

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach
IBPBI/2/423-713/10/PP
z 19 sierpnia 2010 r.

Sygnatura
IBPBI/2/423-713/10/PP

Data
2010.08.19

Istota interpretacji

- 1) Czy Spółka może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów kwotę odszkodowania zapłaconego Kontrahentom określoną kwotowo?
- 2) Czy Spółka może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów kwotę zapłaconą Kontrahentom w związku z odkupieniem od Kontrahentów uszkodzonych towarów?

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 ze zm.), Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki, przedstawione we wniosku z dnia 14 maja 2010r. (data wpływu do tut. Biura 20 maja 2010r.), o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów:

- kwoty odszkodowania zapłaconego Kontrahentom – **jest nieprawidłowe,**
- kwoty zapłaconej Kontrahentom w związku z odkupieniem od nich uszkodzonych towarów – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 20 maja 2010r. wpłynął do tut. Biura wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów:

- kwoty odszkodowania zapłaconego Kontrahentom,
- kwoty zapłaconej Kontrahentom w związku z odkupieniem od nich uszkodzonych towarów.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Spółka zajmuje się świadczeniem usług transportowych (transport towarów) oraz usług logistycznych. Spółka zawiera umowy (dalej „Umowy”) z kontrahentami (dalej „Kontrahenci”) dotyczące przewozu towarów. Na podstawie zawieranych Umów Spółka odpowiada wobec Kontrahentów za szkody wyrządzone w towarach i wszelkie ubytki w towarach powstałe podczas transportu.

Niejednokrotnie podczas przewozu towarów przez Spółkę dochodzi do powstania szkód w towarach. Szkody w towarach powstają na skutek czynności takich jak nienależyte

zabezpieczenie przewożonych towarów lub złe ułożenie towarów podczas załadunku, nagłe osunięcie lub przechylenie palety z towarem, wyboje na drodze, wypadki wynikające z nieuważnej jazdy kierowców na drodze, czynniki losowe, itd.

W związku z dostarczeniem wadliwych towarów Spółka jest zobowiązana do pokrycia szkód powstałych podczas transportu. Odpowiedzialność Spółki jest regulowana w Umowach zawartych z Kontrahentami, jednakże opiera się ona przede wszystkim na ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. Prawo przewozowe (dalej „Prawo przewozowe”). Spółka zaznacza jednak, że jej odpowiedzialność może zostać rozszerzona w Umowie ze względu na dbałość o Kontrahentów i chęć budowania pozytywnego wizerunku Spółki jako rzetelnego partnera handlowego.

W razie wyrządzenia szkód w przewożonych towarach Spółka otrzymuje od Kontrahentów informacje na temat stwierdzonej szkody. Kontrahent obciąża Spółkę odszkodowaniem określonym kwotowo (kwota odszkodowania odpowiada stwierdzonej szkodzie), np. w wypadku gdy towary nie nadają się do dalszej odsprzedaży (gdyż np. doszło do stłuczenia transportowanych butelek). W niektórych wypadkach w związku ze stwierdzeniem uszkodzenia przewożonego towaru Kontrahent odsprzedaje Spółce uszkodzone w czasie transportu towary (np. towary - co do zasady zdadne do użytku - ale których opakowanie zostało naruszone w czasie transportu, itp.).

Spółka jest ubezpieczona na wypadek zaistnienia szkód podczas wykonywania usługi transportowej. Spółka zwraca się do ubezpieczyciela, w którym Spółka się ubezpiecza jako firma przewozowa (dalej „Ubezpieczyciel”), o zwrot kosztów poniesionych w związku z wyrównaniem Kontrahentowi szkody powstałej w czasie transportu towarów. Ubezpieczyciel nie zwraca jednak małych kwot Spółce. W polisie ubezpieczeniowej Ubezpieczyciel zaznaczył bowiem, że potrąca wysokość wypłacanego odszkodowania o określoną kwotę (np. 500 EUR) lub o 10% szkody. W związku z tym, w wypadku wystąpienia szkód o niskiej wartości Spółka nie zwraca się do Ubezpieczyciela o wypłatę odszkodowania.

W związku z powyższym zadano następujące pytania:

3. Czy Spółka może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów kwotę odszkodowania zapłaconego Kontrahentom określoną kwotowo...
4. Czy Spółka może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów kwotę zapłaconą Kontrahentom w związku z odkupieniem od Kontrahentów uszkodzonych towarów...

Zdaniem Wnioskodawcy, kwota odszkodowania wypłacanego Kontrahentom może zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli odszkodowanie jest wypłacane za wady w przewożonych towarach powstałe na skutek czynników niezależnych od Spółki i jej pracowników opisanych w niniejszym wniosku (np. w wyniku działania siły wyższej, czynników losowych, itp.). Spółka uważa, że do kosztów uzyskania przychodów może zaliczyć wydatek poniesiony na zakup uszkodzonych w czasie transportu towarów, o ile Spółka odkupione od Kontrahentów towary wykorzysta celem uzyskania przychodu (np. sprzeda).

Zgodnie z art. 15 ust. 1 Ustawy, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 Ustawy. W związku z powyższym, do kosztów uzyskania przychodów mogą zostać zaliczone wszelkie wydatki, służące Spółce do osiągnięcia przychodów, zachowania lub zabezpieczenia źródeł przychodów. Za koszty uzyskania przychodów nie mogą być natomiast uznane wydatki określone w art. 16 ust. 1 Ustawy. Przepis art. 16 ust. 1 Ustawy należy jednak interpretować ściśle, gdyż generalną

zasadą obowiązującą w podatku dochodowym od osób prawnych jest odliczenie od przychodów kosztów uzyskania przychodów, które podatnik poniósł, licząc na osiągnięcie przychodów, zachowanie lub zabezpieczenie źródeł przychodów.

W art. 16 ust. 1 pkt 22 Ustawy, kosztem uzyskania przychodów nie mogą być odszkodowania z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług.

Spółka uważa jednak, że powyższy przepis dotyczy jedynie wad w dostarczanych towarach, które powstały na skutek błędu, czy winy podatnika (tj. wad, za które Spółka ponosi odpowiedzialność). Nie ma on zastosowania do sytuacji, w której wady w towarze, wykonanych robotach i usługach powstały z przyczyn losowych, niezależnych od podatnika. Innymi słowy, Spółka uważa, że odszkodowania wypłacane Kontrahentom za szkody w towarach, które nie powstały z winy Spółki, ale pod wpływem czynników losowych, mogą stanowić koszt uzyskania przychodów Spółki. Z możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów powinny więc skorzystać wydatki Spółki na pokrycie szkód w towarach powstałych na skutek czynników niezależnych od Spółki, np. nagłego osunięcia lub przechylenia palety z towarem, wybojów na drodze, wypadków wynikających z nieuważnej jazdy kierowców na drodze, nieprawidłowego zabezpieczenia towaru przez osoby, za które Spółka nie ponosi odpowiedzialności (nie są pracownikami Spółki), czynników losowych, itd.

Spółka wypłaca odszkodowania Kontrahentom (również w sytuacji, gdy nie odpowiada za uszkodzenie przewożonego towaru), gdyż chce zrekompensować straty Kontrahentom, którzy zamawiając usługę transportu liczyli na dostawę towarów w stanie nienaruszonym i nieuszkodzonym. Wypłata odszkodowań ma na celu podtrzymywanie dobrych relacji z Kontrahentami. Służy więc zachowaniu źródeł przychodów, a niekiedy przyczynia się do osiągnięcia przychodów (jeżeli Kontrahent będzie zadowolony z współpracy ze Spółką tzn. z warunków dostawy i wypłaty odszkodowania za poniesione straty, ponownie zamówi usługę transportu towarów u Spółki). Dlatego też Spółka uważa, że może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatki na zapłatę odszkodowania Kontrahentom za straty w towarach, jeśli nie ponosi odpowiedzialności za zaistnienie szkody.

Takie stanowisko jest potwierdzane w interpretacjach podatkowych. Przykładowo w interpretacji z dnia 7 sierpnia 2009 r., znak IBPBI/2/423-553/09/PC, Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach potwierdził stanowisko podatnika, że kwota wydatków z tytułu uszkodzenia transportowanych pojazdów samochodowych na skutek czynników losowych nie jest wyłączona z możliwości zaliczenia jej do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 22 Ustawy i może stanowić taki koszt na ogólnych zasadach.

W wypadku gdy Spółka odkupuje od Kontrahentów uszkodzone w czasie transportu towary może, zgodnie z art. 15 ust. 1 Ustawy, zaliczyć wydatek do kosztów uzyskania przychodów, jeśli towary te będą służyły uzyskaniu przychodów przez Spółkę. W związku z tym, Spółka będzie mogła zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatki poniesione na zakup uszkodzonych towarów, jeśli np. towary te następnie sprzeda, wykazując przychód ze sprzedaży. Spółka będzie mogła również zaliczyć te wydatki do kosztów uzyskania przychodów, jeśli uszkodzone towary zostaną wykorzystane przez Spółkę na potrzeby własne, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, np. Spółka odkupi od Kontrahenta uszkodzony w czasie transportu towar, np. artykuły biurowe, które będzie wykorzystywać na własne potrzeby. Do kosztów uzyskania przychodów Spółka nie mogłaby natomiast zaliczyć wydatków poniesionych na zakup uszkodzonych towarów, które byłyby następnie zniszczone przez Spółkę, gdyż nie nadawałyby się one do użytku.

Na tle przedstawionego stanu faktycznego stwierdzam co następuje:

Z opisanego przez podatnika stanu faktycznego wynika, że świadczy on usługi transportowe. Zatem zastosowanie w niniejszej sprawie będą miały przepisy ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm. – zwanej dalej „kc”) oraz ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. Prawo przewozowe (t. j. Dz. U. z 2000 r., nr 50, poz. 601 ze zm. – zwanej dalej „pp”). W myśl art. 774 kc, przez umowę przewozu przewoźnik zobowiązuje się w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa do przewiezienia za wynagrodzeniem osób lub rzeczy. Cechą konstrukcyjną umowy przewozu jest zatem przewiezienie rzeczy za pomocą środka transportu do miejsca przeznaczenia. Należy jednak zwrócić uwagę, że umowa przewozu nie obejmuje samego rezultatu (przewiezienie do celu), ale także należyte działanie (przewiezienie rzeczy w stanie nie pogorszonym).

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t. j. Dz. U. z 2000r. Nr 54, poz. 654 ze zm. – zwanej dalej „updop”), kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust.1. Powyższe oznacza, że wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, po wyłączeniu zastrzeżonych w ustawie, są kosztami uzyskania przychodów, o ile pozostają w związku przyczynowo-skutkowym z osiąganymi przychodami lub służą zachowaniu bądź zabezpieczeniu źródła przychodów. Kosztami będą zarówno koszty pozostające w bezpośrednim związku z uzyskiwanymi przychodami, jak i pozostające w związku pośrednim, jeżeli zostanie wykazane, że zostały w sposób racjonalny poniesione w tym celu, nawet wówczas gdy z obiektywnych powodów przychód nie zostanie osiągnięty. Zatem do kosztów uzyskania przychodów podatnik ma prawo zaliczyć wszystkie koszty, zarówno te bezpośrednio, jak i pośrednio związane z przychodami, o ile zostały prawidłowo udokumentowane, za wyjątkiem kosztów ustawowo uznanych za niestanowiące kosztów uzyskania przychodów. Podatnik, zaliczając dany wydatek do kosztów uzyskania przychodów, winien wykazać jego związek z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz to, że poniesienie wydatku ma lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu lub że wydatek ten jest związany z konkretnym przedsięwzięciem gospodarczym.

Katalog wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, pomimo ich związku z przychodami i prowadzoną działalnością gospodarczą zawarty został w art. 16 ust. 1 updop. Należy jednak pamiętać, że samo wyliczenie kosztów, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodów, nie stwarza domniemania, iż wszelkie pozostałe koszty, które nie są zamieszczone w art. 16 updop, zostaną ex lege uznane za koszty mające wpływ na podstawę opodatkowania.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 22 updop, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kar umownych i odszkodowań z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług.

Do kosztów uzyskania przychodów na tej podstawie nie będą mogły zatem zostać zaliczone kary umowne i odszkodowania z tytułu:

1. wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług,
2. zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad,
3. zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług.

Wszystkie wskazane wyżej kary umowne i odszkodowania wiążą się z należyтым wykonaniem zobowiązań. Ustawodawca wyłącza je spod kosztów uzyskania przychodów, nie chcąc „premiować” przypadków nienależytego wykonania zobowiązania.

Zasadniczą kwestią do oceny zasadności zastosowania art. 16 ust. 1 pkt 22 updop jest wykładnia pojęcia "wady wykonanej usługi". 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 Organu, 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 ciężące na podatniku zgodnie z umową oraz przepisami prawa. W sytuacji zatem, gdy przewoźnik płaci zlecającemu przewóz odszkodowanie z tytułu szkód wyrządzonych w towarach podczas transportu, to de facto dochodzi do wady wykonania usługi, a to oznacza, że wypłacone 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.

Należy również zauważyć, że kwestia winy w powstaniu szkody nie ma znaczenia na gruncie art. 16 ust. 1 pkt 22 updop. Spółka świadczy 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.

Zgodnie z art. 774 kc i art. 65 pp przez umowę przewozu, przewoźnik zobowiązuje się w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa do przewiezienia za wynagrodzeniem osób lub rzeczy i ponosi on 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 wypłacone 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.

W kwestii możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów, kwoty zapłaconej Kontrahentom w związku z odkupieniem od nich uszkodzonych towarów, należy odnieść się bezpośrednio do regulacji zawartej w art. 15 ust. 1 updop. Jak wykazano powyżej wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, po wyłączeniu zastrzeżonych w ustawie, są kosztami uzyskania przychodów, o ile pozostają w związku przyczynowo-skutkowym z osiąganymi przychodami lub służą zachowaniu bądź zabezpieczeniu źródła przychodów. Jeżeli zatem Spółka odkupuje od kontrahenta uszkodzone towary w celu ich późniejszej odsprzedaży lub wykorzystania we własnej działalności gospodarczej, to wydatek poniesiony na ten zakup może zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów. Natomiast wydatek poniesiony na uszkodzone towary, które zostaną następnie zniszczone, jako nie poniesiony w celu uzyskania przychodu, zabezpieczenia lub zachowania źródła przychodu, nie będzie mógł zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów.

Stanowisko Spółki w zakresie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów:

- kwoty odszkodowania zapłaconego Kontrahentom – jest nieprawidłowe,
- kwoty zapłaconej Kontrahentom w związku z odkupieniem od nich uszkodzonych towarów – jest prawidłowe.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, ul. Rakowicka 10, 31-511 Kraków po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Katowicach Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a, 43-300 Bielsko-Biała.