

## **Kontrowersje wokół kosztów reprezentacji i reklamy. Analizy bilansowo-podatkowe**

**JEL Classification:** M41, H25, K34

**Słowa kluczowe:** marketing, koszty reprezentacji, koszty reklamy, odliczenie podatku od towarów i usług VAT, koszty uzyskania przychodów

**Keywords:** marketing, representation costs, advertising costs, goods and services tax deduction, tax deductible expenses

**Abstrakt:** Artykuł dotyczy złożoności problemu ewidencjonowania kosztów reprezentacji i reklamy. Ostatnie lata wskazują na rosnący problem w interpretowaniu tych pozycji — stąd też koszty te zanalizowano na podstawie regulacji wynikających z ustawy o rachunkowości, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku od towarów i usług VAT. Co więcej, w artykule zaprezentowane odmienne w czasie stanowiska w zakresie samego definiowania pojęć: reklama i reprezentacja, co w znaczący sposób utrudnia ostateczne rozliczenia podatkowe, co zaś staje się źródłem sporów między podatnikiem a urzędem.

Celem artykułu jest: prezentacja szczegółowych schematów ewidencyjnych wybranych działań marketingowych, określenie wydatków marketingowych, będących kosztami uzyskania przychodów w kontekście próby rozróżnienia reklamy od reprezentacji, a następnie ustalenie typów działań marketingowych, umożliwiających odliczenie podatku od towarów i usług VAT (naliczonego).

### **Controversy around representation and advertisement — balance-tax analysis**

**Abstract:** This article refers to the complexity of the problem of representation and advertisement costs inventory. The last two years have shown that there is an increasing problem in interpreting these positions. Thus, the costs were analysed on the basis of regulations resulting from the Accounting Act, the Income Tax Act on a corporate entity, the Act on Personal Income Tax, and Goods and Services Income Vat Tax Act. What is more, in the article, different standpoints in time are presented with regards to defining these two terms: advertisement and representation, which in a significant way inhibits the final tax settlement. It also becomes a source of dispute between

the taxpayer and the revenue office. The aim of this article is to present a detailed scheme of inventorying chosen marketing actions, defining marketing expenses that constitute tax deductible expenses in the context of differentiating advertisement and representation, and what follows in defining types of marketing actions that enable one to deduct tax from goods and services (VAT tax added).

## Wprowadzenie

Wydatki generowane na aktywność marketingową należą do fundamentalnych grup wydatków ponoszonych corocznie przez podmioty gospodarcze, działające na rynku. Ich rodzaj i zakres jest tak znaczący pieniężnie, że w konsekwencji sporządzany jest dla nich odrębny budżet. Finansowane są z niego działania, związane głównie ze wzrostem obrotu, jak też udziałów rynkowych producenta, obroną i umacnianiem pozycji rynkowej i wzrostem wartości przedsiębiorstwa w długim okresie.

Budżet działań marketingowych<sup>1</sup> scala koszty (wydatki) działań marketingowych z przychodami, osiąganymi w rezultacie tych działań. Może obejmować wszystkie podjęte w danym okresie przedsięwzięcia marketingowe albo tylko niektóre, wybrane.

Opracowanie budżetu marketingowego jest zadaniem odpowiedzialnym, gdyż ze względu na jego wymiar i skalę staje się jednym ze znaczących determinantów wyniku finansowego przedsiębiorstwa. Realizacja budżetu marketingowego wymaga szczegółowej znajomości samej materii marketingowej, ale z drugiej strony niezbędna staje się też znajomość regulacji podatkowo-bilansowych z nią związanych. Wynika to z faktu, że wpływy z działań marketingowych i wydatki generowane na ten cel kształtują się odmiennie z punktu widzenia prawa podatkowego i prawa bilansowego — stąd konieczność prawidłowego ich dokumentowania i klasyfikowania.

Celem artykułu jest prezentacja korespondencji kont związanych z wybranymi rodzajami działań marketingowych, określenie wydatków marketingowych, będących/niebędących kosztami uzyskania przychodów, ustalenie działań marketingowych, z których tytułu dozwolone jest odliczenie podatku od towarów i usług VAT.

### 1. Działalność marketingowa w świetle ustawy o rachunkowości

Skłasyfikowanie poszczególnych rodzajów wydatków marketingowych, czyli reprezentacji i reklamy, nie jest szczególnie istotne z punktu widzenia ustawy o rachunkowości, natomiast ma merytoryczne znaczenie dla właściwego zakwalifikowania ich następnie do kosztów podatkowych — kosztów uzyskania przychodu.

<sup>1</sup> W. Grzegorzczak, *Zależności między marketingiem i finansami w przedsiębiorstwie. Studia ekonomiczne*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 262, s. 96.

Wszelkie działania marketingowe, zgodnie z ustawą o rachunkowości, zalicza się wyłącznie do kosztów operacyjnych jednostki. Ewidencjonuje się je na koncie — zespół 4 „Koszty według rodzajów” (zaleca się prowadzenie analityki z podziałem na koszty reprezentacji i koszty reklamy<sup>2</sup> w celu ustalania prawidłowego wymiaru podatkowego) i/lub na właściwym tematycznie koncie układu funkcjonalnego, w ramach zespołu 5. Najczęściej koszty reprezentacji i reklamy ujmuje się na koncie „Pozostałe koszty rodzajowe” bądź na osobno założonym koncie „Koszty reprezentacji i reklamy” (choć to rozwiązanie należy do rzadkości). Ustawa o rachunkowości pozwala, aby koszty reprezentacji i reklamy ewidencjonować na innych kontach, w ramach kosztów układu rodzajowego: „Usługi obce” — w sytuacji zakupu usługi reklamy, lub „Zużycie materiałów i energii” — gdy podmiot przekazuje konkretne materiały własne na cele reklamy. Gdy jednostka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 5, koszty reprezentacji i reklamy zwiększają konto „Koszty sprzedaży/handlowe”. Jeśli ta pozycja ewidencyjna nie została wyodrębniona w zakładowym planie kont, wtedy dopuszcza się, aby koszty reklamy zostały ujęte na koncie „Koszty zarządu/ogólne”.

Generalnie sposób ewidencji kosztów działań marketingowych powinien zostać ustalony przez przedsiębiorstwo w dokumentacji, o której mowa w art. 10 ust. 1 ustawy o rachunkowości, corocznie opisującej zasady (politykę) rachunkowości i zatwierdzanej przez kierownika jednostki.

Wydatki na działania marketingowe w księgach rachunkowych zgodnie z ustawą o rachunkowości przedstawia się według następujących układów ewidencyjnych<sup>3</sup>:

1. Ewidencja bilansowo-księgowa nabycia usług obcych i materiałów na cele marketingowe, które miało miejsce w danym roku obrotowym, w jednostce ewidencjonującej koszty na kontach zespołu 4 i 5, przebiega według poniższego dekretu:

- MA konto „Rozrachunki z dostawcami” (zespół 2);
- WN/MA konto „Rozliczenie zakupu” (zespół 3);
- WN konto „Koszty według rodzajów” (zespół 4) — z kontem analitycznym (reprezentacja lub reklama);
- WN konto „Rozrachunki publicznoprawne” z kontem analitycznym (VAT) (zespół 2)

oraz równolegle — przeksięgowanie na zespół 5 — dowód PK;

- MA konto „Rozliczenie kosztów układu rodzajowego” (zespół 4);
- WN konto „Koszty sprzedaży/handlowe” lub konto „Koszty zarządu/ogólne” (zespół 5).

<sup>2</sup> Od 1 stycznia 2007 roku zniknął podział na reklamę publiczną i niepubliczną.

<sup>3</sup> Por. E. Baszyńska, *Ujęcie w księgach kosztów reklamy*, „Gazeta Podatkowa” 9 lipca 2018 roku; <https://www.gofin.pl/rachunkowosc/17,2,85,178796,ujecie-w-ksiegach-kosztow-reklamy.html>; <https://ksiegowosc.infor.pl/rachunkowosc/ewidencja-ksiegowa/102091,Klasyfikacja-wydatkow-na-reprezentacje-i-reklame.html> (dostęp: 10.05.2020).

Istotny jest fakt (odnośnie do ostatniego dekretu), że koszty wydziału, który na stałe zajmuje się działaniami marketingowymi, są kosztami zarządu/ogólnymi, natomiast koszty konkretnej akcji marketingowych to wyłącznie koszty sprzedaży/handlowe.

2. Ewidencja bilansowo-księgową obdarowania klientów próbkami towarów/materiałów, pochodzących z magazynu własnego w celach reklamowych, co miało miejsce w danym roku obrotowym, w jednostce ewidencjonującej koszty na kontach zespołu 4 i 5, przebiega według poniższego dekretu:

— MA konto „Towary/Materiały” (zespół 3) — dowód RW;

— WN konto „Koszty według rodzajów” (zespół 4) z kontem analitycznym (reprezentacja lub reklama);

oraz równolegle — przedsiębiorstwo na zespół 5 — dowód PK;

— MA konto „Rozliczenie kosztów układu rodzajowego” (zespół 4);

— WN konto „Koszty sprzedaży/handlowe” lub konto „Koszty zarządu/ogólne” (zespół 5).

3. Ewidencja bilansowo-księgową przekazania na cele reklamy własnych wyrobów (które miało miejsce w danym roku obrotowym, w jednostce ewidencjonującej koszty na kontach zespołu 4 i 5) przebiega według poniższego dekretu:

a) z zastosowaniem konta „Obroty wewnętrzne”<sup>4</sup>

— WN konto „Koszty według rodzajów” (zespół 4) z kontem analitycznym (reprezentacja lub reklama);

— MA konto „Obroty wewnętrzne” (zespół 7);

— WN konto „Koszty obrotów wewnętrznych” (zespół 7);

— MA konto „Produkty gotowe i półprodukty” (zespół 6) — dowód RW

oraz równolegle — przedsiębiorstwo na zespół 5 — dowód PK;

— MA konto „Rozliczenie kosztów układu rodzajowego” (zespół 4);

— WN konto „Koszty sprzedaży/handlowe” lub konto „Koszty zarządu/ogólne” (zespół 5).

b) bez zastosowania konta „Obroty wewnętrzne”<sup>5</sup>

— WN konto „Koszty sprzedaży/handlowe” lub „Koszty zarządu/ogólne” (zespół 5);

— MA konto „Produkty gotowe i półprodukty” (zespół 6) — dowód RW.

Generalnie koszty reklamy zarachowuje się do kosztów działalności okresu sprawozdawczego, w którym reklama miała miejsce. W zasadzie nie podlegają one rozliczeniu w czasie.

Jeżeli natomiast koszty reklamy zostały poniesione w danym roku, ale usługa reklamy zostanie wykonana w roku kolejnym, ich rozliczenie nastąpi w ramach

<sup>4</sup> W przypadku ewidencji kosztów tej działalności wyłącznie w zespole 4 i opracowywania rachunku zysków i strat w wersji porównawczej, stosuje się tylko konto „Obroty wewnętrzne” (zespół 7).

<sup>5</sup> Jednostki sporządzające rachunek zysków i strat w wersji kalkulacyjnej mogą nie prowadzić kont: „Obroty wewnętrzne” (zespół 7), „Koszty obrotów wewnętrznych” (zespół 7).

rozliczeń międzyokresowych kosztów poprzez zastosowanie konta „Rozliczenia międzyokresowe kosztów” (zespół 6).

Odpisy czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów mogą następować stosownie do upływu czasu (krótkoterminowe i długoterminowe) lub wielkości świadczeń. Czas i sposób rozliczenia powinien być uzasadniony charakterem rozliczanych kosztów, zawsze z zachowaniem zasady ostrożności (art. 39 ust. 3 ustawy) oraz zasady istotności.

4. Ewidencja bilansowo-księgowa nabycia usługi reklamy (które miało miejsce w danym roku obrotowym, ale dotyczyło jej transmisji przez okres dłuższy niż jeden rok, w jednostce ewidencjonującej koszty na kontach zespołu 4 i 5) przebiega według poniższego dekretu:

a) PK — rozliczenie kosztów w części dotyczącej danego roku

— MA konto „Rozliczenie zakupu” (zespół 3);

— WN konto „Koszty według rodzajów” (zespół 4) z kontem analitycznym (reprezentacja lub reklama);

oraz równolegle — przeksięgowanie na zespół 5;

— MA konto „Rozliczenie kosztów układu rodzajowego” (zespół 4);

— WN konto „Koszty sprzedaży/ handlowe” lub konto „Koszty zarządu/ogólne” (zespół 5).

b) PK — rozliczenie kosztów w części dotyczącej przyszłych okresów (zasada periodyzacji, art. 20 ustawy o rachunkowości)

— MA konto „Rozliczenie kosztów układu rodzajowego” (zespół 4);

— WN konto „Rozliczenia międzyokresowe kosztów (czynne)” (zespół 6);

oraz równolegle — przeksięgowanie na zespół 5 — dowód PK;

— MA konto „Rozliczenia międzyokresowe kosztów (czynne)” (zespół 6);

— WN konto „Koszty sprzedaży/ handlowe” lub konto „Koszty zarządu/ogólne” (zespół 5).

W tym miejscu warto wskazać, że jednostka może w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosować uproszczenia, jeżeli nie będą miały istotnego wpływu na rzetelność prezentacji i oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki (art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości). Przy tak zwanej małej istotności wydatku z tytułu nabytej reklamy, ale dotyczącej na przykład jej emisji przez okres dłuższy niż jeden rok obrotowy za dopuszczalne można uznać uproszczenie, polegające na jednorazowym zaewidencjonowaniu w koszty całego wydatku, w roku jego wystąpienia.

Wyłączeniu z kosztów reklamy podlegają<sup>6</sup>:

a) wydatki dotyczących druku cenników, katalogów, instrukcji obsługi lub użytkowania produktów,

b) wydatki związane z drukiem i rozsyłaniem ofert wszelkiego rodzaju,

<sup>6</sup> M. Pałka, *Zakładowy plan kont z komentarzem dla jednostek prowadzących działalność gospodarczą*, Wrocław 2015, s. 447.

c) wydatki związane z ogłaszaniem przetargów na odsprzedaż mienia będącego własnością jednostki.

Nie są też kosztami reklamy wydatki związane z zakupem i eksploatacją urządzeń służących do przygotowania materiałów reklamowych oraz szyldy i tablice informacyjne.

5. Ewidencja bilansowo-księgowa nabycia wszelkiego rodzaju urządzeń reklamowych w jakimkolwiek materialnym wykonaniu, ze stałą lub zmienną powierzchnią ekspozycyjną, nieoświetloną, oświetloną lub podświetloną (gdy spełniają art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości) przebiega według poniższego dekretu:

- MA konto „Rozrachunki z dostawcami” (zespół 2);
- WN/MA konto „Rozliczenie zakupu” (zespół 3);
- WN konto „Środki trwałe” (zespół 0).

Pozostaje kwestia kosztów reklamy ponoszonych przez deweloperów. Na mocy pkt 7.14 Krajowego Standardu Rachunkowości nr 8 „Działalność deweloperska” (Dz.Urz. Ministerstwa Finansów z 2014 r. poz. 5), nie zalicza się do kosztów wytworzenia przedsięwzięcia deweloperskiego kosztów marketingu i reklamy. Są to koszty sprzedaży/handlowe i obciążają wynik finansowy deweloperów w okresie ich poniesienia. W przypadku deweloperów powołanych do realizacji przedsięwzięcia deweloperskiego (spółki celowe), kosztami prowadzenia działalności gospodarczej, obciążającymi wynik finansowy okresu ich poniesienia, są przedmiotowe koszty marketingu i reklamy, co wynika z pkt 7.15 KSR nr 8.

## 2. Działalność marketingowa na gruncie ustaw podatkowych. Przegląd i analiza interpretacji podatkowych

Koszty działalności marketingowej, a w tym koszty reprezentacji i reklamy, są wydatkami, których zaliczenie bądź wyłączenie z kosztów podatkowych wzbudza wiele kontrowersji.

W art. 22 ust. 1 UPDOF oraz w art. 15 ust. 1 UPDOP do podatkowych kosztów uzyskania zaliczane są tylko te wydatki, które ponoszone są w celu uzyskania przychodu, zabezpieczenia lub zachowania źródła przychodu oraz te, których ustawodawca wprost nie wyłączył z kosztów podatkowych. Katalog wydatków, które zgodnie z wolą ustawodawcy nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodu, zamieszczony został w art. 23 ust. 1 UPDOF oraz art. 16 ust. 1 UPDOP. W powołanych katalogach wyłączeniu podlegają „koszty reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych”.

Niestety, polskie prawo podatkowe nie precyzuje pojęcia reprezentacji. W związku z tym nietrywialnym zadaniem staje się rozdzielenie działań o charakterze reprezentacji od reklamy, gdyż granica między tymi pojęciami jest słabo określona. Konieczność zdefiniowania tych wydatków wynika z faktu, że:

h) wydatki na reklamę są kosztami uzyskania przychodów, z wyjątkiem usług reklamowych, poniesionych bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych, ewentualnie podmiotów mających siedzibę na terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową;

i) wydatki na reprezentację nie są kosztami uzyskania przychodów.

Przez długi czas koszty reprezentacji musiały cechować się co najmniej trzema głównymi własnościami<sup>7</sup>: okazałość, ponadprzeciętna miara, wywołanie pozytywnego wrażenia. Potwierdzeniem powyższej klasyfikacji były liczne interpretacje skarbowe i wyroki sądowe. Na przykład<sup>8</sup>:

— naczelnik lubelskiego urzędu skarbowego w Lublinie w postanowieniu z dnia 24 września 2007 roku (nr PD.423–53b/07) stwierdził natomiast, że

reprezentacją są takie działania, które polegają na kontaktach oficjalnych i handlowych z innymi podmiotami gospodarczymi, związane w szczególności z przyjmowaniem i utrzymywaniem delegacji lub kontrahentów, uczestnictwem w przyjęciach związanych z pobytom tych podmiotów, zakupy kwiatów i upominków wręczanych z okazji uroczystości itp.

Podobne stanowisko zostało zawarte wcześniej, też w interpretacjach indywidualnych:

— Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 14 lutego 2008 roku (nr ILPB3/423–239/07–3/MC);

— Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 16 grudnia 2009 roku (nr ITPB3/423–560/09/PS).

W interpretacji indywidualnej z dnia 10 lutego 2010 roku (nr IPPB5/423–771/09–4/JC) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie stwierdził, że

w definiowaniu pojęć „reklama i reprezentacja”, należy posłużyć się wykładnią językową [...] Zgodnie z definicją zawartą w Uniwersalnym słowniku języka polskiego pod redakcją prof. Stanisława Dubisza (Wydawnictwo Naukowe PWN; Warszawa 2007) pod pojęciem reprezentacji rozumie się natomiast „okazałość, wystawność w czymś sposobie życia, związaną ze stanowiskiem, pozycją społeczną”. Przenosząc to na grunt ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych należy przyjąć, iż reprezentacja to występowanie w imieniu firmy, wiążące się z okazałością, w celu wywołania dobrego wrażenia. Obejmuje ona swym pojęciem działania polegające na kontaktach oficjalnych i handlowych pomiędzy podmiotami gospodarczymi. W określeniu „reprezentacja” mieści się więc takie działanie podatnika, które ma na celu stworzenie (utrwalenie) właściwego wizerunku firmy.

NSA natomiast w wyroku z dnia 2 lutego 2010 roku, sygn. akt II FSK 1472/08, uznał, że „reprezentacja polega na działaniach zmierzających do podniesienia prestiżu firmy u jej kontrahentów. [...] to, co promuje logo danej firmy, jest reklamą, natomiast to, co przy wykorzystaniu logo innych firm ma służyć dobru wizerunkowi własnej firmy, należy do sfery reprezentacji”.

<sup>7</sup> <https://poradnikprzedsiebiorcy.pl/-koszty-reprezentacji-a-podatek-dochodowy-i-vat> (dostęp: 6.04.2020).

<sup>8</sup> *Definicja reprezentacji i reklamy*, „Przegląd Podatku Dochodowego” 1 lipca 2010 roku.

Obecnie zagadnienie reprezentacji uzyskało „nową” interpretację<sup>9</sup>. Kryteria w kwestii uznania wydatku za koszt reprezentacji określił sam Naczelny Sąd Administracyjny w kolejnych wyrokach, jak też Minister Finansów:

— wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 stycznia 2012 roku, sygn. akt II FSK 1445/10, według którego „koszty reprezentacji, o jakich mowa w art. 23 ust. 1 pkt 23 UPODF, to wydatki związane z przedstawicielstwem podatnika lub prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa, bez względu na ich wystawność lub miejsce świadczenia”;

— wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2012 roku, sygn. akt II FSK 2332/10, według którego „koszty reprezentacji, o jakich mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o PDOP, to nie koszty okazałości, wystawności w którymś sposobie życia związane ze stanowiskiem, pozycją społeczną, ale koszty reprezentowania interesów podatnika na zewnątrz, w tym w stosunkach z kontrahentami aktualnymi czy przeszłymi, przez osobę lub grupę osób do tego powołaną”;

— interpretacja ogólna z dnia 25 listopada 2013 roku, nr Dd 6/033/127/Soh/2013/Rd-120521 Ministra Finansów, według której „dla kwalifikacji danych wydatków jako reprezentacja [...] nie są istotne takie cechy jak wystawność, wytworność, okazałość poczęstunków. Nie ma bowiem możliwości skonstruowania miernika dla określenia poziomu wystawności, wytworności, okazałości czy przepychu jednakowego dla wszystkich podmiotów gospodarczych [...]”;

— wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego NSA z dnia 31 stycznia 2017 roku, sygn. akt II FSK 3994/14 — „reprezentacja to [...] działanie w celu wykreowania oraz utrwalenia pozytywnego wizerunku podatnika wobec innych podmiotów. NSA podkreślił też, że wbrew znaczeniu słownikowemu, kwestia okazałości, wystawności i ponadprzeciętności nie ma żadnego znaczenia”.

Z powyższego wynika, że linia interpretacyjna rozszerza pojęcie reprezentacji. Oznacza to, że nie jest istotny rodzaj poniesionego wydatku, ale wyłącznie cel jego poniesienia. Przedsiębiorstwa zawsze chcą budować dobry wizerunek, zarówno wśród swoich kontrahentów, jak i potencjalnych klientów, wykreować pozytywne relacje z uczestnikami. Analizując zatem koszty, które można zaliczyć do podatkowych, należy przyrzeć się każdorazowo celowi, jaki przyświecał podatnikowi, oraz co chciał osiągnąć w kontaktach biznesowych, ponosząc te wydatki. W nowej interpretacji podstawową cechą reprezentacji jest konieczność jej ukierunkowania. „Reprezentacja musi być wycelowana do kogoś i z zewnątrz przedsiębiorstwa”<sup>10</sup>. Trudno więc nie zgodzić się, że w tej kwestii niezbędna staje indywidualna analiza charakteru każdej transakcji dotyczącej tych zagadnień.

<sup>9</sup> <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-koszty-reprezentacji-i-reklamy-a-koszt-uzyskania-przychodu>; <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-koszty-reprezentacji-a-podatek-dochodowy-i-vat> (dostęp: 7.05.2020).

<sup>10</sup> P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 787.



W celu ułatwienia rozgraniczenia wydatków na reklamę od wydatków na reprezentację każdy podmiot powinien opracować wewnętrzny regulamin, jednoznacznie określający, które z wygenerowanych wydatków można zakwalifikować do kosztów reprezentacji, a które do reklamy<sup>11</sup>.

Podatek od towarów i usług VAT jest neutralny podatkowo, to znaczy, nie jest przychodem ani kosztem podatkowym, poza wyjątkami, literalnie określonymi w ustawach o podatku dochodowym. Do takich należy między innymi niepodlegający odliczeniu podatek VAT (naliczony), który może zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli nie zwiększa wartości początkowej aktywa trwałego — środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej<sup>12</sup>.

Od wydatków na reprezentację<sup>13</sup> możliwe jest odliczenie podatku od towarów i usług VAT, co jest zgodne z interpretacją indywidualną z dnia 6 marca 2012 roku, nr IPTPB3/423–319/11–2/GG, Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi, w której:

Koszty reprezentacji nie są kosztem uzyskania przychodów [...], ale naliczony podatek od towarów i usług jest kosztem podatkowym w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług [...].

Wnioskodawca może — na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. a) tiret drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych — uznać za koszt uzyskania przychodów podatek od towarów i usług naliczony niepodlegający odliczeniu, zawarty w fakturach dotyczących wydatków na reprezentację z tytułu zakupu usług noclegowych i gastronomicznych, niestanowiących kosztów uzyskania przychodów.

Wyjątkiem w tej kwestii są usługi gastronomiczne oraz usługi noclegowe, dla których nie przewidziano takiej możliwości, o czym stanowi art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT. Ujmuje się go w księgach rachunkowych, w jednostce ewidencyjnej koszty na kontach zespołu 4 i 5 według poniższego dekrety:

— WN konto „Podatki i opłaty” — (zespół 4) z kontem analitycznym (podatek od towarów i usług VAT — niepodlegający odliczeniu);

— MA konto „Rozliczenie zakupu” — (zespół 3)

oraz równoległe — przedsiębiorstwo na zespół 5 — dowód PK;

— MA konto „Rozliczenie kosztów układu rodzajowego” (zespół 4);

— WN konto „Koszty sprzedaży/handlowe” lub konto „Koszty zarządu/ogólne” (zespół 5);

ewentualnie

— WN konto „Pozostałe koszty” — (zespół 4) z kontem analitycznym (koszty reprezentacji zgodnie z 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości);

— MA konto „Rozliczenie zakupu” — (zespół 3);

oraz równoległe — przedsiębiorstwo na zespół 5 — dowód PK;

<sup>11</sup> M. Pałka, *op. cit.*, s. 453.

<sup>12</sup> Zob. art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. a) ustawy o PDOP.

<sup>13</sup> Zob. więcej <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-koszty-reprezentacji-i-reklamy-a-koszt-uzyskania-przychodu>.

- MA konto „Rozliczenie kosztów układu rodzajowego” (zespół 4);
- WN konto „Koszty sprzedaży/handlowe” lub konto „Koszty zarządu/ogólne” (zespół 5).

Koszt podatkowy stanowi podatek od towarów i usług VAT (należnym), powstały zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 43 lit. a i b UOPDF, art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. a i b UOPDO, w przypadku przekazania lub zużycia towarów bądź świadczenia usług na potrzeby reprezentacji i reklamy, a także od nieodpłatnie przekazanych towarów, w przypadku gdy wyłącznym warunkiem ich przekazania jest uprzednie nabycie przez otrzymującego towarów (usług) od przekazującego, w określonej liczbie lub wartości.

Z powyższym zagadnieniem wiąże się też zjawisko przekazywania kontrahentom prezentów o tak zwanej małej wartości. Na gruncie ustawy VAT zwalnia się od podatku VAT (należnego) nieodpłatne ich przekazanie. Przez prezenty o małej wartości, zgodnie z art. 7 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług VAT, rozumie się przekazywane przez podatnika jednej osobie towar:

- o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty stu złotych, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób obdarowanych; ewidencję tę można prowadzić w dowolnej formie, gdyż przepisy jej nie określają;

- którego przekazania nie ujęto w ewidencji, o której mowa wyżej, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają dziesięciu złotych.

Nieodpłatne przekazanie towarów w opakowaniach zbiorczych, których jednostkowa cena nabycia nie przekracza dziesięciu złotych, również nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług VAT. Fakt, że towary są przekazywane w zbiorczych opakowaniach, nie ma znaczenia.

Stanowisko takie potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie nr IPPP3/443-316/14-2/LK z dnia 3 lipca 2014 roku. Nieodpłatne przekazywanie kontrahentom próbek towarów jest również zwolnione od podatku od towarów i usług VAT (należnego). Zwolnienie wynika z faktu, że przez próbkę, zgodnie z art. 7 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług VAT, rozumie się

egzemplarz towaru lub jego niewielką ilość, które pozwalają na ocenę cech i właściwości towaru w jego końcowej postaci, przy czym ich przekazanie (wręczenie) przez podatnika:

- ma na celu promocję tego towaru,
- nie służy zasadniczo zaspokojeniu potrzeb odbiorcy końcowego w zakresie danego towaru, chyba że zaspokojenie potrzeb tego odbiorcy jest nieodłącznym elementem promocji tego towaru i ma skłaniać tego odbiorcę do zakupu promowanego towaru.

W przypadku przekazania na cele reprezentacyjne towarów lub materiałów, od których uprzednio podatek VAT (naliczony) został odliczony od podatku VAT (należnego), podmiot zobowiązany jest naliczyć i zadeklarować podatek VAT, należny w miesiącu ich przekazania, na cele reprezentacji. Podstawą jest faktura wewnętrzna.

## Podsumowanie

Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Jak wynika z wyroku NSA z dnia 24 kwietnia 2018 roku, sygn. akt II FSK 1140/16,

warunkiem uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodu jest łączne spełnienie następujących warunków:

- faktycznego (rzeczywistego) poniesienia wydatku przez podatnika, istnienie związku z prowadzoną przez podatnika działalnością
- poniesienie go w celu uzyskania przychodu, jego zwiększenia bądź zachowania źródła przychodu.

W świetle tych przepisów, co do zasady, wydatki poniesione na reklamę są kosztem uzyskania przychodu, z reprezentacją zaś, w polskiej praktyce podatkowej, jest znaczący problem.

Problematyczność występuje zarówno w momencie oceny wydatku i zakwalifikowania go do kosztów „reklamy” bądź „reprezentacji”, jak i w podczas weryfikacji możliwości zaliczenia takiego nakładu do kosztów uzyskania przychodów<sup>14</sup>.

Rozróżnienie pojęć „reprezentacja” i „reklama” w praktyce marketingowej nie jest wyjątkowo istotne, ale na gruncie ustaw o podatku dochodowym i podatku od towarów i usług VAT staje się sprawą fundamentalną. Wynika to z faktu, że ich zdefiniowanie determinuje podatkową kwalifikację poniesionych wydatków.

Pomimo dotychczas wielokrotnych prób odróżnienia wydatków na reklamę od wydatków reprezentacyjnych czy zdefiniowania samej kategorii reprezentacji w dalszym ciągu pozostaje nieostre, a w konsekwencji, niestety, prowadzi do licznych kontrowersji i polemik podatkowo-księgowych.

W tej sytuacji wydaje się konieczne rozpatrywanie każdego przypadku odrębnie, poprzez analizę całokształtu okoliczności, w których wystąpił.

Na koniec trudno nie zgodzić z tym, że współczesne przepisy nie są wcale bardziej przyjazne podatnikowi od tych starszych, już nieaktualnych, a opartych na rozwiązaniach dotyczących limitu reprezentacji i reklamy.

## Bibliografia

- Barowicz M., *Księgi rachunkowe. Jak zaksięgować koszty marketingu*, „Rachunkowość” 11.10.2017.  
 Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych 1.08.2012.  
*Definicja reprezentacji i reklamy*, „Przegląd Podatku Dochodowego” 1 lipca 2010.  
 Grzegorzczak W., *Zależności między marketingiem i finansami w przedsiębiorstwie. Studia ekonomiczne*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 262.  
 Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Warszawa 2017.

<sup>14</sup> <http://www.podatki.egospodarka.pl/151798,Marketing-czyli-reprezentacja-i-reklama-w-kosztach-podatkowych,1,69,1.html>.

Pałka M., *Zakładowy plan kont z komentarzem dla jednostek prowadzących działalność gospodarczą. Ekspert*, Wrocław 2015.

*Ujęcie kosztów reklamy w księgach rachunkowych*, „Gazeta Podatkowa” 16.05.2016.

*Ujęcie w księgach kosztów reklamy*, „Gazeta Podatkowa” 9.07.2018.

*Wydatki marketingowe w ewidencji księgowej*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” 1.12.2013.

*Wydatki reprezentacyjne*, „Gazeta Podatkowa” 29.08.2019.

*Zasady opodatkowania VAT i ewidencji w księgach przekazania klientom gadżetów*, „Gazeta Podatkowa” 23.12.2019.

### Źródła internetowe

<https://www.controllingirachunkowosc.pl/controlling/koszty-w-marketingu-koncepcje-ujecia-i-praktyczne-rozwiazania-osci.html>.

<http://www.czasopismaksiegowych.pl/1,5418,zeszyty-metodyczne-rachunkow>.

<https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/koszty/reprezentacja-i-reklama/684940,2,Reprezentacja-i-reklama-co-jest-koszt-em-uzyskania-przychodow>.

<https://ksiegowosc.infor.pl/raport-dnia/136032,Rozliczanie-kosztow-reprezentacji-i-reklamy-co-warto-wiedziec.html>.

[https://www.podatki.biz/artykuly/4\\_7816.htm](https://www.podatki.biz/artykuly/4_7816.htm).

[https://www.podatki.biz/sn\\_autoryzacja/logowanie.php5/artykuly/wydatki-zwiazane-z-udzialem-w-targach-branzowych\\_57\\_42798.htm?idDzialu=57&idArtykulu=42798](https://www.podatki.biz/sn_autoryzacja/logowanie.php5/artykuly/wydatki-zwiazane-z-udzialem-w-targach-branzowych_57_42798.htm?idDzialu=57&idArtykulu=42798).

<http://www.podatki.egospodarka.pl/151798,Marketing-czyli-reprezentacja-i-reklama-w-kosztach-podatkowych,1,69,1.html>.

<https://poradnikprzedsiebiorcy.pl/-koszty-reprezentacji-a-podatek-dochodowy-i-vat>.

<https://poradnikprzedsiebiorcy.pl/-koszty-reprezentacji-i-reklamy-a-koszt-uzyskania-przychodu>.

<https://poradnikprzedsiebiorcy.pl/-nieodplatne-przekazanie-prezentow>.

### Akty prawne

Ustawa o rachunkowości, Dz.U. 2019.0.351.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 2019.0.865.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 2019.0.1387.

Ustawa o podatku od towarów i usług VAT, Dz.U. 2020.0.106.