

Łukasz Sowul

Skutki udzielania przez przedsiębiorców gratisów kontrahentom w podatku dochodowym

Effects of Granting Freebies by Entrepreneurs to Contractors in Income Tax

Wprowadzenie

Przedsiębiorcom z zasady zależy na uzyskiwaniu jak najlepszych wyników finansowych. Taki jest bowiem podstawowy cel prowadzenia działalności gospodarczej. Jej zarobkowy charakter został podkreślony w licznych ustawowych definicjach pojęcia „działalności gospodarczej”. Przykładowo, zgodnie z definicją legalną zawartą w art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 221), działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 z późn. zm.) wskazuje zaś w art. 15 ust. 2, że działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Jak wskazał Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 24 czerwca 2021 r.: „Cechą działalności gospodarczej jest prowadzenie jej dla zysku, który powinien wystarczyć na koszty działalności, utrzymanie przedsiębiorcy i dalszy rozwój” (Postanowienie SN, 2021, III USK 210/21).

W celu maksymalizacji zysków przedsiębiorcy nierzadko organizują różnorakie akcje promocyjne. Nie dotyczy to wyłącznie relacji z konsumentami, ale również z innymi przedsiębiorcami, np. producent–dystrybutor, dystrybutor–sprzedawca czy producent–sprzedawca. Promocje przybierają różne postacie. Często polegają one na udzielaniu tzw. gratisów za zakup określonej

ilości produktów czy za określoną kwotę pieniędzy. Takie działanie ma na celu m.in. zwiększenie sprzedaży towaru objętego akcją oraz jego wypromowanie.

Udzielanie gratisów kontrahentom może się w szczególności odbywać w następujący sposób:

- 1) bezpośrednio przekazywanie towarów całkowicie za darmo,
- 2) bezpośrednio przekazywanie towarów po zaniżonej cenie (np. za symboliczną złotówkę),
- 3) pośrednie przekazywanie towarów (dystrybutor przekazuje nabywcy gratisy od producenta).

W niniejszym opracowaniu zostanie poruszona problematyka skutków podatkowych udzielania gratisów na gruncie podatków dochodowych od osób fizycznych (PIT) oraz od osób prawnych (CIT). Chodzić tu będzie zarówno o przychód, jak i koszty uzyskania przychodu. Celem podjętej analizy jest próba odpowiedzi na pytanie: czy uzyskanie gratisu od kontrahenta będzie stanowił przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń po stronie beneficjenta, zaś po stronie podmiotu udzielającego gratisu – koszt uzyskania przychodu.

Badania naukowe zostały przeprowadzone w oparciu o metodę badań niereaktywnych, tj. analizę aktów prawnych, literatury przedmiotu oraz orzecznictwa i podatkowych interpretacji indywidualnych. W pierwszej kolejności zostanie przybliżona warstwa teoretyczna, tj. odpowiednie przepisy ustaw podatkowych: ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 z późn. zm.; dalej: u.p.d.o.f.) oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 z późn. zm.; dalej: u.p.d.o.p.). W dalszej części zaprezentowano zaś skutki podatkowe wyżej wymienionych trzech form udzielania gratisów w praktyce, ze szczególnym uwzględnieniem indywidualnych interpretacji podatkowych (głównie na gruncie CIT). Pracę wieńczyć będą wnioski końcowe. Autor stawia hipotezę, iż każdy z wymienionych sposobów premiowania kontrahentów będzie rodził podobne skutki podatkowe. Otóż koszt przekazania gratisów będzie zasadniczo kosztem podatkowym, zaś kontrahent nie uzyska przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń.

1. Nieodpłatne świadczenie a przychód i koszt uzyskania przychodu na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Udzielenie kontrahentowi nieodpłatnego świadczenia z zasady będzie miało swoje konsekwencje podatkowe: zarówno jeśli chodzi o przychód po stronie benefi-

cjenta, jak i koszty uzyskania przychodu po stronie przekazującego świadczenie. Zaczynając od podatku PIT, otrzymane nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie świadczenia zasadniczo będą przychodem. Stanowi o tym art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. zawierający definicję legalną przychodu, zgodnie z którym są to otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Jak zaś stanowi art. 11 ust. 2b u.p.d.o.f., jeżeli świadczenia są częściowo odpłatne, przychodem podatnika jest różnica pomiędzy wartością tych świadczeń a odpłatnością ponoszoną przez podatnika.

Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie ma definicji legalnej przychodu. Zastosowano jedynie przykładowe wyliczenie, co „w szczególności” jest przychodem – jest to zatem katalog otwarty. Pojęcie przychodu jest więc inne i znacznie szersze niż w przypadku PIT (Małecki, Mazurkiewicz, 2021). Zgodnie z jej art. 12 ust. 1 pkt 2 przychodami są: wartość otrzymanych rzeczy lub praw, a także wartość innych świadczeń w naturze, w tym wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez samorządowe zakłady budżetowe oraz spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub używanie.

Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 19 grudnia 2019 r. (Wyrok NSA, 2019, II FSK 377/18), pojęcie „nieodpłatnego świadczenia” nie zostało nigdzie zdefiniowane, ale niewątpliwie ma ono szerszy zakres niż w prawie cywilnym. Obejmuje bowiem nie tylko świadczenie w cywilistycznym znaczeniu. W jego zakres wchodzi także wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu lub te wszystkie zdarzenia prawne i gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy. W świetle powyższego należy zatem przyjąć, iż chodzi tutaj o świadczenia nieekwiwalentne. Odnosząc się do cywilistycznego pojęcia ekwiwalentności, jest to zasadniczo cecha umów wzajemnych. Zgodnie z art. 487 § 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 z późn. zm.) umowa jest wzajemna, gdy obie strony zobowiązują się w taki sposób, że świadczenie jednej z nich ma być odpowiednikiem świadczenia drugiej. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 5 maja 2016 r. wskazał, że „do jej istoty

należy więc łącząca świadczenia stron, które nie muszą być obiektywnie równoważne, czy też ekwiwalentne, a o tym czy będą i w jakim zakresie, decyduje wola i wspólny zamiar stron” (Wyrok SN, 2016, II CSK 582/15).

W kontekście świadczeń nieodpłatnych należy wskazać, że w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych przewidziano pewne zwolnienie, którego brak w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f. wolna od podatku jest wartość wygranych w konkursach i grach organizowanych i emitowanych (ogłaszanych) przez środki masowego przekazu (prasa, radio i telewizja) oraz konkursach z dziedziny nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa i sportu, a także nagród związanych ze sprzedażą premiovą towarów lub usług, jeżeli jednorazowa wartość tych wygranych lub nagród nie przekracza kwoty 2000 zł. Zwolnienie od podatku nagród związanych ze sprzedażą premiovą towarów lub usług nie dotyczy jednak nagród otrzymanych przez podatnika w związku z prowadzoną przez niego pozarolniczą działalnością gospodarczą, stanowiących przychód z tej działalności. Nie będzie ono miało więc zastosowania do sytuacji opisanych w niniejszym opracowaniu.

Przyjmuje się, że świadczenie ma charakter nieodpłatny tylko wówczas, gdy otrzymujący nie świadczy niczego w zamian. Może tu chodzić nie tylko o korzyść majątkową, lecz także osobistą. Jeżeli świadczący uzyskuje od podatnika jakąkolwiek korzyść bądź jej ekspektatywę, nie mamy do czynienia ze świadczeniem nieodpłatnym, lecz co najmniej częściowo odpłatnym (Bartosiewicz, Kubacki, 2015). W związku z tym należy badać całokształt stosunku prawnego łączącego strony i wynikające z niego korzyści – zarówno majątkowe, jak i niemajątkowe. Ponadto przyjmuje się, że przychodem jest przysporzenie majątkowe, które posiada wszystkie następujące cechy: jest trwałe, bezzwrotne i definitywne (Modzelewski, 2022).

Odnosząc się zaś do kosztów uzyskania przychodu, to wydatki związane z udzielaniem gratisów będą stanowić takie koszty na zasadach ogólnych. Brak jest bowiem przepisów szczególnych, które odrębnie regulowałby tę kwestię. W związku z tym będzie mieć zastosowanie art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. oraz art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Kosztami uzyskania przychodów będą więc koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. W takim wypadku muszą zatem zachodzić następujące przesłanki: faktyczne poniesienie kosztu, istnienie związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, poniesienie wydatku w celu uzyskania przychodu, jego zwiększenia bądź zachowania źródła przychodów (Brzostowska, Kubiesa, 2022).

Podsumowując, w przypadku udzielania świadczeń nieodpłatnych występuje zasadniczo przychód po stronie beneficjenta, zaś koszt po stronie podmiotu

udzielającego świadczenia. Sytuacja przedsiębiorców na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest w zasadzie taka sama. Niemniej w przypadku przyznawania kontrahentom gratisów w związku z dokonywanymi transakcjami, wygląda to nieco inaczej, co będzie przedmiotem rozważań w dalszych częściach pracy. Należy bowiem badać *in casu* cechy danej transakcji, w szczególności zaś to, czy pomiędzy stronami zachodzi ekwiwalentność świadczeń oraz czy dane świadczenie ma charakter definitywny.

2. Bezpośrednie przekazywanie towarów całkowicie za darmo

Akcje promocyjne mogą polegać w szczególności na bezpośrednim przekazywaniu kontrahentowi całkowicie za darmo różnego rodzaju towarów w związku z dokonaniem zamówieniem, np. poprzez zwiększenie liczby sztuk towaru już zamówionego lub podarowanie innego towaru. W takim wypadku koszty takiego gratisu stanowić będą dla dostawcy koszt uzyskania przychodu na zasadach ogólnych. Ugruntowany jest bowiem pogląd, że poniesione wydatki na przekazywane nieodpłatnie odbiorcom towary (tzw. gratisy) mają charakter reklamowy oraz niewątpliwie wpływają na osiągnięte przez podmiot przychody, dlatego też mogą być w całości zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Tak wskazała choćby Izba Skarbowa w Warszawie w piśmie z dnia 8 stycznia 2015 r. (Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Warszawie, 2015, IPPB5/423-1112/14-2/JC). Wymieniono w niej również inne interpretacje, które potwierdzają rzeczzone stanowisko.

Kontrahent w teorii otrzymuje zaś nieodpłatne świadczenie, co powinno w związku z tym skutkować powstaniem po jego stronie przychodu. Niemniej organy podatkowe przyjęły zgoła inną praktykę, korzystną dla przedsiębiorców. Otóż uznaje się, że w powyższej sytuacji przychód nie występuje. Gratis jest bowiem niejako częścią danej transakcji handlowej i ma na celu wypromowanie danego towaru/marki oraz zwiększenie sprzedaży. W związku z tym w takiej sytuacji zachodzi ekwiwalentność świadczeń po obu stronach. Jeżeli mamy więc do czynienia z ekwiwalentnością, to nie możemy mówić o przychodzie z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia.

Dla przykładu można przytoczyć indywidualną interpretację podatkową z dnia 9 sierpnia 2018 r. wydaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, w której stwierdza on:

Skoro zatem w przedstawionym zdarzeniu przysługujemy do czynienia z udzielonym Spółce rabatem towarowym (naturalnym), należy uznać, że następuje zachowanie ekwiwalentności w tak dokonywanej transakcji. W świetle powyższych przepisów, stwierdzić należy, że otrzymanie przez Spółkę ww. gratisów stanowiących rabat naturalny, nie powoduje obowiązku rozpoznania przychodu podatkowego z tytułu wartości otrzymanych nieodpłatnie rzeczy, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o p.d.o.p. (Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 2018, 0111-KDIB2-1.4010.223.2018.1.BKD).

Podobne stanowisko można także znaleźć w indywidualnych interpretacjach podatkowych wydawanych jeszcze przed powstaniem Krajowej Informacji Skarbowej, a zatem przez poszczególne Izby Skarbowe. Warto tutaj wskazać choćby pismo z dnia 15 grudnia 2016 r., wydane przez Izbę Skarbową w Katowicach (Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Katowicach, 2016, 2461-IBPB-1-1.4510.343.2016.1.MJ), czy też pismo z dnia 2 grudnia 2016 r. wydane przez Izbę Skarbową w Bydgoszczy (Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Bydgoszczy, 2016, 0461-ITPB3.4510.591.2016.1.AD). W drugim z nich podkreślono gospodarczy cel udzielania rabatów, którym jest zwiększenie sprzedaży, a nie jakaś bezinteresowna chęć obdarowania kogokolwiek:

Aby bowiem uzyskać dodatkowy towar „gratis”, nabywca musi najpierw spełnić określone warunki, z reguły kupić określoną ilość towaru lub nabyć towar o określonej wartości. Przyznanie rabatu towarowego zazwyczaj przynosi korzyść nie tylko otrzymującemu rabat, ale także rabat ten przynajmniej. Możliwość uzyskania przez klientów przedmiotowego rabatu ma ich bowiem motywować do dokonywania zakupu towarów danego sprzedawcy (a nie konkurencji), co ma na celu zwiększenie jego przychodów ze sprzedaży (Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Bydgoszczy, 2016, 0461-ITPB3.4510.591.2016.1.AD).

Autor w pełni podziela stanowisko organów podatkowych oraz jego uzasadnienie. Gratis w postaci darmowego towaru zdaje się być nieodpłatnym świadczeniem tylko na pierwszy rzut oka. Należy bowiem brać pod uwagę cel jego udzielenia, czyli promocję produktu i zwiększenie sprzedaży. Kontrahent nie otrzymuje go za nic – musi spełnić określone kryteria, w szczególności polegające na dokonaniu zakupu odpowiedniej liczby produktów lub za określoną kwotę, zgodnie z regulaminem danej akcji promocyjnej. Występuje zatem ekwiwalentność świadczeń po obu stronach transakcji. W takiej sytuacji koszt udzielenia gratisu będzie stanowił koszt uzyskania przychodu po stronie

podmiotu go udzielającego, zaś po stronie beneficjenta brak będzie przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń.

3. Bezpośrednie przekazywanie towarów po zaniżonej cenie

Gratisy udzielane w ramach akcji promocyjnych mogą być udzielane nie tylko w postaci *stricte* darmowej, ale również po znacznie obniżonej cenie, czyli za przysłowiową „złotówkę”. W takim przypadku za dany towar uiszczane jest pewne wynagrodzenie, jednakże stanowi ono wyłącznie ułamek rzeczywistej wartości danego produktu. Jakie są tego skutki na gruncie podatków dochodowych? W przypadku organizatora promocji koszty uzyskania przychodu będą się prezentować na zasadach ogólnych – tu nie ma niespodzianki. Problem zaś pojawia się w przypadku podmiotu otrzymującego gratis – czy w takim wypadku koszt jego nabycia dla nabywcy będzie kosztem uzyskania przychodu? Czy z tego tytułu powstanie po jego stronie przychód z uwagi na rażąco niską cenę towaru, stanowiący różnicę pomiędzy ceną uiszczoną a ceną rynkową?

W powyższym opisanym stanie faktycznym należy przychylić się do stanowiska prezentowanego przez organy podatkowe, że w przypadku otrzymania towaru w ramach akcji promocyjnej za symboliczną opłatą nabywca nie uzyskuje przychodu. Sytuacja jest bardzo podobna do tej opisanej w części drugiej niniejszego opracowania. Celem udzielenia znaczącej obniżki, podobnie jak ma to miejsce w przypadku darmowego gratisu, jest zwiększenie sprzedaży towarów objętych akcją promocyjną oraz ich promocja. Zachodzi zatem ekwiwalentność świadczeń. W związku z tym cel transakcji oraz mechanizm działania są w zasadzie niemal identyczne. Kwota z faktury, w tym również symboliczna zapłata, będzie stanowić w takim wypadku koszt uzyskania przychodu po stronie nabywcy towaru.

Powyższe stanowisko zostało potwierdzone pismem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, w którym wskazuje:

W sytuacji, kiedy towar zostanie przez Wnioskodawcę nabyty za „przysłowiową złotówkę”, koszt poniesiony tytułem jego nabycia winien zostać rozpoznany w wysokości wynikającej z faktury (w tym przypadku 1 zł). W sytuacji natomiast udzielenia przez sprzedającego rabatu towarowego, polegającego na dodaniu do zakupionych towarów określonej ilości tego samego towaru (w cenie obniżonej do 1 zł), rabat ten powodował będzie zmniejszenie ceny jednostkowej poszczególnych towarów. Za koszt nabycia należy więc uznać w tym przypadku uśrednioną cenę danego towaru, wynikającą

z wystawionej faktury (Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 2018, 0111-KDIB2-1.4010.223.2018.1.BKD).

W związku z tym należy stwierdzić, że przekazywanie gratisów za symboliczną kwotę w skutkach podatkowych niewiele będzie się różnić od udzielania darmowych gratisów w naturze. Odnośnie do stanu faktycznego w zasadzie jedyną różnicą jest poniesienie symbolicznego kosztu przez obdarowanego. Po stronie podmiotu przekazującego wystąpi zatem koszt uzyskania przychodu. Symboliczna opłata również będzie kosztem po stronie nabywcy towaru. Brak będzie zaś przychodu z tytułu częściowo nieodpłatnego świadczenia.

4. Pośrednie przekazywanie towarów za pośrednictwem dystrybutora

W praktyce gospodarczej zdarzają się również sytuacje, gdy producent przekazuje gratisy finalnemu nabywcy za pośrednictwem podmiotu trzeciego, np. dystrybutora. W takiej sytuacji mogą pojawić się wątpliwości dotyczące skutków podatkowych takiego działania. Czy to dystrybutor otrzymuje nieodpłatne świadczenie, które następnie również nieodpłatnie przekazuje nabywcy towaru, czy jednak jest on w takiej sytuacji tylko i wyłącznie pośrednikiem?

Organy podatkowej w indywidualnych interpretacjach podatkowych przychylają się do drugiego stanowiska. Przykładowo w piśmie Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 24 stycznia 2017 r. wskazano, że w takiej sytuacji:

Nie zostanie spełniony warunek uprawniający do stwierdzenia o nieodpłatności omawianego świadczenia, ponieważ Spółka jako podmiot uzyskujący dane świadczenie (nieodpłatne otrzymanie towarów handlowych w celu ich dalszego wydania kontrahentom), wykona co prawda identyczne świadczenie, lecz nie na rzecz podmiotu, od którego je otrzymała. Brak jest zatem świadczenia wzajemnego względem podmiotu, który to świadczenie przekazał Spółce (Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Bydgoszczy, 2017, 0461-ITPB3.4510.594.2016.1.PS).

Podobne stanowisko na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zajęła Izba Skarbowa w Warszawie w piśmie z dnia 13 listopada 2009 r. (Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Warszawie, 2009, IPPB1/415-624/09-2/JB).

Mogą się zdarzyć również takie sytuacje, gdy pośrednik nie przekazuje cudzych towarów jako gratisy, lecz towary własne, ale z obowiązkiem późniejszego

zwrotu od producenta. Organy podatkowe przyjmują, że również w takiej sytuacji będziemy mieli do czynienia z pośrednictwem, a zatem sytuacja będzie analogiczna jak w pierwszym przypadku. Stanowisko to potwierdzono w pismach: Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 22 grudnia 2016 r. (Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Bydgoszczy, 2016, 0461.ITPB3.4510.590.2016.1.MJ) oraz Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 20 grudnia 2016 r. (Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Katowicach, 2016, 2461-IBPB-1-3.4510.915.2016.1.IZ). W pierwszej interpretacji w ogóle odstąpiono od uzasadnienia z uwagi na trafność stanowiska wnioskodawcy (Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Bydgoszczy, 2016, 0461.ITPB3.4510.590.2016.1.MJ). W drugiej zaś podkreślono, że w sytuacji,

[...] gdy Spółka wyda określoną ilość Gratisów kontrahentom (ze swojego stanu magazynowego) to przekazanie („zwrot”) w późniejszym terminie przez Dostawcę Gratisów tego samego gatunku oraz w takiej samej ilości nie stanowi rzeczywistego przysporzenia majątkowego o charakterze definitywnym po stronie Spółki (Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Katowicach, 2016, 2461-IBPB-1-3.4510.915.2016.1.IZ).

Powyższa argumentacja wydaje się być w pełni wystarczająca do przyjęcia, iż pośrednie przekazywanie gratisów na rzecz kontrahentów będzie dla pośrednika neutralne podatkowo. Nie osiągnie on z tego tytułu przychodu ani nie powstaną po jego stronie koszty uzyskania przychodu. Dotyczyć to będzie również sytuacji, gdy gratisy będą udzielane ze stanów magazynowych pośrednika z obowiązkiem ich późniejszego zwrotu. Odnośnie zaś do podmiotu przekazującego oraz beneficjenta promocji, to skutki podatkowe w podatku dochodowym będą się prezentować – jak zostało to opisane w części drugiej i trzeciej niniejszego opracowania – w zależności od formy akcji promocyjnej.

Zakończenie

Udzielanie kontrahentom gratisów w związku z prowadzonymi akcjami promocyjnymi nie jest zjawiskiem ani nowym, ani marginalnym. Występuje ono bowiem od lat w obrocie gospodarczym, mając na celu zwiększenie sprzedaży oraz rozpowszechnienie danych towarów. W przedmiotowej pracy zostały zaprezentowane trzy sposoby przekazywania gratisów. Niemniej jednak należy zastrzec, że w praktyce mogą występować różne mechanizmy ich udzielania, w zależności od okoliczności konkretnego przypadku.

Z przedstawionych powyżej rozważań wynikają dwa zasadnicze wnioski. Po pierwsze, udzielanie kontrahentom gratisów nie wiąże się z powstaniem z tego powodu przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń. Akcje promocyjne mają bowiem na celu zwiększenie sprzedaży towaru objętego akcją oraz jego promocję. Nie chodzi tutaj o bezinteresowne obdarowanie kontrahenta. Ponadto aby uzyskać gratis, co do zasady trzeba spełnić odpowiednie warunki, np. dokonać zakupu określonej liczby towaru objętego akcją, przeznaczyć na ten cel określoną kwotę. W związku z tym możemy mówić o ekwiwalentności świadczeń. Dotyczy to wszystkich trzech form udzielania gratisów opisanych w niniejszym opracowaniu.

Po drugie zaś, każdy z zaprezentowanych sposobów przekazywania towarów różni się od siebie pod względem skutków podatkowych. W przypadku bezpośredniego przekazywania gratisów za darmo występuje koszt uzyskania przychodu po stronie podmiotu udzielającego gratisu, zaś po stronie obdarowanego – brak z tego tytułu przychodu. Jeżeli zaś mamy do czynienia z drobną opłatą, nieproporcjonalnie niską w stosunku do wartości towaru, to wówczas koszt tej opłaty będzie kosztem uzyskania przychodu po stronie nabywcy. W przypadku gdy udzielanie gratisów następuje w sposób pośredni, dla pośrednika taka czynność będzie neutralna podatkowo, zaś skutki podatkowe na zasadach opisanych powyżej będą dotyczyć podmiotu udzielającego gratisu i jego ostatecznego nabywcy. Różnice te nie są więc duże i wynikają ze specyfiki danej transakcji.

Bibliografia

Akty prawne

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 z późn. zm.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 z późn. zm.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 z późn. zm.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 z późn. zm.

Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 221.

Orzecznictwo

Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 5 maja 2016 r., II CSK 582/15, LEX nr 2069435.

Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 24 czerwca 2021 r., III USK 210/21, LEX nr 3359011.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 grudnia 2019 r., II FSK 377/18, LEX nr 3031522.

Dokumenty

- Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 13 listopada 2009 r., IPPB1/415-624/09-2/JB. Pobrano z <https://eureka.mf.gov.pl/> (12.12.2022).
- Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 8 stycznia 2015 r., IPPB5/423-1112/14-2/JC. Pobrano z <https://eureka.mf.gov.pl/> (12.12.2022).
- Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 2 grudnia 2016 r., 0461-ITPB3.4510.591.2016.1.AD. Pobrano z <https://eureka.mf.gov.pl/> (12.12.2022).
- Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 grudnia 2016 r., 2461-IBPB-1-1.4510.343.2016.1.MJ. Pobrano z <https://eureka.mf.gov.pl/> (12.12.2022).
- Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 20 grudnia 2016 r., 2461-IBPB-1-3.4510.915.2016.1.IZ. Pobrano z <https://eureka.mf.gov.pl/> (12.12.2022).
- Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 22 grudnia 2016 r., 0461.1TPB3.4510.590.2016.1.MJ. Pobrano z <https://eureka.mf.gov.pl/> (12.12.2022).
- Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 24 stycznia 2017 r., 0461-ITPB3.4510.594.2016.1.PS. Pobrano z <https://eureka.mf.gov.pl/> (12.12.2022).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 sierpnia 2018 r., 0111-KDIB2-1.4010.223.2018.1.BKD. Pobrano z <https://eureka.mf.gov.pl/> (12.12.2022).

Literatura

- Bartosiewicz, A., Kubacki, R. (2015). *PIT. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Brzostowska, M., Kubiesa, P. (2022). *PIT. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Małecki, P., Mazurkiewicz, M. (2021). *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Modzelewski, W. (red.). (2022). *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*. Legalis.

Streszczenie

W praktyce gospodarczej nierzadko zdarzają się sytuacje, gdy dany podmiot organizuje akcje promocyjne, w ramach których przekazuje swojemu kontrahentowi gratisowe produkty. Zwykle wiąże się to z koniecznością nabycia określonej ilości towarów objętych akcją. Takie działanie ma na celu zwiększenie sprzedaży oraz promocję danego produktu. Udzielanie gratisów może polegać w szczególności na przekazywaniu towaru całkowicie za darmo lub po znacznie zaniżonej cenie – bezpośrednio, jak również za pośrednictwem podmiotu trzeciego. Takie działanie nie jest jednak obojętne na gruncie prawa podatkowego. W niniejszej pracy autor przedstawia skutki prawne udzielania kontrahentom gratisów w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych. Autor stawia hipotezę, iż skutki prawne będą zależeć od formy udzielenia gratisu. Niemniej

w żadnym z przypadków kontrahent nie uzyska przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń w związku z otrzymanym gratisem.

SŁOWA KLUCZOWE: podatek dochodowy, gratis, przychód, koszt uzyskania przychodu

Summary

In economic practice, there are often situations where an entity organizes promotional campaigns under which it provides its contractor with free products. Usually it is connected with the necessity to purchase a certain amount of goods covered by the action. Such action is aimed at increasing sales and promoting a given product. The provision of freebies may consist, in particular, in the provision of goods for free or at a significantly reduced price: directly as well as through a third party. Nevertheless, such action is not neutral from the point of view of tax law. In this paper, the author will present the legal effects of granting contractors freebies in personal and corporate income tax. The author hypothesizes that the legal effects depend on the form of the gratis. However, in no case will the contractor receive any revenue in connection with the bonus.

KEYWORDS: income tax, gratis, revenue, tax deductible cost

Nota o autorze

Łukasz Sowul – doktorant w Szkole Doktorskiej Nauk Społecznych Uniwersytetu w Białymstoku, aplikant radcowski przy Okręgowej Izbie Radców Prawnych w Białymstoku; główne obszary działalności naukowej: prawo finansowe, prawo cywilne, prawo gospodarcze; e-mail: lsowul123@wp.pl; ORCID: 0000-0002-3617-0859.