

# Najem „urządzeń przemysłowych” w świetle umów o unikaniu podwójnego opodatkowania



**Tomasz Strzałkowski**  
doradca podatkowy  
w Kancelarii Prawnej Chałas i Wspólnicy



Zawierając umowę najmu „urządzeń przemysłowych” z zagranicznym kontrahentem, należy pamiętać, że przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 851) oraz ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361) nakładają na usługobiorcę obowiązek pobrania 20% zryczałtowanego podatku dochodowego.

**T**aki podatek, pobierany z wynagrodzenia należnego zagranicznemu usługodawcy, nazywany jest podatkiem u źródła. Problem koncentruje się na kwestii prawidłowego określenia zakresu pojęcia „urządzenie przemysłowe”. Dlatego warto przyjrzeć się zasadom, jakie towarzyszą rozliczaniu tych transakcji. Chodzi o wszelkiego rodzaju umowy, których istota sprowadza się do oddania określonego urządzenia przemysłowego w odpłatne korzystanie, np. umowę najmu, użyczenia, dzierżawy.

## CZYM JEST „URZĄDZENIE PRZEMYSŁOWE”?

Kluczowe dla zrozumienia istoty problemu jest ustalenie zakresu pojęcia „urządzenie przemysłowe”. Wszystkie transakcje dotyczące urządzeń innych niż przemysłowe nie będą opodatkowane podatkiem u źródła.

Odpowiedzi na pytanie o zakres pojęcia „urządzenie przemysłowe” nie udziela nam Modelowa Konwencja OECD w sprawie podatków od dochodu i majątku. Wynika to z tego, że od 1992 r. problematyka dotycząca poboru podatku u źródła od należności z tytułu użytkowania urządzeń przemysłowych nie jest już w niej uregulowana. Nie jest to potrzebne,

gdyż większość państw OECD przychodzi z najmu „urządzeń przemysłowych” traktuje jak zyski przedsiębiorstw, co skutkuje opodatkowaniem wyłącznie w kraju podmiotu uzyskującego wynagrodzenie. Wyjątek stanowią Polska, Grecja, Meksyk oraz Włochy, które zastrzegły sobie prawo do umieszczenia w definicji określenia „należności licencyjnych” dochodu uzyskiwanego z wynajmu urządzeń przemysłowych, handlowych, naukowych i kontenerów.

Problem w tym, że oprócz złożenia zastrzeżenia Polska nie zdecydowała się na zdefiniowanie tego pojęcia. Definicji próżno szukać w zawartych przez Polskę bilateralnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz w ustawach podatkowych. Wobec powyższego w celu odkodowania tego pojęcia jesteśmy zmuszeni do posłużenia się jego słownikowym znaczeniem.

Zgodnie z „Nowym słownikiem języka polskiego” [pod red. B. Dunaja, s. 749] **urządzenie** jest to rodzaj „mechanizmu bądź zespołu mechanizmów, niekiedy bardzo skomplikowanych technicznie, służących do wykonywania określonych czynności, pełniących jakąś funkcję; przyrządu”.

”  
NAJSKUTECZNIEJSZYM SPOSOBEM  
NA ZMNIJSZENIE OBCIĄŻEŃ  
PODATKOWYCH ZWIĄZANYCH  
Z POBOREM PODATKU U ŹRÓDŁA  
JEST UZYSKANIE OD KONTRAHENTA  
CERTYFIKATU REZYDENCJI  
PODATKOWEJ. TAKI DOKUMENT  
POZWALA UNIKNĄĆ ZAPŁATY BĄDŹ  
ZMNIJSZYĆ KWOTĘ PODATKU DO  
ZAPŁATY

Według „Wielkiego słownika języka polskiego” (<<http://www.wsjp.pl>>) **urządzenie** to z kolei „przedmiot o złożonej konstrukcji, wykonujący lub ułatwiający określoną pracę”.

Zgodnie z „Nowym słownikiem języka polskiego” [s. 543] **przemysłowy** to inaczej „związany z przemysłem, używany, stosowany w przemyśle”. Z kolei wyraz **przemysł** zgodnie z „Wielkim słownikiem języka polskiego” oznacza „działalność polegającą na produkcji towarów określonego rodzaju na dużą skalę, przy użyciu maszyn”. Natomiast zgodnie z „Nowym słownikiem języka polskiego” [s. 543] **przemysł** to „podstawowy dział gospodarki, obejmujący masowe wytwarzanie za pomocą środków technicznych określonej grupy wyrobów”.

Analiza pojęcia „urządzenie przemysłowe” na podstawie jego słownikowego znaczenia prowadzi do powstania rezultatów tak szerokich i niedookreślonych, że nie rozstrzyga wszystkich wątpliwości związanych z jego wykładnią.

W praktyce skarbowej organy podatkowe wskazują na konieczność maksymalnie szerokiego rozumienia tego pojęcia jako mieszczącego w sobie wszelkie możliwe urządzenia stanowiące zespół elementów technicznych, w tym m.in. maszyny produkcyjne, wózki widłowe, samochody, ciągniki, sprzęt telekomunikacyjny, a także rusztowania czy nawet kontenery biurowe. Takie stanowisko zajął np. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji z 14 stycznia 2014 r. (sygn. IPTPB3/423-407/13-2/IR).

Wykładnia dokonywana przez organy podatkowe w mojej ocenie nie znajduje oparcia w przepisach. Rozumienie tego pojęcia nie może bowiem pomijać przymiotnika „przemysłowy” – a więc dotyczący przemysłu – i rozszerzać jego zakresu na każdy inny sektor gospodarki. Przy kwalifikowaniu danego urządzenia istotne jest, aby dokonywać tego na podstawie kryterium przeznaczenia, a nie na podstawie okoliczności, że dane urządzenie potencjalnie mogłoby być wykorzystywane w danej dziedzinie. Powyższa okoliczność powinna być oceniana z punktu widzenia zaklasyfikowania urządzeń do podgrupy 65 „Urządzenia przemysłowe” Klasyfikacji Środków Trwałych.

Z praktycznego punktu widzenia zakresem tego przepisu nie powinny być więc objęte maszyny zakwalifikowane do innych kategorii urządzeń, np. koparki gąsienicowe, które zgodnie z KST stanowią „urządzenia budowlane”. Prawidłowość takiej wykładni potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 5 marca 2014 r. w sprawie o sygn. akt II FSK 820/12.

Warto również zwrócić uwagę na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 lutego 2012 r. (sygn. II FSK 1476/10), zgodnie z któ-

rym komputer nie spełnia zadań przemysłowych, o ile nie jest powiązany z urządzeniem ściśle przemysłowym, biorącym udział w procesie produkcji. Zgodnie ze wskazanym wyrokiem przy kwalifikowaniu danego urządzenia istotne jest, aby dokonywać tego na podstawie kryterium przeznaczenia. Tak więc sprzęt IT w postaci desktopów, laptopów, drukarek, skanerów, monitorów i stabilizatorów napięcia wykorzystywanych w pracy biurowej oraz przy realizacji procesów serwisowych nie jest urządzeniem przemysłowym, gdyż nie jest ze swej istoty przeznaczony do procesu masowej produkcji.

Niestety, zaprezentowana wykładnia nie zawsze znajduje potwierdzenie w orzecznictwie administracyjnym. Część sądownictwa administracyjnego akceptuje szerokie rozumienie pojęcia „urządzenie przemysłowe” prezentowane przez organy podatkowe. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z 3 kwietnia 2014 r. (sygn. akt I SA/Sz 950/13) orzekł, że środkiem transportu jest walec drogowy. Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 7 maja 2014 r. (sygn. akt II FSK 1342/12) uznał za urządzenia przemysłowe lokomotywy i wagony kolejowe.

Jeśli nie będziemy mieli pewności, czy od wynagrodzenia należnego zagranicznemu usługodawcy pobrać podatek u źródła, bezpieczniej jest oczywiście to zrobić, a następnie rozważyć wystąpienie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Musimy się jednak liczyć z tym, że pozytywne rozstrzygnięcie zapadne dopiero przed sądem administracyjnym.

## CERTYFIKAT REZYDENCJI PODATKOWEJ

Najskuteczniejszym sposobem na zmniejszenie obciążeń podatkowych związanych z poborem podatku u źródła jest uzyskanie od kontrahenta certyfikatu rezydencji podatkowej. Taki dokument pozwala uniknąć zapłaty bądź zmniejszyć kwotę podatku do zapłaty. Certyfikat rezydencji podatkowej to dokument wystawiony przez organ podatkowy państwa, w którym nasz kontrahent ma siedzibę, potwierdzający, że jest on rezydentem podatkowym tego państwa. Gdy nasz kontrahent wylegitymuje się takim dokumentem w miejsce polskiej ustawy o podatku dochodowym będziemy mogli zastosować umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartą przez Polskę z krajem naszego kontrahenta. Pozwoli to na zmniejszenie podatku do stawki wynikającej z umowy bilateralnej bądź w ogóle niepobranie podatku. Pamiętajmy jednak, że te preferencyjne zasady opodatkowania będziemy mogli zastosować wyłącznie wtedy, gdy będziemy dysponowali certyfikatem rezydencji podatkowej naszego kontrahenta. Jeżeli go nie posiadamy, to zobowiązani jesteśmy pobrać podatek u źródła według krajowej stawki podatku.

To, czy rozliczając transakcję z kontrahentem, obniżymy stawkę podatku u źródła do stawki wynikającej z umowy, czy też w ogóle zaniechamy poboru tego podatku, będzie zależało od postanowień konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W celu prawidłowego rozliczenia transakcji należy dokonać szczegółowej analizy umowy zawartej z państwem naszego kontrahenta. Poszczególne umowy odmiennie traktują wynajem urządzeń przemysłowych. W jednych transakcje takie są traktowane jako zysk przedsiębiorstwa (np. umowa Polska–Luksenburg), w innych zaś jako należność licencyjna (np. umowa Polska–Ukraina, umowa Polska–Kazachstan). W pierwszej sytuacji nie musimy pobierać podatku u źródła. W drugiej już tak.

## PODSUMOWANIE

Prawidłowe rozliczenie podatku u źródła od wynajmu urządzeń przemysłowych utrudniają brak definicji urządzeń przemysłowych oraz niejednolite stanowisko sądów administracyjnych w zakresie rozumienia tego pojęcia. Organy podatkowe od lat niezmiennie prezentują szeroką wykładnię tego pojęcia. Sądy administracyjne coraz częściej, chociaż niejednolicie, taką wykładnię kwestionują. Taka praktyka narusza poczucie bezpieczeństwa obywateli, którzy nie powinni być zaskakiwani rozszerzeniem sensu przepisów prawnych, w sytuacji gdy działali w zaufaniu do nich. W świetle istniejących wątpliwości interpretacyjnych zasadne wydaje się uszczegółowienie przez ustawodawcę zakresu definicji urządzenia przemysłowego. ■