

ILPB3/423-344/13-2/PR

2013.10.22

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

Czy wydatki na zakup usług gastronomicznych (obiady, lunchy, kolacje, napoje) ponoszone przez Wnioskodawcę na spotkaniach odbywanych z kontrahentami w restauracjach w celach biznesowych stanowią koszty uzyskania przychodu?

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) oraz § 2 i § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz.U. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, przedstawione we wniosku z 19 lipca 2013 r. (data wpływu 24 lipca 2013 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie kosztów uzyskania przychodów - jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 24 lipca 2013 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie kosztów uzyskania przychodów.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.

Wnioskodawca prowadzi działalność handlową w zakresie zaopatrywania w lakiery fabryk samochodów, sprzedaży lakierów do napraw pojazdów oraz lakierów przemysłowych. Ponadto Wnioskodawca opracowuje z klientami innowacyjne rozwiązania w zakresie produktów, procesów i usług serwisowych.

Wiąże się z tym konieczność przeprowadzania spotkań o charakterze biznesowym, w trakcie których prowadzone są negocjacje handlowe, warunki rzeczowe i finansowe dostaw zakupów, indywidualne warunki i udogodnienia tych transakcji itp. Spotkania takie przeprowadzane są często poza siedzibą Wnioskodawcy, np. w lokalach gastronomicznych lub restauracjach.

Do dobrych obyczajów handlowych i przyjętych praktyk należy podjęcie zaproszonego kontrahenta (kontrahentów) obiadem, kolacją lub innym posiłkiem na koszt zapraszającego, np. Wnioskodawcy.

Spotkania w restauracji (lub innym lokalu gastronomicznym) nie mają charakteru wytwornego obiadu (kolacji czy lunchu), czy specjalnie zorganizowanej imprezy. Ich celem, jak to stwierdzono wyżej, jest omówienie bieżących spraw biznesowych, a nie chęć okazania przepychu, wytworności itp. Posiłki zamawiane są z obowiązującego menu. Wydatki na obiad (inny posiłek) z kontrahentem są dokumentowane fakturami VAT (rachunkami, w przypadku, gdy dany lokal nie ma statusu podatnika VAT).

Wnioskodawca dotychczas zaliczał te wydatki do kosztów reprezentacji, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i nie zaliczał ich do kosztów uzyskania przychodu.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie.

Czy wydatki na zakup usług gastronomicznych (obiady, lunche, kolacje, napoje) ponoszone przez Wnioskodawcę na spotkaniach odbywanych z kontrahentami w restauracjach w celach biznesowych, a nie w celu okazania przepychu (wytworności itp.) stanowią koszty uzyskania przychodu przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, czy należy je zaliczyć do kategorii kosztów reprezentacji, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych niestanowiących kosztów uzyskania przychodów...

Zdaniem Wnioskodawcy, dla uznania wydatków poniesionych przez podatnika za koszty uzyskania przychodu przy ustalaniu podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych konieczne jest zaistnienie dwóch przesłanek łącznie:

* pozytywnej, to jest związku przyczynowo-skutkowego z uzyskaniem przychodu (względnie z zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodu), co wynika z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.),

* negatywnej, to jest nie wymienienia wydatku w katalogu kosztów nie stanowiących kosztu uzyskania przychodu, określonego w art. 16 ust. 1 tejże ustawy.

Do warunków szczegółowo wypełniających pierwszą (pozytywną) przesłankę należą następujące warunki:

* wydatek został poniesiony przez podatnika, tj. w ostatecznym rozrachunku musi on zostać pokryty z zasobów majątkowych podatnika,

* jest definitywny (rzeczywisty), tj. wartość poniesionego wydatku nie została podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona,

* pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,

* poniesiony został w celu uzyskania przychodu albo zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów,

* został właściwie udokumentowany.

Odnosząc przedstawiony stan faktyczny do elementów stanu prawnego w jego zakresie określonym pozytywną przesłanką uznania wydatku za koszt uzyskania przychodu, zdaniem Wnioskodawcy, wydatki na napoje, obiady, kolacje, lunche z kontrahentem jednoznacznie spełniają wymogi uznania ich za koszty uzyskania przychodu: są poniesione z jego zasobów majątkowych, nigdy nie były i nie będą mu w jakikolwiek sposób zwrócone, pozostają w związku z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą (Wnioskodawca wydatki te ponosi w związku ze spotkaniami biznesowymi), a przede wszystkim służą uzyskaniu

przychodu względnie zachowaniu (zabezpieczeniu) źródła przychodu: wydatki dotyczą spotkań, gdzie omawiane są warunki dostawy (zakupów), indywidualne uzgodnienia dotyczące współpracy handlowej - związek z przychodami (potencjalnymi przychodami) jest więc oczywisty i bezsporny. Udokumentowanie wydatków odbywa się stosownie do wymogów ustawy o rachunkowości, ustawy o podatku od towarów i usług. Spełniona jest zatem przesłanka pozytywna.

Jeżeli chodzi o brak przesłanki negatywnej, to do rozpatrzenia pozostaje jedynie przypadek określony w art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a mianowicie czy nie są to przypadkiem koszty reprezentacji.

Powyższa ustawa nie definiuje dla swoich potrzeb pojęcia "reprezentacji", wobec czego należy odwołać się do języka potocznego. Zgodnie z nim: "reprezentacja to okazałość, wystawność w czymś sposobie życia, związana ze stanowiskiem, pozycją społeczną" (Uniwersalny Słownik Języka Polskiego pod red. prof. Stanisława Dubisza, PWN Warszawa 2007 r.).

Dokonując subsumpcji stanu faktycznego do normy prawnej interpretowanej przy użyciu definicji "reprezentacja" według jej znaczenia potocznego, zdaniem Wnioskodawcy, nie może być mowy o kosztach reprezentacji. Wydatki na obiady (kolacje, lunche) oraz napoje w restauracji nie mają na celu okazałości ani wystawności w ocenie kontrahenta, lecz służą jedynie celom biznesowym. Fakt zamawiania dań (posiłków) z karty świadczy o braku wystawności, czy też wykwinności.

Posiłek spożywany w restauracji nie jest "okazały" ani "wykwintny", bo powodem organizacji spotkania w restauracji nie jest chęć zaimponowania kontrahentowi okazałością czy wystawnością, ale wyłącznie cele biznesowe.

Tym samym brak jest podstaw aby uznać, iż ponoszone przez Wnioskodawcę wydatki związane z organizacją spotkań z kontrahentami spełniają przesłankę negatywną, wskazaną w art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Reasumując, występowanie przesłanki pozytywnej (art. 15 ust. 1 ustawy), jak i brak przesłanki negatywnej (art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy) w przypadku wydatków na obiad (kolację, lunch) z kontrahentem w lokalu gastronomicznym pozwalają na ich zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów. Powyższe stanowisko Wnioskodawcy potwierdza treść wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 czerwca 2013 r., wydanego w składzie siedmioosobowym, (sygn. II FSK 702/11).

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za nieprawidłowe.

O możliwości obciążenia podatkowych kosztów uzyskania przychodów wydatkami ponoszonymi przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych decydują przepisy art. 15 i 16 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.).

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ww. ustawy, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 (?).

Konstrukcja przepisu dotyczącego kosztów uzyskania przychodów daje podatnikowi możliwość odliczenia dla celów podatkowych wszelkich kosztów (nie wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), pod warunkiem, że wykaże ich bezpośredni bądź pośredni związek z prowadzoną działalnością, a ich poniesienie ma lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu. Tak więc, kosztami uzyskania przychodów są wszelkie, racjonalnie i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, których celem jest osiągnięcie, zabezpieczenie i zachowanie źródła przychodów, z wyjątkiem wymienionych w art. 16 ust. 1 ww. ustawy.

Należy również stwierdzić, że kosztami uzyskania przychodu będą zarówno koszty, które pozostają w bezpośrednim związku z osiąganymi przychodami oraz takie, które pozostają z przychodami w związku pośrednim, przy czym wydatki te muszą zostać poniesione w sposób racjonalny w celu uzyskania przychodu, w tym również w celu zagwarantowania funkcjonowania źródła przychodów (zachowania bądź zabezpieczenia tego źródła).

Zgodnie z art. 16 ust. 1 ww. ustawy, nie każdy wydatek poniesiony w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów może zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów. Wskazany powyżej art. 16 ust. 1 jednoznacznie wskazuje zamknięty katalog kosztów nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów.

W świetle powyższego należy uznać, że w celu zaliczenia wydatku poniesionego przez podatnika do kosztów uzyskania przychodów, muszą być spełnione następujące warunki:

- * wydatek musi zostać poniesiony przez podatnika, tj. w ostatecznym rozrachunku musi on zostać pokryty z zasobów majątkowych podatnika (nie stanowią kosztu uzyskania przychodu podatnika wydatki, które zostały poniesione na działalność podatnika przez osoby inne niż podatnik),

- * wydatek ten jest definitywny (rzeczywisty), tj. wartość poniesionego kosztu nie została podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona,

- * pozostaje on w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,

- * poniesiony został w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia przychodów lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętych przychodów,

- * został właściwie udokumentowany,

- * nie może znajdować się w grupie wydatków, których zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

Zatem wszelkie wydatki, pozostające w związku przyczynowo-skutkowym z osiąganymi przychodami, służące uzyskaniu, zachowaniu albo zabezpieczeniu źródła przychodów, po wyłączeniu enumeratywnie wykazanych w art. 16 ust. 1 ww. ustawy, mogą stanowić koszt uzyskania przychodów.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca prowadzi działalność handlową w zakresie zaopatrywania w lakiery fabryk samochodów, sprzedaży lakierów do napraw pojazdów oraz lakierów przemysłowych. Ponadto, Wnioskodawca opracowuje z klientami

innowacyjne rozwiązania w zakresie produktów, procesów i usług serwisowych. Wiąże się z tym konieczność przeprowadzania spotkań o charakterze biznesowym, w trakcie których prowadzone są negocjacje handlowe, warunki rzeczowe i finansowe dostaw zakupów, indywidualne warunki i udogodnienia tych transakcji itp. Spotkania takie przeprowadzane są często poza siedzibą Wnioskodawcy, np. w lokalach gastronomicznych lub restauracjach. Spotkania w restauracji (lub innym lokalu gastronomicznym) nie mają charakteru wytwornego obiadu (kolacji czy lunchu), czy specjalnie zorganizowanej imprezy. Ich celem jest omówienie bieżących spraw biznesowych, a nie chęć okazania przepychu, wytworności itp. Posiłki zamawiane są zobowiązującego menu. Wydatki na obiad (inny posiłek) z kontrahentem są dokumentowane fakturami VAT (rachunkami, w przypadku, gdy dany lokal nie ma statusu podatnika VAT).

Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 28 ww. ustawy, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Wyłączając z kosztów podatkowych koszty reprezentacji, ustawa podatkowa nie definiuje terminu "reprezentacja" ani też nie odsyła do innych przepisów prawa. Brak ustawowej definicji pojęcia "reprezentacja" nie uprawnia jednak do dowolnego określania zakresu znaczeniowego tego terminu.

Występujący w obrocie prawnym termin "reprezentacja", wyrażający się w sposobie jego stosowania i rozumienia przez ustawodawcę, a także przez naukę i praktykę prawa, prowadzi do wniosku, że termin ten w zakresie języka prawnego i prawniczego należy rozumieć jako "przedstawicielstwo, reprezentowanie czyichś interesów, występowanie w czyimś imieniu", a nie "wystawność, okazałość, wytworność". Dlatego też także w prawie podatkowym termin "reprezentacja" należy rozumieć jako "przedstawicielstwo podatnika, działanie w jego imieniu, w jego interesie, na jego rzecz", a nie jako "wystawność, wytworność, okazałość".

Zdaniem tut. Organu, powyższe rozumienie pojęcia reprezentacji należy uzupełnić o stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W wyroku z dnia 6 maja 1998 r., sygn. akt SA/Sz 1412/97, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że pojęcie "reprezentacja nie musi odnosić się do "okazałości, wystawności", a odnosi się do "dobrego reprezentowania firmy", które może polegać na odpowiednim ubiorze pracowników, wystroju firmy, jej logo, tablicach informacyjnych, sposobie podejmowania interesantów i kontrahentów".

W związku z powyższym, powoływanie się przez Spółkę na okoliczność, że serwowane podczas spotkań z kontrahentami posiłki nie mają wytwornego charakteru, nie odbiera ww. czynnościom cech reprezentacji.

Wytworność czy okazałość, w ogóle nie stanowi kryterium kwalifikowania ww. wydatków jako reprezentacji, gdyż o takim charakterze decyduje związek z pełnieniem funkcji przedstawicielskich, rozumianych jako występowanie w imieniu podatnika, a nie okazałość lub wytworność sprawowania takiego przedstawicielstwa. Rozróżnianie wydatków związanych z reprezentacją na przeciętne, typowe, wytworne czy okazałe nie ma żadnego uzasadnienia normatywnego.

Zgodnie bowiem z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1445/10, wskazać należy, że norma art. 16 ust. 1 pkt 28 ww. ustawy nie zawiera żadnych wyjątków, tak odnoszących się do miejsca, w którym obowiązki przedstawicielstwa są realizowane, jak i do wystawności lub braku wystawności w zakresie nabywania usług gastronomicznych, zakupu żywności lub napojów. Należy zatem stwierdzić, że wydatki na wszelkiego tego typu usługi i artykuły, wiążące się z reprezentowaniem podatnika lub prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa, nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów - niezależnie od tego, czy usługi te i zakupione artykuły były wykorzystywane w kontaktach z kontrahentami w siedzibie przedsiębiorstwa (zakładu), czy też poza nią.

Tożsame stanowisko, negujące kryterium "okazałości, wystawności" jako kryterium decydujące o uznaniu konkretnego wydatku (na usługi gastronomiczne, zakup napojów) za koszty reprezentacji zaprezentowane zostały również w wyrokach:

- * WSA w Warszawie z dnia 13 września 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 752/10,
- * WSA w Kielcach z dnia 05 kwietnia 2010 r., sygn. akt I SA/Ke 202/10,
- * WSA w Warszawie z dnia 27 listopada 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 925/09.

W związku z powyższym nawet jeżeli posiłki w restauracjach - tak jak wskazała Spółka - nie będą miały charakteru wytworności, to i tak wydatki z nimi związane, nie będą mogły zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Zatem należy stwierdzić, że wydatki na zakup usług gastronomicznych podawanych i świadczonych podczas spotkań z kontrahentami stanowią koszty reprezentacji, a to oznacza, iż nie można ich zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

W tym miejscu zaznaczyć należy, że niezaprzeczalne jest, iż realia współczesnej działalności gospodarczej, prowadzonej w warunkach rynkowych, wymagają od przedsiębiorcy podjęcia szeregu wysiłków, w celu nawiązania kontaktów handlowych z innymi kontrahentami, które to warunkują pozycję przedsiębiorcy na rynku i mogą świadczyć o szansach rozwoju oraz powodzeniu prowadzonych działań. Nie uprawnia to jednak przedsiębiorców, do zaliczenia wszelkich ponoszonych wydatków do kosztów uzyskania przychodów.

Podsumowując, wydatki na zakup usług gastronomicznych (obiady, lunchy, kolacje, napoje) ponoszone przez Wnioskodawcę na spotkaniach odbywanych z kontrahentami w restauracjach nie mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, gdyż stanowią one koszty reprezentacji zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

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

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, ul. Ratajczaka 10/12, 61-815 Poznań po uprzednim

wezwanu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu - do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach - art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Poznaniu, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie, ul. Dekana 6, 64-100 Leszno.