT TYGODNIA - dla ułatwienia dostępny również w numerze Tygodniówka 51/2023**

### **TEMAT TYGODNIA**

**Wydatki świąteczne w rozliczeniu podatkowym  
- czyli jak ująć w podatku dochodowym i VAT wydatki na prezenty  
i spotkanie wigilijne**

Zbliża się okres, w którym wielu przedsiębiorców będzie chciało przekazać dla swoich pracowników lub też dla dzieci swoich pracowników paczki świąteczne. Część przedsiębiorców zdecyduje się również na przekazanie prezentów dla swoich kontrahentów. Kolejnym wydatkiem związanym z okresem świątecznym będzie organizacja spotkania wigilijnego.

W artykule odpowiemy na pytania, czy i w jaki sposób powyższe wydatki wpływają na rozliczenia podatkowe.

#### **Prezenty świąteczne dla kontrahentów**

Zgodnie z zasadą ogólną (art. 15 ust. 1 ustawy o CIT oraz art. 22 ust. 1 ustawy o PIT) kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Wyjątek stanowią wydatki wymienione w katalogu kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów (art. 16 ust. 1 ustawy o CIT oraz art. 23 ust. 1 ustawy o PIT).

Każdorazowo należy więc wydatki podawać indywidualnej ocenie w celu analizy czy dany wydatek spełnia kryterium pozytywne, a więc czy

wydatek ponoszony jest faktycznie w celu osiągnięcia czy też zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów. Inaczej mówiąc zbadać należy związek przyczynowo skutkowy pomiędzy poniesieniem kosztu a powstaniem przychodu bądź też zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła jego pozyskiwania.

Dodatkowo wydatek taki, aby mógł zostać uznany za koszt uzyskania przychodów musi oczywiście mieć ścisły związek z prowadzoną działalnością gospodarczą. Musi także zostać właściwie udokumentowany oraz pokryty ze środków podatnika, a jego wartość nie może zostać podatnikowi zwrócona w jakikolwiek sposób.

Kolejną kwestią jest rozstrzygnięcie czy dany wydatek nie spełnia przesłanki negatywnej uznania go za koszt uzyskania przychodów, tzn. czy nie znajduje się w katalogu kosztów wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów. W katalogu tym zarówno w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych jak i w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych nie znajdziemy wprost wyłączenia które stanowiłaby o tym, że prezent dla kontrahenta nie może być kosztem. **W katalogu znajdziemy jednak 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).

Znaczenie słowa „reprezentacja” znajdziemy w wyroku NSA z dnia 17 czerwca 2013 r. sygn. Akt II FSK 702/11:

*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, uwypuklenie swojej zasobności, profesjonalizmu. Przy tak zdefiniowanym terminie "reprezentacji" kwestia wystawności, okazałości czy też ponadprzeciętności nie ma żadnego znaczenia. Ponownie podkreślić należy, że dla oceny, czy dana działalność stanowi reprezentację, czy też innego rodzaju działalność, konieczna jest analiza całokształtu okoliczności faktycznych konkretnej sprawy.*

**W katalogu wyłączeń z kosztów nie znajdują się jednak koszty reklamy.**

Zasady rozliczenia kosztów będą więc uzależnione od prawidłowego zakwalifikowania poniesionych wydatków.

Co stanowi reprezentację wyjaśnione zostało powyżej, przejdźmy zatem do zdefiniowania reklamy.

Pod tym pojęciem rozumieć należy ogół działań przedsiębiorcy, które zmierzają do rozpowszechniania pochlebnych informacji o firmie, informacji o miejscach i możliwościach nabycia oferowanych towarów i usług. Celem reklamy jest zwiększenie rozpoznawalności firmy oraz oferowanych przez nią usług i produktów.

Należy mieć jednak na uwadze, że umieszczenie logo firmy na prezencie nie zawsze pozbawi ten prezent charakteru reprezentacyjnego i przesądzi o tym, że jest to wydatek reklamowy. Decydować będzie o tym natomiast przede wszystkim to, jaki cel ma jego przekazanie i dla kogo jest przekazany.

Jeśli więc podatnik przekaze drobne upominki (kartki świąteczne, długopisy, kalendarze) wszystkim kontrahentom, będą one miały charakter reklamowy.

Jeśli jednak prezenty będą okazałe i wartościowe (np. alkohol, zegarek - nawet opatrzone w logo firmy), a przy tym przekazane zostaną tylko wybranym kontrahentom, należy uznać je za wydatki reprezentacyjne niestanowiące kosztów podatkowych. Ich celem jest bowiem propagowanie pozytywnego wizerunku firmy i zaprezentowanie prestiżu firmy.

### **Paczki dla pracowników a koszty uzyskania przychodów**

Możliwość zaliczenia wydatków z tym związanych do kosztów uzyskania przychodów zależeć będzie od źródła finansowania. Paczki te mogą zostać bowiem sfinansowane ze środków obrotowych pracodawcy lub też z Zakładowego Funduszu Świadczeń Pracowniczych.

### **Paczki finansowane z ZFŚS**

Jak wynika z art. 23 ust. 1 pkt 42 ustawy o PIT i art. 16 ust. 1 pkt 45 ustawy o CIT, nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów wydatków pracodawcy na działalność socjalną, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych. Wyjątek od tej reguły nie jest istotny dla omawianego tematu. Warto również wspomnieć, że generalnie koszty uzyskania przychodów stanowią jednak same odpisy na ZFŚS.

Odnosząc się jednak do paczek sfinansowanych ze środków ZFŚS, to wydatki na ich zakup nie mogą zostać uwzględnione w kosztach podatkowych.

## **Paczki finansowane ze środków obrotowych**

Generalnie zakup paczek dla pracowników nie ma charakteru działalności socjalnej. Ich wartość nie jest uzależniona od sytuacji życiowej, rodzinnej czy też materialnej pracownika.

Przekazanie paczek ma raczej na celu zmotywowanie pracowników do wydajniejszej pracy, a także wzmocnienie ich poczucia więzi z firmą i poprawę atmosfery w pracy.

W związku z powyższym wydatki na zakup tych paczek wykazują związek z przychodami, a w konsekwencji mogą zostać uznane za koszt uzyskania przychodów.

## **Przekazane prezenty a podatek VAT**

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Zatem konieczne jest zaistnienie związku między dokonywanymi zakupami towarów i usług, a prowadzona działalnością opodatkowaną.

W przypadku prezentów przekazywanych kontrahentom, w zakresie podatku VAT nie ma konieczności rozdzielania ich na wydatki reklamowe i reprezentacyjne. Podatnik może odliczyć podatek naliczony bez względu na to czy wydatki dotyczą reklamy czy reprezentacji. Generalnie bez znaczenia pozostaje również to, czy są one opatrzone w logo firmy

Jeżeli nabyte zostaną w celu przekazania ich klientom, to ich nabycie będzie miało związek z prowadzoną działalnością gospodarczą.

## PRZESTRZEŃ DLA KSIĘGOWYCH

---

Takie stanowisko zostało potwierdzone m.in. w interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 sierpnia 2017 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.235.2017.1.RR:

*"W przedmiotowej sprawie Wnioskodawca przekazuje swoim kontrahentom w ramach reprezentacji zakupiony alkohol lub inne prezenty, a więc należy przyjąć, że przekazanie to związane jest, co prawda pośrednio, z czynnościami opodatkowanymi. Zaznaczyć należy, że ustawodawca nie precyzuje w jakim zakresie i w jaki sposób towary i usługi muszą być wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, aby pozwoliło to podatnikowi na odliczenie podatku naliczonego. Związek ten może być bezpośredni lub pośredni. Zatem przy nabyciu alkoholu bądź innych prezentów Wnioskodawca będzie miał prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego."*

Pozytywne zdanie w tym zakresie, organ prezentuje również w odniesieniu do prezentów przekazywanych pracownikom, np. w interpretacji indywidualnej z dnia 17 czerwca 2021 r. sygn. 0114-KDIP4-2.4012.143.2021.2.WH:

*"Tym samym, nie ulega wątpliwości, że wręczenie prezentów tym pracownikom w analizowanej sytuacji, także pozostawać będzie w związku z prowadzoną działalnością. Upominki te mają bowiem pozytywny wpływ m.in. na: budowanie relacji na płaszczyźnie pracodawca (Spółka) - pracownik. Świadczą nie tylko o chęci docenienia, wynagrodzenia pracownika, ale także budują wizerunek Spółki jako podmiotu - pracodawcy, dla którego warto wykonywać określoną pracę, który pracowników traktuje jako nieodzowny element jego przedsiębiorstwa. Pracownik może natomiast poczuć się jako członek większej organizacji, zespołu, który razem z tą organizacją (Spółką) świętuje jubileusz jej funkcjonowania."*

Każdorazowo jednak, w celu odliczenia VAT, podatnik musi być w stanie udowodnić zaistnienie związku wydatków na prezenty z czynnościami opodatkowanymi wykonywanymi w ramach działalności gospodarczej.

Nie sposób również nie wspomnieć, że zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy o VAT, **przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów** należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu ich nabycia, **stanowi dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu VAT.**

**Dotyczy to zarówno prezentów przekazywanych kontrahentom jak i pracownikom.**

Powyższy przepis nie ma jednak zastosowania do przekazywanych prezentów o małej wartości, jeżeli przekazanie to następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika.

**Prezenty o małej wartości** to przekazywane przez podatnika jednej osobie towary:

- 1) o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł (bez podatku), jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób,
- 2) których przekazania nie ujęto w powyższej ewidencji, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 20 zł.

Aby nieodpłatne przekazanie prezentów świątecznych nie podlegało opodatkowaniu VAT, prezenty te muszą spełniać definicję prezentu o małej wartości. Zatem cena nabycia (bez VAT) lub wytworzenia jeśli nie ma ceny nabycia, określona w momencie przekazania, nie może przekraczać kwoty 20 zł. Jeśli jednak wartość prezentu przekracza kwotę 20 zł, ale jednocześnie nie przekracza kwoty 100 zł, to aby prezent mógł zostać uznany za prezent o małej wartości, musi być prowadzona dodatkowa ewidencja osób obdarowanych. Jeśli cena nabycia (lub koszt wytworzenia)

kalendارza przekracza 100 zł, podatnik zobowiązany jest opodatkować wartość nieodpłatnego przekazania towaru.

### **Nakłady poniesione na spotkanie wigilijne a koszty uzyskania przychodów**

Możliwość uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodów, wydatków poniesionych na organizację spotkania wigilijnego może zależeć od tego, kto będzie w takim spotkaniu uczestniczył.

### **Organy podatkowe nie kwestionują zasadności ujmowania w kosztach podatkowych spotkań wigilijnych dla pracowników.**

Przy czym każdorazowo przedsiębiorca musi mieć na uwadze, że wydatek, aby mógł zostać uznany za koszt uzyskania przychodów, poza właściwym udokumentowaniem, musi spełniać podstawowe kryteria, tzn. musi być poniesiony w celu osiągnięcia przychodów bądź zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Spotkanie wigilijne dla pracowników spełnia wskazane cele. Przyczynia się bowiem do integracji pracowników, a także poprawy relacji pomiędzy zatrudnionymi a pracodawcą. W efekcie spotkanie wpływa więc na poprawę wydajności pracy, a co za tym idzie zwiększenie przychodów.

### **Inaczej sprawa wygląda jednak w odniesieniu do kontrahentów.**

W tej kwestii nawet Najwyższy Sąd Administracyjny wydał dwa odmienne wyroki w tym temacie. Zwróćmy zatem uwagę na te wyroki.

### **Wyrok NSA z dnia 19 października 2022, sygn. akt II FSK 572/22**

Sąd uznał, że skoro osoby współpracujące z podmiotem finansującym spotkanie nie są jego pracownikami, to nakłady poniesione na imprezę integracyjną, w części odnoszącej się do tych osób, nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów. Podkreślił również, że nie można tłumaczyć konieczności organizowania spotkań integracyjnych dla



współpracowników koniecznością motywowania ich do lepszego prowadzenia działalności gospodarczej przynoszącej im, a w konsekwencji i ich kontrahentom większych zysków. Sąd zauważył że spotkania takie niewątpliwie mają korzystny wpływ na poprawę współpracy między pracownikami, a osobami współpracującymi z uwagi na fakt, że wykonują oni tę samą pracę dla spółki i mogą wymieniać się swoimi doświadczeniami z korzyścią dla współpracy, niemniej jednak zaliczenie tego rodzaju wydatków na rzecz współpracowników do kosztów uzyskania przychodów przez spółkę, z uwagi na art. 16 ust 1 pkt 28 u.p.d.o.p. nie jest możliwe. Tym samym uznał wydatki za koszty reprezentacji. Według sądu zaliczenie takich wydatków do kosztów uzyskania przychodów byłoby w istocie uznaniem wydatków spółki na motywowanie współpracowników do lepszego prowadzenia własnej działalności gospodarczej, czyli de facto ponoszeniem wydatku na rzecz innej firmy.

**Wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2022, sygn. akt II FSK 1130/20**

Sąd przyznał rację podatnikowi, który zamierzał organizować spotkania z kontrahentami i zleceniobiorcami w różnych celach, w tym integracyjnym. Inne cele wskazane przez podatnika we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej to:

1. umożliwienie swoim kluczowym podwykonawcom wymiany wiedzy oraz doświadczeń z pracy nad projektami Spółki,
2. komunikowanie swoim kluczowym partnerom wizji i strategii na najbliższe kwartały, jak również wspólnie z partnerami określanie celów, do których powinni oni dążyć jako zespół,
3. umożliwianie nowym partnerom zapoznanie się z resztą zespołu i zbudowanie silnych więzi interpersonalnych, w celu podniesienia jakości komunikacji w gronie wszystkich podwykonawców Spółki.

Dyrektor KIS w wydanej interpretacji uznał jednak, że koszty organizacji spotkań stanowią reprezentację. Firma zaskarżyła interpretację, a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia

09.01.2020 r. sygn. SA/GI 1205/19 uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną. W uzasadnieniu do wyroku wskazał, że nie sposób zrozumieć tez stawianych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, który uznał, że koszty integracyjnej części spotkania górują nad planowanymi nakładami na szkolenie, tzn. że dominującym celem ponoszonych kosztów jest wykreowanie wizerunku podatnika. Jak zauważył, nie sposób też zaakceptować dążenia Organu interpretacyjnego do dokonywania oceny, czy określony wydatek ponoszony przez podatnika jest gospodarczo racjonalny jako koszt uzyskania przychodu i kwestionowania go, jeżeli – w przekonaniu administracji podatkowej – ten sam skutek można osiągnąć "tańszą drogą". Sąd dopatrywał się w spotkaniach głównie celu szkoleniowego.

Stanowisko takie zajął również sąd kasacyjny w wyroku II KSK 1130/20, podkreślając w uzasadnieniu że w tej sprawie integracja miała być tylko jednym z punktów spotkań. Nie wiadomo więc, dlaczego organ ustosunkował się tylko do tego punktu, ignorując pozostałe.

Czy można więc jednoznacznie odpowiedzieć na pytanie czy nakłady poniesione na spotkanie wigilijne z kontrahentami można uwzględnić w kosztach uzyskania przychodów? Należy być tutaj ostrożnym. Niestety istnieje spore ryzyko, że koszty te mogą zostać uznane za wydatki reprezentacyjne.

**Wskazane wyżej wyroki NSA są zupełnie różne, ale trzeba mieć na uwadze, że odmiennie są również stany faktyczne podatników.**

Najbezpieczniejsze będzie zatem w sytuacjach wątpliwych uzyskanie indywidualnej interpretacji podatkowej.

## **Przykład**

*Firma otrzymała fakturę na kwotę 5.000 zł za organizację wigilii firmowej dla pracowników. Czy wydatek ten może stanowić koszt uzyskania przychodów?*

*Tak, jeżeli tylko wydatki poniesione na kolację wigilijną z pracownikami przyczyniają się do zwiększenia wydajności pracowników, ich integracji, a tym samym do rozwoju firmy i zwiększenia przychodów. Podatnik musi mieć na uwadze, że w przypadku kontroli spoczywa na nim obowiązek obowiązek udowodnienia zasadności kosztu.*

## **A co z odliczeniem podatku VAT od wydatków związanych z organizacją spotkania wigilijnego?**

Podatnik ma prawo do odliczenia podatku VAT z faktury w takiej części, w jakiej wydatek służył wykonywaniu czynności opodatkowanych.

Należy mieć również na uwadze, że VAT od usług gastronomicznych nie podlega odliczeniu. Przy czym z usługą gastronomiczną mamy do czynienia wtedy, gdy przygotowanie i podanie określonego posiłku odbywa się w miejscu jego przygotowywania.

Jeśli więc usługa gastronomiczna zostanie wyodrębniona na fakturze, VAT dotyczący tej pozycji nie będzie podlegał odliczeniu.

Jeśli jednak spotkanie wigilijne potraktowane zostanie jako usługa kompleksowa, w której usługa główna to organizacja spotkania wigilijnego, a usługa pomocnicza czyli usługa gastronomiczna nie jest ujmowana na fakturze, to vat z takiej faktury podlega odliczeniu.

Odliczeniu podlega także VAT od zakupu usług cateringowych.

## **Przykład**

*Podatnik zorganizował kolację wigilijną dla pracowników. Na otrzymanej fakturze ujęte zostały 2 pozycje:*

- wynajem sali: 2.000 zł netto, 460 zł VAT (23%),*
- usługa gastronomiczna: 3.000 zł netto, 240 zł VAT (8%).*

*Czy firma może dokonać odliczenia VAT zamieszczonego na fakturze?*

*Tylko częściowo, ponieważ na fakturze zostały zamieszczone usługi gastronomiczne, od których nie można odliczyć VAT.*

*Podatnik odliczy zatem 460 zł VAT, a w kosztach podatkowych ujmie 5.240 zł.*