

Marzena Tatarska

UJĘCIE REPREZENTACJI I REKLAMY W USTAWACH O PODATKU VAT

1. VAT od reprezentacji i reklamy przed 1 maja 2004 r.

W pierwszym akcie ustawodawczym, regulującym w sposób szczegółowy zagadnienia związane z podatkiem VAT, czyli Ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym [6], przekazanie przez podatnika towarów oraz świadczenie usług na potrzeby reprezentacji i reklamy zostały wymienione jako czynności opodatkowane [6, art. 2 ust. 3 pkt 1] podatkiem VAT.

Oznaczało to, że podatnik, przekazując towary lub świadcząc usługi w celach reklamowo-reprezentacyjnych, obciążony był podatkiem VAT należnym tak jak przy sprzedaży, ale z tym istotnym rozróżnieniem, że przy sprzedaży ostatecznym płatnikiem podatku jest kupujący, a w tym wypadku sam podatnik, dlatego można tu mówić o pewnego rodzaju samoopodatkowaniu [10, s.127]. Duże znaczenie miało właściwe rozróżnienie pomiędzy działaniami typowo reklamowymi a czynnościami o charakterze informacyjnym, ponieważ przy przekazywaniu obiektywnej informacji o produkcie za pomocą takich materiałów, jak ulotki czy foldery podatnik nie miał obowiązku obciążania się podatkiem VAT. Natomiast gdy te same nośniki zawierały elementy wartościujące i zachęcające do zakupu, czyli były formą reklamy, na podatniku ciążył obowiązek podatkowy.

Zmiana ustawy w 1996 r. [7, art. 2 ust. 3 pkt 1] wprowadziła pojęcie „zużycia” towarów na potrzeby reprezentacji i reklamy. Na podstawie rozszerzonego przepisu można było wydzielić trzy rodzaje czynności z zakresu reprezentacji i reklamy, które podlegają opodatkowaniu [4, s. 67]:

1) przekazanie towarów na potrzeby reprezentacji i reklamy, czyli przeniesienie ich własności, wydanie,

2) zużycie towarów na potrzeby reprezentacji i reklamy, rozumiane jako założenie stopniowego zużywania się towarów przekazanych na te cele, bez konieczności ich wydania „na zewnątrz”, a także jako zniszczenie materiałów,

3) świadczenie usług własnych podatnika na potrzeby reprezentacji i reklamy na rzecz osób, do których kierowane są reklama lub reprezentacja.

Przykład 1

Na spotkaniu z kontrahentami częstowano wszystkich zaproszonych słodyczami. Takie same produkty wręczano gościom po zakończeniu spotkania. Obydwa rodzaje działań można zakwalifikować jako reprezentację. Czynność pierwsza, czyli zużycie na terenie firmy na potrzeby podatku VAT, zrównana jest z przekazaniem i podlega opodatkowaniu, przy czym nie ma znaczenia, czy towar ten został przez podatnika zakupiony, czy też wytworzony.

Obciążenie podatkiem VAT należnym następowało także w przypadku świadczenia usług własnych, w przeciwieństwie do usług obcych, co do których nie było obowiązku wystawiania faktur wewnętrznych i obliczania podatku należnego, co powodowało, że w wielu przypadkach podatnik wołał skorzystać z usług agencji reklamowej i zapłacić marżę, niż obciążyć się wyższym od marży agencji podatkiem VAT, gdyby usługę wykonał we własnym zakresie.

Nowelizacja ustawy o podatku VAT [8] wprowadziła w 1999 r. zmianę dotyczącą zakresu opodatkowania, a mianowicie w myśl dodanego przepisu w przypadku, gdy podatnik nie pomniejszył podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy zakupie lub imporcie towarów przekazanych lub zużytych m.in. na cele reklamy lub reprezentacji, czynność ta podlegała zwolnieniu przedmiotowemu od podatku od towarów i usług [8, art. 7 ust. 3]. Prawo to przysługiwało po spełnieniu następujących warunków:

- podatnik rozliczał te czynności w deklaracjach VAT,
- wystawiał faktury wewnętrzne.

Znowelizowana ustawa obligowała podatnika do dokumentowania działań reklamowo-reprezentacyjnych poprzez wystawianie zamiast rachunków uproszczonych faktur wewnętrznych, z zaznaczeniem, że za dany miesiąc podatkowy można wystawić jedną fakturę, dokumentującą wszystkie czynności dokonane w tym miesiącu [8, art. 7 ust. 3].

Na podstawie znowelizowanej ustawy podatnik mógł wybrać jedną z dwóch możliwości:

- a) odliczenia podatku VAT naliczonego przy zakupie towarów, z tym że przekazanie podlegało wtedy opodatkowaniu według stawki obowiązującej w kraju,
- b) nieodliczenia VAT naliczonego przy zakupie towarów, a wtedy podlegać pod zwolnienie przedmiotowe.

Gdy wybiera się rozwiązanie pierwsze, czyli obciążenie podatkiem VAT, podatek należny stanowi koszt uzyskania przychodów w myśl przepisów podatkowych [5, art. 16 ust. 1 pkt 46b]. Ustawa o podatku dochodowym pozwala zaliczyć

całość wydatków na reprezentację i reklamę do kosztów uzyskania przychodów, w przypadku gdy jest to reklama prowadzona w środkach masowego przekazu lub publicznie w inny sposób, natomiast koszty reklamy niepublicznej tylko w ramach limitu 0,25% przychodu [5, art. 16 ust. 1 pkt 28]. Pomimo tego ograniczenia przy przekazaniu towarów na reklamę prowadzoną w sposób niepubliczny (reprezentacja), nawet gdy ich wartość przekracza 0,25% osiągniętego przychodu, kwotę podatku VAT należnego podatnik w całości może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu.

Możliwość odliczenia podatku VAT naliczonego przy zakupie towarów lub usług na potrzeby reprezentacji i reklamy istnieje nawet wtedy, gdy wydatki te przekroczą limit 0,25% osiągniętego przychodu, co jest zgodne z zapisem w ustawie o podatku VAT [6, art. 25 ust. 2 pkt 3], pamiętając, że obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkami określonymi w ustawie [6, art. 25 ust. 1 pkt 3b].

Na potrzeby dalszych rozważań na temat reprezentacji i reklamy w ustawach o podatku VAT celowe staje się przytoczenie wyroku NSA z dnia 5 maja 2000 r. (sygn. akt I SA/ Lu 176/99), w którym analizując art. 2 ust. 3 obowiązującej wtedy Ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, stwierdzono, że obowiązek podatkowy nie zależy od [10, s. 129]:

- rodzaju towaru przeznaczonego na cele reprezentacji i reklamy,
- ilości tego towaru,
- formy, w jakiej czynność przekazania jest realizowana,
- sposobu użytkowania tych towarów.

2. Miejsce reprezentacji i reklamy w Ustawie o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r.

Przepisy nowej ustawy o podatku od towarów i usług [9], która obowiązuje od 1 maja 2004 r., mówią, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają [9, art. 5 ust. 1]:

- odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
- eksport i import towarów,
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju oraz wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Z literalnego brzmienia tego przepisu wynika, że reprezentacja i reklama pozostają poza czynnościami opodatkowanymi, ponieważ są to działania nieodpłatne. Jednak treść przepisów, w których ustawodawca interpretuje pojęcia dostawy towarów i świadczenia usług [9, art. 7 ust. 8], nasuwają wątpliwości co do tego stwierdzenia. Przeanalizowania wymagają zapisy dotyczące tych kwestii. Na tej podstawie można wyciągnąć określone wnioski.

Tabela 1. Wyszczególnienie czynności nieopodatkowanych i opodatkowanych, związanych z przekazywaniem towarów i nieodpłatnym świadczeniem usług

Czynności nieopodatkowane podatkiem VAT	Czynności opodatkowane podatkiem VAT
Przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, (tak to wynika z art. 7 ust. 2)	Przekazanie lub zużycie towarów – na cele osobiste podatnika lub jego obecnych i byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia – jest traktowane przez ustawodawcę, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego VAT, jako odpłatna dostawa towarów (art. 7 ust. 2 pkt 1)
	Przekazanie towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego VAT rozumiane jest również jako odpłatna dostawa towarów (art. 7 ust. 2 pkt 2)
Przekazanie prezentów małej wartości, jeżeli ich wręczenie wiązało się bezpośrednio z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem, z uwzględnieniem określonych przez ustawodawcę limitów (art. 7 ust. 3), oraz jeżeli podatnik prowadzi dokładną ich ewidencję [6]	Przekazanie prezentów małej wartości w związku z prowadzonym przedsiębiorstwem, gdy: <ul style="list-style-type: none"> – prezenty wręczone jednej osobie przekroczyły w roku podatkowym wartość 50,- – łączna wartość prezentów w roku podatkowym przekroczyła 0,125% wartości sprzedaży opodatkowanej w poprzednim roku podatkowym (art. 7 ust. 4)
Próbki przekazywane w związku z prowadzonym przedsiębiorstwem (art. 7 ust. 3)	Przekazanie próbek w celach handlowych (art. 7 ust. 7)
Nieodpłatne świadczenie usług związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa (co wynika z art. 8 ust. 2)	Wszelkie nieodpłatne świadczenia usług, jeżeli nie są one związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, a podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z tymi usługami, traktuje się jako odpłatne świadczenie usług (art. 8 ust. 2)

Źródło: opracowanie własne na podstawie [2; 9].

Działania reklamowo-reprezentacyjne mają na celu stworzenie dobrego wizerunku firmy, ugruntowanie pozycji na rynku, zachęcenie do zakupu produktów lub usług oferowanych przez firmę, czyli w sposób pośredni lub bezpośredni muszą przyczyniać się do zwiększenia przychodów. Jak już wcześniej wspomniano, koszty reklamy publicznej zgodnie z prawem podatkowym [5, art. 16 ust. 1 pkt 28] w całości można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Stąd wniosek, że reprezentacja i reklama są związane z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem i – jak to wynika z kolumny pierwszej tab. 1 – nieodpłatne przekazanie na

ten cel towarów i świadczenie usług nie podlegają opodatkowaniu, ale tylko po spełnieniu określonych warunków. W kolumnie drugiej są zawarte wynikające z ustawy przypadki, w których przekazanie towarów bądź wykonanie usługi ustawodawca określa jako opodatkowane podatkiem VAT.

Nie budzą wątpliwości takie sytuacje, jak przekazanie towarów w formie darowizny lub na cele osobiste pracowników, udziałowców i innych osób wymienionych w art. 7 ust. 2 pkt 1., ponieważ nie mają one związku z prowadzeniem przedsiębiorstwa, nie mają też charakteru czynności reklamowo-reprezentacyjnych. Natomiast kontrowersje może budzić to, że przekazanie towarów na cele związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa (np. na reklamę lub reprezentację) nie podlega opodatkowaniu zgodnie z interpretacją art. 7 ust. 2, a już na podstawie dalszych przepisów (art. 7 ust. 3) można dojść do wniosku, że nieopodatkowane jest tylko przekazanie prezentów o małej wartości i próbek. Przytoczyć tu należy wypowiedź prof. W. Modzelewskiego na temat opinii, z której to wynika, że nieodpłatne przekazanie danego towaru na potrzeby reprezentacji czy reklamy ma związek z prowadzonym przedsiębiorstwem, i to zarówno gdy nie zostanie przekroczony limit 50 zł, jak i wtedy, gdy jest on przekroczony, co z kolei kwestionuje sens przepisu o prezencie małej wartości.

Interpretacja W. Modzelewskiego w tej kwestii jest następująca: „należy przyjąć, że skoro prezenty małej wartości nie podlegają opodatkowaniu do wysokości limitu, to jego przekroczenie powoduje konieczność opodatkowania takiego przekazania. W tym celu bowiem ustawodawca wprowadził limit związany ze wspomnianym zwolnieniem. To oznacza, że przekroczenie limitu pociąga za sobą opodatkowanie przekazania prezentu niezależnie od tego, czy jest to związane z prowadzonym przedsiębiorstwem czy też nie” [2].

W odpowiedzi na pytanie, jak traktować przekazanie towarów na cele reprezentacji i reklamy w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa, stanowisko zajęło Ministerstwo Finansów, interpretując przepisy nowej ustawy w tym zakresie następująco: „Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [...] nie posługuje się pojęciem reprezentacji lub reklamy. Przepisy tej ustawy odnoszą się natomiast w swej treści do przekazywania przez podatnika prezentów. Przekazywanie przez podatnika prezentów w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa nie może być rozpatrywane inaczej jak działania związane z reklamą i reprezentacją. Zgodnie z art. 7 tej ustawy, przekazanie prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli ich przekazanie jest bezpośrednio związane z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem, nie jest traktowane jako dostawa towarów. [...] Przekazanie natomiast towarów nie będących prezentami o małej wartości [...] w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na zasadach ogólnych” [3].

Można zauważyć, że wyjaśnienia te są o wiele bardziej czytelne niż zawile przepisy nowej ustawy, w której podatnik może błędzić, nie otrzymując wprost

odpowiedzi na pytania w kwestii opodatkowania towarów przekazanych na potrzeby reprezentacji i reklamy i świadczonych usług.

Tabela 2. Różnice w ujęciu reprezentacji i reklamy w ustawach o podatku VAT

	Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (DzU nr 11, poz. 50, z późn. zm.)	Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (DzU nr 54, poz. 535)
Sformułowania, którymi posługuje się ustawa	Świadczenie usług oraz przekazanie lub zużycie towarów na potrzeby reprezentacji i reklamy	Dostawa towarów Świadczenie usług
Obowiązek podatkowy (obciążenia podatkiem VAT należnym) związany z działaniami na potrzeby reprezentacji i reklamy	Przekazanie towarów Zużycie towarów Świadczenie usług	Przekazanie towarów należących do przedsiębiorstwa na cele związane z prowadzonym przedsiębiorstwem Nieodpłatne świadczenie usług związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa, jeżeli przekroczone zostaną ustalone przez ustawodawcę limity
Określenie rodzaju towarów	Brak	Prezenty o małej wartości Próbki
Zwolnienie przedmiotowe	Przekazanie towarów lub świadczenie usług na potrzeby reprezentacji i reklamy można uznać za czynności zwolnione, gdy podatnik przy zakupie tych produktów nie odliczył podatku naliczonego	Nie ma takiej możliwości, jaką dawała poprzednia ustawa
Możliwość odliczenia podatku VAT naliczonego przy zakupie	Istnieje nawet wtedy, gdy wydatki na potrzeby reklamowo-reprezentacyjne przekroczą limit (0,25% przychodu), czyli nie będą zaliczone do kosztów uzyskania przychodów	Podatek VAT naliczony jest nieodliczalny, gdy wydatki przekroczą 0,25% przychodów

Źródło: opracowanie własne na podstawie [6; 9].

Zgodnie z przepisami nowej ustawy, podatnik ma prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od nabytych towarów i usług na cele reprezentacji i reklamy od podatku należnego VAT na zasadach ogólnych, z wyjątkiem następujących przypadków [9, art. 88 ust. 1]:

- nie ma możliwości odliczenia podatku VAT naliczonego, gdy wydatki na nabycie towarów lub usług nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, co oznacza, że VAT naliczony przy zakupie towarów lub usług na cele reklamy niepublicznej lub reprezentacji podlegających limitowaniu będzie po przekroczeniu limitu wydatków, czyli 0,25% osiągniętych przychodów, nieodliczalny,
- nie można odliczyć też podatku VAT naliczonego od usług noclegowych i gastronomicznych.

Najistotniejsze różnice dotyczące kwestii reprezentacji i reklamy w ustawach o podatku VAT przedstawiono w tab. 2.

W nowej ustawie **zużycie** towarów w celach reklamowo-reprezentacyjnych jest czynnością, od której podatnik nie musi odprowadzić podatku VAT należnego, co ilustruje przykład.

Przykład 2

W ramach kampanii reklamowej częstowano klientów produktami firmy na terenie hipermarketu, a po zakończeniu akcji pozostałe produkty rozdano. W pierwszym przypadku nastąpiło zużycie towarów, ponieważ produkty zostały skonsumowane na miejscu. Od wartości tych towarów podatnik nie musi naliczać podatku VAT należnego. Natomiast rozdanie ich należałoby już potraktować jako przekazanie w ramach reklamy. Jeżeli rozdane rzeczy nie kwalifikują się do kategorii próbek lub prezentów o małej wartości, to podatnik obciąża to przekazanie podatkiem VAT.

Prowadzenie dokładnej ewidencji każdego wydania próbek i prezentów o małej wartości z rozgraniczeniem na wydane do zużycia lub przekazane w celach reklamowo-reprezentacyjnych, a dodatkowo z uwzględnieniem każdego odbiorcy, jest na pewno pracochłonne i wydaje się niemożliwe w pewnych sytuacjach. Z drugiej strony przekazanie takich prezentów nie podlega podatkowi od towarów i usług tylko wtedy, gdy podatnik prowadzi wymaganą ewidencję.

Podatnik, który chce skorzystać z „udogodnień”, jakie wprowadziła nowa ustawa, musi dołożyć wielu starań, aby uniknąć samoopodatkowania w przypadku przekazania próbek i prezentów o małej wartości, oraz przestrzegać ustalonych limitów.

Wartość towarów, które polska ustawa podatkowa klasyfikuje jako prezenty o małej wartości, nie może przekraczać 50 zł (włączonych jednej osobie w trakcie roku podatkowego). Wysokość ta została ustalona indywidualnie przez ustawodawcę, ponieważ VI Dyrektywa nie narzuca tych ograniczeń, a decydującym pozostaje kraj członkowski. Wysokość tego limitu w Polsce na tle państw UE przedstawia tab. 3.

Tabela 3. Wartość towarów korzystających z wyłączenia od podatku VAT w wybranych krajach UE

Państwo	Wartość towaru (euro)
Grecja	8,8
Polska	ok. 11
Irlandia	20
Portugalia	30
Niemcy	40
Hiszpania	90,15
Austria	brak limitu
Luksemburg	brak limitu
Finlandia	brak limitu

Źródło: opracowano na podstawie [1, s. 117].

Jak widać, w niektórych państwach nie określono limitów wartościowych. Podatnicy mogą więc „podciągać” pod kategorię prezentów o niewielkiej wartości różne towary, w zależności od potrzeb, jednocześnie ponosząc ryzyko, że prezent o wartości 100 euro, przekazany przez nich na cele reklamowo-reprezentacyjne, nie zostanie potraktowany przez organ kontrolujący jako wyłączony spod opodatkowania. W Polsce limit ten wynosi ok. 11 euro, czyli jest dość niski w porównaniu z innymi państwami.

3. Ewidencja księgową

Wszelkie wydatki związane z przekazaniem na cele reprezentacji i reklamy są księgowane w ciężar kosztów operacyjnych i ujęte w ewidencji rodzajowej jako pozostałe koszty rodzajowe. Jednostki wyodrębniają konto „Koszty reprezentacji i reklamy”, na którym księgowane są:

- usługi obce w zakresie reprezentacji i reklamy,
- materiały wydane na cele reprezentacji i reklamy,
- wyroby własne i świadczenia własnych usług na rzecz reprezentacji i reklamy,
- towary handlowe przekazane na cele reprezentacji i reklamy,
- odchylenia debetowe od cen ewidencyjnych przypadających na wydane materiały, towary i wyroby gotowe.

Ustawa obowiązująca przed 1 maja 2004 r. nie wyodrębniała czynności przekazania próbek i prezentów o małej wartości. Zgodnie z nową ustawą o podatku VAT, podatnik może uniknąć naliczania podatku VAT należnego w takich sytuacjach, ale pod warunkiem, że prowadzi odpowiednią ewidencję. Sposób księgowania przedstawiono na przykładach.

Przykład I. Przekazanie na potrzeby reklamy

1. Przedsiębiorstwo zajmujące się produkcją herbat granulowanych przekazało próbki tych produktów do swoich sklepów zielarskich, wartość próbek – 100zł.

Na potrzeby celów podatkowych konieczne jest ustalenie, czy koszty te zostaną uwzględnione jako koszty uzyskania przychodów i w jakiej wysokości, stąd też celowe jest wprowadzenie podziału na koszty reprezentacji oraz reklamy limitowanej i Nielimitowanej. Odbiorcami próbek będą anonimowi odbiorcy, dlatego poniesione koszty można zaliczyć do kosztów Nielimitowanych, uznawanych w całości jako koszty uzyskania przychodów (są to koszty reklamy publicznej).

Konto Wn: „Koszty reprezentacji i reklamy Nielimitowanej”	100,-
Konto Ma: „Produkty wykonane na własne potrzeby jednostki”	100,-
– ZAPIS RÓWNOLEGŁY	
Konto Wn: „Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki”	100,-
Konto Ma: „Wyroby gotowe”	100,-
– ZAPIS NA KONTACH ZESPOŁU „5”	

Konto Wn: „Koszty sprzedaży”	100,-
Konto Ma: „Rozliczenie kosztów rodzajowych”	100,-

W tej sytuacji podatnik nie musi naliczać podatku VAT należnego i wystawiać faktury wewnętrznej, ponieważ przy przekazaniu próbek nie ma obowiązku podatkowego.

2. Podczas akcji reklamowej rozdawano anonimowym odbiorcom katalogi przedstawiające asortyment produkowanych wyrobów. Wartość katalogów w cenie zakupu netto – 400zł.

Konto Wn: „Koszty reprezentacji i reklamy nielimitowanej”	400,-
Konto Ma: „Towary”	400,-

Pomimo że katalogi można zaliczyć do prezentów o małej wartości, jeżeli nie ma możliwości wyszczególnienia w imiennej ewidencji każdego odbiorcy tak jak w tym wypadku, to podatnik musi wykazać podatek VAT należny (22%).

Konto Wn: „Podatek VAT”	88,-
Konto Ma: „Rozrachunki z tytułu podatku VAT”	88,-

ZAPIS NA KONTACH ZESPOŁU „2” jak wcześniej.

Przykład II. Przekazanie towarów na potrzeby reprezentacji

Przekazano wybranym kontrahentom (pięciu osobom) zakupione prezenty o wartości 30 zł każdy. Wydatki na reprezentację podlegają zawsze, zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych, limitowaniu do wysokości 0,25% osiągniętego w roku podatkowym przychodu, dlatego należy ująć je prawidłowo w ewidencji.

Konto Wn: „Koszty reprezentacji i reklamy limitowanej”	150,-
Konto Ma: „Towary”	150,-

ZAPIS NA KONTACH ZESPOŁU „2”

Konto Wn: „Koszty zarządu”	150,-
Konto Ma: „Rozliczenie kosztów rodzajowych”	150,-

Przekazane towary spełniają kryterium prezentów o małej wartości i podatnik nie obciąża się podatkiem VAT należnym, jeśli prowadzi szczegółową ewidencję zawierającą podział na odbiorców tych prezentów oraz nie przekracza limitów ustalonych przez ustawodawcę.

A oto przykład ewidencji analitycznej:

„Kontrahent A”	30,-
„Kontrahent B”	30,-
„Kontrahent C”	30,-

„Kontrahent D”	30,-
„Kontrahent E”	30,-

Poszczególni kontrahenci mogą otrzymać do końca roku podatkowego prezenty o łącznej wartości 20 zł. Przekroczenie tej kwoty spowoduje konieczność obliczenia podatku VAT należnego.

Natomiast jeżeli jednostka nie prowadzi takiej ewidencji i nie jest w stanie zidentyfikować odbiorców, to zawsze konieczne jest wystawienie faktury wewnętrznej i wykazanie podatku VAT należnego.

4. Podsumowanie

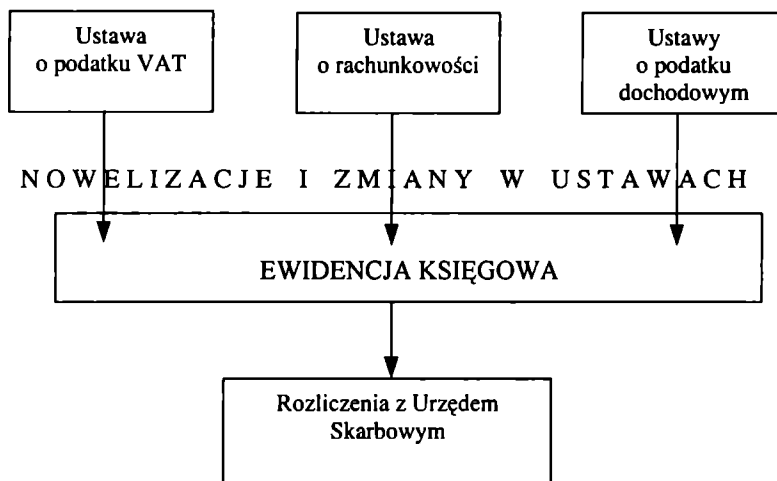
Zmiana ustawy o podatku od towarów i usług dokonana w marcu 2004 r. miała służyć harmonizacji polskiego prawa z zakresu podatku VAT z systemem podatkowym obowiązującym w krajach Unii Europejskiej. W tym celu najważniejszym zadaniem stało się zbliżenie przepisów do postanowień Dyrektyw Rady UE, zwłaszcza VI Dyrektywy VAT.

W związku z tym nowa ustawa o podatku od towarów i usług, skonstruowana podobnie jak VI Dyrektywa, posługuje się sformułowaniami i pojęciami zaczerpniętymi z tego aktu. Jako czynność opodatkowaną podatkiem VAT dyrektywa ta wymienia dostawę towarów i świadczenie usług wykonywane za wynagrodzeniem [1, art. 2 ust. 1]. Nie uznaje jednak za dostawę przekazania próbek i prezentów o niewielkiej wartości w ramach prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej [1, art. 5 ust. 6]. Z takiego brzmienia przepisu można wnioskować, że przekazanie towarów na potrzeby reprezentacji i reklamy, nie odpowiadających tym kryteriom, podlega opodatkowaniu podatkiem VAT należnym.

W niniejszym opracowaniu zaprezentowane zostały najważniejsze zmiany dokonane w ustawach o podatku od towarów i usług, dotyczące reprezentacji i reklamy, ze zwróceniem szczególnej uwagi na zapisy zawarte w nowej ustawie. Pokazano, jakie kwestie sporne pojawiają się w tej dziedzinie i jak można je interpretować. Wydaje się, że celem nowej ustawy było przyjęcie z pomocą podatnikom, jednak tak się nie stało. Poruszanie się po skomplikowanych i niejednoznacznych zapisach ustawy, w których w sposób pośredni mówi się o reprezentacji i reklamie, będzie źródłem problemów wracających w orzecznictwie sądowym, interpretacjach urzędników organów skarbowych oraz Ministerstwa Finansów.

Na podstawie analizy tych wszystkich problemów widać, że wszelkie zmiany prawa podatkowego mają bezpośredni wpływ na politykę rachunkowości jednostki gospodarczej i muszą wywołać określone skutki w ewidencji księgowej. Nie można rozpatrywać odrębnie przepisów Ustawy o podatku VAT, ustaw o podatku dochodowym oraz zasad prawa bilansowego, ponieważ na przykładzie wybranego obszaru działalności jednostki w zakresie reprezentacji i reklamy pokazano, że

ewidencja księgowa musi odzwierciedlać zmiany w różnych przepisach, aby dać podstawę do prawidłowych rozliczeń z Urzędem Skarbowym, co zilustrowano na rys. 1.



Rys. 1. Zmiany przepisów a ewidencja księgowa

Źródło: opracowanie własne.

Służby finansowo-księgowe muszą dostosować ewidencję do zmieniających się przepisów prawnych. Wprowadzenie przez nową ustawę o podatku VAT możliwości nieodprowadzania przez podatników podatku VAT należnego w przypadku przekazywania próbek i prezentów o małej wartości, z zastrzeżeniem limitów, postawiło przed księgowymi konieczność zastosowania rozbudowanych rozwiązań ewidencyjnych.

Dostosowanie polskiego prawa do systemu obowiązującego wszystkie kraje członkowskie Unii Europejskiej jest konieczne. Dzięki tym regulacjom możemy być wiarygodnym partnerem w interesach. Jednak trzeba pamiętać, że to podatnik musi podążać za tymi zmianami, podejmować właściwe decyzje, dlatego też należy dążyć do tego, aby prawo to było i czytelne, i zrozumiałe.

Literatura

- [1] VI Dyrektywa VAT. Komentarz do dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, red. K. Sachs, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- [2] *Które prezenty małej wartości nie podlegają opodatkowaniu*, „Gazeta Prawna” 2004 nr 167.
- [3] *Na rzecz przedsiębiorstwa czy na inne cele?*, „Rzeczpospolita” 2004 nr 170.

- [4] Stawowska K., Szafrńska-Blank K., Walerjan D., *Reprezentacja, reklama i promocja. Zagadnienia podatkowe*, DIFIN, Warszawa 2003.
- [5] Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2000 nr 54, poz. 654, z późn. zm.
- [6] Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, DzU nr 11, poz. 50, z późn. zm.
- [7] Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karnej skarbowej, DzU nr 137, poz. 640.
- [8] Ustawa z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, DzU nr 95, poz. 1100.
- [9] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU nr 54, poz. 535.
- [10] Wojtasik P., *Koszty reprezentacji i reklamy*, INFOR, Warszawa 2003.

DEPICTION OF REPRESENTATION AND PROMOTION IN THE ACTS CONCERNING THE VALUE ADDED TAX

Summary

The most important change concerning representation and promotion introduced by the new value added tax act of May 1 2004 are presented in the article. The most essential problems connected with this issue are described there.

Mgr inż. Marzena Tatarska jest doktorantką w Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.