

*Joanna Szlęzak-Matusewicz*  
*Katedra Finansów Przedsiębiorstwa*  
*Szkoła Główna Handlowa w Warszawie*

# SPÓR O REPREZENTACJĘ NA GRUNCIE PODATKÓW DOCHODOWYCH

## Wprowadzenie

Popyt na określony produkt lub usługę uzależniony jest często od odpowiedniej promocji i reklamy. Niewątpliwie są to koszty, bez których przedsiębiorcy trudno byłoby sprzedać swoje produkty. Co do zasady wydatki poniesione na reklamę, promocję, sponsoring itp. mogą być uwzględnione w kosztach uzyskania przychodów przedsiębiorcy. Wydatki te spełniają bowiem definicję kosztu podatkowego zamieszczoną w artykule 15 ust. 1 Ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: u.p.d.o.p.)<sup>1</sup> oraz w artykule 22 ust. 1 Ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: u.p.d.o.f.)<sup>2</sup>. Zgodnie z nią kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów<sup>3</sup>, z wyjątkiem kosztów wymienionych w artykule 16 ust. 1 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 u.p.d.o.f.).

Na gruncie przepisów podatkowych rozliczenie w kosztach uzyskania przychodów wydatków reklamowych nie powinno rodzić wątpliwości. A jednak jest odwrotnie. Od wielu

---

<sup>1</sup> Dz. U. z 2011 roku, nr 74, poz. 397.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2012 roku, poz. 361.

<sup>3</sup> Koszty poniesione na zachowanie źródła przychodów to takie, które poniesione zostały, aby przychody z danego źródła przychodów w dalszym ciągu występowały w nienaruszonym stanie oraz aby takie źródło w ogóle dalej istniało. Natomiast jako zabezpieczenie źródła przychodów powinno się przyjmować koszty poniesione na ochronienie istniejącego źródła przychodów, w taki sposób, aby to źródło funkcjonowało w bezpieczny sposób. Istotą tego rodzaju kosztów jest ich obligatoryjne poniesienie w celu niedopuszczenia do utraty źródła przychodu w przyszłości.

lat trwa spór o sposób zakwalifikowania na gruncie podatku dochodowego szczególnego rodzaju reklamy, jakim jest reprezentacja. Dla podatnika rozróżnienie tych dwóch pojęć ma fundamentalne znaczenie, jako że reprezentacja w odróżnieniu od reklamy nie stanowi kosztu uzyskania przychodu. Zgodnie z artykułami 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p oraz 23 ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.f. nie uważa się za koszty podatkowe kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Osią sporu w kontekście reprezentacji są szeroko pojęte wydatki na zakup żywności, w tym na zakup usług cateringowych i gastronomicznych. Tego typu wydatki są powszechnością w działalności każdego przedsiębiorcy. Standardem jest goszczenie kontrahentów drobnym poczęstunkiem czy też zapraszanie ich do restauracji w celu omówienia na przykład warunków współpracy. To, czy wydatki na ten cel mogą być rozliczone w kosztach uzyskania przychodów, zależy przede wszystkim od tego, czy noszą znamiona reprezentacji.

Celem rozważań prowadzonych w artykule jest przedstawienie definicji pojęcia „reprezentacja”, jaka występowała w ciągu ostatnich lat w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz w interpretacjach aparatu skarbowego, a także jej wpływu na koszty działalności przedsiębiorców.

## Reklama czy reprezentacja?

Ustawy podatkowe nie zawierają definicji pojęcia „reklama” ani „reprezentacja”. Należy więc, co podkreślane jest także w wydawanych interpretacjach podatkowych w tym zakresie, posłużyć się definicjami zawartymi w słowniku języka polskiego. Przeczytamy więc, że **reklama** to:

- działanie polegające na zachęcaniu potencjalnych klientów do zakupu określonych towarów lub usług
- napis, rysunek, plakat, film itp. służący temu celowi
- efekt czyjejs celowej działalności dotyczący własnego wizerunku w środowiskach opiniotwórczych, opinia<sup>4</sup>.

Za reklamę należy więc uznać rozpowszechnianie informacji o danym towarze w celu zwrócenia na niego uwagi i zachęcenia do zakupu. Będzie nią zatem na przykład spot reklamowy w telewizji, reklama prasowa, radiowa, promocje w punktach sprzedaży.

Z kolei **reprezentacja** zgodnie z zapisem w słowniku<sup>5</sup> definiowana jest na dwa sposoby:

- grupa osób, instytucja występująca w czyimś imieniu, reprezentująca czyjeś interesy, przedstawicielstwo
- okazałość, wystawność w czyimś sposobie życia, związana ze stanowiskiem, pozycją społeczną.

---

<sup>4</sup> *Uniwersalny słownik języka polskiego*, red. S. Dubisz, t. 3, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003, s. 916.

<sup>5</sup> *Ibidem*, s. 932.

Przenosząc tę definicję na grunt ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przyjęło się utożsamiać reprezentację z występowaniem w imieniu przedsiębiorstwa, podejmowanym w celu wywołania dobrego wrażenia. Pojęcie to obejmuje działania polegające na kontaktach oficjalnych i handlowych między podmiotami gospodarczymi<sup>6</sup>. W określeniu „reprezentacja” mieści się więc takie działanie podatnika, które ma na celu stworzenie (utrwalenie) właściwego wizerunku firmy. Reprezentacja jest zatem ukierunkowana na zewnątrz przedsiębiorstwa w stosunku do kontrahentów lub potencjalnych kontrahentów, dlatego nie można mówić o reprezentacji w sytuacji ponoszenia wydatków (nawet gastronomicznych) na rzecz pracowników. Tego typu wydatki, na przykład organizacja spotkania integracyjnego dla pracowników, nie będą stanowiły wydatku o charakterze reprezentacyjnym.

## Reprezentacja jako wystawność i okazałość

Organy podatkowe w swoich interpretacjach podatkowych przez wiele lat (do połowy 2012 roku) utożsamiały reprezentację z okazałością i wystawnością. Na przykład w interpretacji z 6 stycznia 2010 r. organ ją wydający stwierdził, że „wydatki poniesione w związku z organizacją spotkań z kontrahentami w restauracji (kawiarni) należy zaliczyć do kosztów reprezentacji”<sup>7</sup>. Zdaniem organów podatkowych zakup usługi gastronomicznej sam w sobie nosi znamiona okazałości, przez co stanowi reprezentację. Wskazać można tylko jeden wyjątek od przyjętej linii orzeczniczej Ministerstwa Finansów. Otóż, w jednej z interpretacji izba skarbową zgodziła się na uznanie wydatków poniesionych na usługę gastronomiczną za koszt podatkowy, stwierdzając, że zaproszenie kontrahenta na „zwykły” lunch czy obiad do restauracji nie jest działaniem o charakterze nadzwyczajnym (reprezentacją). Jest to bowiem powszechna praktyka. Posiłek spożywany w restauracji nie jest „okazały” ani „wykwintny” (jak używa się tych określeń w definicji reprezentacji), bo powodem spotkania w restauracji nie jest chęć zaimponowania kontrahentowi<sup>8</sup>.

Nieco inaczej organy podatkowe kwalifikowały wydatki na zakup żywności. W tym wypadku nie przypisywano spożywanym produktom z góry cechy wystawności ani okazałości. Podatnik miał więc alternatywę – drobny poczęstunek serwowany kontrahentom w siedzibie przedsiębiorstwa mógł, ale nie musiał, być okazały. Jeśli przesłanka okazałości (wystawności) zależna od woli podatnika była spełniona, wydatek poniesiony na ten cel jako reprezentacja nie stanowił kosztu uzyskania przychodu. W odwrotnej sytuacji (braku okazałości i wystawności) podatnik mógł rozliczyć wydatki w kosztach podatkowych: „Natomiast wydatki na drobny poczęstunek (herbata, kawa, cukier, śmietanka do kawy,

<sup>6</sup> K. Stawowska, K. Szafrńska-Blank, D. Walerian, *Reprezentacja, reklama i promocja. Zagadnienia podatkowe*, Warszawa 2005, s. 20–21.

<sup>7</sup> Interpretacja indywidualna z 6 stycznia 2010 r., IPPB5/423–664/09–2/AM; Interpretacja indywidualna z 29 czerwca 2010 r., ITPB3/423–154/ 10/MK, Interpretacja indywidualna z 27 maja 2010 r., IBPBI/ 2/423–419/10/MS.

<sup>8</sup> Interpretacja indywidualna z 27 sierpnia 2009 r., IPPB5/4240–24/09–2/AM.

drobne słodczyce, czasami kanapki) podawane w czasie spotkań z kontrahentami w biurze Spółki – jeśli nie noszą znamion okazałości, wystawności, nie stanowią kosztów o charakterze reprezentacyjnym”<sup>9</sup>.

Stanowisko wyrażane w interpretacjach rodzi liczne wątpliwości odnośnie do nieuznania za koszt podatkowy wydatków poniesionych na zakup usług gastronomicznych. Pojawia się w związku z tym pytanie, dlaczego w tym przypadku organy wydające interpretacje nie są konsekwentne i nie stosują kryterium wystawności i okazałości dla uznania wydatku na zakup usługi gastronomicznej za koszt uzyskania przychodów, autorytarnie stwierdzając, że wydatek ten stanowi reprezentację. Wątpliwość ta była przedmiotem wielu orzeczeń sądów administracyjnych. W jednym z nich możemy przeczytać: „(...) Ze stanowiskiem organu nie można się zgodzić, bowiem oznacza ono w istocie, że każde spotkanie z kontrahentem w lokalu gastronomicznym ma charakter reprezentacyjny, co wyłącza poniesiony wydatek z kosztów podatkowych. Z art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. wynika zaś, że tylko wydatki na spotkania o charakterze reprezentacyjnym, a więc nie każde, nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. Takiego charakteru nie mają, w ocenie Sądu, wydatki poniesione na zwyczajowe posiłki spożyte podczas spotkania z kontrahentem w lokalu gastronomicznym, poświęconego omówieniu wzajemnych kontaktów handlowych. Dla oceny, czy dane spotkanie stanowi reprezentację, czy nie, konieczna jest analiza całokształtu okoliczności faktycznych konkretnej sprawy”<sup>10</sup>.

W cytowanych (korzystnych dla podatników) orzeczeniach sądy zwracają uwagę, że do oceny, czy dane spotkanie stanowi reprezentację czy nie, konieczna jest analiza całokształtu okoliczności faktycznych konkretnej sprawy. Spotkania w restauracjach, które polegają na załatwianiu spraw służbowych i nie mają charakteru uroczystego, wytwornego ani okazałego, lecz mają na celu zapewnienie jedynie standardowego poczęstunku, zwyczajowo przyjętego w takich okolicznościach, wykracza poza ramy pojęcia „reprezentacja”, o którym mowa w art. 23 ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.f. Spotkania takie nie wykraczają bowiem poza przyjęte, standardowe relacje z kontrahentami i nie ma w nich cech właściwych dla reprezentacji<sup>11</sup>.

Postrzeganie reprezentacji przez pryzmat wystawności i okazałości nie jest pozbawione wad. Trudno bowiem o jednoznaczne stwierdzenie, czym jest wystawność i okazałość w kontekście zakupu żywności i usług gastronomicznych. W przepisach nie ma określenia progu wartości, od którego poczęstunek mógłby być uznany za okazały lub wystawny. Co więcej, ich definicja zależna jest od subiektywnych odczuć. Dlatego w orzeczeniach sądów administracyjnych coraz częściej odrzucano wystawność i okazałość jako kryterium kwalifikujące wydatek za reprezentację.

---

<sup>9</sup> Interpretacja indywidualna z 6 stycznia 2010 r., IPPB5/423-664/09-2/AM, Interpretacja indywidualna z 29 czerwca 2010 r., ITPB3/423-154/10/MK, Interpretacja indywidualna z 27 maja 2010 r., IBPBI/2/423-419/10/MS.

<sup>10</sup> Wyrok WSA z 1 czerwca 2010 r., sygn. I SA/Bd 382/10.

<sup>11</sup> Wyrok WSA z 18 maja 2010 r., sygn. I SA/Kr 620/10; Wyrok z 15 kwietnia 2010 r. sygn. akt I SA/Ke 202/10.

## Reprezentacja jako pozytywny wizerunek

Orzecznictwo sądów administracyjnych nie było jednolite, jeśli chodzi o zakres pojęciowy reprezentacji. Wyraz „reprezentacja” wywodzi się z łacińskiego ‘repraesentatio’ oznaczającego ‘wizerunek’. Część składów orzekających definiowała reprezentację, odnosząc się do pojęcia „wizerunek” jako „działania związane z tworzeniem wizerunku przedsiębiorcy, utrzymywaniem dobrych relacji z kontrahentami, które wprawdzie nie są konieczne dla osiągnięcia przychodu lub zabezpieczenia jego źródła, ale sprzyjają temu celowi, są z nim w sposób pośredni powiązane. Przede wszystkim zaś jest to właśnie dążenie do stworzenia skierowanego na zewnątrz, pozytywnego wizerunku przedsiębiorcy, takiego jaki – wiedziony doświadczeniem i specyfiką działalności – chciałby wykreować na użytek kontrahentów (klientów). Wizerunek ten, postrzegany i określany jako pozytywny, wcale nie musi odzwierciedlać dostatku, okazałości, zamożności itp. W niektórych sytuacjach wizerunkiem pozytywnym będzie taki, który wykaże cechy przedsiębiorcy, takie jak prostota, zapobiegliwość, oszczędność itp. Taki wizerunek podmiotu również należy stworzyć i ponieść stosowne do niego wydatki na reprezentację. Być może będą one miały inny charakter niż wydatki zmierzające do wykazania zamożności, ekskluzywności i okazałości, ale wciąż będą to wydatki na reprezentację. Wizerunek pozytywny to taki, jaki dany podmiot chciałby prezentować, jaki uznaje on za właściwy dla siebie. Dążenie do stworzenia tego wizerunku, nawet gdy w powszechnym odczuciu nie budzi on pozytywnych skojarzeń, i ponoszenie w tym celu określonych wydatków, będzie oznaczało, że podatnik ponosi wydatki na reprezentację”<sup>12</sup>.

W świetle powyższej definicji wydatki poniesione przez podatnika na zakup usług gastronomicznych, bez względu na to, czy posiłek miał charakter wystawny lub okazały, zawsze będą stanowiły wydatki o charakterze reprezentacyjnym, a co za tym idzie, nie będą mogły być rozliczone w kosztach uzyskania przychodów<sup>13</sup>.

Zgodnie z poglądami wyrażonymi w powyższych orzeczeniach tworzenie pozytywnego wizerunku niekoniecznie musi więc się wiązać z wizerunkiem przedsiębiorcy hojnego, wystawnego, bogatego. Przedsiębiorca może dążyć do osiągnięcia takiego wrażenia, z którym będzie kojarzona na przykład skromność, oszczędność.

Przyjęcie takiej definicji oznacza w rzeczywistości rozszerzenie zakresu pojęciowego reprezentacji. To z kolei może prowadzić do sytuacji, w której każdy wydatek związany z tworzeniem pożądanego przez przedsiębiorcę wizerunku nie będzie mógł zostać uwzględniony w kosztach uzyskania przychodu. Jeżeli bowiem uznać, że reprezentacją jest działalność wyłącznie o charakterze wystawnym i okazałym, kosztem uzyskania przychodu nie będą jedynie te wydatki, które dotyczą zakupów (m.in. usług gastronomicznych) ponad ogólnie przyjęty standard. Z kolei utożsamianie reprezentacji z kreacją

<sup>12</sup> Wyrok WSA z 30 listopada 2010 r., III SA/Wa 837/10.

<sup>13</sup> Wyrok WSA z 20 maja 2010 r., sygn. III SA/Wa 2120/10.

pozytywnego wizerunku, niekoniecznego noszącego znamiona wystawnego, oznacza, że kosztem uzyskania przychodu nie są także wydatki poniesione na działania o charakterze standardowym. Wyłączeniu w takiej sytuacji podlegać powinny wydatki na drobny poczęstunek serwowany w siedzibie przedsiębiorstwa w czasie spotkań z kontrahentami.

## Reprezentacja jako przedstawicielstwo

Fundamentalne znaczenie w kwestii rozliczenia wydatków poniesionych na zakup usługi gastronomicznej miał wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 stycznia 2012 roku, który w interpretacji pojęcia „reprezentacja” posunął się jeszcze dalej. Odnosił on jego definicję do innych gałęzi prawa – handlowego, o swobodzie działalności gospodarczej czy też cywilnego, wykazując, że w języku prawnym termin „reprezentacja” oznacza ‘przedstawicielstwo, występowanie w czyimś imieniu, w czyims interesie’, a nie ‘wystawność, okazałość, wytworność’<sup>14</sup>. Sąd wykazał jednocześnie, że język prawniczy posługuje się także pojęciem reprezentacji w znaczeniu przedstawicielstwa.

Zdaniem sądu wszelkie wydatki związane z reprezentacją rozumianą jako przedstawicielstwo nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. Nie ma znaczenia w tym względzie miejsce wykonywania funkcji przedstawiciela ani charakter poniesionych wydatków. Zgodnie z taką interpretacją wszelkie wydatki związane z zakupem usługi gastronomicznej czy też żywności serwowanej w siedzibie przedsiębiorstwa nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. W podobnym tonie wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w wyroku z 29 czerwca 2012 roku, a także w wyroku z 24 października 2012 roku<sup>15</sup>.

Zmiana linii orzeczniczej NSA, niewątpliwie korzystna dla budżetu państwa, a mniej dla podatników, zaowocowała zmianami wydawanych wcześniej interpretacji podatkowych<sup>16</sup>. Obecnie dyrektorzy pięciu izb skarbowych wydają negatywne opinie odnośnie do uwzględniania w kosztach wszelkich wydatków poniesionych na zakup żywności w związku z kontaktami z kontrahentami.

Przytoczone wyroki NSA nie są pozbawione kontrowersji. Zastosowanie w praktyce też cytowanych orzeczeń NSA ma bowiem dalekie konsekwencje w zakresie ujmowania w kosztach określonych wydatków. Jeśli przyjąć, że reprezentacją jest przedstawicielstwo, zakres wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów byłby znacznie szerszy aniżeli wydatki poniesione na zakup żywności i usług gastronomicznych. Kosztów podatkowych nie stanowiłyby bowiem wydatki związane z przedstawicielstwem, a więc reprezentowaniem podatnika. Na przykład zgodnie z taką interpretacją kosztu uzyska-

<sup>14</sup> Wyrok NSA z 25 stycznia 2012 r., sygn. II FSK 1445/10.

<sup>15</sup> Wyrok NSA z 29 czerwca 2012 r., sygn. 2571–2572/10 oraz wyrok NSA z 24 października 2012 r., sygn. II FSK 469/11.

<sup>16</sup> Zmiana interpretacji indywidualnej z 29 maja 2012 r., DD6-033-50/SOH/PK-1655/09/10.

nia przychodu nie powinny stanowić wydatki poniesione na pełnomocnictwa udzielone prokurentom ani też wydatki prawników reprezentujących podatnika (np. w sądzie).

Pojawia się więc pytanie: czy faktycznie reprezentację, o której mowa w artykułach 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p oraz w 23 ust 1 pkt 23 u.p.d.o.f., należy rozumieć jako przedstawicielstwo? Wydaje się, że mimo wszystko są to dwa różne pojęcia, zwłaszcza w kontekście rozważanego przykładu – wydatków na żywność i gastronomię. Trudno bowiem uznać właśnie te wydatki za szczególny rodzaj przedstawicielstwa. Przepis przywołanych przed chwilą artykułów określa bowiem zakaz zaliczania do kosztów podatkowych wydatków na reprezentację, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

## Wnioski praktyczne

W ciągu ostatnich lat widoczna jest tendencja do rozszerzania zakresu pojęciowego reprezentacji i odchodzenia od definicji zaczerpniętej z języka potocznego na rzecz definicji przyjętej w innych gałęziach prawa. Każda z trzech opisywanych linii interpretacyjnych nie jest doskonała. Jednak najbardziej kontrowersyjna jest ta przyjęta w ostatnim czasie (2012 rok) przez Naczelnego Sąd Administracyjny. Budzi ona wątpliwości nawet u samych sędziów będących w składzie NSA – nie ma wśród nich zgodności w tym zakresie. Potwierdzeniem tego jest wyrok NSA z 25 maja 2012 roku<sup>17</sup>, w którym skład orzekający nie podtrzymał stanowiska wyrażonego w poprzednich wyrokach NSA. Ponownie odniósł się bowiem do wystawności i okazałości jako wyznacznika pojęcia „reprezentacja”.

Rozbieżności interpretacyjne stanowią źródło ryzyka podatkowego dla przedsiębiorców. Co więcej, przyjęcie niekorzystnej dla nich interpretacji utożsamiającej reprezentację z przedstawicielstwem oznacza w rzeczywistości rozszerzenie katalogu wydatków niestanowiących kosztów podatkowych. O ile bowiem dyskusyjne może być rozliczenie w kosztach uzyskania przychodów wydatków na zakup usług gastronomicznych, o tyle nieuznawanie za nie wydatków na przykład na pełnomocnictwa wydaje się być nieuzasadnione i nieuprawnione. Wydaje się więc, że w sytuacji braku jednolitości wydawanych orzeczeń na poziomie Naczelnego Sądu Administracyjnego konieczna staje się uchwała NSA.

Innym rozwiązaniem problemu mogłoby być wprowadzenie normatywnej definicji reprezentacji na potrzeby podatków dochodowych. Odmiennego zdania są jednak przedstawiciele aparatu skarbowego, który stoi na stanowisku, że wprowadzenie takiej definicji jest bezzasadne, ponieważ interpretacji należy dokonywać na podstawie wykładni językowej, która przy rozwiązywaniu problemów podatkowych jest metodą podstawową. Jednocześnie stwierdza się, że „w przypadku wątpliwości co do wykładni lub poprawności zastosowania przepisów podatkowych w indywidualnej sprawie, podatnicy mogą wystąpić do organów podatkowych z wnioskiem o wydanie indywidualnej

---

<sup>17</sup> Wyrok NSA z 25 maja 2012 r., sygn. II FSK 2200/10.

interpretacji prawa podatkowego<sup>18</sup>. Z całą stanowczością z takim poglądem zgodzić się nie można. Po pierwsze dlatego że zastosowanie wykładni językowej nie rozwiązuje problemu interpretacyjnego z uwagi na to, że w języku potocznym reprezentacji używa się w co najmniej dwóch znaczeniach. Po drugie prawa i obowiązki podatnika powinny wynikać ze źródeł prawa wymienionych w Konstytucji RP<sup>19</sup>. Interpretacje podatkowe nie są konstytucyjnym źródłem prawa.

Wyłączenie z kosztów podatkowych wydatków na wszelkie usługi gastronomiczne, a także wydatków na zakup żywności serwowanej kontrahentom w siedzibie przedsiębiorcy jest działaniem wyłącznie profiskalnym, niezajdującym żadnego uzasadnienia w praktyce życia gospodarczego. Trudno się bowiem zgodzić ze stanowiskiem organów podatkowych, zgodnie z którym wydatki na reprezentację nie mają wymiernego wpływu na osiągnięte przychody<sup>20</sup>. Przyjęcie bowiem, że wydatki te nie przyczyniają się do powstania przychodów w sposób pośredni, jest fikcją. Idąc tym tokiem, z kosztów podatkowych należałoby wyłączyć wszystkie koszty o charakterze pośrednim (np. wydatki na reklamę, ubezpieczenia), jako że te w znacznie mniejszym stopniu przyczyniają się do powstania przychodów – „mniejszym” nie oznacza jednak, że nie przyczyniają się w ogóle.

Definicja ta, biorąc pod uwagę trzy przytoczone linie interpretacyjne, nie powinna z całą pewnością utożsamiać reprezentacji z przedstawicielstwem. Powinna wiązać się raczej z wizerunkiem przedsiębiorcy. Z uwagi jednak na to, że wydatki związane z kreowaniem pozytywnego wizerunku przedsiębiorcy są powszechnością i nie ma wątpliwości, że przyczyniają się w sposób pośredni do osiągnięcia przychodów, ustawodawca powinien umożliwić rozliczenie chociaż części z nich w kosztach podatkowych. Z całą pewnością rozwiązaniem mogłyby być przepisy, które istniały w ustawach podatkowych do końca 2006 roku, zgodnie z którymi wydatki na reprezentację mogły być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów jedynie w granicach limitu 0,25% przychodów. Wprowadzenie limitu, do wysokości którego można by było uwzględnić wydatek o charakterze reprezentacyjnym w kosztach podatkowych, definiowałoby jednocześnie pojęcie wystawności i okazałości. Okazałym i wystawnym byłby tylko ten wydatek, który przekracza określony w ustawie limit.

## Podsumowanie

Ustawodawca nie zdefiniował pojęcia „reprezentacja” na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ani ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jednocześnie wprowadzając zakaz rozliczenia wydatków poniesionych na ten cel w kosztach uzyskania przychodów. Dlatego od wielu lat, zarówno w orzecznictwie sądów

---

<sup>18</sup> Interpelacja w sprawie przywrócenia funduszu reprezentacyjnego dla małych i średnich przedsiębiorstw z 13 lipca 2012 r., nr 5936.

<sup>19</sup> Ustawa z 2 kwietnia 1997 r., Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. nr 78, poz. 483 ze zm., art. 87.

<sup>20</sup> Interpelacja w sprawie barier rozwoju przedsiębiorczości z 11 czerwca 2010 r., nr 16452.



administracyjnych, jak i aparatu skarbowego, a także wśród doradców podatkowych, trwa spór, w jaki sposób interpretować to pojęcie.

Jednocześnie brak definicji normatywnej prowadzi do wzrostu ryzyka podatkowego w działalności przedsiębiorców. Z perspektywy praktyki gospodarczej nie do zaakceptowania jest stan, w którym pojęcie reprezentacji definiowane jest na trzy różne sposoby. Dlatego niezbędna jest zmiana w tym zakresie. Pożądane byłoby wprowadzenie na potrzeby prawa podatkowego definicji pojęcia „reprezentacja”. Wydaje się jednak, że zanim tak się stanie, spór ten połowicznie zostanie rozwiązany przez Naczelny Sąd Administracyjny w drodze uchwały.

## Literatura

Interpretacja indywidualna z 27 maja 2010 r., IBPBI/ 2/423–419/10/MS.

Interpretacja indywidualna z 27 sierpnia 2009 r., IPPB5/4240–24/09–2/AM.

Interpretacja indywidualna z 29 czerwca 2010 r., ITPB3/423–154/ 10/MK.

Interpretacja indywidualna z 6 stycznia 2010 r., IPPB5/423–664/09–2/AM.

Kozłowska H., *Optymalizacja podatkowa przedsiębiorstwa w dobie kryzysu*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.

Stawowska K., Szafrąńska-Blank K., Walerian D., *Reprezentacja, reklama i promocja. Zagadnienia podatkowe*, Warszawa 2005.

*Uniwersalny słownik języka polskiego*, red. S. Dubisz, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003.

Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2011 roku, nr 74, poz. 397.

Ustawa z 2 kwietnia 1997 r., Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. nr 78, poz. 483 ze zm.

Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2012 roku, poz. 361.

wyrok NSA z 24 października 2012 r., sygn. II FSK 469/11.

Wyrok NSA z 25 maja 2012 r., sygn. II FSK 2200/10.

Wyrok NSA z 25 stycznia 2012 r., sygn. II FSK 1445/10.

Wyrok NSA z 29 czerwca 2012 r., sygn. 2571–2572/10.

Wyrok WSA z 1 czerwca 2010 r., sygn. I SA/Bd 382/10.

Wyrok WSA z 15 kwietnia 2010 r., sygn. akt I SA/Ke 202/10.

Wyrok WSA z 18 maja 2010 r., sygn. I SA/Kr 620/10.

Wyrok WSA z 20 maja 2010 r., sygn. III SA/Wa 2120/10.

Wyrok WSA z 30 listopada 2010 r., III SA/Wa 837/10.

Zmiana interpretacji indywidualnej z 29 maja 2012 r., DD6-033-50/SOH/PK-1655/09/10.