

Marzena Tatarska

WYDATKI NA REKLAMĘ I REPREZENTACJĘ W ŚWIEŁLE USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

1. Wstęp

Zapewnienie odpowiedniej pozycji rynkowej firm działających w warunkach wzmożonej konkurencji wymaga podjęcia rozbudowanych i wielopłaszczyznowych działań marketingowych. Minęły już czasy, kiedy koszty reprezentacji, reklamy i promocji sprzedaży stanowiły marginalną pozycję w budżecie firmy. Odpowiednie zakwalifikowanie tych wydatków ma znaczenie dla właściwego ustalenia podstawy opodatkowania. Na tym gruncie pojawiają się dylematy, wątpliwości i sprzeczne opinie dotyczące interpretacji określonych czynności reklamowych, zarówno wśród samych podatników, jak i w organach skarbowych. Z jednej strony podatnik zmierza do zawyżenia kosztów uzyskania przychodów, a z drugiej – ustawodawca nakłada ograniczenia dotyczące kosztów reklamy. Ustawy podatkowe – nie precyzujące pojęć reklamy czy reprezentacji – nie pomagają w rozwiązywaniu tych problemów.

W artykule zaprezentowano źródła, do których może odwołać się podatnik, rozstrzygając kwestie związane z wydatkami na reprezentację i reklamę, oraz pokazano, jakie problemy mogą pojawiać się podczas zaszeregowywania kosztów reklamowo-reprezentacyjnych.

2. Koszty reprezentacji i reklamy w prawie bilansowym i podatkowym

Zgodnie z prawem bilansowym w ciężar konta „Koszty reprezentacji i reklamy” księgowane są zarówno wszystkie koszty związane z reprezentacją i reklamą, poniesione przez obce jednostki, jak i koszty wytworzenia własnych usług świadczonych przez wydziały pomocnicze na cele reklamy oraz koszty wytworzenia

wyrobów wydanych na cele reprezentacji i reklamy. Natomiast po stronie Ma księguje się saldo końcowe na koniec roku obrotowego, przenoszone na konto „Wynik finansowy”, i wykazuje w porównawczym rachunku zysków i strat w pozycji „Pozostałe koszty rodzajowe” [4, s. 347].

W myśl prawa podatkowego nie wszystkie koszty zaewidencjonowane na tym koncie zostaną uznane za koszty uzyskania przychodu, ponieważ ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych pozwala na zaliczenie do kosztów podatkowych:

1) wszystkich wydatków na reklamę prowadzoną w środkach masowego przekazu,

2) całości wydatków na reklamę publiczną prowadzoną w inny sposób,

3) wydatków w kwocie do 0,25% osiągniętych przychodów w przypadku kosztów reklamy niepublicznej i reprezentacji [7, art. 16 ust 1 pkt 28].

Dodatkowo muszą to być koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów [7, art. 15 ust. 1], w tym przypadku wydatki poniesione w celu umocnienia pozycji firmy na rynku, wartościowania produktów, towarów lub usług, zwiększenia sprzedaży itp.

Jeżeli jednostka przekroczy w swoich wydatkach na reprezentację i reklamę limit 0,25% przychodów, powstaje trwała różnica między wynikiem ustalonym zgodnie z prawem bilansowym, a wynikiem ustalonym na potrzeby podatku dochodowego. Nadwyżka poniesionych nakładów ponad wyznaczony limit nie podlega od strony podatkowej zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów.

Przepisy prawa podatkowego wymuszają stosowanie odpowiednich rozwiązań w ewidencji księgowej, a mianowicie prowadzenia do konta „Koszty reprezentacji i reklamy” ewidencji analitycznej i stosowania np. następujących kont:

- „Koszty reprezentacji i reklamy limitowane ustawą o podatku dochodowym”,
- „Koszty reklamy prowadzonej w środkach masowego przekazu lub publicznie w inny sposób, nie objęte limitem”,
- „Koszty udziału w targach i wystawach”,
- „Pozostałe koszty reklamy nie limitowane” [4, s. 347].

Prawidłowe zakwalifikowanie wydatków związanych z reklamą ma istotne znaczenie dla rozliczeń z organami skarbowymi. Najważniejsza staje się kwestia rozróżnienia, które koszty podlegają limitowaniu, a które jednostka będzie mogła w całości uznać za koszty uzyskania przychodów.

3. Koszty reklamy nie limitowanej i limitowanej

Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych [7, art. 16 ust. 1 pkt 28], koszty reklamy prowadzonej publicznie nie podlegają żadnym ograniczeniom, czyli jest to reklama Nielimitowana. Według pisma Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 1993 r. (nr PO3-MD-722-131/96) reklamę można uznać za publiczną, gdy jest adresowana do wszystkich i dostępna potencjalnie dla wszystkich oraz posiada ogólny, anonimowy, powszechny i nieprywatny charakter [6, s. 32]. Do reklamy publicznej w szczególności zalicza się następujące wydatki:

- na reklamę w środkach masowego przekazu, np. za pośrednictwem prasy, radia, telewizji, kina,
- na reklamę wizualną umieszczoną trwale lub przenośnie na obiektach sportowych (stadiony, pływalnie), na obiektach użyteczności publicznej (dworce, przystanki), na drogach, ulicach, w witrynach sklepów, na słupach ogłoszeniowych, na billboardach,
- na projektowanie, przygotowanie i obsługę publicznych kampanii reklamowych nowych wyrobów lub usług,
- na reklamę na opakowaniach innych towarów powszechnego użytku [5, s. 5],

Natomiast reklama niepubliczna, zdefiniowana w orzecznictwie NSA (wyrok z dnia 6 lutego 1996 r., sygn. Akt S.A./Po 1162/96), to reklama skierowana do wybranego kręgu odbiorców, współpracujących z podatnikiem. Koszty tej reklamy podlegają limitowaniu, co oznacza, że tylko w ramach limitu (0,25% przychodu) jednostka rozlicza koszty reklamy do celów podatkowych, a nadwyżka pokrywana jest z dochodów po opodatkowaniu. Do kosztów reklamy niepublicznej zalicza się następujące wydatki:

- na przesyłanie materiałów reklamowych do imiennie oznaczonych, konkretnych osób lub firm na dane adresy, za pośrednictwem poczty lub innych doręczycieli (marketing bezpośredni),
- na pokazy powiązane z degustacjami w celach reklamowych dla zamkniętego kręgu odbiorców (eksporterów, importerów, udziałowców, producentów zagranicznych itp.),
- na upominki reklamowe wręczone określonym imiennie osobom [5, s. 8].

Oprócz kosztów reklamy niepublicznej limitowaniu podlegają zawsze koszty reprezentacji; do nich zalicza się wydatki związane z przyjmowaniem gości, kontrahentów, obecnych i przyszłych partnerów z kraju i z zagranicy (zakwaterowanie, usługi gastronomiczne, upominki, przejazdy), a także wszelkie koszty związane z reprezentowaniem firmy na przyjęciach, posiedzeniach, konferencjach, kongresach, w tym koszty wyjazdów zagranicznych [5, s. 9].

Koszty reprezentacji i reklamy wyszczególnione zostały w nieaktualnej już instrukcji Ministra Finansów (Instrukcja nr 1/KL Min. Fin. z dnia 1 lutego 1989 r. w sprawie zmian w typowych planach kont, Dz. Urz. Min. Fin. 1989 nr 1, poz. 2.). Podatnicy wciąż sięgają do niej, ponieważ jest jedynym źródłem zawierającym podział na koszty reprezentacji i reklamy oraz wymieniającym koszty, których na pewno nie można zaliczyć do tej kategorii.

Pomimo wielu przepisów dotyczących wydatków na reklamę i reprezentację, działania reklamowe przyjmują obecnie tak różnorodną formę, że właściwe określenie kosztów reklamy sprawia podatnikom wiele problemów.

4. Koszty reprezentacji i reklamy w praktyce

Limit wydatków na reprezentację i reklamę, którymi to wydatkami można obciążyć koszty uzyskania przychodów, wynosi 0,25 % przychodu [7, art.16 ust. 1 pkt 28]. Limit ten odnosi się do przychodów uzyskanych w danym roku podatkowym. Wyznacza on roczną wartość wydatków, które można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu. Pomimo że rozliczenie limitu następuje zawsze w skali roku, nie ma zakazu rozliczenia tych wydatków w trakcie roku podatkowego. Istnieje możliwość rozliczenia limitu z wydatkami faktycznie poniesionymi narastająco od początku roku. Jeżeli jednostka wybiera taką formę, musi dokonywać analizy przychodów i wydatków od początku roku do końca miesiąca, za który dokonywane jest rozliczenie. W tym celu można prowadzić odrębną ewidencję w formie zestawienia wydatków faktycznie poniesionych oraz limitu przychodów i na tej podstawie określać, jaką kwotę na reprezentację i reklamę niepubliczną można odnieść w koszty danego miesiąca [2, s. 4].

Odpowiednie zakwalifikowania czynności mających związek z reprezentacją i reklamą oraz rozliczenie limitu przedstawiono na przykładzie.

5. Przykład

Założona na początku roku firma jest jedynym przedstawicielstwem firmy francuskiej na terenie Polski. Zajmuje się sprzedażą hurtową (odbiorcami są sieci hipermarketów budowlanych oraz hurtownie na terenie całego kraju) farb, lakierów i impregnatów do drewna nabywanych od francuskiego producenta tych wyrobów. W kolejnych miesiącach firma poniosła wydatki na działania marketingowe, które ujęto w tab. 1.

Tabela 1. Zestawienie wydatków

| Miesiąc | Wyszczególnienie | Kwota (w zł) |
|---------|-----------------------------------------------------------|--------------|
| I | sztyld zewnętrzny informujący o nazwie i siedzibie firmy, | 200 |
| | wizytówki dla kierownictwa i przedstawicieli handlowych, | 400 |
| | pieczątki firmowe, papier firmowy | 150 |
| II | oklejenie samochodów służbowych | 500 |
| III | wykonanie we własnym zakresie wzorników kolorów | 1 500 |
| IV | direct mailing | 1 100 |
| V | strona internetowa | 450 |
| VI | artykuł w czasopiśmie specjalistycznym | 1 000 |
| VII | prezentacja towarów w hipermarkecie | 1 800 |
| VIII | przyjęcie gości zagranicznych | 5 000 |
| IX | wynajem powierzchni na targach | 25 000 |
| X | sponsoring | 15 000 |

Źródło: opracowanie własne.

Analiza wydatków:

I. W celu nawiązania nowych kontaktów, poinformowania dotychczasowych odbiorców o możliwości zakupu towarów sprzedawanych obecnie pod inną marką i w innym mieście oraz ułatwienia kontrahentom dotarcia do siedziby firmy konieczne było zamówienie wizytówek dla pracowników oraz szyldów informacyjnych. Zlecenie wykonała agencja reklamowa, która zajęła się projektami i wydrukiem wizytówek i papieru firmowego. Aby podmiot gospodarczy mógł normalnie funkcjonować na płaszczyźnie kontaktów z bankiem, urzędem skarbowym, dostawcami i odbiorcami, konieczny był zakup pieczętek firmowych. Wszystkie te wydatki nie zostaną zakwalifikowane jako koszty reprezentacji i reklamy, ponieważ są one związane z bieżącym funkcjonowaniem firmy, poniesione zostały nie w celach reklamowych, ale informacyjnych. Niekiedy rozróżnienie pomiędzy reklamą a informacją handlową może przysparzać pewnych trudności, jednak w tym przypadku zamówione materiały nie zawierały żadnych elementów wartościujących czy zachęcających do zakupu, co jest charakterystyczne dla reklamy. W wyroku NSA z 24 sierpnia 1999 r. (sygn. akt S.A./Rz 402/98) można przeczytać, że szyld lub tablica informacyjna jest tylko informacją o spółce. „Nie można bowiem reklamować adresu przedsiębiorstwa i rodzaju działalności” [6, s. 27]. Koszty te w całości zaliczone zostaną do kosztów uzyskania przychodów, zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Poruszenie kwestii nośników zawierających jedynie informację wydaje się zasadne w związku z tym, że niejednokrotnie urzędnicy skarbowi wydatki np. na wizytówki i papier firmowy zaliczali do reklamy, opierając się na założeniu, że reklamą jest wszystko to, na czym widnieje logo firmy [6, s. 26].

II. Przy zakwalifikowaniu kosztów oklejenia samochodów służbowych należy mieć na uwadze, że stale przemieszczające się samochody przedstawicieli handlowych na terenie całej Polski w ogólnym rozumieniu mogą być postrzegane jako nośniki reklamy publicznej, ponieważ pomagają utrwać i zapamiętywać nazwę firmy wśród anonimowych odbiorców. Mimo że widnieje na nich tylko nazwa firmy, siedziba i numer telefonu, czyli treść czysto informacyjna, tak jak w przypadku szyldu, tę formę oddziaływania na potencjalnych nabywców można uznać za reklamę publiczną prowadzoną „w inny sposób”, a całość kosztów odnieść w koszty uzyskania przychodów. Potraktowanie tej formy przekazu jako informacji lub reklamy publicznej wywoła takie same skutki podatkowe, ponieważ całość takich kosztów można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

III. W kolejnym miesiącu wykonano kilkadziesiąt sztuk wzorników z kolorami farb do drewna dostępnych w asortymencie. Poniesiono koszty zakupu drewnianych płyt i wynagrodzenia pracownika wykonującego wzorniki oraz zużyto własne preparaty do dekoracji drewna. Wzorniki zostały wywieszane w hipermarkecie budowlanym w pobliżu regałów z asortymentem firmy. Dzięki takiemu nośnikowi reklamy potencjalny nabywca ma możliwość dokładnego zapoznania się z ofertą i wyboru najbardziej odpowiadającego mu koloru. Wzorniki mogą zachęcać do

sprzedaży i wpłynąć na zwiększenie obrotów firmy, a więc jest to koszt poniesiony w celu osiągnięcia przychodu. Wyeksponowano je w miejscu ogólnodostępnym, dlatego jest to reklama publiczna, nie podlegająca limitowaniu [7, art. 16 ust. 1 pkt 28].

IV. Poniesione przez podatnika w tym okresie koszty były związane z kreacją, z drukiem i z wysyłką katalogów. Wydanie nowych katalogów było konieczne ze względu na to, że produkty są obecnie sprzedawane pod inną marką przez nową firmę oraz w rozszerzonym asortymencie. Dystrybucja materiałów reklamowych do indywidualnie określonych osób (*direct mailing*), czyli w tym wypadku hurtowników, którzy wcześniej zaopatrywali się w ten towar u poprzedniego dystrybutora, nie spełnia kryterium prowadzenia w sposób publiczny, co potwierdza pismo Ministra Finansów z 28 listopada 1995 r. (nr PO/4/AK-722-7776/95), mówiące, że wysyłania katalogów do konkretnie wybranych adresatów nie można uznać za reklamę publiczną, stąd też koszty te podlegają limitowaniu do wysokości nie przekraczającej 0,25% przychodu w myśl art. 16 ust. 1 pkt 28 [6, s. 121].

Aby poprawnie zaszeregować koszty, należy zwrócić uwagę nie tylko na adresata reklamy, ale także na jej treść, czyli zadanie, jakie ma spełniać. Gdyby treść informacji miała na celu tylko przypomnienie o ofercie firmy, nie stanowiła jej uaktualnienia i nie informowała o zaletach dotąd nieznanach, to nie byłaby traktowana jako działanie reklamowe, a koszty związane z taką akcją informacyjną byłyby kosztami bieżącej działalności jednostki, której jednym z celów jest utrzymanie kontaktów sprzyjających sprzedaży. Jednak w tym konkretnym przypadku katalogi zawierają informacje o rozszerzeniu asortymentu, a każdy produkt został opisany (zastosowanie, wydajność, zalety itp.). Treść tych materiałów zawiera elementy wartościujące towar, co wskazuje na to, że jest to reklama.

V. Koszty wydatków na utworzenie strony internetowej, na której każdy użytkownik może zapoznać się z ofertą firmy, znaleźć dane techniczne, instrukcje itp., są kosztami reklamy prowadzonej publicznie „w inny sposób” i nie podlegają limitowaniu. Wejście na tę stronę nie wymaga opłacenia abonamentu, nie jest to też strona przeznaczona tylko dla pracowników firmy, czyli jest ona dostępna dla wszystkich użytkowników.

VI. W następnym miesiącu opłacono fakturę za umieszczenie w specjalistycznym czasopiśmie artykułu na temat produktów przeznaczonych do impregnacji drewna. Przy zaszeregowaniu tych kosztów pojawia się problem, ponieważ po takie czasopisma sięgają tylko osoby zainteresowane, czyli określony krąg odbiorców, co wskazywałoby na to, że jest to reklama skierowana do pewnej grupy osób, czyli prowadzona w sposób niepubliczny. Jednak, zgodnie z ustawą, reklama w środkach masowego przekazu to reklama publiczna [7, art. 16 ust. 1 pkt 28] i chociaż w rzeczywistości artykuł trafi tylko do osób związanych z branżą (firmy budowlane, osoby zarządzające, remontujące mieszkanie) reklama spełnia kryterium powszechności, jawności i ogólnej dostępności.

VII. Kolejnym działaniem mającym na celu zwiększenie sprzedaży było zorganizowanie na terenie hipermarketu pokazów na temat właściwego użycia różnych

preparatów do drewna oferowanych przez firmę. Zaprezentowano zalety poszczególnych produktów, właściwości fizykochemiczne, zalecenia i sposób użycia. Szkolenie miało na celu uatrakcyjnić proponowaną ofertę i przyciągnąć potencjalnych nabywców. Na potrzeby pokazu zakupiono materiały (pędzle, deski itp.), zużyto kilka puszek lakieru oraz zatrudniono studentów do przeprowadzenia szkolenia. Reklama produktów poprzez ich prezentację w miejscu dostępnym dla wszystkich, skierowana do przypadkowego, nieokreślonego kręgu odbiorców spełnia kryterium reklamy publicznej. Wszelkie poniesione wydatki są w całości kosztami uzyskania przychodów, gdyż jak znajdujemy w wyroku NSA z 10 grudnia 1997 r. (sygn. akt I S.A./Gd409/96) „wszelkie formy promocji firmy kierowane do anonimowego kręgu potencjalnych konsumentów zalicza się do reprezentacji i reklamy prowadzonej publicznie [3, s. 324].

VIII. W tym miesiącu podejmowano kilkusobową delegację z Francji. Celem spotkania była ocena dotychczasowych dokonań, poziomu sprzedaży i kondycji finansowej firmy przez francuskich współdziałalców. Strona polska zamierzała wynegocjować jak najkorzystniejsze cenowo warunki zakupu produktów. Koszty związane z przyjęciem gości (hotel, usługi gastronomiczne, poczęstunek, upominki itp.) zaliczane są do kosztów reprezentacji pod warunkiem, że poniesiono je z myślą o uzyskiwaniu przychodów nawet w sposób pośredni, co potwierdza wyrok NSA z 11 kwietnia 2000 r. (sygn. Akt I S.A./Ka 1800/98), mówiący, że koszty reprezentacji można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów tylko wtedy, gdy są połączone „węzłem przyczynowo-skutkowym z przychodem” [3, s. 316]. Kierownictwo firmy uważa, że wynegocjowane ceny zakupu określonych produktów pozwolą ustalić taki poziom cen, że osiągnie się zwiększenie sprzedaży. Firmie zależy na wywarciu jak najlepszego wrażenia na zagranicznych partnerach. Taka interpretacja pozwala na zaliczenie wydatków związanych z przyjmowaniem gości do kosztów reprezentacji. Koszty reprezentacji zawsze podlegają ograniczeniom, co oznacza, że w ciężar kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć kwotę odpowiadającą 0,25% przychodów [7, art.16 ust. 1 pkt 28].

IX. Kierownictwo postanowiło, że firma w przyszłym roku weźmie udział w targach budowlanych, aby się zaprezentować i przedstawić swój asortyment. W bieżącym miesiącu opłacono fakturę za wynajem powierzchni wystawowej na targach. Impreza będzie miała charakter otwarty, co oznacza, że każdy może wejść i zapoznać się z ofertą wystawców. Jednak firma zamierza wysłać imienne zaproszenia do swoich partnerów i odbiorców hurtowych. Takie działania wskazywałyby na konieczność zaliczenia wydatku do kategorii reklamy niepublicznej, jednak ogólnodostępność imprezy i skierowanie jej do szerokiego kręgu anonimowych odbiorców przemawia za uznaniem reklamy na targach za prowadzoną w sposób publiczny – podatnik ma możliwość zaliczenia poniesionego wydatku w całości do kosztów podatkowych.

Pojawia się tu problem zaliczenia kosztu do właściwego roku podatkowego, ponieważ targi odbędą się dopiero w następnym roku. Kwestię tę wyjaśnia art. 15

ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, mówiący, że „koszty uzyskania przychodów są potrącalne tylko w tym roku podatkowym, którego dotyczą, tj. są potrącalne także koszty uzyskania poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy, lecz dotyczące przychodów roku podatkowego oraz określone co do rodzaju i kwoty koszty uzyskania, które zostały zarachowane, chociaż ich jeszcze nie poniesiono, jeżeli odnoszą się do przychodów danego roku podatkowego, chyba że ich zarachowanie było niemożliwe: w tym przypadku są one potrącalne w roku, w którym zostały poniesione”. Wydatek na wynajem powierzchni powinien zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodu dopiero w przyszłym roku podatkowym, mimo że koszt został poniesiony w tym miesiącu [3, s. 341].

X. Kolejna forma promocji marketingowej wykorzystana przez firmę to sponsoring. W zamian za ufundowanie drobnych nagród rzeczowych na konkursy przeprowadzone podczas lokalnej imprezy zamieszczono znak firmowy sponsora na plakatach i ulotkach, a ponadto w trakcie konkursów wygłoszono podstawowe informacje o działalności firmy i przedstawiono zalety sprzedawanych produktów. Taka forma reklamy sprzyja rozprzestrzenianiu informacji o firmie, utrwaleniu logo i nazwy firmy wśród lokalnej społeczności [1, s. 157]. Z podatkowego punktu widzenia sponsoring jest traktowany jako zakup usługi reklamowej i klasyfikowany jak wszelkie inne działania reklamowe. Kosztami reklamy, zgodnie z pismem Ministra Finansów z 23 kwietnia 1994 r. (nr PO 3-722-170/WK/93), w przypadku sponsoringu jest tylko „ta wartość nagród rzeczowych, która stanowi równowartość ceny za tę reklamę” [3, s. 336]. Organizowana impreza była dostępna dla każdego, kto przyszedł, czyli dla anonimowego kręgu odbiorców, dlatego podatnik ma prawo do zaliczenia wydatków na sponsoring publiczny (reklamę publiczną) w koszty uzyskania przychodów, jednak pamiętając o limicie określonym przez Ministra Finansów.

Zakładając, że w omawianym przykładzie do końca roku podatnik nie poniósł już żadnych kosztów związanych z reklamą i reprezentacją, wszystkie poniesione nakłady, z wyjątkiem wydatków:

- na *direct mailing* 1100 zł,
- na reprezentację 5000 zł,

stanowią w całości koszty uzyskania przychodów. Koszty w wysokości 6100 zł podlegają limitowaniu do wysokości 0,25% przychodu [7, art. 16 ust. 1 pkt 28].

Ustalenie limitu wydatków:

przychody osiągnięte przez podatnika w roku podatkowym: 1 250 000 zł
 $1\,250\,000 \cdot 0,25\% = 3\,125$ (zł).

Oznacza to, że do kosztów uzyskania przychodów podatnik może zaliczyć kwotę 3125 zł a nadwyżka wydatków ponad limit, czyli 2975 zł, nie będzie podlegała zaliczenia do kosztów podatkowych ani w tym, ani w następnym roku.

Podatnik zobowiązany jest poprawnie ustalić wysokość przychodu, od którego jest liczony limit 0,25%. Jeżeli koszty reprezentacji czy reklamy podlegają usta-

wowym ograniczeniom, tak jak w tym przykładzie, podstawę obliczenia wysokości kosztów reprezentacji i reklamy prowadzonej w sposób niepubliczny stanowi tylko ta część przychodu, która podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych [7, art. 7 ust. 3 pkt 1, 3], dlatego też podatnik musi odpowiednio prowadzić ewidencję rachunkową [7, art. 9], aby było możliwe ustalenie przychodów wolnych od podatku.

Omawiane działania marketingowe pokazują, jak ważne jest prawidłowe ograniczenie pomiędzy informacją, reklamą a reprezentacją, zwłaszcza że działania mające na celu reklamę określonego produktu również posługują się informacją. Zauważyć należy jednak najważniejsze różnice w tych formach oddziaływania na nabywców i kontrahentów [6, s. 26]:

- reklama zawiera elementy wartościujące dany towar lub zachęca do jego kupna,
- informacja dostarcza obiektywnych danych o produkcie,
- reprezentacja ma na celu stworzenie pozytywnego wizerunku firmy.

Zaliczenie przez podatnika określonych działań marketingowych do kosztów uzyskania przychodów wymaga przeanalizowania ich według pewnych kryteriów. Aby wydatek mógł być zaliczony do kosztów uzyskania przychodów, musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy tym wydatkiem a osiągnięciem przychodu, co pozwoli na udowodnienie przed organami kontroli skarbowej, że w chwili gdy go poniesiono, był on niezbędny i celowy. W gestii podatnika leży także właściwe zakwalifikowanie kosztów pod kątem celu ich poniesienia: reklamowym, reprezentacyjnym czy też informacyjnym. Na końcu należy określić grupę odbiorców i okoliczności, w jakich prowadzona jest reklama, co pozwoli na zakwalifikowanie jej do publicznej – nielimitowanej – lub niepublicznej.

6. Podsumowanie

Jak widać, przy rozstrzygnięciu kwestii właściwego zaszeregowania wydatków reklamowo-reprezentacyjnych wykładnią prawa nie jest jedna ustawa i nie można opierać się tylko na zawężonych przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W razie wątpliwości podatnik może korzystać z orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego i innych sądów lub interpretacji Ministra Finansów, mając na uwadze, że wyrok sądu skierowany był do konkretnego podmiotu gospodarczego innego pod względem rodzaju działalności czy wielkości. Analogia pewnych działań może wskazywać na to, że rozwiązanie problemu jest adekwatne i prawidłowe i może być przyjęte przez innego podatnika. Najpewniejszym wyjściem w przypadku działań skomplikowanych jest skierowanie zapytania bezpośrednio do organu skarbowego, do firmy audytorskiej lub do Ministra Finansów. Z praktyki wiadomo, że podmioty gospodarcze współpracują z kancelariami prawnymi lub zatrudniają doradcę podatkowego, co jest słuszne, ponieważ rozstrzygnięcie w kwestiach typowo podatkowych nie powinno należeć do

kompetencji księgowego. Sytuacja wyglądałaby inaczej, gdyby istniało jedno źródło zawierające dokładną i wyczerpującą interpretację ustawy o podatku dochodowym, dotyczącą wydatków reklamowo-reprezentacyjnych.

Literatura

- [1] Białecki K., *Podstawy marketingu*, WSHiP, Warszawa 2002.
- [2] *Działalność gospodarcza*. Przegląd Podatku Dochodowego nr 17 (137), Gofin, Gorzów Wielkopolski 2004.
- [3] Kosacka-Łędzewicz D., Kubacki R., *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych*, Unimex, Wrocław 2003.
- [4] Pałka M., *Zakładowy plan kont 2004 z komentarzem*, Ekspert, Wrocław 2004.
- [5] Piotrkiewicz A., *Reprezentacja i reklama firmy a podatki i cła*, Serwis Finansowo-Księgowy nr 32/33, 1996.
- [6] Stawowska K., Szafrńska-Blank K., Walerjan D., *Reprezentacja, reklama i promocja. Zagadnienia podatkowe*, Difin, Warszawa 2003.
- [7] Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2000 nr 54, poz. 654 z późn. zm.

THE CLEARING OF MARKETING COSTS IN THE LIGHT OF LAW

Summary

Providing an adequate market position for the companies, which nowadays face fierce competition, requires complex marketing strategies. Past are the times when the costs of presentation, advertising and promoting sales constituted a marginal position in the company's budget. Classifying the advertising costs appropriately is essential for establishing the tax base correctly. This is where the controversies among tax payers and revenue officials arise. On the one hand a taxpayer wants to minimize total costs but on the other hand the lawmakers set limits as far as the advertising costs are concerned. The article presents the most important advertising mechanisms showing the costs of unlimited public and limited private advertising as well as the way how to clear them.

Mgr inż. Marzena Tatarska jest doktorantką w Katedrze Rachunkowości Finansowej i Kontroli na Wydziale Zarządzania i Informatyki.