

Robert Zieliński

Glosa do wyroku 7 sędziów NSA z dnia 17 czerwca 2013 r., II FSK 702/11¹

STRESZCZENIE

Glosowane orzeczenie dotyczy stanowiącego źródło licznych kontrowersji w doktrynie prawa podatkowego zagadnienia związanego z kwalifikowaniem wydatków poniesionych na usługi gastronomiczne podczas spotkań z kontrahentami w restauracji (tzw. kosztów reprezentacji) do kategorii kosztów podatkowych.

Słowa kluczowe: koszty reprezentacji, koszty uzyskania przychodów, podatek dochodowy

¹ Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji numer DEC-2011/03/B/HSS/02545.



Robert Zieliński

**Gloss to the judgment of seven judges
of the Supreme Administrative Court
of 17 June 2013, II FSK 702/11**

ABSTRACT

This ruling applies to the notion that gives rise to numerous controversies in the tax law doctrine and refers to the classification of expenses incurred for catering services during meetings with business partners at restaurants (the so-called representation costs) as tax deductible costs.

Keywords: representation expenses, cost of revenues, income tax



Głosowane orzeczenie zapadło w związku ze skierowaniem przez Naczelny Sąd Administracyjny (dalej jako NSA) rozpatrujący skargę kasacyjną następującego pytania prawnego²: „czy wydatki na zakup usług gastronomicznych, podawanych i świadczonych w trakcie spotkań z kontrahentami, odbywającymi się w siedzibie podatnika, jak też poza tą siedzibą należące do kategorii wydatków, o których mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych³, w każdym przypadku należy zaliczyć do kosztów reprezentacji, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p., nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów?” i warte jest moim zdaniem omówienia co najmniej z dwóch powodów. Dotyczy ono niezwykle istotnej i zarazem budzącej w praktyce podatkowej wiele wątpliwości problematyki, tj. kosztów reprezentacji, do których w szczególności zalicza się wydatki poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Trudności, jakie istnieją w praktyce gospodarczej, a związane są z kwalifikowaniem wydatków poniesionych na usługi gastronomiczne podczas spotkań z kontrahentami w restauracji do kategorii kosztów podatkowych, stanowią z jednej strony źródło licznych kontrowersji w doktrynie prawa podatkowego, z drugiej natomiast przyczyniły się do wykształcenia się w judykaturze kilku rozbieżnych stanowisk dotyczących przedmiotowych regulacji⁴. Stan ten spowodowany jest w głównej mierze brakiem legalnej definicji

² Postanowienie NSA z dnia 17 grudnia 2012 r., sygn. akt II FSK 702/11, treść orzeczenia dostępna w internetowej bazie orzeczeń sądów administracyjnych na stronie www.orzeczenia.nsa.gov.pl, dalej jako: CBOSA.

³ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U. Nr 74 z 2011 r., poz. 397 z późn. zm.), dalej jako: u.p.d.o.p.

⁴ Zob. m.in.: A. Bielska-Brodziak, B. Jastrzębska, Reprezentacja a koszty podatkowe: sposoby rozumienia terminu reprezentacja w orzecznictwie, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*, nr 1/2011, s. 7–13 oraz *eaedem*, *Jak odróżnić reprezentację od reklamy: w poszukiwaniu wskazówek*, [w:] *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, t. 4, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2010, s. 5–22; W. Varga, Reprezentacja i reklama w kosztach uzyskania przychodów w 2007 r., *Monitor Podatkowy*, nr 1/2008, s. 13–18; D. Gajewski, Podatkowe następstwa wydatków na reklamę i reprezentację, *Radca Prawny*, nr 5/2000, s. 24–35; R. Zieliński, Glosa do wyroku NSA z dnia 25 maja 2012 r. II FSK 2200/10, *Orzecznictwo Sądów Polskich*, nr 3/2013, s. 195–199 oraz powołana tam literatura; H. Filipczyk, Glosa do wyroku NSA z dnia 25 stycznia 2012 r., II FSK 1445/10, *Glosa*, nr 4/2012, s. 113–119. Zob. także wyroki NSA: z dnia 5 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 2101/10; z dnia 4 kwietnia 2012 r., II FSK 1789/10; z dnia 25 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2200/10; z dnia 25 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1445/10; treść orzeczeń dostępna w CBOSA.

pojęcia „reprezentacja” w ustawach podatkowych, zwłaszcza ustawach o podatkach dochodowych. W tym kontekście już samo pojawienie się w obrocie prawnym omawianego orzeczenia zasługuje na zainteresowanie i uzasadnia potrzebę jego szerszego skomentowania. Nabiera to jeszcze większego znaczenia w sytuacji, gdy zwróci się uwagę na fakt, że doktryna prawa podatkowego od dawna już wskazywała na potrzebę podjęcia przez judykaturę rozstrzygnięcia (uchwały NSA) w przedmiotowej sprawie. Mając na uwadze powyższe, żałować należy jedynie, że komentowane orzeczenie nie zapadło w formie uchwały NSA. W przeciwieństwie do wyroku wydanego w poszerzonym składzie, który ma jedynie „większą powagę od zwykłych wyroków tego Sądu”⁵, uchwała NSA wiązałaby pośrednio wszystkie składy orzekające zarówno wojewódzkich sądów administracyjnych, jak i NSA. Tym samym wyeliminowałaby istniejące w tym zakresie w judykaturze rozbieżności, jak również występujące w praktyce gospodarczej problemy związane ze stosowaniem tych przepisów prawa.

Podkreślenia wymaga również to, że komentowane orzeczenie, mimo iż wydane zostało w oparciu o przepisy u.p.d.o.p., stanowić będzie cenną wskazówkę interpretacyjną przy rozstrzyganiu przez sądy administracyjne podobnych spraw z zakresu podatku dochodowego od osób fizycznych⁶. Związane jest to z faktem, że problematyka kosztów reprezentacji w obu wyżej wymienionych aktach normatywnych uregulowana została tożsamo.

Zgodnie z treścią art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. (odpowiednio art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f.) za koszty uzyskania przychodów uznaje się koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wyraźnie wymienionych w przepisach obu tych ustaw o podatkach dochodowych jako niestanowiących kosztów uzyskania przychodów.

Z przedstawionych powyżej regulacji wynika, że funkcjonująca na gruncie ustaw o podatkach dochodowych definicja kosztów uzyskania przychodów zbudowana została z dwóch zasadniczych elementów, które – jak przyjmuje się w piśmiennictwie prawnofinansowym – tworzą swoistą klau-

⁵ Por. komentarz Prezesa Izby Finansowej NSA prof. Marka Zirka-Sadowskiego, [w:] NSA nie wyda uchwały ws. wydatków na biznesowe kolacje, *Rzeczpospolita*, dodatek *Prawo*, <http://prawo.rp.pl/artukul/997822.html> (22.12.2013).

⁶ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 z późn. zm.), dalej jako: u.p.d.o.f.

zule generalną⁷. Pierwszy z nich wskazuje na pewne pozytywne cechy, jakie musi spełniać dany wydatek, aby w świetle przepisów prawa podatkowego mógł zostać uznany za koszt uzyskania przychodu. Zalicza się do nich przede wszystkim to, że jego poniesienie ma nastąpić w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, jak również konieczność faktycznego poniesienia wydatku, a także to, że powinien posiadać on definitywny (tj. kategoriyczny) charakter⁸. Drugi z elementów tworzących ustawową definicję kosztów podatkowych zawiera natomiast warunek negatywny. Zgodnie z jego treścią za koszty uzyskania przychodów nie uważa się kosztów, które *expressis verbis* wymienione zostały w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. (odpowiednio art. 23 ust. 1 u.p.d.o.f.).

W przepisach u.p.d.o.p. wymienionych jest obecnie ponad 80, a w u.p.d.o.f. ponad 70, rodzajów wydatków, które *ex lege* nie mogą stanowić kosztu podatkowego, mimo że zostały poniesione w celu uzyskania (zabezpieczenia lub zachowania źródła) przychodów oraz pozostawały w bezpośrednim związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą. W doktrynie prawa podatkowego katalog wyżej wymienionych wydatków określają się jako obszerny, kazuistyczny i drobiazgowy. Stanowi to konsekwencję licznych jego nowelizacji wywołanych w głównej mierze koniecznością dostosowania tegoż katalogu do zmieniających się warunków gospodarowania⁹.

Jednym z rodzajów kosztów, które w świetle uregulowań ustaw o podatkach dochodowych nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, są koszty reprezentacji. Jak stanowi art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. (odpowiednio art. 23 ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.f.) nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

Przedmiotowe regulacje obowiązują w polskim porządku prawnym od 1 stycznia 2007 r.¹⁰. W poprzednim stanie prawnym za koszty uzyskania przychodów nie uznawano bowiem wydatków poniesionych na reprezentację

⁷ Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 399.

⁸ R. Zieliński, Głosa do wyroku NSA z dnia 25 maja 2012 r.,..., *op. cit.*, s. 195.

⁹ W. Wójtowicz, *Podatki państwowe*, [w:] *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, red. *idem*, Warszawa 2009, s. 272, 307.

¹⁰ Por. art. 1 pkt 23 lit. a) tiret pierwsze ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588) oraz art. 1 pkt 11 lit. a) tiret pierwsze ustawy z dnia 29 listopada 2006 r. o zmianie u.p.d.o.p. (Dz. U. Nr 217, poz. 1589).

i reklamę w części przekraczającej 0,25% przychodów, chyba że reklama prowadzona była w środkach masowego przekazu lub publicznie w inny sposób¹¹.

Przytoczona powyżej regulacja wydaje się być jasna i klarowna dla czytelnika. W praktyce gospodarczej natomiast żadna inna norma prawna nie pozostawia tak wiele wątpliwości jak właśnie fakt, które z wydatków poczynionych przez podatnika mają charakter reprezentacyjny, a które nie¹². Powodem tego jest wspomniany wcześniej brak legalnej definicji pojęcia „reprezentacji” w prawodawstwie podatkowym. Skutkuje on koniecznością poszukiwania znaczenia terminu „reprezentacja” przy zastosowaniu reguł wykładni językowej, a w dalszej kolejności metod wykładni pozajęzykowej (celowościowej, systemowej, funkcjonalnej, gospodarczej). Wynika to z prymatu wykładni językowej w prawie podatkowym. Takiemu też stwierdzeniu daje wyraz Sąd w komentowanym orzeczeniu. Podkreślenia natomiast wymaga, że zdaniem Sądu wykładnia ta powinna być dokonywana w każdym rozpatrywanym przypadku odrębnie z uwzględnieniem całokształtu okoliczności faktycznych danej sprawy. Przy czym jako kryterium oceny tego, czy poniesione przez podatnika wydatki mają charakter reprezentacyjny i wobec tego nie mogą zostać zaliczone w poczet kosztów podatkowych, należy przyjąć i zbadać cel ich poniesienia. W ocenie NSA, jeżeli zasadniczym (głównym) celem poczynienia tych wydatków było stworzenie lub poprawa pożądanego „w oczach” kontrahenta wizerunku podatnika i jego firmy, to bez wątplenia uznać należy, że wydatki te z uwagi na reprezentacyjny charakter nie będą mogły zostać uznane za koszty podatkowe. Przyjęty sposób wykładni oznacza, że jeżeli spotkaniu można przyporządkować jakieś konkretne działania zmierzające np. do podpisania nowej umowy, negocjowania warunków dotychczasowej współpracy itd., to wówczas nie ma ono charakteru reprezentacyjnego (czy też wyłącznie reprezentacyjnego) i poniesione na ten cel wydatki mogą stanowić koszty podatkowe¹³. Powstaje jednak problem, jak udowodnić i wykazać cel owego spotkania? Dodać ponadto należy, że – zdaniem Sądu – z uwagi na konieczność

¹¹ Por. art. 23 ust. 1 pkt 23 u.p.d.o.f. i art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.

¹² Por. E. Zaniewicz, *Usługi gastronomiczne a koszty uzyskania przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych*, komentarz praktyczny, Vademecum Dyrektora Finansowego on-line, ABC nr 110382.

¹³ A. Bartosiewicz, *Co z wydatkami na spotkania biznesowe w restauracjach po wyroku NSA z dnia 17 czerwca 2013 r., II FSK 702/11?*, komentarz praktyczny, Vademecum Dyrektora Finansowego on-line, ABC nr 175473.

indywidualnej oceny każdego przypadku ponoszenia przez podatnika wydatków na usługi gastronomiczne podczas spotkań z kontrahentami w restauracji na podatniku spoczywa obowiązek szczególnej dbałości o ich udokumentowanie oraz wskazanie okoliczności im towarzyszących. Szkoda, że komentowany wyrok w żadnym zakresie nie rozstrzyga tej kwestii, gdyż na tym tle (tj. o to, co było dominującym celem spotkania) mogą w przyszłości pojawić się nowe spory podatników z organami podatkowymi.

Przedstawiony powyżej sposób rozumowania uzasadniają następujące okoliczności. Po pierwsze, etymologia terminu „reprezentacja”, które pochodzi od łacińskiego *repraesentatio* i oznacza „wizerunek”. Z tego też powodu, w pełni trafne wydaje się stwierdzenie, że w prawie podatkowym termin „reprezentacja” oznaczać będzie podejmowanie działań mających na celu wykreowanie oraz utrwalenie pozytywnego wizerunku podatnika wobec innych podmiotów (głównie jego kontrahentów)¹⁴.

Po drugie, dla oceny prawnego charakteru poniesionego przez podatnika wydatku istotne znaczenie ma związek tego wydatku z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą i osiąganymi z niej przychodami. W tym kontekście wydatki na „obiad dla rodziny” albo „fundowane przyjęcia dla znajomych” z uwagi na oczywisty brak tegoż związku nie mieszczą się w kategorii kosztów podatkowych.

W świetle powyższego zgodzić się należy z twierdzeniem Sądu, że dla oceny reprezentacyjnego charakteru poniesionych przez podatnika wydatków żadnego znaczenia nie mają takie kryteria jak „wystawność”, „przepych” czy też „okazałość”. Jak podkreśla się w piśmiennictwie, nie dość, że wybrane w ten sposób znaczenie wyrażenia „reprezentacja” jest tylko jednym z kilku relacjonowanych w słownikach, to nie przystaje ono do realiów gospodarczych – *prima facie* wydaje się nader odległe do praktyki życia gospodarczego (intuicja językowa podpowiada, że wymienione słowa przynależą do innego obszaru tematycznego i innego rejestru, niż „koszt uzyskania przychodów”, „usługa gastronomiczna” itd.)¹⁵. Co bardziej istotne i zauważane w judykaturze i doktrynie, „nie sposób sformułować wymierne

¹⁴ R. Zieliński, *Najnowsze rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego w przedmiocie wydatków poniesionych na usługi gastronomiczne podczas spotkań z kontrahentami w restauracji*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Rozstrzygnięcia w prawie podatkowym*, red. M. Münnich, A. Zdunek, M. Duda, Lublin 2014, s. 330.

¹⁵ H. Filipczyk, *Glosa...*, *op. cit.*, s. 114.

kryteria wyznaczające linię dystynkcji pomiędzy pojęciami przyjęcia wystawnego i niewystawnego czy też okazałego i nieokazałego¹⁶.

Trudno jest także polemizować ze stanowiskiem Sądu, w którym zakwestionowany został w całości pogląd wyrażony w wyroku NSA z dnia 25 stycznia 2012 r.¹⁷. Określając znaczenie terminu „reprezentacja” w prawie podatkowym, skład orzekający wskazał w nim, że należy rozumieć je jako „przedstawicielstwo, reprezentowanie czyichś interesów, występowanie w czyimś imieniu”, a więc jako reprezentację w sensie prawnym. Zdaniem składu orzekającego pogląd ten nie zasługuje na uznanie, ponieważ termin reprezentacja związany jest ściśle z pewnymi czynnościami faktycznymi (np. spotkanie z kontrahentem w restauracji i zjedzenie z nim wspólnie posiłku) i w tym sensie nie odpowiada jego prawnemu znaczeniu. Dodać ponadto należy, że stawianie znaku równości pomiędzy pojęciem „przedstawicielstwa” funkcjonującym w sensie prawnym a terminem „reprezentacja” w prawie podatkowym oznaczałoby, że koszty reprezentacji, które są wyłączone z rachunku podatkowego, stanowiłyby bardzo obszerną kategorię i obejmowały w zasadzie wszystkie czynności faktyczne podjęte przez podatnika, które mają jakikolwiek związek z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą. W potocznym bowiem znaczeniu wykonując je podatnik reprezentuje swoją działalność. W konsekwencji podatek dochodowy, z uwagi na szeroki katalog wydatków o charakterze reprezentacyjnym niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, stałby się w znacznej mierze podatkiem typu przychodowego. Nic jednak nie wskazuje na to, by taka była intencja samego ustawodawcy¹⁸.

W glosowanym wyroku Sąd słusznie zwraca także uwagę na fakt, że nie do zaakceptowania jest pogląd (często dotychczas przyjmowany przez organy skarbowe), iż kryterium, które niejako automatycznie przesądza o wyłączeniu poniesionych przez podatnika wydatków na zakup posiłku z katalogu kosztów podatkowych, jest miejsce spożytkowania zakupionej usługi czy towaru, a więc lokal gastronomiczny. Przyjęcie takiej interpretacji za wiążącą byłoby dla wielu podatników krzywdzące. Dyskrymino-

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1445/10, oraz podobnie: wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2571/10, wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2572/10, wyrok NSA z dnia 24 października 2012 r., sygn. akt II FSK 469/11 – treść orzeczeń dostępna w CBOSA.

¹⁸ R. Zieliński, *Najnowsze rozstrzygnięcia...*, *op. cit.*, s. 330.

wałoby ono podatników, którzy nie posiadają stacjonarnej siedziby (gdyż np. wykonują działalność gospodarczą we własnym mieszkaniu) i wobec tego nie mogą odbyć tam spotkania biznesowego lub też z różnych względów (np. z uwagi na nieznaną jeszcze wynik rozmów handlowych) chcą się spotkać z przyszłym kontrahentem na tzw. neutralnym gruncie (tj. poza swoją siedzibą). W świetle powyższego, w tych przypadkach każdy wydatek poczyniony na zakup posiłków lub napojów byłby kwalifikowany jako koszt reprezentacji.

Nie ulega także wątpliwości, że wykładnia językowa przepisów zawartych w art. 15 u.p.d.o.p. oraz art. 16 tejże ustawy musi uwzględniać konstrukcję oraz charakter podatku dochodowego od osób prawnych. W tym kontekście podatnik może zaliczyć w ciężar kosztów podatkowych wszelkie faktycznie poniesione, racjonalnie i gospodarczo uzasadnione oraz definitywne wydatki, które mają lub mogły mieć bezpośredni wpływ na wielkość osiągniętego przez niego przychodu z wyłączeniem wydatków, które *expressis verbis* zostały wymienione w art. 16 u.p.d.o.p. Mając powyższe na uwadze, trzeba jednak pamiętać o ugruntowanym w tym zakresie stanowisku judykatury, zgodnie z którym zawartego w art. 16 u.p.d.o.p. wyliczenia wydatków nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów, nie można rozumieć w ten sposób, że każdy koszt, który nie został w nim zamieszczony – z uwagi na zastosowanie rozumowania prawniczego z przeciwieństwa – *ex lege* może zostać uznany za koszt podlegający odliczeniu od przychodu. Ponadto podkreślić należy, że wykaz wydatków, które w świetle przepisów u.p.d.o.p. nie mogą stanowić kosztu uzyskania przychodów, stanowi wyjątek od ogólnej reguły zawartej w art. 15 tej ustawy i tym samym, zgodnie z łacińską paremią *exceptiones non sunt extendendae*, powinien być interpretowany ściśle.

Zgodzić się w pełni należy z poglądem składu orzekającego, który w uzasadnieniu do glosowanego orzeczenia wskazuje, iż na gruncie prawa podatkowego dla wykładni terminu „reprezentacja” istotne znaczenie odgrywa posługiwanie się dynamiczną wykładnią funkcjonalną. Sprowadza się ona do uwzględnienia w procesie interpretacji omawianych przepisów prawa zmieniających się realiów życia społeczno-gospodarczego. Nie ulega bowiem najmniejszej wątpliwości, że obecne warunki wykonywania działalności gospodarczej istotnie różnią się od tych, które istniały jeszcze 10 czy 20 lat temu. Trudno jest obecnie aktywnie uczestniczyć w życiu gospodarczym bez odbywania z właściwą dla specyfiki danej działalności częstotliwością spotkań biznesowych połączonych z posiłkiem lub kawą mających miejsce

także poza siedzibą działalności podatnika¹⁹. Spotkania te stanowią istotny i zarazem naturalny element wykonywania działalności gospodarczej, gdyż w wielu przypadkach decydują o dalszej egzystencji i możliwościach rozwoju danego podmiotu²⁰. Warto ponadto podnieść, że ich głównym celem nie jest spożywanie samego posiłku. Z punktu widzenia głównego celu takiego spotkania jest on w przeważającej większości przypadków nieistotny, ani też nie ma znaczenia dla osiągniętego w trakcie spotkania rezultatu²¹. W tym kontekście trudno byłoby zgodzić się z inną interpretacją, niż ta jaką w komentowanym orzeczeniu zaprezentował skład orzekający, a mianowicie, że ze względu na zmieniające się realia prowadzenia działalności gospodarczej, za koszty reprezentacji nie można już obecnie uznawać wydatków poniesionych na usługi gastronomiczne, jeżeli mieszczą się one w zakresie dobrych praktyk i obyczajów, akceptowanych i stosowanych powszechnie zachowań, bez których nie jest możliwe prowadzenie działalności gospodarczej – uzyskiwanie przychodów podlegających opodatkowaniu. Nieuwzględnienie powyższego postulatu przeczyłoby nie tylko „zdrowemu rozsądkowi” oraz podważyło racjonalność działania samych podatników, ale sprzeciwiałoby się także kulturze prowadzenia działalności gospodarczej (standardowi spotkań biznesowych), właściwej dla obecnych realiów życia gospodarczego²².

Komentując orzeczenie 7 sędziów NSA z 17 czerwca 2013 r. nie sposób nie wspomnieć o skutkach, jakie wywarło ono w praktyce, w postaci wydania przez Ministra Finansów (dalej jako MF) urzędowej interpretacji ogólnej prawa podatkowego dotyczącej kwalifikacji wydatków reprezentacyjnych²³. MF, powtarzając stanowisko sędziów NSA zawarte w komentowanym wyroku, wskazał w niej, że do kosztów uzyskania przychodów mogą zostać zaliczone ponoszone przez podatników wydatki na drobne poczęstunki (np. ciastka, paluszki, kanapki), napoje (np. kawa, herbata, woda mineralna, soki), a także posiłki (np. obiady, lunche) niezależnie od miejsca ich podawa-

¹⁹ *Idem*, *Najnowsze rozstrzygnięcia...*, *op. cit.*, s. 331.

²⁰ Por. *idem*, *Glosa do wyroku NSA z dnia 25 maja 2012 r....*, *op. cit.*, s. 198.

²¹ *Idem*, *Najnowsze rozstrzygnięcia...*, *op. cit.*, s. 331.

²² *Idem*, *Glosa do wyroku NSA z dnia 25 maja 2012 r....*, *op. cit.*, s. 198.

²³ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2013 r., nr DD6/033/127/SOH/2013/RD-120521, w zakresie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów ponoszonych przez podatników wydatków na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów (Dz. Urz. MF z dnia 27 listopada 2013 r., poz. 45).

nia (w siedzibie podatnika czy też poza nią), podawane podczas prowadzenia rozmów z kontrahentami, inwestorami, wykonawcami etc. dotyczących zakresu prowadzonej przez podatników działalności gospodarczej. Wyłączone natomiast z rachunku podatkowego są zdaniem MF te wydatki, których wyłącznym bądź dominującym celem jest stworzenie pewnego wizerunku podatnika, stworzenie dobrego obrazu jego firmy, czy działalności, wykreowanie pozytywnych relacji z uczestnikami takich spotkań.

Mając na uwadze przedstawione powyżej okoliczności, uznać bez wątpienia należy, że głosowany wyrok zasługuje na aprobatę i uznanie.