

**Piotr Herman**

Wyższa Szkoła Bankowa w Warszawie

ORCID: 0000-0002-4655-7547

ptherman9@gmail.com

## **Problemy definicyjne pojęcia „urządzenie przemysłowe” w kontekście regulacji podatku u źródła**

### **Wstęp**

Przedmiotem rozważań niniejszego opracowania będzie opodatkowanie podatkiem dochodowym należności uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podmioty, które nie są polskimi rezydentami podatkowymi<sup>1</sup> za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (*know-how*) oraz wypracowanie propozycji rozwiązania problemów interpretacyjnych tytułowego pojęcia. Podmioty będące nierezydentami na gruncie przepisów prawa podatkowego – w zależności od konkretnego stanu faktycznego oraz przyjętej podstawy prawnej – mogą podlegać opodatkowaniu od całości osiągniętych dochodów przy zastosowaniu pełnej lub obniżonej stawki podatku, ale również być zwolnione z opodatkowania w Polsce, wobec czego dokonując szczegółowej analizy konkretnego stanu faktycznego, należy rozważyć, czy w sprawie może mieć zastosowanie umowa międzynarodowa o unikaniu opodatkowania, zgodnie z którą liczne kategorie dochodów w ogóle nie będą opodatkowane w Polsce lub zastosowanie znajdzie właściwa preferencyjna stawka podatku<sup>2</sup>. Zastosowanie preferencyjnej stawki podatku może być powiązane z nałożeniem dodatkowych obowiązków formalnych na płatnika, np. posiadanie certyfikatu rezydencji podatkowej kontrahenta oraz weryfikacje statusu tzw. *beneficial owner* odbiorcy należności.

<sup>1</sup> Podatnicy, którzy nie mają siedziby ani zarządu na terytorium Polski i będą podlegać opodatkowaniu jedynie od dochodów uzyskiwanych w Polsce.

<sup>2</sup> P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, wyd. dwunaste, Warszawa 2021, s. 1469.

Danina pobierana od należności wypłacanych na rzecz nierezydenta uiszczana tytułem wynagrodzenia za korzystanie z urządzenia przemysłowego będzie miała charakter ryczałtowy, natomiast wybór właściwej stawki podatku uzależniony będzie od przyjęcia odpowiedniej podstawy prawnej, tj. zastosowania przepisów wynikających z ustawy CIT oraz konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zgodnie z art. 21 ust 1 ustawy CIT stawkę podatku z tytułu ww. należności ustala się w wysokości 20% przychodów, natomiast przykładowo zgodnie z polsko-niemiecką umową o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>3</sup> do tego rodzaju należności może być zastosowana obniżona stawka podatku w wysokości 5%. Jednocześnie należy zwrócić również uwagę, iż ww. umowa wprowadza również w art. 12 ust. 3 własną definicję należności licencyjnych, do których zalicza się m.in. należności za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego.

Podstawą dla konstrukcji większości umów w sprawie podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku jest Modelowa Konwencja OECD, która nie mieści się w konstytucyjnym katalogu źródeł prawa powszechnie obowiązującego, jednakże można jej przyznać status tzw. *soft law*. Państwa sygnatariusze przyjmują treść zawartych w niej zapisów podczas konstrukcji zawieranych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, chyba że wyraziły zastrzeżenia w konkretnym zakresie<sup>4</sup>. Wobec tego analizowane zagadnienie będzie miało analogiczny charakter w przypadku analizy różnych umów, które zostały zawarte przez Polskę.

Pewne wątpliwości w odniesieniu do wykładni omawianego pojęcia wzbudzić może ogólna regulacja wynikająca z art. 12 ust. 2 Modelu Konwencji OECD, zgodnie z którą nie będzie stanowić należności licencyjnych wynagrodzenie za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego. Początkowo takie płatności zaliczane były do kategorii należności licencyjnych, jednakże później zostały z niej wykreślone i obecnie są kwalifikowane jako zyski przedsiębiorstw. Jednakże wiele państw, w tym również Polska, złożyło zastrzeżenie, aby móc traktować takie płatności dalej na analogicznych zasadach jak należności licencyjne<sup>5</sup>, odstępstwo to nie występuje jednak we wszystkich zawartych przez Polskę umowach<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Berlinie dnia 14 maja 2003 r. (Dz.U. z 2005 r., Nr 12, poz. 90).

<sup>4</sup> D.K. Gajewski, *Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego a wdrożenie działań BEPS*, „Studia BAS” 2018, nr 2(54), s. 114–115.

<sup>5</sup> H. Litwińczuk, *Opodatkowanie należności licencyjnych*, [w:] eadem, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 325.

<sup>6</sup> Eadem, *Należności licencyjne*, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2017, s. 570–571.

Zmiana kwalifikacji zysków osiąganych z tytułu płatności za korzystanie lub prawo do korzystania z urządzenia przemysłowego wobec braku legalnej definicji omawianego pojęcia stanowi pole do nadużyć w zakresie jego wykładni przez organy podatkowe, a w konsekwencji prowadzi do sporów z podatnikami. Kwalifikacja płatności do kategorii zysku przedsiębiorstw może wiązać się z wykluczeniem jej w omawianym przypadku z zakresu pojęcia urządzenia przemysłowego oraz opodatkowaniem wypłacanej należności wyłącznie na terytorium państwa nierezydenta. Zakwalifikowanie zatem konkretnej płatności do wspomnianej powyżej kategorii nie leży w interesie fiskalnym polskiego państwa, które w takiej sytuacji nie może opodatkować konkretnej transakcji.

## **Materiały i metody**

W celu dokonania pełnej analizy przedstawionego problemu autor postanowił posłużyć się dogmatyczno-prawną metodą badawczą, która uznawana jest za właściwą do przeprowadzenia analizy przepisów prawa polskiego, regulacji międzynarodowych oraz orzecznictwa sądów i stanowiska wyrażonego przez organy podatkowe. W celu dokładnej analizy zaprezentowanego problemu dokonano również porównania praktycznego zastosowania przepisów przez organy podatkowe w wydawanych interpretacjach, a następnie stanowiska wyrażonego w orzecznictwie sądów administracyjnych w podobnych stanach faktycznych.

## **Zdefiniowanie pojęcia urządzenia przemysłowego**

Analizowane pojęcie urządzenia przemysłowego, jak już wcześniej wskazano, nie zawiera definicji legalnej na gruncie ustawy CIT oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę, dodatkowo ma ono również charakter nieostry co powoduje pewne problemy praktyczne związane z jego stosowaniem. Widoczne są one w bogatym orzecznictwie sądów administracyjnych, które wielokrotnie podejmowało kazuistyczne rozważania dotyczące kwalifikacji konkretnych urządzeń wykorzystywanych w przemyśle w odniesieniu do wypełnienia zakresu przedmiotowego pojęcia „urządzenie przemysłowe”.

Dokonując językowej wykładni, zgodnie z definicją zawartą w *Słowniku języka polskiego*, przez urządzenie rozumiemy „mechanizm lub zespół mechanizmów, służący do wykonania określonych czynności”<sup>7</sup>, natomiast pod pojęciem

<sup>7</sup> <https://sjp.pwn.pl/szukaj/urz%C4%85dzenie.html> (data dostępu: 20.05.2023).

przemysłu – „produkcję materialną polegającą na wydobywaniu z ziemi bogactw naturalnych i wytwarzaniu produktów w sposób masowy przy użyciu urządzeń mechanicznych”<sup>8</sup>. W procesie wykładni pojęcia dokonamy zatem jego interpretacji zgodnie z tradycyjnym rozumieniem, tj. jako urządzenie mechaniczne, które będzie wykorzystywane w procesie wytwarzania produktów z zasobów naturalnych. Mając na uwadze powyższe, zasadne będzie przyjęcie założenia, że warunkiem *sine qua non* zakwalifikowania konkretnego mechanizmu jako urządzenia przemysłowe jest jego wykorzystanie w procesie masowej produkcji.

Za poglądami wyrażanymi przez judykaturę należy podkreślić, iż dokonując subsumpcji analizowanej normy prawnej, nie można opierać się wyłącznie na wykładni językowej ww. pojęć rozumianych odrębnie, ponieważ może to prowadzić do błędnych wniosków, a w konsekwencji nieuprawnionego rozszerzenia jego zakresu pojęciowego. Warto również zaznaczyć, że zaliczenie konkretnego mechanizmu do omawianej kategorii powinno opierać się na analizie obiektywnych cech konstrukcyjnych i użytkowych urządzenia zgodnie z wskazanymi powyżej wytycznymi<sup>9</sup>.

Zagadnienia związane z opodatkowaniem urządzeń przemysłowych podają analizie również przedstawiciele doktryny<sup>10</sup>, wskazując, że przychody z tak zdefiniowanego tytułu powinny być rozumiane bardzo szeroko, tj. przede wszystkim w odniesieniu do rodzaju czynności cywilnoprawnej, której przedmiotem będzie urządzenie przemysłowe, obejmując swoim zakresem m.in. wynajęcie, wydzierżawienie lub inne korzystanie, natomiast zdecydowanie brak jest prób zdefiniowania samego zakresu przedmiotowego pojęcia; przeprowadzono natomiast dotychczas liczne analizy poszczególnych przypadków na bazie orzecznictwa sądów administracyjnych.

## Wykładnia stosowana przez organy podatkowe

Szczególnego znaczenia pojęcie urządzenia przemysłowego nabiera na etapie jego wykładni przez organy podatkowe oraz podatników. Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych pokazuje, że organy podatkowe, dokonując rozszyfrowania treści normy prawnej, kierują się interesem fiskalnym państwa, a jednocześnie obejmują dużo szerszym zakresem przedmiotowym dokonywane przez podatników czynności, które często prowadzą do sporów w tym zakresie<sup>11</sup>.

<sup>8</sup> <https://sjp.pwn.pl/slowniki/przemys%C5%82owe.html> (data dostępu: 20.05.2023).

<sup>9</sup> Wyrok NSA z 3 marca 2021 r., sygn. akt II FSK 66/21, Lex nr 3190654.

<sup>10</sup> P. Małecki, M. Mazurkiewicz, op. cit., s. 231.

<sup>11</sup> A. Karczevska, *Podatek u źródła – czy ustawodawca zmierza we właściwym kierunku przerzucając ryzyka na polskiego płatnika?*, [w:] I. Ożóg (red.), *Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2021, s. 357.

Wykładnia wspomnianego pojęcia, dokonywana przez polskie organy, jest już od dawna poddawana analizie. Zasadne jest zatem wskazanie, że podejście, zgodnie z którym swoim zakresem obejmie prawie każde urządzenie, ale również wiele różnych konstrukcji, nie może być aprobowane i prowadzi do spadku zaufania przedsiębiorcy do fiskusa<sup>12</sup>, jednocześnie coraz istotniejsze jest skonfrontowanie regulacji przepisów prawa z rozwijającym się nowoczesnym przemysłem, gdzie na znaczeniu zyskuje chociażby chmura obliczeniowa, natomiast informatyzacja odgrywa coraz większą rolę w procesach technologicznych. Wobec tego wiele nowoczesnych technologii, które pośrednio uczestniczą w procesie produkcji może wymykać się katalogowi pojęciowemu stosowanemu przez organy podatkowe. Warto w tym miejscu przywołać liczne spory, które powstały w następstwie prób kwalifikacji przez organy podatkowe do kategorii urządzeń przemysłowych, np. najmu przestrzeni wirtualnej na serwerach, kontenerów, palet lub przenośnych toalet.

Przywołana usługa, która budzi spory, to przechowywanie plików w usłudze tzw. chmury na zdalnych serwerach zewnętrznego dostawcy, mimo że zagadnienie to było już wielokrotnie rozstrzygane przez sądy administracyjne. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wydawanych interpretacjach wskazuje konsekwentnie m.in., że „usługi dostępu do serwerów w postaci korzystania z przestrzeni dostępnej na serwerach centralnych (grupowych) w celu umieszczania/gromadzenia/przechowywania danych/plików/baz danych, skrzynek pocztowych, usług sieciowych należy kwalifikować jako korzystanie z urządzeń przemysłowych”<sup>13</sup>. Jednocześnie organy podatkowe wskazują, iż usługi IT korzystają z przestrzeni dostępnej na serwerach centralnych, wskazując, że infrastruktura informatyczna zarówno w wymiarze fizycznym, jak i wirtualnym stanowi mechanizm lub zespół elementów służących do wykonywania określonych czynności, a zatem należy ją traktować jako urządzenie przemysłowe.

Sądy administracyjne, oceniając negatywnie wykładnię organów podatkowych, wskazują, że jest ona błędna i nie jest możliwe przyjęcie, iż urządzeniami przemysłowymi są „wszelkie urządzenia wykorzystywane w profesjonalnym obrocie”<sup>14</sup>. Na dokonywanie skrajnie profiskalnej wykładni przepisów prawa przez organy podatkowe wskazuje m.in. uzasadnienie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 lutego 2022 r., gdzie jednoznacznie wskazano na błędne wykorzystanie tez orzecznictwa, które nie zostało poparte dokładną analizą. Dodatkowo stwierdzono również, iż „wykorzystywanie tego serwera przez Spółkę nie jest więc związane z realizacją jakichkolwiek funk-

<sup>12</sup> M. Ludwikowska-Piątek, *Wykładnia pojęcia „urządzenie przemysłowe” w kontekście polskiego i międzynarodowego prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 3, s. 38–43.

<sup>13</sup> Pismo z 4 grudnia 2020 r., wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-1.4010.371.2020.3.MMU.

<sup>14</sup> Wyrok WSA w Łodzi z 14 kwietnia 2021 r., sygn. akt I SA/Łd 141/21, Lex nr 3171771.

cji przemysłowych, w związku z tym, jak prawidłowo przyjął Sąd pierwszej instancji, w takim przypadku serwer komputerowy nie może być uważany za urządzenie przemysłowe w rozumieniu art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p. i art. 12 ust. 3 umowy polsko niemieckiej<sup>15</sup>.

Jednocześnie warto podkreślić, że organy podatkowe w przedstawionym stanie faktycznym, dokonując wykładni przepisów prawa, cytując poglądy prezentowane przez przedstawicieli doktryny lub judykatury, jednakże dokonując interpretacji przepisów prawa zgodnie z interesem fiskalnym państwa<sup>16</sup>, w konsekwencji błędnie stosują je w podobnych do opisanych stanach faktycznych. Trzeba również zwrócić uwagę, że często, mimo ukształtowanej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, która jest korzystna dla podatników, organy podatkowe nie decydują się na zmianę kierunku dokonywanych rozstrzygnięć, konsekwentnie działając na niekorzyść podatników, a dopiero sądowno-administracyjna kontrola wydanych decyzji lub interpretacji indywidualnych prawa podatkowego daje możliwość zastosowania wykładni zgodnej z interesem podatnika.

Dokonując analizy stanowiska organów podatkowych, warto również sięgnąć do poglądów wyrażonych przez judykaturę, gdzie wskazuje się, że „organ interpretacyjny dokonał błędnej wykładni pojęcia »urządzenia przemysłowego«, wynikającego z treści art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., uznając, że pojęcie to należy rozumieć maksymalnie szeroko, w znaczeniu pojęcia »ICS equipment«, »industrial«, »comercial«, jako stanowiącego pewną nierozłączną kategorię międzynarodowego prawa podatkowego, a w konsekwencji, kwalifikując do kategorii »urządzeń przemysłowych« wymienione przez skarżącą zasoby serwerowni, tj. urządzenia serwerowe, pamięci masowej. Na przeszkodzie takiemu rozumieniu omawianego pojęcia stoi w pierwszej kolejności wykładnia językowa przepisu, albowiem przy interpretacji przepisu art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. nie można pomijać przymiotnika »przemysłowy«, a więc »dotyczący przemysłu« (por. wyrok NSA z dnia 21 lutego 2012 r. II FSK 1476/10, CBOSA), który ma kluczowe znaczenie w przedmiotowej sprawie (zakaz wykładni *per non est*). Do tego zaś sprowadza się rozumowanie organu podatkowego, które wbrew potocznemu znaczeniu słowa »przemysłowy« w istocie koncentruje się jedynie na słowie »urządzenie« i wywodzi ze znaczenia tego wyrazu konsekwencje podatkowe wobec spółki skarżącej<sup>17</sup>.

Przedstawiony przykład, który dotyczy sporu o kwalifikację należności za najem urządzeń przemysłowych opłat uiszczanych za najem przestrzeni na serwerach, nie jest odosobniony. Wątpliwości w zakresie kwalifikacji opłat w związku z profiskalną wykładnią organów podatkowych mogą budzić również zagadnienia, które nie będą wymagały tak specjalistycznej analizy, jak

<sup>15</sup> Wyrok NSA z 8 lutego 2022 r., sygn. akt II FSK 1115/19, Lex nr 3392847.

<sup>16</sup> Należy uznać, że organy podatkowe stosują wykładnię celowościową rozszerzającą.

<sup>17</sup> Wyrok WSA w Łodzi z 14 kwietnia 2021 r., sygn. akt I SA/Łd 141/21, Lex nr 3171771.

płatność za usługę chmury obliczeniowej, a wskazać tutaj można przykładowo zakwalifikowanie jako urządzenia przemysłowego kontenera. „Kontenery, będące przedmiotem umowy najmu, stanowiące konstrukcje mające postać przestroni zamkniętej przegrodami (ściankami), po bokach z dachem i podłogą (z różnym wyposażeniem), przeznaczone do celów socjalnych, nie są urządzeniem przemysłowym rozumieniu art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p., jeśli spełniają jedynie funkcje pomocnicze i nie są funkcjonalnie wykorzystywane w procesie produkcji”<sup>18</sup>. Dokonując analizy analogicznego stanu faktycznego – zgodnie z zaprezentowanymi zasadami rozszerzającej wykładni przepisów prawa podatkowego – organy podatkowe wskazują, że od należności uiszczanych z tytułu zawartej umowy najmu należy zapłacić zryczałtowany podatek dochodowy. W przypadku spełnienia dodatkowych obowiązków dokumentacyjnych możliwe jest ewentualnie zastosowanie preferencyjnej stawki podatkowej, która wynikać będzie z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jednakże w analogicznych stanach faktycznych sądy administracyjne stają po stronie podatników, wskazując na już utrwaloną linię orzecznictwa w tym zakresie.

Przykładowo można wskazać interpretację indywidualną wydaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, zgodnie z którą „uzasadniony jest pogląd, że kontener stalowy przeznaczony jest do transportu. (...) Jest ładowany, transportowany i rozładowywany odpowiednimi pojazdami. Nadwozia wymienne są długotrwałymi środkami transportu wykorzystywanymi głównie na rynku niemieckim do transportu towarów. Podobnie jak standardowe typy nacze, są one dostępne z plandeką, skrzynią lub zabudową chłodniczą. Kontenery są zespołem elementów i służy do wykonywania określonych czynności, tym samym, należy traktować go jako urządzenie przemysłowe”<sup>19</sup>. W przywołanej interpretacji organy podatkowe nie decydują się na pogłębioną analizę konkretnego stanu faktycznego ograniczając się do prowadzonej w sposób konsekwentny wykładni pojęcia urządzenie przemysłowe. Mimo wskazówek, które płyną z analizy orzecznictwa, uzasadniony wydaje się pogląd, że organy podatkowe nie decydują się na zmianę sposobu wykładni, która powinna prowadzić do przekonania podatnika do prezentowanego stanowiska.

Dokonując analizy stanowiska organów podatkowych, w omawianym katalogu urządzeń przemysłowych znajdziemy również: szalunki, pompy, młoty, ogrodzenia<sup>20</sup>, ale także kontenery biurowe czy przenośne toalety<sup>21</sup>.

<sup>18</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 24 marca 2022 r., sygn. akt I SA/Go 436/21, Lex nr 3332811.

<sup>19</sup> Pismo z 17 czerwca 2021 r., wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-3.4010.178.2021.1.IM

<sup>20</sup> Pismo z 30 października 2019 r., wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB2-1.4010.398.2019.1.BKD.

<sup>21</sup> Pismo z 18 marca 2015 r., wydane przez: Izba Skarbowa w Katowicach, IBPBI/2/423-1523/14/BG.

## Wykładnia stosowana przez sądy administracyjne

Interpretując pojęcie „urządzenie przemysłowe”, warto zwrócić uwagę na rozważania poczynione w uzasadnieniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 czerwca 2018 r., gdzie podniesiono, że przy jego wykładni niezbędne jest uwzględnienie jego źródła, którym jest umowa międzynarodowa. W oryginalnej wersji językowej Modelowej Konwencji OECD w sprawie dochodu i majątku OECD pojęcia „urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego” odpowiadają zwrotowi: *industrial, commercial, or scientific equipment*. Trafnie zatem wskazano, że celem powinno być wykorzystanie w celach komercyjnych i profesjonalnych, zarówno w działalności przemysłowej, handlowej i naukowej<sup>22</sup>. Pogląd ten jest również powielany w wydawanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego, zgodnie z którym „pojęcie »urządzenie przemysłowe« należy zatem rozumieć szerzej niż wynika to z potocznego znaczenia pojęcia »przemysłowe«. Chodzi tu o każde wykorzystanie urządzenia w celach komercyjnych, w działalności przemysłowej, handlowej lub naukowej. W pierwszym z powołanych orzeczeń Sąd wskazał bowiem, że »umieszczony między przecinkami zwrot normatywny«, w tym również środka transportu, mający charakter zwrotu wtrąconego, informuje adresata, że w zbiorze urządzeń przemysłowych zawarte są także środki transportu (por. wyrok NSA z 3 kwietnia 2012 r., II FSK 1933/10, publ. CBOSA). W tej sytuacji, wyjaśniając sens określenia »urządzenie przemysłowe«, nie można wprost odwołać się tylko do znaczenia słownikowego słów »urządzenie« oraz »przemysłowe«, rozumianych odrębnie od znaczenia zawartego w tekście u.p.d.o.p., bowiem prowadzić to będzie do błędnych wniosków”<sup>23</sup>.

Mając na uwadze powyższe, warto zwrócić uwagę na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, który w uzasadnieniu podnosił: „Urządzenie przemysłowe to mechanizm lub zespół mechanizmów służący do wykonania określonych czynności zmierzających do produkcji materialnej polegającej na wydobywaniu z ziemi bogactw naturalnych i wytwarzaniu produktów w sposób masowy przy użyciu urządzeń mechanicznych (...). Z tego względu organ interpretacyjny dokonał błędnej wykładni pojęcia »urządzenie przemysłowe« wynikającego z treści art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., uznając, że pojęcie to należy rozumieć maksymalnie szeroko, w znaczeniu pojęcia »ICS equipment«, czyli »industrial«, »comercial«, jako stanowiącego pewną nierozłączną kategorię międzynarodowego prawa podatkowego, a w konsekwencji kwalifikując do kategorii »urządzeń przemysłowych« wymienione przez skarżącą zasoby serwerowni, tj. urządzenia serwerowe, pa-

<sup>22</sup> Wyrok NSA z 6 czerwca 2018 r., sygn. akt II FSK 1773/16, Lex nr 2521536.

<sup>23</sup> Pismo z 4 grudnia 2020 r., wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-1.4010.371.2020.3.MMU, Podatek u źródła z tytułu korzystania z przestrzeni dostępnej na serwerach, <http://sip.mf.gov.pl>.



mięci masowej”<sup>24</sup>. Cytowane orzeczenie obrazuje, że to właśnie na gruncie praktycznego stosowania omawianej regulacji powstają wątpliwości, jakie konkretnie urządzenia powinny zostać zakwalifikowane do omawianej kategorii. Stosowanie przez ustawodawcę pojęć o charakterze nieostrym pozostawia szerokie pole do ich wykładni, czego konsekwencją może być powstanie sporów w tym zakresie między organami podatkowymi oraz podatnikami, którzy dokonując własnej interpretacji, mają odmienny interes. Zasadne wydaje się być wypracowanie obiektywnych cech konstrukcyjnych i użytkowych urządzenia oraz sposobu jego wykorzystania, które pozwoli na przypisanie go do omawianej kategorii.

Rolę urządzenia przemysłowego w procesie produkcji omówiono również w uzasadnieniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 maja 2017 r., gdzie doprecyzowano: „Pojęcie urządzenie przemysłowe należy rozumieć jako składnik majątku pełniącego pomocniczą funkcję w ramach procesu przemysłowego rozumianego, jako ciąg działań mechanicznych lub chemicznych służących do masowej produkcji towarów”<sup>25</sup>. Zasadność kwalifikacji do grupy urządzeń przemysłowych rozważał również Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku z 18 maja 2018 r., gdzie wskazano, że „zaliczenie urządzenia do »urządzeń przemysłowych« w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. zależy od obiektywnych cech konstrukcyjnych i użytkowych tego urządzenia, a nie od okoliczności, czy lub w jaki sposób urządzenie to jest w danym okresie wykorzystywane. Z tego względu nie można zgodzić się ze Spółką, że w pojęciu »urządzenia przemysłowego« nie mieści się urządzenie, którego konstrukcja i przeznaczenie nie wyklucza jego stosowania również poza przemysłem, w innych gałęziach gospodarki”<sup>26</sup>.

Analiza poglądów wyrażonych przez judykaturę prowadzi do jednoznacznych wniosków, że nie jest możliwe dokonanie dowolnej kwalifikacji konkretnego urządzenia, lecz powinna ona zostać poprzedzona analizą jego cech konstrukcyjnych, użytkowych i sposobu wykorzystania w konkretnym procesie. Kluczowe znaczenie dla ostatecznej kwalifikacji powinna mieć obiektywna analiza jego cech konstrukcyjnych, ponieważ to samo urządzenie, w zależności od okoliczności, może wypełniać przesłanki omawianej definicji lub być poza jej zakresem.

## Podsumowanie

Zaprezentowana analiza wydanych interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego, orzecznictwa sądów administracyjnych oraz poglądów

<sup>24</sup> Wyrok WSA w Łodzi z 25 sierpnia 2020 r., sygn. akt I SA/Łd 799/19, Lex nr 3049196.

<sup>25</sup> Wyrok NSA z 18 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 1180/15.

<sup>26</sup> Wyrok NSA z 18 maja 2018 r., sygn. akt II FSK 1401/16, Lex nr 2507651.

doktryny wskazuje, że wykładnia regulacji wprowadzających opodatkowanie podatkiem dochodowym należności uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez nierezydentów podatkowych wypłacanych za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego prowadzi do sporów między podatnikami a organami podatkowymi. Postulatem *de lege ferenda*, który pozwoli usunąć wątpliwości powstające w praktyce stosowania omawianych regulacji, jest wydanie objaśnień podatkowych przez Ministra Finansów, które swoim zakresem obejmą m.in. wykładnię pojęcia urządzenie przemysłowe lub przypisanie opisanych należności do kategorii zysków przedsiębiorstw. Brak jednolitości w zakresie wykładni omawianego pojęcia między organami podatkowymi a judykaturą utrudnia z jednej strony funkcjonowanie przez przedsiębiorców oraz naraża ich na dodatkowe koszty związane z prowadzonym postępowaniem sądoadministracyjnym, natomiast z drugiej strony w sposób pozytywny należy ocenić rolę, którą pełnią sądy administracyjne, zapewniając pewność stosowania prawa gdy ustawodawca i Minister Finansów nie dostrzegają konieczności ich doprecyzowania. Na końcu wskazać można na ignorowanie przez organy podatkowe zasady przekonywania, zgodnie z którą powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu.

## Wykaz literatury

- Gajewski D.K., *Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego a wdrożenie działań BEPS*, „Studia BAS” 2018, nr 2(54).
- Karczevska A., *Podatek u źródła – czy ustawodawca zmierza we właściwym kierunku przerzucając ryzyka na polskiego płatnika?*, [w:] I. Ożóg (red.), *Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Litwińczuk H., *Opodatkowanie należności licencyjnych*, [w:] eadem, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.
- Litwińczuk H., *Należności licencyjne*, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Ludwikowska-Piątek M., *Wykładnia pojęcia „urządzenie przemysłowe” w kontekście polskiego i międzynarodowego prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 3.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, wyd. dwunaste, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.

## Summary

### Can the interpretation of the term “industrial equipment” be controversial under tax law?

**Keywords:** tax law, corporate income tax, double taxation treaties, industrial equipment, tax non-resident.

The subject of the paper is an analysis of the tax law provisions which regulate the taxation of receivables paid by Polish tax residents to entities which do not have Polish tax residency constituting remuneration for the use of equipment which is classified by the tax authorities as industrial equipment. The concept of “industrial equipment” is introduced by the legislator in Article 21(1)(1) of the CIT Act and used in double taxation treaties concluded by Poland. The aim of the article is to analyze both the views of the doctrine and the position of tax authorities and administrative courts, which, in their instance control, apply a different interpretation of the interpreted provision; an analysis of specific cases of taxation of dues, e.g., paid for storing files in the so-called cloud service on remote servers of an external provider, will also be carried out. A *de lege ferenda* postulate, following the analysis of issued interpretations of individual provisions of the tax law, case law of administrative courts and views of the doctrine, is the necessity for the Minister of Finance to issue tax explanations, which will cover, inter alia, the interpretation of the concept of an industrial device.

