

KANCELARIA SEJMU
BIURO STUDIÓW
I EKSPERTYZ



EKSPERTYZA
WYKONANA
NA ZLECENIE
BIURA STUDIÓW
I EKSPERTYZ

Jakie są możliwości
odpisania wydatków na
promocję gospodarczą
w koszty uzyskania
przychodu w firmach
polskich i w firmach innych krajów
europejskich

Październik 2003

Dr Ireneusz Mirek
Uniwersytet Łódzki
Katedra Prawa Finansowego

Ekspertyza

Nr 289

Spis treści:

1. POJĘCIE „PROMOCJI GOSPODARCZEJ”	3
2. NAKŁADY NA PROMOCJĘ JAKO KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW	3
3. POLSKA	3
3.1 DEFINICJA KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW	4
3.1.1 <i>Zamiar uzyskania przychodów</i>	5
3.1.2 <i>Brak wymogu faktycznego osiągnięcia przychodów</i>	6
3.1.3 <i>Związek z prowadzoną działalnością gospodarczą</i>	6
3.2 WYDATKI NA PROMOCJĘ, W TYM MARKETING, JAKO KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW	6
3.2.1 <i>Zestawienie orzecznictwa w sprawie kosztów działań promocyjnych, w tym marketingowych</i>	7
3.2.1.1 Wyrok NSA w Rzeszowie z 23.05.1998 r. (Sa/Rz 137/97, niepublikowany)	7
3.2.1.2 Wyrok NSA w Łodzi z 6.02.1998 r. (I SA/Łd 1196/96, niepublikowany)	7
3.2.1.3 Wyrok NSA w Gdańsku z 17.10.1997 r. (I SA/Gd 148/96, niepublikowany)	7
3.2.1.4 Wyrok NSA w Łodzi z 31.10.1995 (SA/Łd 2264/94, "Monitor Podatkowy" 1996/12/375)	7
3.2.1.5 Wyrok NSA w Gdańsku z 21.01.2000 r. (I SA/Gd 1963/97, LEX nr 40383)	8
3.2.1.6 Wyrok NSA w Gdańsku z 4.12.1996 r. (SA/Gd 1548/95, niepublikowany)	8
3.2.1.7 Wyrok NSA w Gdańsku z 31.03.2000 (I SA/Gd 403/99, LEX nr 41543)	8
3.2.1.8 Wyrok NSA w Łodzi z 6.02.1998 r. (I SA/Łd 1196/96, LEX nr 32728)	8
3.2.1.9 Wyrok NSA w Szczecinie z 5.02.1997 r. (SA/Sz 1808/96, LEX nr 28530)	8
3.3 WYDATKI NA REPREZENTACJĘ I REKLAMĘ JAKO KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW	8
3.3.1 <i>Zestawienie orzecznictwa w sprawie kosztów reprezentacji i reklamy</i>	10
3.3.1.1 Wyrok NSA w Gdańsku z 16.01.1998 r. (I SA/Gd 326/96, niepublikowany)	10
3.3.1.2 Wyrok NSA w Poznaniu z 6.02.1996 r. (SA/Po 1162/95, "Prawo Gospodarcze" 12/1996 r.) ..	10
3.3.1.3 Wyrok NSA w Gdańsku z 13.02.1998 r. (I SA/Gd 1228/96, niepublikowany)	11
3.3.1.4 Wyrok NSA w Gdańsku z 9.01.1998 (I SA/Gd 414/96, niepublikowany)	11
3.3.1.5 Wyrok NSA w Krakowie z 28.11.1996 (I SA/Kr 899/96, niepublikowany)	11
3.3.1.6 Wyrok NSA w Lublinie z 13.11.1996 r. (I SA/Lu 54/96, niepublikowany)	11
3.3.1.7 Wyrok NSA we Wrocławiu z 29.03.1996 r. (SA/Wr 1696/95, "Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 1998/2/57)	11
3.3.1.8 Wyrok NSA w Szczecinie z 23.02.1995 r. (SA/Sz 7/95, "Monitor Podatkowy" 1995/8/247) ..	11
3.3.1.9 Wyrok NSA w Łodzi z 24.04.1996 r. (SA/Łd 850/95, "Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 1998/2/52)	11
3.3.1.10 Wyrok NSA w Poznaniu z 4.06.1997 r. (I SA/Po 1835/96, niepublikowany)	11
3.3.1.11 Wyrok NSA w Gdańsku z 28.07.1999 r. (I SA/Gd 1205/97, LEX nr 38074)	11
3.3.1.12 Wyrok NSA w Łodzi z 19.04.2002 r. (I SA/Łd 762/01, "Monitor Podatkowy" 2002/12/41, LEX 55868)	12
3.3.1.13 Wyrok NSA w Łodzi z 25.04.2001 r. (I SA/Łd 278/99, "Monitor Podatkowy" 2001/11/2, LEX 49150)	12
3.3.1.14 Wyrok NSA w Krakowie z 11.10.1999 r. (I SA/Kr 797/98, LEX nr 40474)	12
3.3.1.15 Wyrok NSA w Gdańsku z 17.02.1999 r. (I SA/Gd 259/97, LEX nr 36811)	12
3.3.1.16 Wyrok NSA w Gdańsku z 4.11.1998 r. (I SA/Gd 553/97, LEX nr 38659)	12
3.3.1.17 Wyrok NSA w Gdańsku z 1.07.1998 r. (I SA/Gd 1683/96, LEX nr 36008, Mudrecki A. "Głosa" 2001/3/26)	12
3.3.1.18 Wyrok NSA w Lublinie z 8.05.1998 r. (I SA/Lu 466/97, LEX nr 34707)	13
3.3.1.19 Wyrok NSA w Gdańsku z 21.11.1997 r. (I SA/Gd 359/96, LEX nr 32659)	13
3.3.1.20 Wyrok NSA w Katowicach z 12.03.1997 r. (SA/Ka 2349/95, LEX nr 29761)	13

3.3.1.21 Wyrok NSA w Lublinie z 13.11.1996 r. (I SA/Lu 54/96, LEX nr 28924)	13
3.3.1.22 Wyrok NSA w Poznaniu z 6.02.1996 r. (SA/Po 1162/95, LEX 26268, "Prawo Gospodarcze" 1996/12/21)	13
3.3.1.23 Wyrok NSA we Wrocławiu z 29.11.1994 r. (SA/Wr 1242/94, LEX 23428, ONSA 1996/1/11)	13
4. NIEMCY	14
4.1 DWA RODZAJE KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW ZE WZGLĘDU NA ODMIENNE METODY USTALANIA DOCHODU PODATKOWEGO	14
4.2 „WYDATKI PRZEDSIĘBIORSTWA” - KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODU W FIRMIE	15
4.2.1 Wydatki na promocję jako odliczalne „wydatki przedsiębiorstwa”	16
4.2.2 Promocja poprzez sponsoring	17
4.3 TZW. KOSZTY REKLAMY - KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODU U OSÓB FIZYCZNYCH NIEPROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ	18
4.4 ZAKAZ ODLICZANIA TZW. NAKŁADÓW MIESZANYCH	18
5. IRLANDIA	19
5.1.1 Definicja kosztów uzyskania przychodów	19
5.1.2 Wydatki na promocję jako odliczalne „wydatki przedsiębiorstwa”	19
6. WIELKA BRYTANIA	20
6.1 DEFINICJA KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW	20
6.2 NAKŁADY NIEUZNAWANE ZA KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW	20
7. FRANCJA	20
7.1 DEFINICJA KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW	20
7.2 POZYTYWNY KATALOG KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW	21
7.3 NEGATYWNY KATALOG KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW	22
7.4 METODY UWZGLĘDNIANIA KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW	22

1. POJĘCIE „PROMOCJI GOSPODARCZEJ”

Na wstępie należy zauważyć, że zawarte w przedstawionym pytaniu wyrażenie „promocja gospodarcza” nie występuje ani w tekście ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ani ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W tym zakresie jest to zatem wyrażenie pozaustawowe, nie posiadające definicji legalnej, które przynajmniej dla celów niniejszej opinii wymaga próby zdefiniowania.

Tradycyjne słowniki języka polskiego, zajmując się pojęciem „promocja”, wskazują jedynie na dwa jego znaczenia, wskazując, że jest to „prawo ucznia do przejścia do następnej klasy” oraz „przyznanie, nadanie stopnia naukowego, wojskowego”.¹ W nowszych opracowaniach, obok powyższych, pojawia się również trzecie znaczenie, a mianowicie „reklamowanie, upowszechnianie, protegowanie czegoś, książki, filmu”.²

Aby jednak zdefiniować pojęcie „promocja gospodarcza” warto sięgnąć do słownika specjalistycznego z dziedziny ekonomii czy zarządzania, gdzie „promocję” określa się jako „wszelkie sposoby komunikowania się firmy z odbiorcami w celu zwiększenia stopnia znajomości produktu, marki, firmy przez potencjalnych kontrahentów, najczęściej zaś konsumentów. Zadaniem promocji jest zwiększenie sprzedaży produktu na rynku poprzez spowodowanie zmiany zachowania potencjalnego nabywcy i skłonienie go do zakupu wyrobu, usługi, idei, przy jednoczesnym tworzeniu klimatu sprzyjającego transakcjom kupna - sprzedaży. Promocja składa się z reklamy, marketingu bezpośredniego, promocji sprzedaży i *public relations*”, przy czym za reklamę uznaje się „każdą płatną formę nieosobistej prezentacji i promocji idei, dobra lub usługi przez określonego sponsora”. „Marketing bezpośredni to wykorzystywanie listów, telefonów i innych nieosobistych narzędzi kontaktu w celu komunikowania się z określonymi grupami obecnych i potencjalnych klientów. Promocja sprzedaży to krótkookresowe działania stosujące bodźce ekonomiczne w celu pobudzenia sprzedaży produktu lub usługi, zaś *public relations* to kontakty i stosunki firmy z otoczeniem (nabywcami, akcjonariuszami, opinią publiczną) dla upowszechnienia jej misji, celów działania oraz przychylności otoczenia”.³

2. NAKŁADY NA PROMOCJĘ JAKO KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW

Kwestia, czy nakłady na działania promocyjne są uznawane za koszty uzyskania przychodów, jest rozstrzygana we wszystkich krajach, których systemy prawne poddane zostały analizie, tj. w Polsce, Niemczech, Irlandii, Wielkiej Brytanii i Francji, zasadniczo na podstawie ogólnej definicji kosztów uzyskania przychodów, obudowywanej szczegółowym orzecznictwem, oraz dodatkowych przepisów szczególnych, ograniczających bądź wykluczających potrącalność niektórych wydatków na szeroko rozumianą promocję jako kosztów uzyskania przychodów.

3. POLSKA

W Polsce kwestię uznawania za koszty uzyskania przychodów nakładów na działania promocyjne rozstrzyga się co do zasady na podstawie ogólnej definicji kosztów uzyskania przychodów, zawartej odpowiednio w:

¹ Szymczak, M. (red.): *Słownik języka polskiego*, Tom II, Warszawa 1979.

² Sobol, E. (red.): *Mały słownik języka polskiego*, Warszawa 1997.

³ Penc, J.: *Leksykon biznesu, słownik angielsko-polski*, Warszawa 1997.

- art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.);
- art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.).

Warto przy tym zauważyć, że spośród wszystkich wyżej wskazanych działań, składających się na w istocie dosyć szerokie pojęcie „promocji gospodarczej”, w ustawach o podatkach dochodowych *expressis verbis* mowa jest jedynie o kosztach reprezentacji i reklamy, w stosunku do których stosuje się regulacje szczególne, ograniczające pułap wydatków uznawanych za koszty uzyskania przychodów. Regulacje takie zawarte są odpowiednio w:

- art. 23 ust. 1 pkt. 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.);
- art. 16 ust. 1 pkt. 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. (Dz. U. z 2000 r. Nr. 54, poz. 654 z późn. zm.).

3.1 Definicja kosztów uzyskania przychodów

Według definicji ustawowej, zawartej w art. 15 ust. 1 zd. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz odpowiadającej jej definicji z art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu uzyskania przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych enumeratywnie w art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 23 podatku dochodowym od osób fizycznych.⁴

Mimo niedoskonałości wskazanej definicji (np. błąd logiczny definicji *idem per idem*), stwierdzić trzeba, że aby można było uznać jakiś wydatek za koszt uzyskania przychodów, muszą być spełnione kumulatywnie dwa warunki:

- 1) celem poniesienia wydatku powinno być osiągnięcie przychodów,
- 2) wydatek nie może się znajdować na liście zawartej w art. 16 updog (art. 23 updog), stanowiącej katalog wydatków, których nie można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

Łączne spełnienie tych dwóch warunków: pozytywnego (1) i negatywnego (2) pozwala dany wydatek uznać za koszt uzyskania przychodów.

Odpowiedzi na pytanie co oznacza zwrot „... w celu osiągnięcia przychodów ...” udziela zarówno nauka prawa podatkowego, jak i orzecznictwo.

Na tej podstawie stwierdzić należy, że wydatek został wtedy poniesiony w celu osiągnięcia przychodu, gdy spowodował lub potencjalnie mógł spowodować osiągnięcie (powstanie, zwiększenie) przychodów. Tym samym nie będzie kosztem uzyskania przychodów wydatek, który obiektywnie w żaden sposób nie może prowadzić do osiągnięcia przychodu ani też nie może mieć żadnego wpływu na uzyskiwane przychody. Ponadto istnieć musi związek między poniesionym kosztem a przychodem osiągniętym lub zamierzonym i nieosiągniętym. Jest to kryterium obiektywne, pozwalające na ocenę, czy konkretny koszt jest lub mógł być przydatny z punktu widzenia celu, o jakim mowa wyżej. „Przesłanką stosowaną w art. 15 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych jest celowość wydatku,

⁴ Ze względu na tożsamość obu wskazanych definicji w dalszych rozważaniach powoływana będzie już jedynie ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, pamiętając że przytaczane tezy orzecznictwa i fragmenty pism Ministra Finansów odnoszą się zwykle do obu ustaw o podatkach dochodowych.

tj. jego związek z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, zmierzającą do uzyskania przychodów" (wyrok NSA z dnia 11 maja 1995 r., sygn. akt SA/Po 2124/94).

W orzecznictwie NSA wyraźnie wskazuje się ponadto, że poniesienie kosztów musi nastąpić „w celu osiągnięcia przychodów, a więc z istniejącym po stronie podatnika zamiarem uzyskania lub powiększenia sumy przychodów w wyniku poniesienia tych wydatków. Jest to kryterium subiektywne, uwzględniające punkt widzenia podatnika. Art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych ustanawia bardzo pojemną regułę, w myśl której zasadniczo każdy wydatek celowo poniesiony z zamiarem uzyskania przychodu powinien być uznany za koszt uzyskania tego przychodu” (wyrok NSA z dnia 14 maja 1996 r., sygn. akt SA/Wr 879/95).

Nie ma przy tym decydującego znaczenia, czy nastąpiło faktyczne osiągnięcie lub zwiększenie przychodów ani rozmiar takiego zwiększenia. Mogą bowiem także wystąpić sytuacje, w których mimo uzasadnionych ekonomicznie mieszczących się w normalnych kryteriach działalności gospodarczej przedsięwzięć nie dojdzie do osiągnięcia finansowego efektu w postaci przychodu lub jego zwiększenia. Do kosztów uzyskania przychodów zakwalifikować należy jednak również koszty poniesione przez podatnika w przypadku, gdy stwierdzono uzyskanie przychodów w rozmiarze nie odpowiadającym gospodarczej istocie przedsięwzięcia, w tym np. przychodów w wysokości mniejszej, a nawet niewspółmiernie mniejszej, od poniesionych nakładów.

Należy przy tym pamiętać, że jak podkreśla NSA “art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zawierający definicję kosztów uzyskania przychodu nie określa rozpiętości czasowej pomiędzy poniesionymi wydatkami a osiągniętymi przychodami” (wyrok NSA z dnia 10 lipca 1996 r., sygn. akt SA/Ka 1244/95, „Monitor Podatkowy” nr 8, s. 239-242). “Momentem decydującym o możliwości zaliczenia danego wydatku do kosztów uzyskania przychodów jest moment dokonania owego wydatku, a nie moment osiągnięcia przychodu” (wyrok NSA z dnia 14 września 1995 r., sygn. akt SA/P 798/95).

Definicja zawarta w art. 15 ust. 1, choć bardzo schematyczna i zwięzła, wyklucza stosowanie przy uznawaniu za koszty uzyskania przychodów innych niż zawartych w niej kryteriów i warunków. “Organy podatkowe nie mogą przy klasyfikacji wydatków kierować się kryteriami pozaustawowymi, ingerującymi w istotę podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej” (wyrok NSA z dnia 14 września 1995 r., sygn. akt SA/P 798/95, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1996, nr 6, poz. 191).

Wyżej poczynione uwagi upoważniają do stwierdzenia, iż w świetle art. 15 ust. 1 i art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych wydatki na promocję gospodarczą można zatem kwalifikować jako koszty uzyskania przychodu - tak samo jak wszelkie inne wydatki uznawane za koszty uzyskania przychodu - pod warunkiem, że spełniają one przesłanki kosztu zawarte w ogólnej definicji, a więc zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów i nie ma ich na liście wydatków nie uznawanych przez ustawodawcę za koszty uzyskania przychodów. Każdy jednak wydatek tego typu oceniać należy indywidualnie pod kątem celowości jego poniesienia, racjonalności, związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Należy pamiętać, że „musi zachodzić, między wydatkiem a przychodem, związek przyczynowo-skutkowy. Istnieją jednak sytuacje, w których ów związek przyczynowo-skutkowy nie jest wyraźny. Należy je rozwiązywać w oparciu o zasadę zdrowego rozsądku, a każda sytuacja wymaga odrębnego potraktowania” (wyrok NSA w Białymstoku z 16.12.1999 r., LEX nr 39745).

3.1.1 *Zamiar uzyskania przychodów*

Jak wyżej wskazano, w orzecznictwie NSA utrwalił się pogląd, że poniesienie kosztów musi nastąpić „w celu osiągnięcia przychodów”, a więc z istniejącym po stronie podatnika zamiarem uzyskania lub powiększenia sumy przychodów w wyniku poniesienia tych wydatków. „Art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych ustanawia bardzo pojemną regułę, w myśl której zasadniczo każdy wydatek celowo poniesiony z zamiarem uzyskania przychodu powinien być uznany za koszt uzyskania tego przychodu” (wyrok NSA z dnia 14 maja 1996 r., sygn. akt SA/Wr 879/95).

Zamiarem firmy, prowadzącej działania promocyjne, jest zwykle osiągnięcie przychodów. Ciężar udowodnienia tego zamiaru spoczywa jednak na podatniku. Należy dodać, że zgodnie z wyrokiem NSA w Łodzi z 8.09.2000 r. (I SA/Łd 1317/98, LEX nr 45413), „o celowości ponoszenia wydatków, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, w tym również o podejmowaniu nowych rodzajów i kierunków działalności gospodarczej, decyduje podmiot prowadzący działalność gospodarczą, a nie organ podatkowy”.

3.1.2 Brak wymogu faktycznego osiągnięcia przychodów

Zgodnie z wyrokiem NSA w Warszawie z 14.10.1999 r. (III SA 7548/98, LEX nr 40059), „wystarczającą przesłanką uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodu jest działanie w celu uzyskania przychodu. Nie jest natomiast niezbędne osiągnięcie wspomnianego celu. Wynika to z redakcji zdania pierwszego art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.). Cel ten należy ocenić w momencie dokonania wydatku”. Podobnie w wyroku NSA w Rzeszowie z 1.06.2000 r. (SA/Rz 1596/97, LEX nr 42028) stwierdza się, że „ustawodawca posługując się zwrotem «wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodu», nie posługuje się sformułowaniem «skutek». Takie sformułowanie ma istotne znaczenie przy rozpatrywaniu pojęcia kosztów, albowiem czym innym jest «cel» działania, a czym innym «skutek» będący następstwem podjętych działań. Przez sformułowanie «w celu» należy zatem rozumieć dążenie do osiągnięcia jakiegoś stanu rzeczy (przychodu) a dążenie podatnika ma przymiot «celowości», jeżeli na podstawie dostępnej wiedzy o związkach przyczynowo-skutkowych można zasadnie uznać, że poniesiony koszt może przynieść oczekiwane następstwo (przychód). Z tych też powodów brak «skutku», tj. przychodu nie dyskwalifikuje wydatku jako kosztu poniesionego w celu osiągnięcia przychodu. Wskazać również należy, że organy podatkowe oceniając «celowość poniesionych kosztów» działają w innych warunkach aniżeli ponoszący te koszty podatnik rozpatrując poczynania podatnika z perspektywy czasu biorąc pod uwagę «skutek». Nie mniej jednak w czasie i warunkach podejmowania decyzji o poniesieniu kosztów dostępna wiedza pozwalała skarżącemu zasadnie oczekiwać, że podjęte przez niego działania przyniosą oczekiwany skutek”.

Jak widać w świetle orzecznictwa nawet brak «skutku», tj. przychodu nie dyskwalifikuje wydatku jako kosztu, jeśli został on poniesiony w celu osiągnięcia przychodu. Celem działań promocyjnych jest zwykle - jak wyżej wskazano - uzyskanie przychodów.

3.1.3 Związek z prowadzoną działalnością gospodarczą

„Kosztami uzyskania przychodu są wszelkie racjonalnie i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, których celem jest osiągnięcie, zabezpieczenie i zachowanie źródła przychodów” (wyrok NSA w Lublinie z 13. 3. 1998 r. (I SA /Lu 230/97, „Serwis Podatkowy” 7/1999).

3.2 Wydatki na promocję, w tym marketing, jako koszty uzyskania przychodów

Posługując się pojęciami słownikowymi, promocja - jak już wyżej wskazano - to wszelkie sposoby komunikowania się firmy z odbiorcami w celu zwiększenia stopnia znajomości produktu czy firmy przez potencjalnych kontrahentów, konsumentów. Elementem działań promocyjnych jest marketing, polegający m.in. na wykorzystywaniu listów, telefonów i innych nieosobistych narzędzi kontaktu w celu komunikowania się z określonymi grupami obecnych i potencjalnych klientów, jak również tzw. marketing bezpośredni a więc sprzedaż na pośrednictwem różnych form komunikacji bez pośrednictwa placówek handlowych. Za element działań marketingowych uznaje się także badania rynku, procesy certyfikacyjne itd. Legalnej definicji tego rodzaju działań polskie przepisy podatkowe nie zawierają.

Oznacza to, że wobec wskazanej wyżej niedoskonałości ogólnej ustawowej definicji kosztów uzyskania przychodów, każdy wydatek na szeroko rozumiane działania promocyjne oceniać należy pod kątem celowości i racjonalności jego poniesienia oraz związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Każdy wydatek podlega przy tym ocenie indywidualnej w aspekcie danego stanu faktycznego. Przy dokonywaniu takiej oceny pomocna jest analiza dotychczasowego orzecznictwa NSA w zakresie kosztowego charakteru wydatków na promocję i marketing.

3.2.1 Zestawienie orzecznictwa w sprawie kosztów działań promocyjnych, w tym marketingowych

3.2.1.1 Wyrok NSA w Rzeszowie z 23.05.1998 r. (Sa/Rz 137/97, niepublikowany)

Chociaż działania marketingowe mogą mieć różną formę, a ich wymierne skutki mogą zaistnieć w odległym czasie, niemniej jednak zaliczenie ich kosztów do kosztów uzyskania przychodów musi mieć oparcie w konkretnych zdarzeniach choćby np. przez wskazanie rodzaju podjętych działań, ich adresata itd. Sam fakt zawarcia umowy i wypłaty wynagrodzenia (stosunkowo wysokiego za krótki okres czasu) oraz ogólne stwierdzenie, iż poszerzone zostały kontakty handlowe, nie jest oczywiście dowodem na osiągnięcie przychodu nawet w przyszłości, skoro nie znajduje to żadnego innego potwierdzenia np. wskazanie nowego odbiorcy.

3.2.1.2 Wyrok NSA w Łodzi z 6.02.1998 r. (I SA/Łd 1196/96, niepublikowany)

Działalność marketingowa (badanie rynku, tworzenie i utrzymywanie popytu, kształtowanie polityki rynkowej itd.) wpływa na osiągane przychody, szczególnie w warunkach konkurencji, a także sprzyja racjonalizacji podejmowanych decyzji gospodarczych, co w rezultacie prowadzi do polepszenia osiąganych efektów ekonomicznych. W gospodarce wolnorynkowej wydatki przeznaczone na działalność marketingową należy uznać za koszty uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy z 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Brak przychodu w związku z tymi wydatkami nie wyklucza możliwości zaliczenia ich do kosztów uzyskania przychodów z uwagi na to, że warunkiem takiego zaliczenia jest kryterium celowości wynikające z cytowanego art. 15 ust. 1 ustawy.

3.2.1.3 Wyrok NSA w Gdańsku z 17.10.1997 r. (I SA/Gd 148/96, niepublikowany)

Usługi marketingowe nie muszą skutkować osiągnięciem przez zleceniodawcę tych usług konkretnych przychodów, aby wydatki za te usługi można było zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu. Nie można jednak uznać, iż poniesione wydatki za rozeznanie rynku wschodniego stanowiły koszty uzyskania przychodu, w sytuacji gdy spółka w wyniku poniesienia tych wydatków nie osiągnęła żadnych efektów, a nie tylko materialnych.

3.2.1.4 Wyrok NSA w Łodzi z 31.10.1995 r. (SA/Łd 2264/94, „Monitor Podatkowy” 1996/12/375)

W gospodarce wolnorynkowej wydatki przeznaczone na działalność marketingową należy uznać za koszt uzyskania przychodów.

3.2.1.5 Wyrok NSA w Gdańsku z 21.01.2000 r. (I SA/Gd 1963/97, LEX nr 40383)

Wydatki związane z organizacją wycieczki dla kontrahentów firmy czy koszty związane z przyjmowaniem przedstawicieli kontrahentów, spotkań z nimi, zapewnieniem im noclegów i poczęstunków, czy wreszcie wręczenie w ramach reklamy firmy różnych przedmiotów (upominków), stanowią koszty uzyskania przychodu, ale podatnik wykazać musi nie tylko fakt ich poniesienia, przedstawiając w tym zakresie faktury i rachunki, ale także - celowość i racjonalność tych wydatków.

3.2.1.6 Wyrok NSA w Gdańsku z 4.12.1996 r. (SA/Gd 1548/95, niepublikowany)

Za oczywiste chybiony i naruszający przepis art. 22 ust. 1 ustawy z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych należy uznać pogląd, że koszty usług marketingowych dla potrzeb określenia zobowiązania w podatku dochodowym muszą być poniesione w tym samym czasie, w jakim podatnik osiągnie będące efektem tych kosztów przychody. Przeciwnie - z zasady, a wynika to ze zwykłych reguł działalności gospodarczej, koszty muszą wyprzedzać przychody.

3.2.1.7 Wyrok NSA w Gdańsku z 31.03.2000 (I SA/Gd 403/99, LEX nr 41543)

W gospodarce rynkowej niezbędne są usługi związane z rozeznaniem rynku, pozyskiwaniem dostawców materiałów i nabywców wytworzonych produktów. Co do zasady koszty takie służą uzyskaniu przychodu. Obowiązkiem podatnika jest jednakże wykazanie nie tylko poniesienia kosztu tak określonego, ale również rzeczywiste korzystanie z usług tego rodzaju w celu uzyskania przychodu.

3.2.1.8 Wyrok NSA w Łodzi z 6.02.1998 r. (I SA/Łd 1196/96, LEX nr 32728)

Działalność marketingowa (badanie rynku, tworzenie i utrzymywanie popytu, kształtowanie polityki rynkowej itd.) wpływa na osiągane przychody, szczególnie w warunkach konkurencji, a także sprzyja racjonalizacji podejmowanych decyzji gospodarczych, co w rezultacie prowadzi do polepszenia osiąganych efektów ekonomicznych. W gospodarce wolnorynkowej wydatki przeznaczone na działalność marketingową należy uznać za koszty uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy z 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Brak przychodu w związku z tymi wydatkami nie wyklucza możliwości zaliczenia ich do kosztów uzyskania przychodów z uwagi na to, że warunkiem takiego zaliczenia jest kryterium celowości wynikające z cytowanego art. 15 ust. 1 ustawy.

3.2.1.9 Wyrok NSA w Szczecinie z 5.02.1997 r. (SA/Sz 1808/96, LEX nr 28530)

Koszt uzyskania przychodu mogą stanowić tylko takie wydatki, które obiektywnie mogą przyczynić się do osiągnięcia przychodu. Skoro zatem wydatek został poniesiony na badanie rynku zagranicznego, nastąpiło zawarcie kontraktów na wykonanie usługi właśnie z tymi krajami, w których dokonano badania rynku, oraz eksport usług podatkniczki wzrósł bardzo znacznie, to już te elementy stwarzają wysokie prawdopodobieństwo istnienia związku przyczynowego pomiędzy poniesionym wydatkiem a uzyskanym przychodem.

3.3 Wydatki na reprezentację i reklamę jako koszty uzyskania przychodów

Wprawdzie zdarzają się orzeczenia NSA,⁵ w których stwierdza się, że „pojęcie reklamy jest na tyle pojemne, że obejmuje również pojęcie promocji”, to wydaje się, że od strony terminologii ekonomicznej mamy do czynienia z sytuacją odwrotną - to reklama jest elementem szeroko pojętych działań promocyjnych. Warto przy tym dodać, że w obu ustawach o podatkach dochodowych - spośród wszelkich nakładów promocyjnych - *explicite* wymienia się jedynie koszty reprezentacji i reklamy, poddając je regulacji szczególnej. Regulacje te - w tożsamym brzmieniu - zawarte są odpowiednio w:

- art. 23 ust. 1 pkt. 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.);
- art. 16 ust. 1 pkt. 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.).

Zgodnie z powołanymi przepisami za koszty uzyskania przychodów nie uważa się kosztów reprezentacji i reklamy w części przekraczającej 0,25% przychodów, chyba że reklama prowadzona jest w środkach masowego przekazu lub publicznie w inny sposób. Przepisy ustaw podatkowych nie definiują jednak ani kategorii „reprezentacji”, ani też „reklamy”, dlatego też przy analizie stanu prawnego w odniesieniu do stanu faktycznego należy opierać się na określeniach słownikowych. Według tych źródeł reprezentacja to występowanie w imieniu podatnika, reprezentowanie firmy, co wiąże się niewątpliwie w pewien sposób z okazałością. Reklamę w oparciu o definicje słownikowe można określić jako „rozpowszechnianie informacji o towarach i usługach, ich zaletach, wartości, miejscach i możliwościach nabycia, w celu zachęty do nabywania towarów i korzystania z określonych usług”. Oczywiście przy analizie w ramach określonej normy prawnej należy uwzględniać również inne przepisy ustaw o podatkach dochodowych, a w szczególności podstawowe w tym zakresie definicje, stosownie do których kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w katalogu negatywnym. Przy ocenie wydatków na reklamę i reprezentację istotnym kryterium jest związek pomiędzy poniesionym wydatkiem a powstaniem lub zwiększeniem przychodów.⁶

Warto zauważyć, że stosownie do regulacji ustawowych bez ograniczeń za koszty uzyskania przychodów uznaje się koszty reklamy prowadzonej w środkach masowego przekazu lub publicznie w inny sposób. Reklama prowadzona publicznie ma miejsce wówczas, gdy jest skierowana i dostępna potencjalnie dla wszystkich, posiada zatem ogólny, anonimowy, powszechny, nieprywatny charakter. Wydatki na reklamę zamieszczoną w specjalistycznych pismach, periodykach i biuletynach w pełnej wysokości stanowią zatem koszty uzyskania przychodów. Natomiast wydatki na reprezentację oraz reklamę prowadzoną w inny niż publicznie sposób są kosztem uzyskania przychodów tylko do wysokości 0,25% przychodów.⁷

W każdym razie w warunkach polskich, wobec wskazanego braku ustawowych definicji reprezentacji i reklamy oraz reklamy publicznej i niepublicznej, decydującą rolę przy ocenie kosztowego charakteru danego wydatku odgrywać musi analiza orzecznictwa NSA w danym zakresie oraz posiłkowo analiza następujących pism Ministra Finansów, w tym przede wszystkim:

1. pismo MF z 2002.02.28, PP-811-1857a/01/OP/253, „Doradca Podatkowy” 2002/4/45, „Biuletyn Skarbowy” 2002/2/18 (opodatkowanie usług związanych ze sprzedażą towarów za pośrednictwem wielkich organizacji lub sieci handlowych);

⁵ Wyrok NSA w Katowicach z 18.10.1995 r. (SA/Ka 1894/94, LEX 3207, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1998/2/62).

⁶ Pismo MF z 30.10.1997 r., PO 3-MD-722-6307-666/97, (Studia Podatkowe) 1998/7/3.

⁷ Pismo MF z 23.04.1996 r., PO 3-MD-722-131/96, (Studia Podatkowe) 1998/7/6.

2. pismo MF z 1999.06.16, PB4/BA-802-1845/192/99, (Studia Podatkowe) 2000/2/53 (wykorzystywanie baz danych w celu prowadzenia reklamy);
3. pismo MF z 1997.11.12, PO 4/BA-802-4793/490/97/a, (Studia Podatkowe) 1998/7/4 (koszty reprezentacji i reklamy);
4. pismo MF z 1997.10.30, PO 3-MD-722-6307-666/97, (Studia Podatkowe) 1998/7/3 (reklama i reprezentacja);
5. pismo MF z 1997.08.20, PO 4/AS-802-4874/497/97, (Studia Podatkowe) 1998/7/4 (reklama i reprezentacja);
6. pismo MF z 1997.06.23, PO 3-4502/721-30/AS/97 (Studia Podatkowe) 1998/7/5 (koszty reprezentacji i reklamy);
7. pismo MF z 1997.01.29, PO 4/BA-722-776/96, „Biuletyn Skarbowy” 1997/2/17 (wydatki na reklamę w środkach masowego przekazu - kosztem uzyskania przychodów);
8. pismo MF z 1996.04.23, PO 3-MD-722-131/96 (Studia Podatkowe) 1998/7/6 (koszty reprezentacji i reklamy);
9. pismo MF z 1996.03.20, PO 4/BA-722-200/96, (Studia Podatkowe) 1998/5/28 (upominek dla niedoszedłego kontrahenta);
10. pismo MF z 1996.03.12 PO 4/N-722-187/96 „Biuletyn Skarbowy” 1996/6/25 (wydatki na reprezentację i reklamę a koszty uzyskania przychodów);
11. pismo MF z 1995.12.06, PO 4/AK-722-1110/95 „Biuletyn Skarbowy” 1996/4/21 (wydatki związane ze sprzedażą premią - kosztem uzyskania przychodów);
12. pismo MF z 1995.11.28, PO 4/AK-722-916/95 „Monitor Podatkowy” 1998/2/63 (koszty uzyskania przychodów);
13. pismo z 1995.08.03 MF, PO 4/AK-722-740/95 „Biuletyn Skarbowy” 1996/2/21 (koszty konkursów związanych z reklamą gazety - kosztem uzyskania przychodów);
14. pismo MF z 1995.07.17, PO 4/AK-722-702/95, „Biuletyn Skarbowy” 1996/2/20 (koszty konkursów związanych z reklamą gazety - kosztem uzyskania przychodów);
15. pismo MF z 1995.03.31, PO 4/AS-722-78/91 (Studia Podatkowe) 1998/2/23 (wygrane w grach losowych);
16. pismo MF z 1995.03.02, PO 4/AS-722-694/95 „Monitor Podatkowy” 1998/2/62 (koszty uzyskania przychodów);
17. pismo MF z 1994.04.23, PO 3-722-170/WK/93, (Studia Podatkowe) 1996/2/56 (reklama, konkursy);
18. pismo MF z 1994.04.11, PO 4/MS-722-201/94, „Monitor Podatkowy” 1998/1/32 (koszty uzyskania przychodów).

3.3.1 Zestawienie orzecznictwa w sprawie kosztów reprezentacji i reklamy

3.3.1.1 Wyrok NSA w Gdańsku z 16.01.1998 r. (I SA/Gd 326/96, niepublikowany)

Reklama może dotyczyć nie tylko oferowanych towarów, ale także samej firmy i jej znaku. Wydatki zatem poniesione w związku z umieszczaniem ogłoszeń prasowych, reklam na stadionie piłkarskim, wydatki na napisy informacyjne, kasetony i wizytówki bezpodstawnie zostały zakwestionowane jako koszty uzyskania przychodów.

3.3.1.2 Wyrok NSA w Poznaniu z 6.02.1996 r. (SA/Po 1162/95, „Prawo Gospodarcze” 12/1996 r.)

Działalność (w tym reklama) nosi znamiona publicznej, gdy jest powszechna, ogólna, nieprywatna. O publicznym charakterze działania można mówić wtedy, gdy działanie to wystę-

puje w miejscu dostępnym dla wszystkich, oficjalnie, jawnie. Reklama w wybranym kręgu odbiorców, współpracujących z podatnikiem stanowi reklamę nie mającą charakteru publicznego.

3.3.1.3 Wyrok NSA w Gdańsku z 13.02.1998 r. (I SA/Gd 1228/96, niepublikowany)

Element publiczności reklamy oznacza jej wyjście poza miejsce działalności gospodarczej, a nie dostępność reklamy w tym miejscu, dla nieograniczonego kręgu potencjalnych klientów.

3.3.1.4 Wyrok NSA w Gdańsku z 9.01.1998 r. (I SA/Gd 414/96, niepublikowany)

Wartości nagrody ufundowanej najlepszemu sportowcowi, a nie uczestnikowi konkursu, nie można zaliczyć do kosztów reklamy. Nagrodę tę należy dla celów podatkowych potraktować jako bezpłatne przysporzenie majątkowe mające charakter darowizny, które stosownie do postanowień ustawy z 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 16 ust. 1 pkt. 14), nie jest kosztem uzyskania przychodów.

3.3.1.5 Wyrok NSA w Krakowie z 28.11.1996 r. (I SA/Kr 899/96, niepublikowany)

Wynikający z art. 23 ust. 1 pkt. 23 ustawy z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych limit wydatków na reprezentację i reklamę nie ma cech ryczałtowego określenia wydatków na ten cel, które można odliczyć od osiągniętego przychodu bez żadnego udokumentowania.

3.3.1.6 Wyrok NSA w Lublinie z 13.11.1996 r. (I SA/Lu 54/96, niepublikowany)

Charakter wydatków na reklamę i koszty reprezentacji winien być związany z prowadzoną działalnością, zaś użyte środki winny wpływać na zwiększenie przychodów. Reguła ta odnosi się także do wydatków stanowiących koszty reprezentacji i reklamy prowadzonej w sposób niepubliczny, dla których ustalona została w ustawie wysokość do 0,25% przychodu. Wprowadzenie przez ustawodawcę całego limitu nie oznacza wcale, iż podatnik w jego ramach może ponosić wydatki nie w celu uzyskania lub zwiększenia przychodu.

3.3.1.7 Wyrok NSA we Wrocławiu z 29.03.1996 r. (SA/Wr 1696/95, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1998/2/57)

Nieodpłatne przekazanie towarów innym, lecz konkretnie oznaczonym firmom nie stanowi wydatku na reklamę prowadzoną publicznie, bowiem stanowią one zamknięty krąg odbiorców.

3.3.1.8 Wyrok NSA w Szczecinie z 23.02.1995 r. (SA/Sz 7/95, „Monitor Podatkowy” 1995/8/247)

Możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu wydatków na reklamę w wysokości nie przekraczającej 0,25% przychodu wymaga udokumentowania tych wydatków w sposób określony w § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz. U. Nr 10, poz. 35 ze zm.).

3.3.1.9 Wyrok NSA w Łodzi z 24.04.1996 r. (SA/Łd 850/95, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1998/2/52)

Przesłanką uznania wydatków na zakup garnituru za koszt uzyskania przychodu jest to, iż są one ponoszone w celu uzyskania przychodów drogą odpowiedniej reprezentacji i reklamy firmy.

3.3.1.10 Wyrok NSA w Poznaniu z 4.06.1997 r. (I SA/Po 1835/96, niepublikowany)

Za koszty reprezentacji i reklamy nie można uznać zakupu odzieży, zegarka itp. przez osobę prowadzącą sprzedaż ziół, jako że są to wydatki typowo osobiste, które trudno zaliczyć do działalności gospodarczej.

3.3.1.11 Wyrok NSA w Gdańsku z 28.07.1999 r. (I SA/Gd 1205/97, LEX nr 38074)

W przedmiotowej sprawie uchwała zarządu określa jako ubranie służbowe dla kobiet: spódnice i bluzkę lub garsonkę, dla mężczyzn: garnitur, koszule i krawat, wskazuje nadto obowiązek w zależności od pogody ubrania płaszczy przy wyjściach służbowych. Z treści tej uchwały nie wynika, aby, oprócz opisu stroju służbowego, przewidywała ona, iż ubrania zostaną zakupione przez pracodawcę, nie określa również konieczności noszenia ubrań w określonym wzorze uwzględniającym reprezentację i reklamę firmy. Strona skarżąca nie wykazała, aby wydatki na zakup ubrań, również z uwagi na rodzaj ubrań, były poczynione w celu uzyskania przychodu.

3.3.1.12 Wyrok NSA w Łodzi z 19.04.2002 r. (I SA/Łd 762/01, „Monitor Podatkowy” 2002/12/41, LEX 55868)

Wydatki na konferencję prasową mającą na celu reklamę i promocję towaru mogą być uznane za koszty wydatkowane na promocję i reklamę publiczną w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt. 28 ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) wtedy, jeżeli wywołało to skutek w postaci stosownych publikacji prasowych skierowanych do nieograniczonego kręgu czytelników. Reklama i promocja nie musi być prowadzona tylko w postaci ogłoszeń i reklam prasowych, ale również przez umiejętnie układanie relacji podmiotów gospodarczych z mediami i wywoływanie poprzez ich publikację zainteresowania produkowanym towarem.

3.3.1.13 Wyrok NSA w Łodzi z 25.04.2001 r. (I SA/Łd 278/99, „Monitor Podatkowy” 2001/11/2, LEX 49150)

Nie każdy zakup upominków dla kontrahentów, choćby dla nich atrakcyjnych, podatnik ma prawo zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów jako koszty reprezentacji i reklamy nawet w ramach ustawowego limitu 0,25% przychodu. Takie upominki muszą służyć kształtowaniu wizerunku firmy oraz wiedzy o jej działaniach i produktach, zachęcając do ich nabycia.

3.3.1.14 Wyrok NSA w Krakowie z 11.10.1999 r. (I SA/Kr 797/98, LEX nr 40474)

Trudno jednoznacznie uznać, że takie działanie, jak przekazywanie kontrahentom materiałów reklamowych w celu ich eksponowania publicznie, nie nosi znamion reklamy publicznej.

3.3.1.15 Wyrok NSA w Gdańsku z 17.02.1999 r. (I SA/Gd 259/97, LEX nr 36811)

Wysyłanie materiałów reklamowych do osób, które odpowiedziały na reklamę publiczną (prasową) zgłoszeniem gotowości zakupu towaru lub uczestnictwa w grze, nie stanowiło kosztów reklamy nie objętych limitem 0,25% przychodów z art. 16 ust. 1 pkt. 28 ustawy z 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

3.3.1.16 Wyrok NSA w Gdańsku z 4.11.1998 r. (I SA/Gd 553/97, LEX nr 38659)

Nie każde wydatki za konsumpcję w lokalach gastronomicznych można zakwalifikować jako wydatki na reprezentację lub reklamę. Takie znamiona wydatku powinny wynikać z dowodu księgowego potwierdzającego poniesienie kosztu, ponadto podatnik powinien uzasadnić związek tych kosztów z przychodem z danego źródła przychodów.

3.3.1.17 Wyrok NSA w Gdańsku z 1.07.1998 r. (I SA/Gd 1683/96, LEX nr 36008, Mುದ್ರೆcki A. „Glosa” 2001/3/26)

Pojęcia zarówno reklamy jak i reprezentacji dotyczą prezentowania podatnika w stosunkach z innymi podmiotami, pozostają zatem w związku z zakresem prowadzonej przez podatnika działalności. Skarżący pomimo udziału w postępowaniu administracyjnym nie wykazał, aby wydatki z tytułu zakupu odzieży, słodczy, szampana, koniaków oraz poczęstunków w

lokalach gastronomicznych były celowe w związku z zakresem prowadzonej działalności. Przedstawienie wyłącznie dokumentów źródłowych, dotyczących poczynienia określonych wydatków z tytułu opłat za usługi gastronomiczne nie stanowi wykazania, że wydatki zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów z określonego źródła. Ustawowe określenie limitu kosztów uzyskania przychodów nie stanowi podstawy uwzględnienia wszelkich wydatków w oderwaniu od ich celowości.

3.3.1.18 Wyrok NSA w Lublinie z 8.05.1998 r. (I SA/Lu 466/97, LEX nr 34707)

Fakt, iż ustawa z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub inne przepisy podatkowe nie określają rodzaju wydatków, które można zaliczyć do kosztów reprezentacji i reklamy, nie świadczy o tym, iż każdy wydatek może być uznany za ten koszt. Charakter wydatków na koszt reprezentacji i reklamy winien być na tyle związany z prowadzoną działalnością, by możliwa była ocena oparta na zasadzie logiki i zasad doświadczenia życiowego, że mogą mieć one wpływ na uzyskanie przychodu.

3.3.1.19 Wyrok NSA w Gdańsku z 21.11.1997 r. (I SA/Gd 359/96, LEX nr 32659)

Wydatki na alkohol nie są związane bezpośrednio z uzyskaniem przychodów, a ich jednoznacznie negatywna ocena przesądza o tym, że nie można ich w koszty działalności zaliczyć.

3.3.1.20 Wyrok NSA w Katowicach z 12.03.1997 r. (SA/Ka 2349/95, LEX nr 29761)

W gospodarce wolnorynkowej wydatki przeznaczone na działalność akwizycyjną należy uznać za koszt uzyskania przychodu. Ustalając, czy w rozpatrywanej sprawie opłata za akwizycję może być wliczona do kosztów uzyskania przychodu, należy wziąć pod uwagę konsekwencje płynące z art. 16 ust. 1 pkt. 28 ustawy z 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Przepis ten wyłącza z zakresu kosztów uzyskania przychodu koszty reprezentacji i reklamy w części przekraczającej 0,25% przychodów, chyba że reklama prowadzona jest w środkach masowego przekazu lub publicznie w inny sposób. W rozpatrywanej sprawie w działalności akwizycyjnej mieściły się również koszty reprezentacji i reklamy. A zatem Izba Skarbowa, w związku z tym, że koszty ww. nie były należycie wyodrębnione, była uprawniona do dokonania ich szacunku.

3.3.1.21 Wyrok NSA w Lublinie z 13.11.1996 r. (I SA/Lu 54/96, LEX nr 28924)

Charakter wydatków na reklamę i koszty reprezentacji winien być związany z prowadzoną działalnością, zaś użyte środki winny wpływać na zwiększenie przychodów. Reguła ta odnosi się także do wydatków stanowiących koszty reprezentacji i reklamy prowadzonej w sposób niepubliczny, dla których ustalona została w ustawie wysokość do 0,25% przychodu. Wprowadzenie przez ustawodawcę całego limitu nie oznacza wcale, iż podatnik w jego ramach może ponosić wydatki nie w celu uzyskania lub zwiększenia przychodu.

3.3.1.22 Wyrok NSA w Poznaniu z 6.02.1996 r. (SA/Po 1162/95, LEX 26268, „Prawo Gospodarcze” 1996/12/21)

1. Za koszt uzyskania przychodu nie można uznać kosztów ustanowienia hipoteki na majątku dłużnika poniesionych przez wierzyciela (podatnika podatku dochodowego od osób prawnych), jeżeli przedmiotem działania podatnika nie jest udzielanie pożyczek.

2. Działalność (w tym reklama) nosi znamiona publicznej, gdy jest powszechna, ogólna, nieprywatna. O publicznym charakterze działania można mówić wtedy, gdy działanie to występuje w miejscu dostępnym dla wszystkich, oficjalnie, jawnie.

3. Reklama w wybranym kręgu odbiorców, współpracujących z podatnikiem stanowi reklamę nie mającą charakteru publicznego.

3.3.1.23 Wyrok NSA we Wrocławiu z 29.11.1994 r. (SA/Wr 1242/94, LEX 23428, ONSA 1996/1/11)

1. Zwrot "w celu", użyty w art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350 z późn. zm.), oznacza, iż aby określony wydatek można było uznać za koszt uzyskania przychodu, między tym wydatkiem a osiągnięciem przychodu musi zachodzić związek przyczynowy tego typu, że poniesienie wydatku ma wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodu.

2. Za koszty reprezentacji i reklamy (art. 22 ust. 3 pkt. 11 i 12 powyższej ustawy) nie można uznać zakupu odzieży (buty, koszule, spodnie, garnitur) przez osobę prowadzącą sklep spożywczy; są to wydatki typowo osobiste, które trudno podciągnąć pod koszty działalności gospodarczej.

4. NIEMCY

4.1 Dwa rodzaje kosztów uzyskania przychodów ze względu na odmienne metody ustalania dochodu podatkowego

Na wstępie wskazać należy, że w Niemczech - tak w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (zwanej dalej KStG), jak i w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (zwanej dalej EStG), wielkością wyjściową przy obliczaniu dochodu do opodatkowania jest suma dochodów z poszczególnych źródeł (rodzajów działalności). Ustawodawca wymienia owe źródła w sposób wyczerpujący w § 2 ust. 1 Nr. 1 - 7 EStG, dzieląc je następnie § 2 ust. 2 EStG na:

1. dochody obliczane w formie zysku podatkowego (*Gewinneinkunftsarten*) oraz
2. dochody obliczane w formie nadwyżki przychodów nad kosztami ich uzyskania (*Überschußeinkunftsarten*).

W przypadku pierwszej grupy dochodów, obejmującej dochody:

- z rolnictwa i leśnictwa,
- z działalności gospodarczej oraz
- z tzw. pracy samodzielnej, przede wszystkim w zakresie wolnych zawodów (adwokaci, notariusze, lekarze, architekci itd.),

zysk podatkowy wynika zasadniczo z porównania majątku przedsiębiorstwa na końcu i na początku roku podatkowego, przy czym uwzględniane są oczywiście koszty uzyskania przychodów, określane w tym przypadku mianem „wydatków przedsiębiorstwa” (*Betriebsausgaben*).

Dochody należące do drugiej grupy, a więc dochody:

- z pracy niesamodzielnej (stosunek pracy, mianowania, powołania etc.),
- z kapitału,
- z najmu i dzierżawy oraz
- tzw. inne dochody w sensie § 22 EStG (np. zasiłki, renty, stypendia),

obliczane są jako nadwyżka przychodów brutto nad kosztami ich uzyskania, które to koszty tym razem określane są tradycyjnym mianem „kosztów reklamy” (*Werbungskosten*).

Podstawowa różnica między oboma sposobami obliczania dochodów zawiera się w sposobie traktowania majątku służącego osiągnięciu dochodu. W przypadku metody opartej na konstrukcji nadwyżki uwzględniane są tylko rzeczywiste przychody, które wpłynęły w związku z działalnością zarobkową. W przypadku metody opartej na obliczaniu zysku podatkowego uwzględnia się wszystkie przyrosty i ubytki majątku przedsiębiorstwa, w tym np. zysk z ty-

tułu sprzedaży składników majątku przedsiębiorstwa (np. samochodu osobowego należącego do przedsiębiorstwa).⁸

Tym samym widać wyraźnie, że ustawodawca niemiecki rozróżnia formalnie dwa rodzaje kosztów uzyskania przychodów,⁹ tj.:

1. dosł. „wydatki przedsiębiorstwa” (*Betriebsausgaben*) w przypadku dochodów z rolnictwa i leśnictwa, działalności gospodarczej i tzw. pracy samodzielnej (wolne zawody), odpowiadające w terminologii polskiej kosztom uzyskania przychodów w przedsiębiorstwie oraz

2. dosł. „koszty reklamy” (*Werbungskosten*) w przypadku dochodów z pracy niesamodzielnej, kapitału, najmu i dzierżawy oraz innych dochodów w sensie § 22 EStG, przy czym od razu należy podkreślić, że „koszty reklamy” w tym znaczeniu to termin tradycyjnie przyjęty w niemieckim prawie podatkowym, który właściwie nie ma nic wspólnego z dosłownym sensem słowa reklama. Termin ten odpowiada właściwie polskimi kosztom uzyskania przychodów u osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.

Z punktu widzenia niniejszego opracowania dokładnej analizie poddać zatem należy przede wszystkim pierwsze spośród dwóch stosowanych określeń kosztów uzyskania przychodów, a więc tzw. koszty przedsiębiorstwa (*Betriebsausgaben*), zob. rozdział 4. 2. Tzw. koszty reklamy nie dotyczą bowiem firm prowadzących działalność gospodarczą. Są to - jak wskazano - koszty uzyskania przychodów osób pozostających w stosunku pracy, mianowania, powołania, otrzymujących renty emerytury, stypendia, osób świadczących usługi na podstawie umów o dzieło i zlecenia, osób uzyskujących prywatne dochody z kapitału, z prywatnego najmu lub dzierżawy,¹⁰ Stąd też pojęcie „kosztów reklamy” zostanie omówione tylko po to, aby uniknąć nieporozumień związanych z ewentualnym opaczny rozumieniem samego - dość w istocie mylącego - niemieckiego terminu „koszty reklamy” (*Werbungskosten*), zob. rozdział 4.3.

4.2 „Wydatki przedsiębiorstwa” - koszty uzyskania przychodu w firmie

Zgodnie z definicją legalną z § 4 ust. 4 EStG, kosztami uzyskania przychodu - „wydatkami przedsiębiorstwa” (*Betriebsausgaben*) są wszystkie nakłady, spowodowane przez przedsiębiorstwo. Jak wskazuje się w orzecznictwie, „wydatki uznać należy za «spowodowane przez przedsiębiorstwo», jeśli pozostają w obiektywnym związku z prowadzoną działalnością przedsiębiorstwa i zgodnie z wolą podatnika mają tej działalności służyć”¹¹. „Co do zasady

⁸ Ponadto podkreślić należy, iż na podstawie tzw. klauzuli subsydiarności (*Subsidiaritätsklausel*), dochody z drugiej grupy, a więc dochody obliczane w formie nadwyżki przychodów na kosztach ich uzyskania, uznawane są, za wyjątkiem dochodów z pracy niesamodzielnej, za dochody subsydiarne w stosunku do dochodów obliczanych w formie zysku, czyli kategorii tzw. dochodów głównych. Jeśli zatem przedsiębiorstwo osiąga również dochody z wynajmu np. hal fabrycznych, to dochody te są jedynie dochodami ubocznymi w ramach dochodów z działalności gospodarczej. Dochody z najmu nie są traktowane w tym przypadku jako osobna kategoria dochodów, ale stanowią jedynie część dochodów z prowadzenia działalności gospodarczej (przemysłowej). Zakres dochodów z poszczególnych rodzajów działalności określony jest w §§ 13 - 24 EStG.

⁹ Mirek I.: *Koszty uzyskania przychodu w Niemczech*, „Biuletyn Informacyjny OW SEFID”, nr 3/99, Warszawa 1999, s. 12-13.

¹⁰ Jak wyżej wskazano, pamiętać należy, że przykładowo wynajem przez firmę powierzchni magazynowych lub sprzętu czy utrzymywanie przez firmę lokat bankowych stanowi element jej działalności gospodarczej. Oblicza się tu oczywiście „koszty przedsiębiorstwa” a nie „koszty reklamy”.

¹¹ BFH, BStBl II 1984, 160.

podatnik sam decyduje, jakie wydatki chce czynić na potrzeby swojej działalności, przy czym zasadniczo bez znaczenia jest wysokość, konieczność i celowość poniesienia danego wydatku, jak i aspekt powszechności bądź wyjątkowości określonych wydatków”¹²

Jak widać, w przypadku omawianej regulacji mamy do czynienia z „obudowaną orzecznictwem” klauzulą generalną, obejmującą w zasadzie wszystkie nakłady czynione przez przedsiębiorstwo za wyjątkiem nakładów enumeratywnie wyliczonych w § 4 ust. 5 EStG, zwanych „nieodliczalnymi wydatkami przedsiębiorstwa” (*nichtabzugsfähige Betriebsausgaben*). Nakłady te, mimo iż często istotnie spowodowane są przez przedsiębiorstwo i dokonywane w żywotnym interesie tegoż przedsiębiorstwa, nie są uznawane za wielkości zmniejszające zysk.

Według § 4 ust. 5 EStG do „nieodliczalnych wydatków przedsiębiorstwa” należą w szczególności wszystkie te nakłady, które dotyczą jednocześnie prywatnej sfery podatnika lub innych osób, np. wydatki na obiad czy kolację, w tej części, w której w powszechnym mniemaniu przekraczają stosowną, zwyczajowo przyjętą, umiarkowaną wartość. Wydatki takie zaliczyć należy do prywatnej sfery podatnika (właściciela firmy, jego pracowników etc.). Jeśli pokryte zostały ze środków przedsiębiorstwa, należy traktować je jak dobra pobrane z majątku przedsiębiorstwa, niepodlegające odliczeniu jako koszty działalności. W szczególności chodzi o prezenty dla partnerów w interesach o wartości przekraczającej pewien pułap rocznie, wydatki na poczęstunek dla kontrahentów, jeśli przekraczają 80% wydatków, jakie zwyczajowo uznaje się za stosowne w danej sytuacji, nakłady na polowania, wędkowanie, żeglarsstwo itd. Aby prezenty i określone inne wydatki w stosownych granicach mogły być odliczane jako wydatki przedsiębiorstwa, należy wykazywać je i dokumentować osobno w księgach, tak aby umożliwić wnikliwą kontrolę przez organy skarbowe.

Nakłady uznawane za „wydatki przedsiębiorstwa” (*Betriebsausgaben*) są - przy prowadzonej na bieżąco księgowości - księgowane jako wielkości zmniejszające majątek przedsiębiorstwa. Automatycznie zmniejszają zatem stan majątku przedsiębiorstwa na końcu roku, a tym samym kwotę, o którą majątek na końcu roku przewyższa majątek na początku roku, a więc kwotę zysku podatkowego, podlegającego opodatkowaniu.

4.2.1 Wydatki na promocję jako odliczalne „wydatki przedsiębiorstwa”

Jak wyżej wskazano, legalną definicję kosztów uzyskania przychodów - „wydatków przedsiębiorstwa” (*Betriebsausgaben*) zawiera § 4 ust. 4 EStG. „Wydatki przedsiębiorstwa” pełnią rolę kosztów uzyskania przychodu w przypadku trzech rodzajów dochodów, ustalanych w formie zysku, a więc działalności gospodarczej, działalności zawodowej w rolnictwie i leśnictwie, oraz działalności w zakresie wolnych zawodów. Zgodnie z § 4 ust. 1 EStG „wydatkami przedsiębiorstwa” są wszystkie nakłady, spowodowane przez przedsiębiorstwo, a więc co do zasady również nakłady na promocję firmy, reprezentację, reklamę etc. Podkreślić jednak jeszcze raz należy, że zysku podatkowego nie mogą zmniejszać te nakłady, które enumeratywnie wyliczone zostały w § 4 ust. 5 EStG. Nakłady owe noszą miano nieodliczalnych wydatków przedsiębiorstwa (*nichtabzugsfähige Betriebsausgaben*).

Spośród szeroko pojętych nakładów na promocję zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów nie podlegają:

- nakłady na prezenty dla kontrahentów i partnerów w interesach, jeśli ich wartość dla jednej osoby przekracza łącznie 40 euro rocznie;

¹² BFH BSTBl. II 1986, 373.

- nakłady na poczęstunek dla kontrahentów i partnerów w interesach, który odbywa się w związku z prowadzeniem spraw przedsiębiorstwa, w części, w której w powszechnym mniemaniu przekraczają stosowną, zwyczajowo przyjętą wartość poczęstunku w danej sytuacji, (do kategorii wydatków przedsiębiorstwa zalicza się przy tym tylko 80% wydatków, uznawanych za stosowane);
- nakłady na znajdujące się poza siedzibą przedsiębiorstwa obiekty podatnika, w których odbywają się poczęstunki lub imprezy rozrywkowe dla osób innych niż pracownicy podatnika, albo w których osoby takie nocują, jeśli obiekty takie znajdują się poza obszarem gminy, w której znajduje się siedziba przedsiębiorstwa;
- nakłady na myślistwo, wędkarstwo, żeglarsstwo rekreacyjne i sportowe tudzież sporty motorowodne i inne podobne cele oraz związane z tym poczęstunki, chyba że nakłady te dotyczą wyłącznie własnych pracowników,
- nakłady na wyżywienie, np. podczas podróży służbowych, które przekraczają 140% takich nakładów, przewidzianych w ustawie szczególnej,
- nakłady na przejazdy podatnika między mieszkaniem a miejscem położenia przedsiębiorstwa oraz koszty przejazdów podatnika do rodziny odpowiadające wysokości odpowiednich kosztów reklamy w sensie § 9 ust. 1 Nr 4 i 5 oraz ust. 2 EStG (*Werbungs-kosten*);
- inne nakłady, które dotyczą jednocześnie prywatnej sfery podatnika lub innych osób, jeśli ich wysokość według powszechnej opinii uznaje się za nieumiarkowaną.

Federalny Trybunał Finansowy¹³ z § 12 Nr 1 EStG wyprowadza ponadto generalny zakaz uwzględniania jako wydatki przedsiębiorstwa takich nakładów, które, tak jak niektóre z wymienionych wyżej nieodliczalnych wydatków przedsiębiorstwa w sensie § 4 ust. 5 EStG, powstają z przyczyn dotyczących tak przedsiębiorstwa jak i życia prywatnego podatnika. Są to tzw. nakłady mieszane, jak choćby nakłady na zakup maszyny do pisania, używanej zarówno w celach przedsiębiorstwa, jak i prywatnie przez podatnika. Nakładów takich nie można również dzielić na wydatki przedsiębiorstwa i wydatki prywatne, ale należy w całości zaliczyć do sfery prywatnej podatnika. Od tej zasady orzecznictwo dopuszcza wyjątek jedynie w przypadku „mieszanego” korzystania z samochodu osobowego i telefonu. W tych przypadkach, zdaniem Federalnego Trybunału Finansowego, możliwe jest dokładne, a przynajmniej szacunkowe określenie i rozgraniczenie korzystania z tych urządzeń w celach prywatnych i w celach przedsiębiorstwa.

4.2.2 *Promocja poprzez sponsoring*

Sponsoring to działalność marketingowa polegająca na wydatkowaniu pieniędzy i przekazywaniu środków rzeczowych przez producentów towarów i usług (sponsorów) na wspieranie społecznie użytecznej działalności, np. sportowej, kulturalnej, oświatowej charytatywnej, ekologicznej. Nakłady na sponsoring uznaje się w Niemczech za koszty uzyskania przychodów „spowodowane działalnością przedsiębiorstwa”, jeśli sponsor chce w ten sposób wywołać pozytywne skojarzenia z firmą sponsorującą czy też podtrzymać, stworzyć bądź utrwalić dobrą opinię o sponsorze lub reklamować w ten sposób swoje produkty. Nie ma tu znaczenia, czy przekazywanie pieniędzy lub rzeczy na dany cel jest konieczne, powszechne lub celowe. Kosztowy charakter wydatków na sponsoring odrzuca się tylko wówczas, jeśli istnieje rażąca

¹³ BFH, BStBl. II 1971, 17.

dysproporcja między świadczeniem sponsora a oczekiwanym celem reklamowym.¹⁴ Charakteru kosztowego nie mają natomiast nigdy darowizny np. na rzecz partii politycznych.¹⁵

4.3 Tzw. koszty reklamy - koszty uzyskania przychodu u osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej

Na podstawie § 2 ust. 2 Nr. 2 EStG dochody z czterech rodzajów działalności, tj. dochody z pracy niesamodzielnej, kapitału, najmu i dzierżawy oraz tzw. inne dochody w sensie § 22 EStG, ustalane są w formie nadwyżki przychodów nad kosztami ich uzyskania. Koszty uzyskania przychodów określane są w tym przypadku tradycyjnym mianem „kosztów reklamy” (*Werbungskosten*), przy czym określenie to - jak należy jeszcze raz podkreślić - nie ma wiele wspólnego z dosłownym sensem słowa reklama.

Zgodnie z definicją legalną zawartą w § 9 ust. 1 EStG, kosztami reklamy są wszystkie nakłady poczynione w celu uzyskania, zabezpieczenia i utrzymania przychodów. Należy potrącić je w ramach dochodu z tego rodzaju działalności, którą alimentują. Pojęcie „kosztów reklamy” koresponduje w zasadzie z omawianym wyżej pojęciem wydatków przedsiębiorstwa (*Betriebsausgaben*). „Koszty reklamy” dotyczą jednak - jak wyżej wskazano - jedynie osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Typowymi kosztami reklamy są wymienione przykładowo w § 9 EStG:

- koszty przejazdu między miejscem zamieszkania a miejscem pracy pracobiorcy,
- zwiększone wydatki w związku z prowadzeniem dwóch gospodarstw domowych w związku z pracą w innej miejscowości niż miejsce stałego zamieszkania pracownika,
- nakłady na narzędzia pracy i typowy ubiór, przyjęty przy wykonywaniu określonej pracy,
- podatki związane z posiadaniem ziemi, inne daniny publiczne i składki na ubezpieczenie społeczne, o ile daniny te związane są z budynkami lub przedmiotami, które podatnikowi służą do osiągnięcia przychodów,
- składki w organizacjach zawodowych, jeśli ich celem nie jest prowadzenie działalności gospodarczej,

Najbardziej typowe koszty reklamy często ustalane są w sposób zryczałtowany, o ile nie udowodni się poniesienia wyższych nakładów.

4.4 Zakaz odliczania tzw. nakładów mieszanych

Zgodnie z orzecznictwem Federalnego Trybunału Finansowego,¹⁶ tak w przypadku wydatków przedsiębiorstwa w sensie § 4 ust. 4 EStG, jak i w przypadku kosztów reklamy w sensie § 9 EStG, obowiązuje generalny zakaz rozdziału i odliczania tzw. nakładów mieszanych, tj. wynikających zarówno z potrzeb zawodowych czy potrzeb prowadzonej działalności, jak i życia prywatnego. Skutkiem takiego zakazu jest niemożność odpisania części nakładów mieszanych, spowodowanej działalnością zawodową podatnika. Opinia Federalnego Trybunału Finansowego opiera się na analizie § 12 Nr. 1 zd. 2 EStG, zgodnie z którym nakłady związane z prowadzonym przez podatnika sposobem życia, wynikającym z jego pozycji ekonomicznej lub społecznej, nie ulegają odliczeniu w ramach poszczególnych rodzajów dochodów nawet wtedy, jeśli służą wspieraniu umiejętności zawodowych podatnika lub rozwijaniu jego

¹⁴ Pismo Federalnego Ministra Finansów z 18.02.1998, BStBl. I 1998, 212.

¹⁵ BFH BStBl. II 1986, 373.

¹⁶ BFH, BStBl. II 1971, 17.

działalności zarobkowej. Za pomocą generalnego zakazu rozdziału i odliczania nakładów mieszanych zmierza się do wykluczenia sytuacji, w której podatnik poprzez mniej lub bardziej przypadkowe lub świadome powiązanie swoich interesów zawodowych i prywatnych umieścić może część prywatnych nakładów, dotyczących prowadzonego przez siebie sposobu życia, w ramach istotnego z podatkowego punktu widzenia obszaru życia zawodowego - i to tylko dlatego, że wykonuje on zawód lub prowadzi działalność, która mu na to pozwala, podczas gdy inni podatnicy wydatki takie pokrywać muszą z dochodów podlegających opodatkowaniu.

5. IRLANDIA

5.1.1 *Definicja kosztów uzyskania przychodów*

Należy podkreślić, że irlandzki system obliczania zysku podatkowego i potrącania kosztów jest co do zasad ogólnych bardzo zbliżony do systemu niemieckiego. Na podstawie regulacji zawartych w ustawie konsolidującej prawo podatkowe z 1997 r. (*Taxes Consolidation Act*, zwanej dalej TCA 97), obejmującej regulacje w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych oraz procedurę podatkową, koszty uzyskania przychodu w firmach potrącane są - podobnie jak w Niemczech - w przypadku trzech rodzajów dochodów, a więc:

- działalności gospodarczej, w tym działalności profesjonalnej w rolnictwie i leśnictwie (Schedule D, Case I TCA 97),
- działalności w zakresie wolnych zawodów (Schedule D, Case II TCA 97).

Zgodnie z definicją legalną, zawartą w sec. 81 TCA 97, jako koszty uzyskania przychodów (*revenue expenses*) odliczalne są wydatki pozostające w całości i wyłącznie w związku z działalnością gospodarczą lub działalnością prowadzoną w ramach wolnego zawodu (*wholly and exclusively for the purpose of the trade*).

5.1.2 *Wydatki na promocję jako odliczalne „wydatki przedsiębiorstwa”*

Według definicji legalnej z sec. 81 TCA 97, kosztami uzyskania przychodów są wszystkie nakłady na promocję firmy, reklamę produktów etc., jeśli tylko pozostają w całości i wyłącznie w związku z działalnością gospodarczą podatnika. Na podstawie specjalnej regulacji ustawowej wskazać można jednak takie nakłady, które mimo iż istotnie spowodowane są przez przedsiębiorstwo i dokonywane w jego interesie, nie są uznawane za koszty uzyskania przychodów. Do takich nieodliczalnych nakładów należą:

- nakłady, które choćby w części dotyczą prywatnej sfery podatnika lub jego rodziny;
- nakłady na prezenty dla kontrahentów i partnerów w interesach;
- nakłady na poczęstunek dla kontrahentów i partnerów w interesach, który odbywa się w związku z prowadzeniem spraw przedsiębiorstwa; do kategorii kosztów uzyskania przychodów zalicza się jednak nakłady tego typu poniesione na rzecz pracowników;
- wszelkie inne nakłady na cele reprezentacyjne, w tym na noclegi lub imprezy rozrywkowe dla osób innych niż pracownicy podatnika, nawet wówczas, gdy pozostają w związku z prowadzeniem spraw przedsiębiorstwa, zakaz odliczania tych nakładów obowiązuje od 26. marca 1982 r.

Jeśli nakłady dotyczą częściowo sfery przedsiębiorstwa, a częściowo sfery prywatnej podatnika lub jego pracowników, administracja skarbową dopuszcza potrącenie kosztów spowodowanych przez przedsiębiorstwo, jeśli możliwe jest dokonanie odpowiedniego i udokumentowanego rozdziału tych kosztów.

6. WIELKA BRYTANIA

6.1 Definicja kosztów uzyskania przychodów

Podstawę opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych stanowi tzw. zysk podatkowy, obliczany na zasadach rachunkowości handlowej i korygowany następnie według przepisów podatkowych. Nakłady uznawane za koszty uzyskania przychodów są - przy prowadzonej na bieżąco księgowości - księgowane jako wielkości zmniejszające majątek przedsiębiorstwa. Automatycznie zatem pomniejszają stan majątku przedsiębiorstwa na końcu roku, a tym samym ewentualną kwotę zysku do opodatkowania.

Zgodnie z definicją ustawową, kosztami uzyskania przychodów (*revenue expenses*) są wydatki poniesione w całości i wyłącznie w celach związanych z działalnością gospodarczą podatnika. Do tej klauzuli generalnej dołączony jest przykładowy katalog pozytywny ponad 100 rodzajów wydatków uznawanych za koszty uzyskania przychodów.

6.2 Nakłady nieuznawane za koszty uzyskania przychodów

Obok pozytywnego katalogu kosztów uzyskania przychodów w ustawie zawarty jest również katalog negatywny, obejmujący takie nakłady, które nie są uznawane za koszty uzyskania przychodów, mimo że najczęściej czynione są w istocie w celach związanych z działalnością gospodarczą podatnika. Katalog ten jest dużo mniejszy niż katalog pozytywny i obejmuje tylko 10 różnych pozycji wydatków.

Spośród nich za koszty uzyskania przychodów nie uznaje się następujących wydatków związanych z działaniami promocyjnymi, reklamowymi etc.:

- nakłady na związane z reklamą i reprezentacją, prezenty i podarunki dla kontrahentów i partnerów w interesach, jeśli ich wartość dla jednej osoby przekracza łącznie 50 funtów rocznie,
- nakłady na poczęstunek i imprezy rozrywkowe dla kontrahentów i partnerów w interesach, nawet jeśli pozostają w związku z prowadzeniem przedsiębiorstwa; do kategorii kosztów uzyskania przychodów zalicza się nakłady tego typu poniesione na rzecz własnych pracowników,
- dotacje na rzecz organizacji społecznie użytecznych, prowadzących działalność sportową, kulturalną, oświatową, charytatywną, ekologiczną itp., jeśli nie można uzasadnić wystarczającego związku przekazywanej dotacji z działalnością firmy.

Nakłady na poczęstunek, przyjęcia i imprezy rozrywkowe dla kontrahentów i partnerów w interesach uznaje się za koszt uzyskania przychodów jedynie w takich firmach, których przedmiotem działalności jest organizowanie takich właśnie imprez (np. firmy cateringowe, hotele).

Innych ograniczeń, w szczególności co do pułapu wydatków na reklamę i promocję, nie ma.

7. FRANCJA

7.1 Definicja kosztów uzyskania przychodów

We Francji podstawę opodatkowania w podatku dochodowym od spółek (*impôt sur les sociétés*) stanowi tzw. wynik podatkowy, obliczany z reguły najpierw na zasadach rachunkowości handlowej i korygowany następnie według przepisów podatkowych. Wielkość wyniku finansowego oblicza się poprzez porównanie majątku przedsiębiorstwa na końcu i na początku roku podatkowego, przy czym uwzględnieniu podlegają koszty uzyskania przychodów, jako wielkości zmniejszające na bieżąco majątek przedsiębiorstwa. Kryteria przypisywania przychodów i kosztów do danego roku podatkowego opierają się w głównej mierze na zasadzie wiarygodności nabytych i zobowiązań pewnych.

Ogólne zasady co do potrącalności kosztów uzyskania przychodów, sformułowane we francuskim kodeksie podatkowym (*Code General des Impôts*), są na tyle niejasne, że właściwe kryteria dotyczące kosztowego charakteru nakładów, czynionych przez przedsiębiorcę, wynikają dopiero z orzecznictwa Rady Stanu. Rada Stanu (*Conseil d'État*) w szeregu orzeczeń wypracowała następujące warunki potrącalności poniesionych nakładów jako kosztów uzyskania przychodów:

1. poniesienie wydatku musi być pewne co do kwoty;
2. wydatek musi dotyczyć danego roku podatkowego;
3. wydatek musi mieć związek z działalnością gospodarczą przedsiębiorstwa;
4. wydatek musi być poniesiony wyłącznie w interesie przedsiębiorstwa (do kosztów nie zalicza się tym samym żadnych wydatków osobistych osób kierujących przedsiębiorstwem);
5. koszt musi realnie przyczynić się do pomniejszenia wyniku finansowego przedsiębiorstwa - za koszt uzyskania przychodów nie uznaje się zatem wielkości wynikających z operacji czysto arytmetycznych, np. przeszacowania zapasów;
6. wydatki na zakup licencji, know-how etc. nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, a są rozliczane drogą amortyzacji;
7. poniesienie wydatku musi być należycie udokumentowane fakturami, rachunkami itd.;
8. wydatek musi mieć związek z dochodem opodatkowanym - tym samym wydatki, w których wyniku powstają przychody zwolnione z opodatkowania, nie są uznawane za koszty uzyskania przychodu.

7.2 Pozytywny katalog kosztów uzyskania przychodów

Code General des Impôts, obok ogólnej i wymagającej uszczegółowienia definicji kosztów, zawiera również przykładowy katalog pozytywny takich nakładów, które uznaje się za koszty uzyskania przychodów. Do najważniejszych wydatków, których kosztowy charakter wynika wprost z owego katalogu, a związanych z działaniami promocyjnymi, należą:

- wydatki na podróże służbowe w interesach i na odbywające się w ich trakcie imprezy rozrywkowe i poczęstunki związane bezpośrednio z działalnością przedsiębiorstwa, jeśli nie mają charakteru wydatków zbytkownych (*somptuaires*);
- wydatki na udział w targach i handlowych imprezach branżowych,
- wydatki na reprezentację, reklamę i tworzenie pozytywnego wizerunku firmy (*publicity*),
- darowizny pod pewnymi warunkami, w szczególności:
 - jeśli da się uzasadnić wystarczający związek przekazywanej darowizny z działalnością firmy,

- jeśli darowizna leży w bezpośrednim interesie gospodarczym przedsiębiorstwa,
- jeśli darowizny takie nie przekraczają zwykłej miary przyjętej w stosunkach danego rodzaju (dosłownie: wydatki nie mające charakteru ekstrawagancji);
- darowizny na cele charytatywne i użyteczności publicznej do wysokości 2,25 ‰ obrotu pochodzącego ze źródeł położonych na terytorium Francji.

7.3 Negatywny katalog kosztów uzyskania przychodów

Katalog negatywny, także zawarty w kodeksie podatkowym, obejmuje te wydatki, które nie są uznawane za koszty uzyskania przychodu i nie pomniejszają zysku przeznaczanego do opodatkowania. Są to przede wszystkim wszystkie te wydatki, które nie spełniają kryteriów wynikających z ogólnej definicji, doprecyzowanej w orzecznictwie, oraz w szczególności:

- nakłady na prezenty dla kontrahentów i partnerów w interesach co do zasady, jeśli ich wartość dla jednej osoby przekracza łącznie 30 euro rocznie - w przypadku przekroczenia tej sumy można ewentualnie wystąpić o uznanie takich wydatków za koszt uzyskania przychodu w przypadku szczegółowego udokumentowania faktu poniesienia oraz bezpośredniej celowości tego wydatku;
- nakłady na poczęstunek dla kontrahentów i partnerów w interesach, który odbywa się w związku z prowadzeniem spraw przedsiębiorstwa, w części, w której w powszechnym mniemaniu przekraczają stosowną, zwyczajowo przyjętą wartość poczęstunku w danej sytuacji;
- nakłady na obiekty podatnika, w których odbywają się poczęstunki lub imprezy rozrywkowe dla osób innych niż pracownicy podatnika, albo w których osoby takie nocują;
- nakłady na myślistwo, wędkarstwo, żeglarstwo rekreacyjne i sportowe tudzież sporty motorowodne i inne podobne cele oraz związane z tym poczęstunki, chyba że nakłady te dotyczą wyłącznie i w całości własnych pracowników, przy czym nakłady na polowania nie stanowią kosztów uzyskania przychodów nawet wówczas, jeśli w całości poniesione zostały na rzecz pracowników.

7.4 Metody uwzględniania kosztów uzyskania przychodów

We Francji występują przy tym dwa sposoby uwzględniania poniesionych wydatków:

1. na podstawie księgowych dowodów poniesienia wydatków (szczegółowo opisanych faktur, rachunków, biletów etc.), albo

2. w sposób ryczałtowy według ustalonych normatywnie przeciętnych wielkości wydatków bez konieczności ich dokumentowania w szczególności w zakresie podróży służbowych, posiłków, imprez rozrywkowych. Ryczałtów nie uwzględnia się wówczas, jeśli nakłady poniesione zostały najpierw przez pracownika, a potem zostały mu zwrócone w jakiegokolwiek formie.

Wybór reżimu uwzględniania kosztów należy do podatnika.