

Tekst do podatków

Słowa kluczowe: koszty uzyskania przychodu, reprezentacja, prezent o dużej wartości, wartość świadczeń otrzymanych w naturze,

Prezent wręczony za granicą a koszty uzyskania przychodu

Problem: Jesteśmy firmą zajmującą się prowadzeniem szkoleń z dziedziny telekomunikacji. Do naszych głównych klientów należą lokalne oddziały znanych światowych producentów sprzętu telekomunikacyjnego. Jakiś czas temu przedstawicielka takiego oddziału w jednym z państw afrykańskich, w rozmowie na temat dalszej współpracy, zasugerowała sprezentowanie jej torebki markowego producenta o wartości około 1000 euro. W warunkach tamtejszego rynku, taką sugestię należy odczytać jako warunek dalszej współpracy, a więc osiągnięcia przez nas przychodów. Czy w tych okolicznościach wartość takiego prezentu będziemy mogli uwzględnić w kosztach podatkowych? Czy w związku z jego przekazaniem będą na nas ciążyły jakieś dodatkowe obowiązki informacyjne lub płatnicze?

Rada: Wartość prezentu należy potraktować jako przychód u kontrahenta w związku z którym powstanie u płatnika obowiązek wystawienia PIT-8C. Wydatek na prezent może stanowić koszty uzyskania przychodu.

Wyjaśnienie:

Podstawową zasadą ujęcia określonego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu jest jego związek z osiąganymi przychodami, ewentualnie zamiar zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Patrząc zatem z tej perspektywy, opisaną sytuację można potraktować jako modelowy przykład wydatku poniesionego w celu zachowania źródła przychodów i ich osiągnięcia w przyszłości. Jest to sytuacja całkowicie odmienna od zwyczajowego wręczania prezentów, np. z okazji świąt, gdzie celem jest dbałość o wizerunek i wzmocnienie relacji z partnerem, a związek z generowaniem przychodów jest jedynie pośredni.

Regulacje podatkowe zawierają jednak wyłączenia od tej ogólnej zasady. Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nie uważa się za koszt uzyskania przychodów wydatków o charakterze reprezentacyjnym. Ustawa nie definiuje pojęcia „reprezentacji”, jednak przyjęło się wiązać to pojęcie z okazałością, wystawnością, działaniem w celu wywarzenia odpowiedniego wrażenia na konkretnych osobach. W odniesieniu zaś do prezentów organy podatkowe przyjmują, iż charakteru reprezentacyjnego nie posiadają podarunki o stosunkowo niskiej wartości, opatrzone logo firmy i kierowane do szerokiego grona osób.

Wydaje się zatem, że z uwagi na dużą wartość prezentu oraz okoliczność działania w odniesieniu do pojedynczej osoby, organy podatkowe zakwalifikują takie zdarzenie jako działanie o charakterze reprezentacyjnym. W opisanym przypadku mamy jednak do czynienia z niecodzienną sytuacją, w której wręczenie prezentu nie odbywa się z inicjatywy podatnika. To nie on chce wyrzucić określony efekt na obdarowanego, tylko kontrahent oczekuje określonego zachowania. Działanie podatnika jest jedynie reakcją na zaistniałe uwarunkowania. Z tego powodu kwalifikacja takiego wydatku jako kosztu reprezentacji wydaje się nieuzasadniona.

Zasadnym wydaje się jednak rozpatrzenie innego wyłączenia, opisanego w art. 16 ust. 1 pkt 66 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którym nie uważa się za koszty uzyskania przychodów „poniesionych wydatków oraz wartości przekazanych rzeczy, praw lub wykonanych usług, wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, w szczególności w związku z popełnieniem przestępstwa określonego w art. 229 Kodeksu karnego (przepis ten dotyczy wręczenia łapówki). W odniesieniu do opisywanej sytuacji powstaje bowiem pytanie, czy wręczany prezent nie jest właśnie łapówką.

Znowu jednak należy podkreślić, że w sytuacji opisanym w pytaniu do wręczenia prezentu nie dochodzi z inicjatywy podatnika, czyli nie może on być uznany za łapownika. Poza tym wskazany przepis Kodeksu karnego skupia się na wręczaniu korzyści majątkowych osobom reprezentującym instytucje publiczne, a nie prywatne. Z drugiej jednak strony Kodeks karny w art. 296 i art. 296a sankcjonuje działania osób reprezentujących podmioty gospodarcze, które wyrządzają im szkodę albo wykorzystują swoje stanowisko i w zamian za odpowiednie decyzje lub działania przyjmują korzyści majątkowe.

Wydaje się, że opisana sytuacja mogłaby zostać uznana za przestępstwo tego rodzaju, w związku z czym poniesione w związku z nią koszty nie mogłyby zostać uznane za koszt uzyskania przychodów. Bez znaczenia będzie tu fakt, że sytuacja ma miejsce zagranicą i osoba przyjmująca korzyść majątkową pozostaje poza zakresem polskich organów ścigania. Niemniej jednak organy podatkowe nie są upoważnione do takiej oceny, a skoro żaden akt oskarżenia nie zostanie postawiony, ostatecznie nie zaistnieje uzasadnienie dla odmowy zaliczenia takiego wydatku do kosztów.

Jeśli zaś chodzi o dodatkowe obowiązki podatnika będące konsekwencją przekazania prezentu, należy wskazać, iż co do zasady każde przysporzenie majątkowe stanowi przychód podlegający opodatkowaniu. Przychodem jest zatem również wartość świadczeń otrzymanych w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, o czym wyraźnie mówi art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, która kwalifikuje przychód takiego rodzaju do kategorii przychodów z innych źródeł (art. 20 ust. 1).

Tak samo jednak, jak niektóre wydatki wyłączone są z kategorii kosztów podatkowych, również niektóre przychody są zwolnione z opodatkowania. Jedynym zwolnieniem, którego możliwość zastosowania może być rozpatrywana w analizowanej sytuacji jest wyłączenie z opodatkowania wartości nieodpłatnych świadczeń otrzymanych od świadczeniodawcy w związku z jego promocją lub reklamą na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 68a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W zwolnieniu tym wyraźnie jednak wskazano, że wartość prezentu nie może przekraczać 200 zł, a dodatkowo powinien on być przekazany w związku z promocją lub reklamą.

UWAGA!

Z opodatkowania zwolniony wartość nieodpłatnych świadczeń, otrzymanych od świadczeniodawcy w związku z jego promocją lub reklamą - jeżeli jednorazowa wartość tych świadczeń nie przekracza kwoty 200 zł; zwolnienie nie ma zastosowania, jeżeli świadczenie jest dokonywane na rzecz pracownika świadczeniodawcy lub osoby pozostającej ze świadczeniodawcą w stosunku cywilnoprawnym.

Stwierdzono zaś wcześniej, że działanie podatnika jest reakcją na zachowanie partnera, a nie własną inicjatywą, której celem mogłaby być właśnie promocja lub reklama. Przekazany prezent będzie zatem podlegał opodatkowaniu.

W takiej sytuacji wręczający prezent nie musi co prawda obliczać i potrącać podatku, aczkolwiek jest zobowiązany, stosownie do postanowień zawartych w art. 42a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, do sporządzenia informacji PIT-8C oraz jej przekazania w terminie do końca lutego następnego roku podatkowego, podatnikowi oraz urzędowi skarbowemu, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika, a w przypadku nierezydentów - urzędowi skarbowemu, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. Na tej podstawie obdarowany uwzględni wartość otrzymanego prezentu w swoim zeznaniu podatkowym.

W tej kwestii pojawia się jednak poważny problem, ponieważ w przypadku wręczenia prezentu obcokrajowcowi za granicą nie został określony właściwy naczelnik urzędu skarbowego do złożenia takiej informacji. Zgodnie bowiem z § 5 ust. 2 pkt 2 lit. b rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz. U. z 2005 r. nr 165, poz. 1371, z późn. zm.), w przypadku uzyskiwanych przez podatników będących nierezydentami innych dochodów, właściwi miejscowo są naczelnicy urzędów skarbowych ustaleny ze względu na miejsce pobytu podatnika, jeżeli pobór podatku następuje bez pośrednictwa płatnika. Podatnik przebywa jednak w Afryce, a dla tego obszaru nie przewidzianego właściwego organu podatkowego.

W opisanej sytuacji możliwe są dwa rozwiązania. Pierwsze polega na sporządzeniu informacji PIT-8C i przesłaniu jej do własnego urzędu skarbowego z odpowiednimi wyjaśnieniami. Drugie rozwiązanie to odstąpienie od jej sporządzenia. Takie zachowanie jest co prawda sankcjonowane przez Kodeks karny skarbowy, jednak w tym przypadku wręczającego prezent nie mogą spotkać żadne sankcje, gdyż przepisy nie określają organu, któremu taka informacja powinno zostać złożona. Nie mógł on zatem dopełnić swoich obowiązków.

Ewidencja księgową opisanego zdarzenia będzie wyglądać następująco:

1. Zakup prezentu i jego przekazanie obdarowanemu:

Wn Pozostałe koszty

Ma Zobowiązania wobec dostawców

2. Zapłata zobowiązania gotówką/przelewem

Wn Zobowiązania wobec dostawców

Ma Kasa/Rachunek bankowy

Podstawa prawna:

- art. 16 ust. 1 pkt 28, pkt 66 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U z 2011 r. Nr 74 poz. 397, ost.zm. Dz.U. z 2013 r. poz. 1387
- art. 11 ust. 1, art. 20 ust. 1, art. 21 ust. 1 pkt 68a, art. 42a ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U z 2012 r. poz. 361, ost.zm. Dz.U. z 2013 r. poz. 1387
- art. 296 i art. 296a ustawy z 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny - Dz.U. z 1997 r. nr 88, poz. 553 ost.zm. Dz.U. z 2013 r. poz. 1247
- § 5 ust. 2 pkt 2 lit. b rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie właściwości organów podatkowych - Dz.U. z 2005 r. nr 165, poz. 1371, ost.zm. Dz.U. z 2009 r. nr 195, poz. 1508

Maciej Jurczyga, dr nauk ekonomicznych, biegły rewident, prezes zarządu Biura Rachunkowego JURCZYGA sp. z o.o. w Pilchowicach