

I SA/Po 927/19 - Wyrok WSA w Poznaniu z 2020-02-11

Sprawa ze skargi na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Karol Pawlicki Sędziowie Sędzia NSA Włodzimierz Zygmunt (spr.) Sędzia WSA Barbara Rennert Protokolant: starszy sekretarz sądowy Agata Pasternak po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 11 lutego 2020 r. sprawy ze skargi [...] na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia [...] nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych I. uchyla zaskarżoną interpretację; II. zasądza od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na rzecz strony skarżącej kwotę [...] zł ([...] złotych 00/100) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Inne orzeczenia o symbolu:

6560

6113 Podatek dochodowy od osób prawnych

Inne orzeczenia z hasłem:

Interpretacje podatkowe

Podatek dochodowy od osób prawnych

Inne orzeczenia sądu:

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu

Inne orzeczenia ze skargą na:

Inne

Uzasadnienie

Pismem z [...] lipca 2019 r. "[...]" sp. z o.o., "[...]" sp. z o.o., "[...]" sp. z o.o. oraz "[...]" sp. z o.o. wystąpiły z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych wskazując "[...]" sp. z o.o. jako stroną postępowania. Zgodnie ze stanem faktycznym przedstawionym we wniosku, spółki A, B, C i D nabywają usługi ubezpieczeniowe odpowiednio od:

1) spółki X z siedzibą w [...] i są to ubezpieczenia: majątkowe - od zdarzeń losowych, od odpowiedzialności cywilnej zarządzających wobec spółki oraz osób trzecich, od ochrony prawnej w sprawach karnych, od utraty praw własności i biznesu, od ataków terrorystycznych, opieka grupowa/ubezpieczenie zdrowotne medyczne;

2) spółki Y z siedzibą w [...] i jest to ubezpieczenie transportu, w tym polisa cargo na nowe samochody;

3) spółki Z z siedzibą w [...] gdzie ubezpieczane są opony nowych aut.

Zainteresowani wskazali dane identyfikacyjne spółek X, Y, Z.

Na tle tak przedstawionego opisu stanu faktycznego zostało zadane pytanie czy opisane powyżej opłaty za usługi ubezpieczeniowe, podlegają na podstawie art. 21

ust. 1 pkt 2a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2019 r., poz. 865 ze zm. - dalej: "u.p.d.p.") podatkowi u źródła, a w konsekwencji czy spółki są zobowiązane do odliczenia, pobrania i wpłacenia zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 20%?

W ocenie wnioskodawców opisane w stanie faktycznym ubezpieczenia nie mieszczą się w katalogu usług niematerialnych określonych w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.p. Zaznaczyli oni, że w sprawie znajduje zastosowanie umowa zawarta między Rzeczpospolitą [...] a [...] w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku z dnia [...] maja 2003 r. (Dz. U. z 2005 r., nr 12 poz. 90 - dalej: "umowa o UPO"). Zgodnie z art. 3 ust. 2 tej umowy przy jej stosowaniu przez Umawiające się Państwo, jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej, każde określenie, które nie zostało w niej zdefiniowane, będzie miało takie znaczenie, jakie przyjmuje się w danym czasie zgodnie z prawem tego Państwa w zakresie podatków, do których ma zastosowanie umowa, przy czym znaczenie wynikające ze stosowanego ustawodawstwa podatkowego tego Państwa będzie miało pierwszeństwo przed znaczeniem nadanym określeniu przez inne przepisy prawne tego Państwa. W tym wnioskujący powołał się na art. 805 ustawy z dnia z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz. U. 2019 r., poz. 1145 - dalej: "k.c.") oraz art. 4 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (tekst jedn. Dz. U. z 2019 r. poz. 381).

Dyrektor [...] Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z [...] września 2019 r., nr [...] uznał przedstawione powyżej stanowisko za nieprawidłowe. Organ przytoczył oraz omówił przepisy ustawy regulujące pobór podatku u źródła. Wyjaśnił m. in., że katalog usług wskazanych w art. 21 ust. 1 pkt 2a powołanej ustawy jest katalogiem otwartym, na co wskazuje sformułowanie "świadczeń o podobnym charakterze". Za świadczenia o podobnym charakterze należy uznać świadczenia równorzędne pod względem prawnym do wymienionych w ustawie. Aby dane świadczenie można było objąć omawianą regulacją należy spełnić takie same przesłanki, aby uzyskać daną usługę albo wynikają z niej takie same prawa obowiązki dla stron. Innymi słowy katalog usług zawarty w art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy obejmuje również takie świadczenia, które zasadniczo są podobne do wprost w nim wymienionych, lecz mogą być np. inaczej określane (nazwane). Decydujące znaczenie dla stwierdzenia, że dane świadczenie mieści się w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym ma treść umowy zawartej z kontrahentem zagranicznym, a przede wszystkim, charakter rzeczywiście wykonywanych świadczeń.

W kontekście przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego znalazło się stwierdzenie organu, że świadczenie usług ubezpieczeniowych ma charakter podobny do gwarancji, gdyż zakład ubezpieczeń zgodnie art. 805 § 1 k.c., zobowiązuje się, w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa, spełnić określone świadczenie w razie zajścia przewidzianego w umowie wypadku, a ubezpieczający zobowiązuje się zapłacić składkę. Skarżący będą zobowiązani do poboru zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.p.

Pismem z [...] października 2019 r. "[...]" sp. z o.o. (dalej: "skarżąca") reprezentowana przez pełnomocnika wniosła skargę na omówioną powyżej interpretację indywidualną wnosząc o jej uchylenie oraz zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

Zaskarżonej interpretacji spółka zarzuciła naruszenie:

1) art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej poprzez rozszerzenie podstawy opodatkowania określonej w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.p. o usługi niewymienione w tym przepisie co jest działaniem niedozwolonym zważywszy na konstytucyjną gwarancję określania przedmiotu opodatkowania w drodze ustawy;

2) art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.p. poprzez nieuprawnione przyjęcie, że usługi ubezpieczeniowe są usługami o charakterze podobnym do usług gwarancji i jako takie podlegają opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym od osób prawnych w Polsce;

3) art. 3 ust. 2 oraz art. 7 ust. 1 umowy o UPO poprzez definiowanie pojęć, którymi posługuje się u.p.d.p. w sposób rozszerzający, przez co opodatkowywanie dochodów przedsiębiorców mających siedzibę w [...] polskim podatkiem dochodowym od osób prawnych w Polsce;

4) art. 14c § 2 oraz art. 121 § 1 ustawy z dnia [...] sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm. - dalej: "O.p.") poprzez brak uzasadnienia prawnego stanowiska organu w skarżonej interpretacji.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor [...] Informacji Skarbowej podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko w sprawie wnosząc o oddalenie skargi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga okazała się zasadna.

Rozstrzygnięcie sporu wymagało dokonania kontroli legalności zaskarżonej interpretacji indywidualnej. W ocenie organu skarżąca spółka jako podmiot wypłacający na rzecz nierezydentów należności z tytułu usług ubezpieczeniowych będzie zobowiązana do pobrania podatku u źródła na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.p. o PDOP. Zdaniem organu usługi ubezpieczeniowe należy uznać za podobne do usług gwarancji co uzasadnia objęcie ich hipotecznością normy wynikającej ze wskazanego ostatnio przepisu. Skarżąca kwestionuje powyższe zapatrywanie podnosząc m. in., że umowa ubezpieczenia jest zupełnie odmienną konstrukcją prawną od umowy gwarancji. Skarżąca podnosi również, że organ nie porównał opisanych we wniosku umów ubezpieczenia z gwarancją.

Rację w przedstawionym sporze należało przyznać skarżącej.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.p. , podatek dochodowy z tytułu uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, przychodów: z tytułu świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze ustala się w wysokości 20% przychodów. W orzecznictwie podnosi się, że świadczenia wymienione w tym przepisie można podzielić na dwie grupy. Pierwszą stanowią świadczenia wyraźnie nazwane, drugą tworzą świadczenia mające podobny charakter do świadczeń nazwanych. W tej drugiej grupie mieszczą się świadczenia posiadające cechy charakterystyczne dla świadczeń wprost wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy , ale posiadające również elementy charakterystyczne dla świadczeń innych od skonkretyzowanych w tym przepisie. Dla uznania, że świadczenie niewymienione wprost w art. 21 ust. 1 pkt 2a jest objęte jego zakresem decydujące jest, aby elementy charakterystyczne dla świadczeń wprost wymienionych w omawianym przepisie przeważały nad cechami charakterystycznymi

dla świadczeń w nim niewymienionych [tak: wyrok NSA z 05 lipca 2016 r., II FSK 2369/15, orzeczenia sądów administracyjnych dostępne pod adresem: orzeczenia.nsa.gov.pl].

Dokonując wykładni pojęcia "świadczeń o podobnym charakterze" należy mieć również na uwadze, że poprzez określenie "podobny" należy rozumieć mający pewne cechy wspólne z czymś, z kimś, taki, który ma pewien zespół cech wspólnych z kimś lub czymś innym [por. Słownik Języka Polskiego PWN, dostępny pod adresem: sjp.pwn.pl oraz Wielki Słownik Języka Polskiego, dostępny pod adresem: wsjp.pl]. Aby ustalić, czy dane świadczenie powinno czy też nie zostać uznane za świadczenie podobne do świadczeń wymienionych *expressis verbis* w powołanym przepisie konieczne okazuje się wykazanie, że posiadane przez nie cechy są (*argumentum a simili*) bądź też nie są (*argumentum a contrario*) w istotnym zakresie zbliżone do cech posiadanych przez świadczenia pełniące rolę wzorców, a za określoną kwalifikacją przemawia dodatkowo odpowiednia argumentacja aksjologiczna (por. Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 294-295; S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001, s. 168-169). Objęcie przez ustawodawcę zakresem zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o PDOP nienazwanych wprost świadczeń, podobnych do świadczeń *expressis verbis* wymienionych w tym przepisie znajduje uzasadnienie w obowiązującej na gruncie prawa zobowiązań zasadzie swobody umów. Strony stosunku cywilnoprawnego z uwagi na omawianą zasadę mogą dowolnie ukształtować treść łączącego je stosunku zobowiązaniowego. Możliwe jest zatem zawarcie umowy w trakcie, której realizacji dojdzie do wymiany świadczeń charakterystycznych dla usług wskazanych wprost przez ustawodawcę w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.p. mimo tego, że łączący strony stosunek zobowiązaniowy nie będzie ograniczał się jedynie do realizacji tego rodzaju świadczeń. Podatnik ma możliwość realizacji założonych celów gospodarczych za pomocą różnych instrumentów prawnych. Przepisu należy wyklądać z uwzględnieniem założenia, że istotna jest treść świadczeń wymienianych w toku realizacji stosunku zobowiązaniowego nie zaś przypisana im przez strony tego stosunku nazwa. Innymi słowy postanowienia umowne będące realizacją zasady swobody umów nie mogą doprowadzić do sytuacji, w której realizacja świadczeń podobnych do świadczeń wprost wskazanych w treści analizowanego przepisu znalazłaby się poza zakresem jego zastosowania. W świetle powyższego rodzaju argumentów objęcie przez ustawodawcę zakresem zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.p. nie tylko świadczeń wprost w nim wymienionych lecz również świadczeń do nich podobnych nie może być poczytywane za uchybienie zasadzie szczególnej określoności regulacji daninowych. Wręcz przeciwnie, tego rodzaju rozwiązanie służy realizacji zasady równości wobec prawa.

Mając na uwadze treść art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.p. sąd stwierdza, że obowiązkiem organu było ustalenie czy świadczenia wymieniane podczas realizacji opisanych przez skarżącą umów ubezpieczenia są podobne do świadczeń realizowanych w trakcie wykonywania umowy gwarancji. Organ ograniczył się do stwierdzenia, że świadczenie usług ubezpieczeniowych ma charakter podobny do gwarancji. W tym kontekście powołał się na postanowienia art. 805 § 1 k.c. Zgodnie z tym przepisem, przez umowę ubezpieczenia ubezpieczyciel zobowiązuje się, w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa, spełnić określone świadczenie w razie zajścia przewidzianego w umowie wypadku, a ubezpieczający zobowiązuje się zapłacić składkę. W załączniku do protokołu rozprawy strona skarżąca zasadnie podnosi, że organ podatkowy nie porównał umowy ubezpieczenia z gwarancją. Nie

wywiązał się tym samym z obowiązku wykazania, że posiadane przez umowę ubezpieczenia cechy są bądź też nie w istotnym zakresie zbliżone do cech świadczeń wskazanych wprost w treści art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.p. Omawiane uchybienie świadczy o naruszeniu art. 14c § 2 O.p. Zgodnie z tym przepisem, w razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym. Na tle przytoczonego przepisu w orzecznictwie stwierdza się, że z uzasadnienia prawnego interpretacji powinien wynikać tok rozumowania organu interpretacyjnego, który doprowadził z jednej strony do zanegowania stanowiska wnioskodawcy, a z drugiej strony do przyjęcia przez organ stanowiska odmiennego. Uzasadnienie prawne musi bowiem stanowić rzetelną informację dla wnioskodawcy, dlaczego w jego sprawie określone przepisy znajdują zastosowanie, a także dlaczego wyrażony przez niego pogląd nie zasługuje na uwzględnienie [tak: wyrok NSA z 15 listopada 2019 r., II FSK 3911/17]. Uzasadnienie zaskarżonej interpretacji nie pozwala na kontrolę procesu wnioskowania organu, który doprowadził go do stwierdzenia, że świadczenie usług ubezpieczeniowych ma charakter podobny do gwarancji.

Podsumowując sąd stwierdzać, że zasadny okazał się zarzut naruszenia art. 14c § 2 oraz art. 121 § 1 O.p. Uzasadnienie zaskarżonej interpretacji nie zawiera należytego uzasadnienia wykazującego, że świadczenia wymieniane podczas realizacji opisanych przez skarżącą umów ubezpieczenia są podobne do świadczeń realizowanych w trakcie wykonywania umowy gwarancji. Z uwagi na powyższe za sąd za przedwczesne uznał odnoszenie się do pozostałych zarzutów skargi w tym zwłaszcza zarzutu naruszenia art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.p. Definitywne rozstrzygnięcie czy opisane przez skarżącą usługi są objęte zakresem zastosowania wskazanego ostatnio przepisu wymaga zweryfikowania zasadności argumentów mających przemawiać za podobieństwem umów ubezpieczenia do świadczeń wprost wskazanych w treści powołanego przepisu.

W toku powtórnego postępowania w sprawie obowiązkiem organu będzie uwzględnienie wykładni prawa zawartej w niniejszym wyroku oraz porównanie charakterystyki umowy ubezpieczenia z umową gwarancji. Po przeprowadzeniu tego rodzaju porównania obowiązkiem organu będzie ustalenie czy świadczenia wymieniane podczas realizacji opisanych przez skarżącą umów ubezpieczenia są podobne do świadczeń realizowanych w trakcie wykonywania umowy gwarancji. Dopiero interpretacja zawierająca uzasadnienie czyniące zadość powyższym wskazaniom będzie mogła zostać poddana kontroli sądu administracyjnego pod kątem naruszenia powołanych w skardze przepisów prawa materialnego.

Mając powyższe na uwadze sąd na podstawie art. 146 § 1 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.) orzekł jak w pkt I. sentencji. O kosztach orzeczono na podstawie art. 200 w zw. z art. 205 § 2 powołanego aktu. Na kwotę zasądzonych kosztów postępowania składa się wpis od skargi w kwocie [...]zł, równowartość opłaty skarbowej od dokumentu pełnomocnictwa procesowego w kwocie [...]zł oraz wynagrodzenie pełnomocnika skarżącej w kwocie [...]zł należne na podstawie § 14 ust. 1 pkt 1 lit. c) rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2018 r. poz. 265).