

# I SA/GI 180/08 - Wyrok WSA w Gliwicach z 2008-06-05

## Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Teresa Randak (spr.), Sędzia WSA Krzysztof Winiarski, Asesor WSA Anna Tyszkiewicz-Ziętek, Protokolant Marcin Woś, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 5 czerwca 2008 r. sprawy ze skargi A Sp. z o. o. w S. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K. z dnia [...] nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych - interpretacja oddala skargę.

## Uzasadnienie

Decyzją z dnia [...] nr [...] Dyrektor Izby Skarbowej w K. odmówił zmiany postanowienia Naczelnika Drugiego [...] Urzędu Skarbowego w B. z dnia [...] nr [...] stwierdzającego, że stanowisko A Sp. z o.o. z siedzibą w S. zawarte we wniosku z dnia 16 czerwca 2007 r. w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych jest nieprawidłowe.

W uzasadnieniu rozstrzygnięcia organ odwoławczy przedstawiając ustalony w sprawie stan faktyczny stwierdził, że pismem z dnia 16 czerwca 2007 r. strona zwróciła się - działając na podstawie art. 14 a Ordynacji podatkowej - o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w sprawie dotyczącej możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów środków wydatkowanych na pokrycie różnicy między wypłaconym kontrahentowi odszkodowaniem za szkody w transporcie, a wysokością szkody wynikającą z franszyzy redukcyjnej oraz udziału własnego. Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynikało, że Spółka w ramach prowadzonej działalności gospodarczej wykonuje usługi transportowe. Towarem usług transportowej są samochody osobowe, które przewożone są w przyczepach lub naczepach specjalistycznych - nie osłoniętych. Zgodnie z umową z kontrahentem, Spółka odpowiada za uszkodzenie ładunku, z wyłączeniem sytuacji, gdy przy odbiorze towaru z miejsca jego załadunku zauważone zostanie uszkodzenie ładunku. Jak zaznaczyła Spółka, kierowcy przewożący towar mogą nie zauważyć uszkodzenia, gdyż niejednokrotnie dotyczy to m.in. zarysowania lakieru, wady która jest niewidoczna z uwagi na "zakonserwowanie" samochodów - specjalistyczne zabezpieczenie do transportu. Wady takie ujawniają się u odbiorcy finalnego z chwilą "rozkonserwowania" samochodu przy kierowcy. Szkody te nie są związane z niedbałym wykonaniem usługi lecz wynikają ze zdarzeń losowych jak np. odpryski od lakierów spowodowane uderzeniem kamyków wydostających się spod kół innych samochodów, zarysowania spowodowane przez gałęzie drzew czy też szkody wyrządzone na parkingach, w trakcie postoju. Jak zauważyła Spółka na szkody te nie wpływa podatek, gdyż wynikają one bądź z czynnika pogodowego bądź z innych przyczyn mogących powodować uszkodzenie przewożonych na lawecie pojazdów. Spółka zawarła umowę ubezpieczenia OC przewoźnika, przy czym noty obciążeniowe za szkody adresowane są do Spółki, a następnie zgłaszane do wypłaty OC. Wypłata odszkodowania z OC - w przypadku uznania jej przez ubezpieczyciela - pomniejszana jest o [...] - tytułem franszyzy. Równowartość [...] jest pokrywana poszkodowanemu ze środków własnych podatnika. Dodatkowo wskazano, że niektóre rodzaje szkód nie są objęte polisą i wówczas podatnik pokrywa odszkodowanie z własnych środków. Zaznaczono także, że w niektórych przypadkach Spółka działa jako firma spedycyjna przygotowując towar do wysłania towaru i załatwiając formalności związane z transportem,

jednak nie wykonuje transportu zlecając go podwykonawcy. W takim przypadku także Spółka wypłaca odszkodowania zleceniodawcy.

Zdaniem Spółki, wartość dopłaty jaką wypłaca zleceniodawcy stanowi koszt uzyskania przychodu, gdyż przepis art. 16 ust. 1 pkt 22 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych ( Dz. U. Nr 54, poz. 654 z 2000 r. z późn. zm. ) - w dalszej części uzasadnienia określonej skrótem "updop" - odnosi się wyłącznie do niektórych przypadków niewykonania lub nienależytego wykonania usługi. Nie wszystkie kary umowne ani odszkodowania będące następstwem niewykonania lub nienależytego wykonania usługi nie stanowią kosztu podatkowego, lecz tylko te, które wynikają z wad sprzedawanych towarów, wad wykonanych usług i robót oraz kary za zwłokę w zamianie towaru wadliwego na niewadliwy lub kary za zwłokę w usuwaniu wad wykonanych robót i usług. Generalnie ujmując problem, wydatek będzie stanowił koszt uzyskania przychodu w sytuacji gdy ma on związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, a podatnikowi nie można przypisać winy w powstaniu szkody. W ocenie Spółki, szkody w transporcie powstają najczęściej nie z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania umowy lecz z tytułu zdarzeń losowych, będących ubocznym skutkiem związanych z racjonalnym i normalnym prowadzeniem działalności gospodarczej - a te nie mieszczą się w dyspozycji art. 16 ust. 1 pkt 22 updop, zatem wydatki z tego tytułu można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu. W przypadku franszyzy, kiedy to Spółka dokonuje wypłaty poszkodowanemu kwoty uzupełniającej odszkodowania wypłacanego przez ubezpieczyciela, jak również w przypadku, kiedy Spółka wypłaca pełną kwotę odszkodowania wypłacane kwoty są następstwem prowadzenia działalności gospodarczej, a to oznacza, że zostały poniesione w celu uzyskania przychodu. Wypłacanie odszkodowań podyktowane jest interesem gospodarczym firmy, a więc nie ma do nich zastosowania żaden z przypadków określonych w treści art. 16 updop, a tym samym wydatki te należy ocenić z uwzględnieniem treści art. 15 ust. 1 ustawy.

Odnosząc się do stanowiska zaprezentowanego we wniosku, Naczelnik Drugiego [...] Urzędu Skarbowego w B. postanowieniem z dnia [...] uznał, iż jest ono nieprawidłowe, albowiem w sprawie zastosowanie miał będzie art. 16 ust. 1 pkt 22 w związku z art. 12 ust. 4 pkt 6 a updop. W zażaleniu na w/w postanowienie, Spółka zarzuciła organowi interpretacyjnemu naruszenie:

1 ) art. 16 ust. 1 pkt 22 updop, podnosząc, iż Ustawodawca nie uznał za koszty uzyskania przychodu kar umownych i odszkodowań z tytułu m.in. wad wykonanych robót i usług, a opierając się na literalnej definicji pojęcia "wadliwy" trudno uznać, że uszkodzenie oddanej do przewozu przesyłki stanowi "wadę wykonanej usługi", a zatem jeśli uszkodzenie następuje z innych przyczyn niż "wadliwe wykonanie usługi" przewozu, to kwota odszkodowania za uszkodzenie przesyłki - jako nieobjęta wyłączeniem przewidzianym w w/w przepisie - może stanowić koszt uzyskania przychodu,

2 ) art. 16 ust. 1 pkt 22 w zw. z art. 15 ust. 1 w/w ustawy podnosząc, iż pierwszy ze wskazanych przepisów dotyczy wyjątku od zasady, a skoro tak winien być interpretowany w sposób ścisły,

3 ) art. 16 ust. 1 updop poprzez zakwalifikowanie uzupełniających odszkodowań jako podlegających wyłączeniu, w sytuacji, gdy w katalogu wyłączeń w nim zawartych nie została uwzględniona franszyza,

4 ) art. 16 ust. 1 pkt 22 updop poprzez przyjęcie, że szkoda powstała w przesyłkach transportowych stanowiła wadliwe wykonanie usługi, w sytuacji gdy szkody te powstały w wyniku zdarzeń losowych, na które podatnik mimo dołożenia należytej staranności nie miał wpływu.

Wskazując na zasadność stanowiska zawartego we wniosku, Spółka podniosła ponadto, że wypłata odszkodowań podyktowana jest interesem gospodarczym firmy, ma bowiem na celu eliminację zbędnych kosztów, jak też zabezpieczenia źródła przychodu ( kontrakt z kontrahentem ). Reasumując żaląca się uznała, że wypłacane przez nią kwoty odszkodowań winny być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, gdyż:

- po pierwsze, wydatki te zostały poniesione w celu uzyskania przychodu,

- po drugie zaś, wydatki te nie zostały w sposób wyraźny wskazany w katalogu art. 16 ust. 1 ustawy.

Odnosząc się do podniesionej w zażaleniu argumentacji, Dyrektor Izby Skarbowej wskazał, że zgodnie z art. 15 ust. 1 updop kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ustawy. Z treści wyżej zacytowanego przepisu wynika zatem, że wydatek uznawany jest za koszt uzyskania przychodu, w sytuacji, gdy kumulatywnie spełnia dwa warunki:

1) celem jego poniesienia jest osiągnięcie przychodu lub służy on zachowaniu albo zabezpieczeniu źródła przychodów,

2) wydatek nie może być objęty wyłączeniem określonym w treści art. 16 ust. 1 updop.

W myśl art. 16 ust. 1 pkt 22 updop nie uważa się za koszty uzyskania przychodu kar umownych i odszkodowań z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych usług i robót oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług. Wskazane w tej normie kary umowne i odszkodowania dotyczą wykonania zobowiązań łączących strony umownego stosunku prawnego. Jak zaznaczył organ odwoławczy z przedstawionego przez stronę stanu faktycznego wynikało, że w trakcie wykonywania usługi dostarczania towaru dochodzi do uszkodzenia lakieru transportowanych samochodów m.in. poprzez uderzenia kamyków, zarysowania spowodowane gałęziami drzew czy też w trakcie postoju. Kontynuując, Dyrektor Izby Skarbowej odwołał się do treści art. 774 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny ( Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm. ) w dalszej części uzasadnienia określanej skrótem "Kc", podnosząc, iż przez umowę przewozu, przewoźnik zobowiązuje się w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa do przewiezienia za wynagrodzeniem osób lub rzeczy. Cechą konstrukcyjną umowy przewozu jest przewiezienie osób i rzeczy za pomocą środka transportu do ich miejsca przeznaczenia. Umowa przewozu nie obejmuje samego działania, ale także jego rezultat. Przewoźnik odpowiada przy tym za własne działania i zaniedbania, za czynności i zaniedbania własnych pracowników, a także wszystkich osób, do których usług odwołuje się, aby wykonać przewóz oraz za skutki będące następstwem osób trzecich. Przewoźnik na podstawie art. 65 ust. 1 ustawy Prawo przewozowe ponosi również odpowiedzialność za utratę, ubytek lub uszkodzenie przesyłki powstałe od przyjęcia jej do przewozu aż do jej wydania oraz za opóźnienie w przewozie przesyłki. W sytuacji zatem, gdy przewoźnik wypłaca zlecającemu przewóz odszkodowanie z tytułu uszkodzenia towaru, de

facto dochodzi do nieprawidłowego wykonania usługi, a to oznacza, że wypłacane z tego tytułu odszkodowanie nie będzie mogło być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, gdyż tego rodzaju wydatki zostały wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na mocy art. 16 ust. 1 pkt 22 updop. Dotknięta jest wadą usługa przewozu w sytuacji, gdy przewożony towar dociera do miejsca jego przeznaczenia z uszkodzeniem. Zasadniczą kwestią do oceny zasadności zastosowania art. 16 ust. 1 pkt 22 ustawy jest interpretacja pojęcia "wady wykonanej usługi". Jak podkreślił organ odwoławczy ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiuje pojęcia "wadliwy" stąd też słowo to należy tłumaczyć w sposób powszechnie przyjęty w języku polskim, a zgodnie z Nowym Słownikiem Języka Polskiego ( PWN, Warszawa, 2003 r. ) słowo to oznacza tyle co: mający wady, usterki, defekty, wskazujący braki, błędy, niewłaściwy, nieprawidłowy, niepoprawny. Zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej, na gruncie w/w przepisu, należy przyjąć, że wadliwie wykonana usługa, to taka, która została wykonana w sposób niepełny tj. nie zostały spełnione wszelkie obowiązki ciążące na podatniku zgodnie z umową oraz przepisami prawa. Odnosząc wyżej wskazaną konstatację do przedstawionego przez Spółkę stanu faktycznego, a zwłaszcza do okoliczności uszkodzenia towaru w trakcie wykonywania usługi przewozu samochodów osobowych, organ odwoławczy uznał, że przewoźnik zobowiązany był - na podstawie Kodeksu cywilnego i ustawy Prawo przewozowe - do wypłaty odszkodowania z tytułu tego uszkodzenia, a skoro tak koszty poniesione z tego tytułu nie mogły stanowić kosztów uzyskania przychodów Spółki. W końcowej części uzasadnienia decyzji, Dyrektor Izby Skarbowej odniósł się do interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia [...] nr [...] wskazując, iż nie może ona mieć zastosowania w przedstawionym przez Spółkę stanie faktycznym, gdyż ta interpretacja dotyczyła odpowiedzialności deliktowej za wyrządzoną szkodę ( art. 415 Kc ) a nie szkodę związaną ze świadczeniem usług czy dostawą towarów, a więc przepis art. 16 ust. 1 pkt 22 updop nie miał w ogóle zastosowania.

Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej została zaskarżona przez Spółkę działającą przez pełnomocnika będącego radcą prawnym do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Zaskarżonej decyzji pełnomocnik zarzucił:

1 ) naruszenie przepisów prawa materialnego tj. błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie art. 16 ust. 1 pkt 22 updop poprzez przyjęcie, że z uwagi na dyspozycję tego przepisu skarżący nie może zaliczyć w koszty uzyskania przychodu wydatków poniesionych na pokrycie różnicy między wypłaconym kontrahentowi odszkodowaniem za szkody w transporcie, a wysokością szkody wynikającą z franszyzy redukcyjnej oraz udziału własnego, a także kwot odszkodowań wypłaconych w całości w przypadku, gdy ubezpieczyciel nie uznał w tym zakresie swojej odpowiedzialności, podczas gdy z rodzaju tychże świadczeń wypłacanych kontrahentom wynika, że nie są objęte zakresem wyłączenia, o którym stanowi cytowany przepis,

2 ) błędną wykładnię art. 471 i art. 788 § Kc w świetle art. 16 ust. 1 pkt 22 updop poprzez uznanie, że sam fakt wypłaty odszkodowania przez skarżącego w oparciu o w/w przepisy powoduje konieczność wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów wydatków z tym związanych, podczas gdy nie każde odszkodowanie wypłacane na ich podstawie mieści się w zakresie art. 16 ust. 1 pkt 22 updop, zwłaszcza te, które związane są nie tyle z wadą w wykonaniu usługi, co raczej z ryzykiem prowadzenia konkretnego rodzaju działalności gospodarczej, szczególnie w sytuacji, gdy podatnik w umowie bierze na siebie poszerzony zakres odpowiedzialności odszkodowawczej za szkody wywołane np. zdarzeniami losowymi, do czego ma prawo stosownie do art. 473 § 1 Kc i wówczas wydatki z tym związane powinny stanowić koszt uzyskania przychodów,

3 ) naruszenie przepisów postępowania poprzez niewłaściwe zastosowanie art. 122, art. 180 w zw. z art. 187 § 1, art. 191, art. 121 i art. 120 Ordynacji podatkowej.

W obszernym uzasadnieniu skargi pełnomocnik przedstawił w pierwszej kolejności stan faktyczny sprawy, odwołując się w tym zakresie do argumentacji przedstawionej we wniosku z dnia 16 czerwca 2007 r. o udzielenie pisemnej interpretacji, argumentacji zażalenia oraz rozstrzygnięć organów interpretacyjnych. Uzasadniając zarzuty skargi, pełnomocnik podniósł, że zgodnie z art. 15 ust. 1 updop kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu ich osiągnięcia lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 updop. Na zasadzie wyjątku nawet jeżeli dany wydatek będzie związany z prowadzoną działalnością gospodarczą, nie będzie stanowił kosztu uzyskania przychodów, jeżeli jest wskazany bezpośrednio w art. 16 ust. 1 ustawy. W punkcie 22 tego przepisu Ustawodawca określił, iż nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kar umownych i odszkodowań z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług, zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług. Kluczową zatem kwestią pozostaje rozstrzygnięcie, czy uszkodzenie oddanej do przewozu przesyłki stanowi "wadę wykonanej usługi", o której mowa w art. 16 ust. 1 pkt 22 updop. Jak podniósł pełnomocnik, organy interpretacyjne zagadnienie to zinterpretowały w sposób wadliwy i sprzeczny z prawem, na co wskazywać może także dokonana interpretacja tego zagadnienia przez Dyrektora [...] Urzędu Skarbowego w P. z dnia [...] sygn. akt [...], w której to interpretacji wskazano, że słowo "wadliwy" należy rozumieć w sposób powszechnie przyjęty w języku polskim, a także, że uszkodzenie przesyłki w wyniku innych zdarzenia niż działanie lub zaniechanie przewoźnika np. w wyniku zdarzenia losowego oraz pokrycie szkody przez przewoźnika powstałej w wyniku takiego zdarzenia, czyni go bardziej konkurencyjnym na rynku, a kwota odszkodowania za takie uszkodzenia przesyłki - jako nieobjęta wyłączeniem wynikającym z art. 16 ust. 1 pkt 22 updop - może zostać rozpoznana jako koszt uzyskania przychodu. Dla poparcia własnej argumentacji pełnomocnik odwołał się także do tezy wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 maja 1998 r. sygn. akt SA/Sz 1354/2007. Pełnomocnik podkreślił, że przepis art. 16 ust. 1 updop formułuje wyjątki od zasady, zatem jego treść należy interpretować w sposób ścisły, przy czym odwołał się w tym przedmiocie do pisma Izby Skarbowej w W. z dnia [...] nr [...], w którym wskazano, że przedmiotem ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej jest ubezpieczenie odpowiedzialności sprawcy na zasadzie winy lub na zasadzie ryzyka za wyrządzenie szkody osobom trzecim. Za niezrozumiałe uznał stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej wskazujące, iż kwestie w/w nie mają znaczenia dla rozpatrywanej sprawy, gdyż jak podniósł, dokonana w tym piśmie interpretacja ma charakter znacznie bardziej uniwersalny. Reasumując, pełnomocnik wskazał, że zarówno kwota wypłacanych odszkodowań uzupełniających wypłacanych na zasadzie franszyzy redukcyjnej oraz udziału własnego, a także odszkodowań wypłacane kontrahentom w sytuacjach, gdy ubezpieczyciel nie uzna swojej odpowiedzialności podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, gdyż ich wypłata podyktowana jest interesem gospodarczym firmy, ma ona bowiem na celu eliminację zbędnych kosztów, jak też zabezpieczenia źródła przychodu. Interes podatnika wymaga bowiem pokrycia całej szkody poniesionej przez klienta, aby tego klienta nie utracić.

Uzasadniając zarzut naruszenia art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej pełnomocnik odwołał się tezy wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca 1997 r. sygn. akt III SA 964/97 podkreślając, iż sąd administracyjny wypowiedział się wielokrotnie przeciwko stosowaniu w sprawach podatkowych zasady "in dubio pro fisco" stwierdzając, że wszelkie

niejasności czy też wątpliwości dotyczące stanu faktycznego nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika.

Pełnomocnik wniósł o:

- 1 ) uchylene zaskarżonej decyzji,
- 2 ) zasądzenie na rzecz skarżącego kosztów procesu, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych,\.

Dyrektor Izby Skarbowej, w odpowiedzi na skargę wniósł o jej oddalenie, podtrzymując argumentację zawartą w uzasadnieniu objętej skargą decyzji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga okazała się bezzasadna.

Zgodnie z art. 1 § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269) sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej pod względem legalności, a więc zgodności działań administracji z obowiązującym prawem.

W sytuacji, gdy sąd administracyjny stwierdzi, iż wydana decyzja narusza prawo, to zgodnie z treścią art. 145 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r., Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.) uchyla orzeczenie w części lub całości. Uchylenie decyzji następuje w przypadku, gdy doszło do naruszenia prawa materialnego, mającego wpływ na wynik sprawy, naruszenia prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego lub inne naruszenie przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Oceniając legalność zaskarżonej decyzji wskazać należy na wstępie, iż decyzja ta została wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w K. na podstawie art. 14 a - 14 e ustawy Ordynacja podatkowa, tj. w trybie tzw. postępowania interpretacyjnego w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 czerwca 2007 r. Zasadne jest w tym miejscu odwołanie się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 października 2006 r. sygn. akt P 36/05 i uchwały siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego sygn. akt I FPS 1/06 wskazującego, że "kontrola legalności zaskarżonych decyzji w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczy także ich merytorycznej treści, jednakże należy podkreślić, że organem interpretacyjnym w tym przedmiocie jest organ podatkowy, a kontrola sądowa rozstrzygnięć odnosi się do poprawności dokonanej interpretacji. Sąd nie jest zatem uprawniony do dokonywania - w zastępstwie organów podatkowych - interpretacji przepisów prawa podatkowego, które następnie wiązałyby organy podatkowe, a więc nie może zastępować tych organów w ich dokonywaniu, a jego rola ograniczona została tylko do oceny poprawności dokonanej przez organy podatkowe interpretacji. Trybunał uznał bowiem, że rola organów podatkowych w żaden sposób nie ulega ograniczeniu, a więc sąd w żadnym stopniu nie przyjmuje na siebie prowadzenia postępowania. Kontroli sądowej podlegał bowiem będzie "przebieg postępowania oraz zastosowanie prawa materialnego".

Przedmiot sporu, w rozpatrywanej sprawie ogranicza się do różnicy poglądów - w związku z udzieloną przez organy podatkowe interpretacją co do zakresu i sposobu zastosowania

przepisów prawa podatkowego - w kwestii odmiennej interpretacji głównie przepisu art. 16 ust. 1 pkt 22 updop. Pełnomocnik zarzucił też organom podatkowym naruszenie przepisów prawa procesowego, w tym art. 122, art. 180 w zw. z art. 187 § 1, art. 191, art. 121 i art. 120 Ordynacji podatkowej. Przepisy te regulują podstawowe zasady postępowania podatkowego i obejmują zasadę praworządności, zasadę prawdy obiektywnej, zasadę pogłębiania zaufania obywateli do organów podatkowych, czy też wreszcie zasadę swobodnej oceny dowodów. Odnosząc się do tych zarzutów wskazać należy, iż nie zasługują one na uwzględnienie, a to z tej przyczyny, że przepisy te nie mają zastosowania w tzw. "postępowaniu interpretacyjnym". W związku ze zmianą stanu prawnego w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego, godzi się zauważyć, że na mocy art. 4 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1590) "Wnioski o wydanie pisemnych interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnych sprawach wniesione przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy podlegają rozpatrzeniu na podstawie przepisów ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy". W rozpatrywanej sprawie skarżąca Spółka wniosła o udzielenie pisemnej interpretacji skierowała do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w B. w dniu 19 czerwca 2007 r., a więc przed dniem wejścia w życie w/w ustawy zmieniającej, a zatem zastosowanie mają w sprawie udzielenia tej interpretacji przepisy w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 czerwca 2007 r.

Zgodnie z treścią art. 14 a § 2 Ordynacji podatkowej - w stanie prawnym obowiązującym przed dniem 1 lipca 2007 r. - , "Wniosek, o którym mowa w § 1, składa się do właściwego naczelnika urzędu skarbowego (...). Składając wniosek, podatnik, płatnik lub inkasent jest obowiązany do wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego oraz własnego stanowiska w sprawie. Interpretacja, o której mowa w § 1, zawiera ocenę prawną stanowiska pytającego z przytoczeniem przepisów prawa". Wskazać także należy, iż zgodnie z art. 14 a § 5 Ordynacji podatkowej "Do załatwienia wniosku, o którym mowa w § 1, stosuje się odpowiednio przepisy art. 169 § 1 i 2 oraz art. 170 § 1, z tym że w razie gdy wniosek nie został uzupełniony w wyznaczonym terminie, nie mają zastosowania przepisy art. 14b § 3". Analiza zacytowanych przepisów prowadzi do wniosku, iż to nie organ ustala w sprawie interpretacyjnej stan faktyczny, lecz jest związany stanem faktycznym przedstawionym przez podatnika. Do postępowania interpretacyjnego jak wynika z art. 14 a § 5 Ordynacji podatkowej, mają zastosowanie - poza przepisami art. 14 a § 1 - 14 d tej Ordynacji - tylko przepisy art. 169 § 1 i 2 oraz art. 170 § 1 ustawy, a to oznacza, że nie mają zastosowania pozostałe przepisy Ordynacji. Zarzuty zatem dotyczące naruszenia wskazanych przez pełnomocnika przepisów przez organy podatkowe uznać należy za bezpodstawne, a w konsekwencji za nie zasługujące na uwzględnienie.

Przechodząc do oceny zarzutu naruszenia przez organy podatkowe przepisu art. 16 ust. 1 pkt 22 updop, poprzez jego niewłaściwą wykładnię wskazać należy, że zgodnie z jego treścią nie uważa się za koszty uzyskania przychodu kar umownych i odszkodowań z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych usług i robót oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług. Zdaniem skarżącej Spółki przepis ten nie obejmuje sytuacji, gdy do uszkodzenia przesyłki doszło w wyniku innych zdarzenia niż działanie lub zaniechanie przewoźnika np. w wyniku zdarzenia losowego oraz pokrycie szkody przez przewoźnika powstałej w wyniku takiego zdarzenia. Pełnomocnik uznał, iż wypłata takiego odszkodowania czyni go bardziej konkurencyjnym na rynku, a kwota odszkodowania za takie uszkodzenia przesyłki - jako nieobjęta wyłączeniem wynikającym z art. 16 ust. 1 pkt 22 updop - może zostać rozpoznana

jako koszt uzyskania przychodu. Rozważania pełnomocnika poparte wybiórczymi orzeczeniami sądowymi i dokonanyimi interpretacji odbiegają w istocie od stanu faktycznego, a przede wszystkim od rodzaju odszkodowań wypłacanych kontrahentom, czy ty przyczyny ich wypłacania. Należy podzielić pogląd Dyrektora Izby Skarbowej - iż wbrew twierdzeniom pełnomocnika - odszkodowania wypłacane są co do zasady z tytułu uszkodzenia przesyłki w trakcie transportu. Skarżąca Spółka świadczy przy tym usługi przewozowe, a więc uszkodzenie przesyłki w trakcie wykonywania tej usługi należy zaliczyć do szkody wyrządzonej w wyniku realizacji kontraktu czyli zobowiązania, a nie szkody powstałej w wyniku czynu niedozwolonego opartego na zasadzie winy. Zasadnie organ odwoławczy odwołując się do regulacji zawartych w treści art. 774 K.c. i art. 65 ust. 1 ustawy Prawo przewozowe wskazał, iż przez umowę przewozu, przewoźnik zobowiązuje się w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa do przewiezienia za wynagrodzeniem osób lub rzeczy i że ponosi odpowiedzialność zarówno za własne działania i zaniebdania, jak i za czynności i zaniebdania własnych pracowników, a także wszystkich osób, do których usług odwołuje się, aby wykonać przewóz oraz za skutki będące następstwem osób trzecich. W sytuacji, gdy przewoźnik wypłaca zlecającemu przewóz odszkodowanie z tytułu uszkodzenia towaru, de facto dochodzi do nieprawidłowego wykonania usługi, a to oznacza, że wypłacane z tego tytułu odszkodowanie nie będzie mogło być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, gdyż tego rodzaju wydatki zostały wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na mocy art. 16 ust. 1 pkt 22 updop. Za prawidłowe i zgodne z treścią w/w przepisu należy uznać stanowisko, iż dotknięta jest wadą usługa przewozu w sytuacji, gdy przewożony towar dociera do miejsca jego przeznaczenia z uszkodzeniem. Podkreślenia wymaga, że zarówno organ podatkowy, jak i pełnomocnik zgodnie stoją na stanowisku, że interpretując pojęcie "wady wykonanej usługi" należy zastosować wykładnię gramatyczną, z tym jednak, że interpretacji tej nadają różne znaczenie. Pełnomocnik starał się forsować przy tym pogląd, że dostarczenie towaru na miejsce przeznaczenia z uszkodzeniem, nie stanowi wadliwego wykonania usługi, a może wynikać z innych przyczyn, w tym w wyniku zdarzeń losowych. Pogląd taki - zdaniem Sądu - jest nie do zaakceptowania w przedstawionym przez Spółkę stanie faktycznym. Wadliwie wykonana usługa, to taka, która została wykonana w sposób niepełny tj. nie zostały spełnione wszelkie obowiązki ciążące na przewoźniku, w tym obowiązek dostarczenia towaru do miejsca jego przeznaczenia w stanie niezmiennym czy nieuszkodzonym. Wskazywanie przez pełnomocnika, że do uszkodzenia przewożonych towarów dochodzi podczas parkowania na parkingach, czy w wyniku zarysowania lakieru przewożonych na lawecie samochodów np. gałęziami drzew de facto świadczy o tym, że wypłacane odszkodowania dotyczy nieprawidłowego wykonania usługi, a w konsekwencji do naprawienia szkody jaką poniósł kontrahent na skutek uszkodzenia przewożonej rzeczy. Odnosząc wyżej wskazaną konstatację do przedstawionego przez Spółkę stanu faktycznego, a zwłaszcza do okoliczności uszkodzenia towaru w trakcie wykonywania usługi przewozu samochodów osobowych, zaaprobować należy stanowisko organu odwoławczego, że przewoźnik zobowiązany był - na podstawie Kodeksu cywilnego i ustawy Prawo przewozowe - do wypłaty odszkodowania z tytułu tego uszkodzenia, a skoro tak, koszty poniesione z tego tytułu nie mogły stanowić kosztów uzyskania przychodów Spółki, gdyż wyczerpywały normą zawartą w art. 16 ust. 1 pkt 22 updop. Nie jest dopuszczalne w prawie podatkowym - a taka sugestia zawarta jest w skardze - aby przepisy stanowiące wyjątek od zasady, zastępować przepisami ogólnymi, w tym przypadku przepisem zawartym w art. 15 ust. 1 updop. Rację ma Dyrektor Izby Skarbowej podnosząc, że kosztami uzyskania przychodów - zgodnie z art. 15 ust. 1 w/w ustawy - są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ustawy. Z treści wyżej zacytowanego przepisu wynika zatem, że wydatek uznawany jest za koszt uzyskania przychodu, w sytuacji, gdy kumulatywnie spełnia dwa warunki:

- po pierwsze, celem jego poniesienia jest osiągnięcie przychodu lub służy on zachowaniu albo zabezpieczeniu źródła przychodów,

- po drugie, wydatek nie może być objęty wyłączeniem określonym w treści art. 16 ust. 1 updog. W badanej sprawie w treści art. 16 ust. 1 pkt 22 updog ujęte zostały m.in. odszkodowania z tytułu wad dostarczonych towarów, a skoro tak, to nie może mieć zastosowania przepis art. 15 ust. 1 ustawy, a to oznacza, że wypłacane kontrahentom odszkodowania z tytułu szkody powstałej w trakcie transportowania samochodów osobowych nie może stanowić kosztu uzyskania przychodów skarżącej Spółki.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia przez Dyrektora Izby Skarbowej przepisów art. 471 i art. 788 K.c. Sąd stwierdza, że naruszenie w/w przepisów w sposób wskazany przez pełnomocnika tj. poprzez ich błędną wykładnię nie zasługuje na uwzględnienie. Wypłata odszkodowania na podstawie w/w przepisów oznacza bowiem, że w sprawie ma zastosowanie art. 16 ust. 1 pkt 22 updog, gdyż szkoda w takiej sytuacji powstaje w wyniku niewłaściwego wykonania zobowiązania, stosunku umownego łączącego strony kontraktu.

Reasumując zatem powyższe wywody uznać należało, że zaskarżona decyzja jest słuszna zarówno pod względem merytorycznym jak i podjęta została zgodnie z obowiązującymi przepisami procesowymi. Wyrażone w decyzji stanowisko organu zostało nadto dostatecznie uzasadnione z odwołaniem się do stanu faktycznego przedstawionego przez skarżącą.

Mając na uwadze podniesione wyżej okoliczności, Sąd uznał, iż zaskarżona decyzja nie narusza prawa i działając na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi ( Dz. U. nr 153, poz. 1270 z późn. zm. ), orzekł jak w sentencji wyroku.