

Kary umowne w transporcie

PIT/CIT | Przewoźnicy obciążani są przez kontrahentów dodatkowymi kwotami w związku z nieterminową dostawą, uszkodzeniem czy też kradzieżą ładunku. Przedsiębiorcy mają wątpliwości, czy takie wydatki można uznać za koszt uzyskania przychodu.

Maciej Jurczyga

Możliwość zastrzeżenia kary umownej została przewidziana w art. 483 kodeksu cywilnego. Pozwala ona zastrzec w umowie, że naprawienie szkody wynikłej z niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania niepieniężnego nastąpi przez zapłatę określonej sumy pieniężnej. Kara umowna pozwala więc zabezpieczyć terminowe i zgodne z umową wykonanie usługi i oznacza umowne określenie zakresu odpowiedzialności stron umowy w przypadku nienależytej realizacji wzajemnych zobowiązań (kara umowna jest czasami nazywana odszkodowaniem umownym). Wierzyciel nie musi wykazywać wysokości poniesionej szkody, wystarczy udowodnienie samego przewinienia drugiej strony, żeby domagać się umówionej kary umownej.

RAMKA

Prawo przewozowe i Konwencja CMR wprowadzają ograniczenia

Terminowość oraz właściwe wykonanie usługi odgrywa istotną rolę w branży transportowej, gdyż nieterminowa dostawa albo uszkodzenie przewożonych towarów może spowodować wymierne straty u adresata przesyłki. Z drugiej strony dokładne określenie poniesionej straty zwykle będzie niemożliwe, a dochodzenie ewentualnego odszkodowania w długotrwałym postępowaniu sądowym niecelowe. Stąd duża popularność kar umownych w umowach dotyczących usług transportowych, ale także zbyt duża dowolność w ich określaniu.

Zgodnie z art. 83 ust. 1 Prawa przewozowego, odszkodowanie za szkodę wynikłą ze zwłoki w przewozie (inną niż szkoda w przesyłce) nie może przekraczać dwukrotności przewoźnego. Nie dotyczy to jednak sytuacji, gdy szkoda wynikła z winy umyślnej lub rażącego niedbalstwa przewoźnika. W takim przypadku zajdzie jednak konieczność udowodnienia, że szkoda powstała wskutek kwalifikowanego zawinienia przewoźnika.

W przypadku przewozów międzynarodowych podlegających Konwencji CMR, zgodnie z jej art. 23 ust. 5, odszkodowanie z tytułu opóźnienia przewozu nie może przekraczać wysokości przewoźnego, jednak tylko wtedy, gdy uprawniony udowodni poniesienie szkody wynikłej z opóźnienia. Jednocześnie, zgodnie z art. 41 Konwencji, nieważna i pozbawiona mocy jest każda klauzula, która pośrednio lub bezpośrednio

przenosi ciężar dowodu. Jest to bardzo istotne w przypadku kar umownych, gdyż w swej istocie zwalniają one z obowiązku wykazywania szkody czyli de facto przenosi na drugą stronę ciężar dowodu, że szkody nie było lub była wystąpiła ona w mniejszym rozmiarze. Może się zatem okazać, że w postępowaniach sądowych roszczenia o kary umowne w przewozach międzynarodowych zostaną oddalone.

Należy także pamiętać, że wbrew postanowieniom umów kary umowne mogą być miarkowane przez sąd. Pozwala na to art. 484 § 2 kodeksu cywilnego, który stanowi, że można domagać się zmniejszenia kary umownej, jeśli zobowiązanie zostało w znacznej części wykonane bądź gdy kara ta jest rażąco wygórowana.

Od kar umownych należy odróżnić także kary gwarancyjne. Od tych pierwszych można się uchylić, wykazując brak odpowiedzialności za niewykonanie lub nienależyte wykonanie zobowiązania (np. strajk celników na granicy). W przypadku zaś kar gwarancyjnych przyczyna niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania nie ma znaczenia.

Koniec ramki

Kary umowne są zwykle nakładane na przewoźników za:

- zagubienie przewożonego towaru,
- ubytek lub uszkodzenie przesyłki,
- opóźnienie w przewozie przesyłki lub w dostarczeniu dokumentów związanych z wykonywanym przewozem (np. za zbyt późne odesłanie listu przewozowego lub faktury),
- utratę, niewykorzystanie lub nienależyte wykorzystanie dokumentów wymienionych w liście przewozowym i do tego listu dołączonych albo złożonych u przewoźnika,
- wykonanie przewozu pojazdem niezgodnym z oczekiwaniami kontrahenta, np. pojazdem innej marki, koloru czy typu niż wymaga kontrahent,
- nienależyte wykonanie czynności ładunkowo-rozładunkowych.

Nacisk na należyte wykonanie

W myśl art. 774 kodeksu cywilnego, 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. Co istotne, umowa przewozu co

do zasady nie obejmuje jednak samego rezultatu (przewiezienie do celu), jak również należytego działania (przewiezienie rzeczy w stanie niepogorszonym).

Z kolei art. 16 ust. 1 pkt 22 ustawy o CIT (art. 23 ust. 1 pkt 19 ustawy o PIT) wyłącza z kosztów uzyskania przychodów kary umowne i 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. Kary umowne w tym ujęciu kładą nacisk na należyte wykonanie zobowiązań, nie chcąc zmniejszać obciążeń nierzetelnego wykonawcy poprzez efekt tzw. „tarczy podatkowej”.

Wadliwy, czyli jaki

W odniesieniu do usług transportowych najwięcej problemów będzie dostarczać zastosowanie w praktyce pojęcia „wad wykonanych usług”, którego ustawy podatkowe niestety nie definiują. „Wadliwy”, zgodnie z internetowym słownikiem języka polskiego PWN, oznacza tyle co „mający wady, usterki, defekty, wskazujący braki, błędy, niewłaściwy, nieprawidłowy, niepoprawny”. Można zatem przyjąć, że wadliwie wykonana usługa, to taka, która została wykonana w sposób niepełny tj. w przypadku której nie zostały spełnione wszelkie obowiązki ciążące na podatniku zgodnie z umową oraz przepisami prawa. Skoro zatem przepisy prawa dotyczące umowy przewozu nie kładą nacisku na rezultat i jakość wykonania usługi, decydujące w tym zakresie będą postanowienia umowne pomiędzy kontrahentami. Jeśli kontrahenci postanowią o wykonaniu usługi w określonym czasie, bez uszczerbku dla przewożonego towaru, co właściwie jest oczywistością, niedotrzymanie tych warunków przez przewoźnika, w przypadku obciążenia go karą umowną, spowoduje niemożność zaliczenia jej do kosztów uzyskania przychodów.

Uszczerbiony mebel i wgniecenie w palce

Potwierdzają to fiskus i sądy, w szczególności w odniesieniu do uszkodzenia towaru w transporcie. Przykładowo Izba Skarbowa w Katowicach w interpretacji z 18 września 2010 r. (IBPBI/2/423-713/10/PP) zauważył, że 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. Wynika to z tego, że usługa przewozu w sytuacji, gdy przewożony towar dociera do miejsca jego przeznaczenia z uszkodzeniem, dotknięta jest wadą. Tego samego zdania był WSA w Gliwicach w wyroku z 5 czerwca 2008 (I SA/GI 180/08), w którym stwierdził, że wyłączone są z kosztów uzyskania przychodu przewoźnika odszkodowania wypłacone przez niego zlecającemu przewóz towaru, z tytułu uszkodzenia przewożonych towarów w trakcie wykonywania usługi transportowej.

Co z nieterminowością

W przypadku usług innych niż usługi transportowe istnieje możliwość, że kara płacona z tytułu nieterminowego wykonania usługi, przy założeniu, że została ona w ogóle wykonana i przyniosła przychód, będzie kosztem uzyskania przychodów. Stanowisko takie potwierdza m.in. Izba Skarbowa w Warszawie w interpretacji z 31 października 2012 r. (IPPB1/415-1308/12-2/MT). Organ zgodził się, że skoro podatnik dołożył wszelkich starań, aby kontrakt zrealizować i uzyskać przychody, a nałożona kara jest związana z ryzykiem gospodarczym prowadzenia działalności gospodarczej, bez podjęcia którego jedyną decyzją byłoby nie przystępowanie w ogóle do realizacji umowy, a więc i brak przychodów, to kary umowne, wynikające z zawartej umowy, są kosztem uzyskania przychodu.

Podobne stanowisko zajęła Izba Skarbowa w Katowicach w interpretacji z 23 października 2008 r. (IBPB3/423-662/08/MS) w odniesieniu do podatnika, który dostarczał kupującym towary wynajętym transportem drogowym. W jego przypadku kary umowne poniesione z tytułu nieterminowego wykonania usług będących przedmiotem umowy mogły stanowić koszty uzyskania przychodów, gdyż nie były wymienione w katalogu kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów. Będzie tak pod warunkiem, że kary będą miały związek z uzyskiwanymi przez podatnika przychodami w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, jak również okoliczności będące przyczyną poniesienia wydatku nie będą przez niego zawinione.

Szczególna branża

Wydaje się jednak, że w przypadku usług transportowych, o ile w umowie określono konkretny czas lub termin wykonania usługi, niedotrzymanie tych warunków jest równoznaczne z wadliwością wykonanej usługi, a przepisy podatkowe wyraźnie wyłączają z kosztów podatkowych kary umowne z tytułu wad wykonanych usług. Nie wiadzieć czemu, organy podatkowe mają w tym względzie inne zdanie. Izba Skarbowa w Warszawie w interpretacji z 25 sierpnia 2011 r. (IPPB3/423-424/11-4/GJ) zgodziła się z podatnikiem świadczącym usługi spedycyjne, że wydatki z tytułu kar umownych i roszczeń reklamacyjnych spowodowanych opóźnieniem w transporcie są kosztem uzyskania przychodu, gdyż spełniają warunki stawiane przez art. 15 ust. 1 ustawy o CIT i nie mieszczą się w negatywnym katalogu kosztów nieuznawanych za koszty uzyskania przychodu (art. 16 ust. 1 ustawy o CIT). Podobnego zdania był Urząd Skarbowy w Łowiczu w interpretacji z 23 listopada 2006 r. (US I/1 415/10/06). Uznał w niej, że kary umowne z powodu nieterminowego wykonania usługi, pomimo umieszczenia zapisu o obowiązku jej uiszczenia w umowie, mogą być kosztem uzyskania przychodu, pod warunkiem istnienia związku przyczynowego pomiędzy karą a możliwością uzyskania przychodu.

Ramka foto

Zdaniem autora

Maciej Jurczyga

doktor nauk ekonomicznych, biegły rewident, prezes zarządu Biura Rachunkowego JURCZYGA sp. z o.o. w Pilchowicach

Naprawienie szkody może rozwiązać problem

Dla przedsiębiorców trudniących się transportem, w przypadku wystąpienia okoliczności mogących skutkować obowiązkiem wypłaty odszkodowań lub zapłaty kar, najlepszym rozwiązaniem będzie naprawienie szkody we własnym zakresie. Przykładowo, w przypadku uszkodzenia przewożonego towaru, można dokonać jego naprawy. Wydatki na naprawę nie mogą być kwalifikowane jako kara umowna. Z drugiej zaś strony są zwykłym kosztem poniesionym w celu uzyskania przychodów, dlatego mogą zostać uznane jako koszt uzyskania przychodów. Potwierdziła to Izba Skarbowa w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 7 sierpnia 2009 r. (BPBI/2/423-553/09/PC).

Oczywiście rozwiązanie to można polecić w sytuacji, w której szkodę w ogóle da się naprawić. Można bowiem wyobrazić sobie sytuację, w której w wyniku opóźnienia dostaw wstrzymywana jest produkcja, co powoduje straty finansowe. Taką szkodę można wycenić ale raczej nie sposób ją naprawić, dlatego w takich przypadkach powróci temat kar i odszkodowań i wątpliwości z zaliczeniem ich do kosztów podatkowych.

Koniec ramki