

1. Reprezentacja i reklama a VAT

W związku z prowadzoną działalnością podatnicy często podejmują różnego rodzaju działania reprezentacyjne i reklamowe. W niniejszym tekście zostaną omówione skutki VAT takich działań zarówno po stronie reprezentowanych i reklamowanych podatników, jak i po stronie podatników świadczących na zlecenie usługi reklamowe.

1.1. Pojęcia reprezentacji i reklamy

Ani przepisy ustawy o VAT, ani przepisy ustaw podatkowych nie definiują pojęcia reprezentacji i reklamy. W związku z tym w wyjaśnieniach organów podatkowych oraz orzeczeniach sądów administracyjnych podejmowane są próby zdefiniowania tych pojęć. Wynikające z tego wnioski bardzo dobrze podsumował Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 7 stycznia 2022 r. (0111-KDIB1-1.4010.540.2021.2.AW). Przeczytać można w niej między innymi, że:

MF

*(...) **reprezentacja** [wyróżn. – red.] to przede wszystkim każde działanie skierowane do istniejących lub potencjalnych kontrahentów podatnika lub osoby trzeciej zmierzające do stworzenia oczekiwanego wizerunku podatnika w celu ułatwienia zawarcia umowy lub stworzenia korzystnych warunków jej zawarcia (...) wydatki na reprezentację to koszty, jakie ponosi podatnik w celu wykreowania swojego pozytywnego wizerunku, uwypuklenia swojej zasobności, profesjonalizmu. Przy tak zdefiniowanym terminie „reprezentacji” kwestia wystawności, okazałości czy też ponadprzeciętności nie ma żadnego znaczenia. (...) przez **reklamę** rozumie się działania podmiotu gospodarczego, mające na celu kształtowanie popytu na dane towary, usługi lub markę, poprzez zachęcenie jak największej liczby potencjalnych klientów do nabywania towarów i usług tego podmiotu gospodarczego. Może być ona realizowana za pomocą rozmaitych środków wyrazu oraz przy użyciu zróżnicowanych środków przekazu, w tym poprzez prezentowanie danego towaru lub usługi, jego cech jakościowych, użytkowych, zalet technicznych, a także poprzez rozpowszechnianie logo firmy. Każda z tych form, jeżeli jest stosowana w określonych okolicznościach, spełnia funkcje reklamowe. Identyfikowana bowiem jest z daną firmą i oferowanymi przez nią towarami lub usługami, zwiększając ich rozpoznawalność oraz pośrednio zachęcając do ich nabycia. Jednocześnie zauważyć należy, że można rozróżnić reklamę towaru, usługi, reklamę marki, a także reklamę samej firmy (przedsiębiorcy). Dokonując (...)*

*oceny zakresu pojęciowego „reprezentacji” i „reklamy” wywieść z powyższego należy, że **reprezentacja dotyczy działań zmierzających do kształtowania i rozpowszechniania wizerunku podatnika, jako podmiotu gospodarczego, natomiast reklama dotyczy działań zmierzających do kształtowania, rozpowszechniania wizerunku nie samego podatnika, lecz jego produktów (towarów i usług)**. Podnosi się także, że reklama polega na przedstawianiu towarów i usług oraz nakłanianiu do ich nabycia w sposób bezpośredni, zaś reprezentacja pośrednio promuje podmiot gospodarczy poprzez stworzenie dobrego wizerunku firmy. Ocena charakteru wydatku (cel reprezentacyjny czy reklamowy) możliwa jest na podstawie całokształtu działalności prowadzonej przez podatnika, rozmiarów wydatków i powinna być dokonywana każdorazowo przez podatnika, który prowadząc działalność gospodarczą może najlepiej dokonać właściwej kwalifikacji danego wydatku pod kątem funkcji jaką będzie spełniać w firmie.*

1.2. Prawo do odliczenia VAT przy nabywaniu towarów i usług na cele reprezentacji i reklamy

Prawo do odliczenia VAT przysługuje przede wszystkim w zakresie, w jakim towary i usługi nabywane przez podatników są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (zob. art. 86 ust. 1 ustawy o VAT). Ponadto prawo do odliczenia przysługuje również, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika poza terytorium kraju, jeśli kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju, a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami (zob. art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT).

Nie jest przy tym konieczne istnienie bezpośredniego związku między dokonywanymi zakupami a prowadzoną przez podatnika działalnością dającą prawo do odliczenia. Związek może mieć również charakter pośredni.

O pośrednim związku dokonanych zakupów z prowadzoną przez podatnika działalnością dającą prawo do odliczenia można mówić wówczas, gdy przyczyniają się one (poprzez wpływ na ogólne funkcjonowanie przedsiębiorstwa jako całości) do generowania przez podmiot obrotu z takiej działalności. Zaliczają się do nich między innymi zakupy towarów i usług na cele reprezentacji i reklamy. W konsekwencji w zakresie, w jakim podatnicy dokonują zakupów na cele reprezentacji i reklamy w ramach działalności dającej prawo do odliczenia, przysługuje im prawo do odliczenia podatku naliczonego przy dokonywaniu tych zakupów.

Potwierdzają to w udzielanych wyjaśnieniach organy podatkowe. Przykładem w przypadku nabywania towarów i usług na cele reklamy może być interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 29 sierpnia 2013 r. (IPPP2/443-633/13-2/KOM) czy interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej

w Poznaniu z 13 listopada 2013 r. (ILPP2/443-770/13-2/JK). Jak czytamy w pierwszej z tych interpretacji:

MF *Wnioskodawca jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT, spełniającym ustawową definicję podatnika zawartą w art. 15 ustawy, dokonującym sprzedaży produktów farmaceutycznych i kosmetyków, opodatkowanej podatkiem VAT w stawce 23% i 8%. Nieodpłatne przekazanie materiałów reklamowych i informacyjnych związane jest z wykonywaniem czynności opodatkowanych, gdyż istotnie wpływa na poziom sprzedaży produktów farmaceutycznych i kosmetycznych. Celem ich przekazania jest informacja o towarach znajdujących się w ofercie i zachęta do ich zakupu, a w efekcie zwiększenie obrotów Wnioskodawcy. Mając zatem na uwadze wskazany wyżej przepis art. 86 ust. 1 ustawy oraz przedstawione we wniosku okoliczności stwierdzić należy, że w przedmiotowej sprawie podstawowy warunek uprawniający Wnioskodawcę do odliczenia podatku VAT jest spełniony, bowiem wydatki na zakup przedmiotowych materiałów reklamowych i informacyjnych są związane z działalnością opodatkowaną Wnioskodawcy, jaką jest sprzedaż produktów farmaceutycznych i kosmetyków, a przesłanki ograniczające prawo do odliczania (art. 88 ustawy) w przedmiotowej sprawie nie zaistniały.*

Przykład 1

Podatnik prowadzący działalność opodatkowaną zlecił firmie zewnętrznej przeprowadzenie kampanii reklamowej. Za usługę przeprowadzenia tej kampanii firma reklamowa wystawiła fakturę z VAT obliczonym według stawki 23%. Z faktury tej podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia VAT.

Natomiast prawo do odliczania VAT przy nabywaniu towarów i usług na cele reprezentacji potwierdził między innymi Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacjach indywidualnych z 18 sierpnia 2017 r. (0114-KDIP1-1.4012.235.2017.1.RR) oraz z 13 kwietnia 2022 r. (0111-KDIB3-2.4012.36.2021.2.AZ). Jak czytamy w drugiej z tych interpretacji:

MF *Przedstawione okoliczności pozwalają stwierdzić, że ww. projekt skierowany jest do pracowników Spółki i ma na celu zarówno budowanie pozytywnego wizerunku X jako odpowiedzialnego pracodawcy, wspierającego pracowników i ich rodziny, jak i zwiększenie satysfakcji pracowników poprzez umożliwienie im rozwoju osobistego i realizację pasji, co niewątpliwie przekłada się na pośredni związek wydatków poniesionych na ten cel ze sprzedażą opodatkowaną Spółki. Ponadto mając na uwadze, że elementem strony marketingowej będzie promowanie Spółki przez pracowników i członków ich rodzin biorących udział w zawodach, którzy występować będą w tych zdarzeniach w odzieży opatrzonej logo Spółki, w przypadku omawianego programu warunki uprawniające do odliczenia będą spełnione, gdyż wydatki, które poniesie Wnioskodawca przekładają się bezpośrednio na rozpoznawalność Spółki,*

jej wizerunek i pozytywne postrzeganie, pośrednio więc na generowanie obrotu przez Wnioskodawcę. Z uwagi zatem na fakt, że nabyte towary i usługi przeznaczone do realizacji ww. programu mają pośredni związek z wykonywaniem czynności opodatkowanych podatkiem VAT, w analizowanej sprawie znajdzie zastosowanie cytowany na wstępie art. 86 ust. 1 ustawy i Wnioskodawcy będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących zakup towarów i usług.

Przykład 2

Podatnik prowadzący wyłącznie działalność opodatkowaną zaprosił swoich kontrahentów na spektakl w teatrze. W tej sytuacji zakup biletów na spektakl jest związany z reprezentacją podatnika, a w konsekwencji podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia VAT z faktury dokumentującej zakup tych biletów.

Prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługiwać może również w przypadku nabywania usług reklamowych. Przy czym – jak wynika z wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 25 listopada 2021 r. w sprawie C-334/20 – dotyczy to również sytuacji, gdy cena za świadczenie usługi reklamowej jest zbyt wygórowana w porównaniu z wartością obiektywną (rynkową) lub brak jest faktycznego przełożenia usługi na zwiększenie obrotu podatnika. W wyroku tym czytamy, że:

TSUE *Podatnik może odliczyć VAT naliczony z tytułu usług reklamowych, jeżeli takie świadczenie usług stanowi transakcję podlegającą VAT w rozumieniu art. 2 dyrektywy VAT i pozostaje w bezpośrednim i ścisłym związku z jedną lub kilkoma realizowanymi przez niego opodatkowanymi transakcjami lub z całą działalnością gospodarczą tego podatnika z tytułu kosztów ogólnych, przy czym nie należy brać pod uwagę okoliczności, że cena zafakturowana za te usługi jest nadmierna w stosunku do wartości referencyjnej określonej przez krajowy organ podatkowy lub że te usługi nie doprowadziły do zwiększenia wielkości obrotu tego podatnika.*

Przykład 3

Podatnik prowadzący wyłącznie działalność opodatkowaną zamówił usługę reklamową skierowaną do grupy odbiorców, którzy dotychczas nie byli zainteresowani świadczonymi przez niego usługami. Zamówiona kampania reklamowa okazała się nieskuteczna, a w konsekwencji nie doprowadziła do zwiększenia obrotu podatnika. Mimo to podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia VAT z faktury dokumentującej nabycie przedmiotowej usługi reklamowej.

Prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabywaniu usług reklamowych nie wyłącza również fakt, że korzyść z tego tytułu osiąga również inny podmiot. Wynika