

Rödl & Partner

Echo



Data: 10.01.2022

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

CZY OPŁATA ZA NAJEM ROWERU JEST NALEŻNOŚCIĄ LICENCYJNĄ

Wynajem dwóch kółek za granicą przez pracownika przebywającego w delegacji może skutkować koniecznością rozliczenia podatku u źródła przez pracodawcę.

Prowadząc działalność gospodarczą, przedsiębiorcy mają do czynienia z wieloma na pozór zwyczajnymi wydatkami, np. kosztami wynajmu roweru.

Rower to pojazd jednośladowy, posiadający dwa koła, pedały oraz nieskomplikowany mechanizm napędowy. Wątpliwości na gruncie podatków nie budzi jednak jego definicja, tylko sytuacje, w których z pozoru niewinny wydatek na rower może spowodować zaległość podatkową.

PRZYKŁAD

Pracownik polskiej spółki Alfa zostaje wysłany w delegację do Amsterdamu. Aby dojechać z miejsca zakwaterowania do miejsca pracy, wynajmuje rower. Za najem roweru pracownik płaci służbową kartą płatniczą. Koszt najmu roweru udokumentowany zostaje fakturą VAT wystawioną przez spółkę holenderską na polską spółkę Alfa (pracodawcę).

Spółka Alfa posiada rezydencję podatkową (miejsce siedziby bądź zarządu) w Polsce, a także podlega w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, co oznacza opodatkowanie podatkiem dochodowym całości jej dochodów bez względu na miejsce ich osiągania. Spółka holenderska posiada rezydencję podatkową w Holandii i tam również podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Co do zasady obowiązek opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów/przychodów uzyskanych przez spółkę holenderską powstaje w Holandii. Jednak niektóre kategorie dochodów uzyskanych przez podmioty zagraniczne (nierezydentów) podlegają ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce. Wynika to z faktu, że podmiot wypłacający należność z tytułu wynajmu roweru ma miejsce siedziby lub zarządu właśnie w Polsce.

OBOWIĄZKI PŁATNIKA

Ustawa o CIT określa katalog dochodów uzyskiwanych przez nierezydentów, co do których obowiązek podatkowy powstaje u źródła, tj. na terytorium Polski. W konsekwencji, na podmiocie dokonującym wypłaty należności wskazanych w ustawie ciąży obowiązek płatnika podatku u źródła. Oznacza to, że płatnik zobowiązany jest do potrącenia kwoty podatku z wypłacanej należności oraz wpłaty jej do właściwego urzędu skarbowego w ustawowym terminie.

Dochodami uzyskiwanymi przez nierezydentów objętymi ograniczonym obowiązkiem podatkowym w Polsce są m.in. wypłaty z tytułu tzw. należności licencyjnych, do których zalicza się użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym środka transportu.

W sytuacji opisanej w przykładzie pracownik polskiej spółki Alfa uiszcza w imieniu spółki należność z tytułu najmu roweru na rzecz podmiotu holenderskiego.

Należy się zatem zastanowić, czy w związku z wypłatą tej należności:

- podmiot holenderski uzyska na terytorium Polski przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem u źródła?
- na polskiej spółce będą ciążyły obowiązki płatnika podatku u źródła?

CO JEST ŚRODKIEM TRANSPORTU

Aby odpowiedzieć na te pytania, w pierwszej kolejności należy przeprowadzić analizę, czy opłatę za najem roweru można uznać za należność licencyjną w rozumieniu ustawy o CIT.

Po pierwsze, za należność licencyjną uznaje się w szczególności wynagrodzenie za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego.

Po drugie, do urządzeń przemysłowych ustawodawca włączył również środki transportu, przy czym nie wskazał konkretnych środków transportu. W rezultacie należy uznać, że regulacje mają zastosowanie do wszystkich pojazdów zaliczanych do środków transportu, w tym również do rowerów. Zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych pojęcie urządzenia przemysłowego powinno być rozumiane maksymalnie szeroko. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 19 maja 2017 r. (0114-KDIP2-1.4010.38.2017.1. PW) stwierdził, że określenie „urządzenie przemysłowe” ma charakter sformułowania ogólnego. Mieści zatem w sobie wszelkie możliwe urządzenia stanowiące pewien zespół mechanizmów i elementów technicznych stosowanych w działalności gospodarczej o określonej specyfice.

Po trzecie, ustawa o CIT nie definiuje pojęcia „środek transportu”. Natomiast zgodnie z wykazem rocznych stawek amortyzacyjnych, stanowiących załącznik do ustawy o CIT rower zaliczany jest do pozostałych środków transportu. Takie stanowisko potwierdzają również organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych (przykładowo dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 28 maja 2015 r., IBPB-1-1/4511-17/15/AJ).

PRZYCHÓD OSIĄGNIĘTY W POLSCE

Skoro środek transportu (rower) jest urządzeniem przemysłowym, to w rezultacie zapłata dokonana przez polską spółkę Alfa na rzecz podmiotu holenderskiego tytułem najmu roweru będzie skutkować uzyskaniem przez ten podmiot przychodu na terytorium Polski. Przychód ten będzie więc podlegał opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem u źródła według stawki 20 proc. jako przychód z należności licencyjnych.

W przypadku opisanym w pytaniu zapłata za usługę najmu roweru nastąpiła kartą płatniczą. Oznacza to, że polska spółka Alfa nie potrąciła kwoty podatku z wypłacanej należności. W konsekwencji będzie zobowiązana do ubruttowienia podstawy opodatkowania i poniesienia ekonomicznego ciężaru podatku z własnych środków. Podatek należy wpłacić do właściwego urzędu skarbowego w terminie do siódmego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym uregulowano należność.

CO WYNIKA Z UPO

Zgodnie z ustawą o CIT przepisy w zakresie opodatkowania podatkiem u źródła należy stosować z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (UPO), których stroną jest Polska. Biorąc pod uwagę stan faktyczny przedstawiony w przykładzie, zastosowanie znajdzie umowa o UPO zawarta pomiędzy Polską i Holandią.

Warunkiem rozliczenia podatku u źródła na podstawie przepisów wynikających z UPO jest pozyskanie przez polską spółkę certyfikatu rezydencji podatkowej od podmiotu holenderskiego. Termin ważności certyfikatu powinien obejmować dzień, w którym zapłacono przedmiotową należność za wynajem roweru. Zastosowanie zwolnienia lub preferencyjnej stawki podatku u źródła wiąże się z koniecznością dochowania tzw. należytej staranności. Ponadto niektóre UPO wymagają dodatkowo potwierdzenia statusu odbiorcy należności jako beneficjenta rzeczywistego. Po spełnieniu tych warunków podatnik uzyskuje prawo do opodatkowania przychodów zgodnie z zasadami wynikającymi z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Na gruncie UPO zawartej pomiędzy Polską i Holandią określenie „należności licencyjne” obejmuje wszelkiego rodzaju należności płacone m.in. za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego. W odróżnieniu od przepisów ustawy o CIT katalog ten nie obejmuje należności z tytułu użytkowania środków transportu. Oznacza to, że w rozumieniu ww. UPO środki transportu nie są zaliczane do urządzeń przemysłowych. Czy zatem, stosując przepisy UPO, przychody z użytkowania środka transportu nie będą opodatkowane podatkiem u źródła w Polsce? Aby odpowiedzieć na to pytanie, należy sięgnąć do orzecznictwa sądów administracyjnych.

CO WYNIKA Z ORZECZNICTWA

WSA we Wrocławiu w wyroku z 2 marca 2012 r. (I SA/Wr/29/12) orzekł, że chociaż umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie definiują pojęcia urządzenia przemysłowego, to zastrzegają, że w przypadku braku definicji w umowie należy przyjąć znaczenie określone w przepisach prawa wewnętrznego krajów stosujących umowę. Skoro polski ustawodawca uchwalił, że podatek jest pobierany od należności za korzystanie z urządzeń przemysłowych, w tym również środków transportu, to należy uznać, że środki transportu są urządzeniami przemysłowymi bez względu na to, do jakiej aktywności są wykorzystywane. W ocenie sądu takie rozumienie przedmiotu opodatkowania podatkiem u źródła nie sprzeciwia się kontekstowi umów, a jedynie doprecyzowuje zawarty w nich termin.

W konsekwencji polska spółka Alfa, o której mowa w przykładzie, będzie zobowiązana jako płatnik podatku u źródła, do rozliczenia podatku w wysokości 5 proc. kwoty należności wypłaconej podmiotowi holenderskiemu tytułem najmu roweru. Ponieważ podatek nie został potrącony z wypłacanej należności, to aby uniknąć zaległości podatkowych, spółka polska co do zasady powinna ubruttować podstawę opodatkowania, a następnie wpłacić podatek z własnych środków.

Podstawa prawna:

- art. 21 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm.)
- art. 7 i art. 12 konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Niderlandów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Warszawie dnia 13 lutego 2002 r. (Dz.U. z 2003 r. nr 216, poz. 2120)

Anna Zielony, starszy konsultant podatkowy [w warszawskim biurze Rödl & Partner](#)

Zdaniem autorki:

W sytuacji rozpatrywanej w artykule mniej skomplikowanym rozwiązaniem, pozwalającym uniknąć powstania zaległości podatkowych, jest zawarcie umowy najmu roweru przez pracownika we własnym imieniu, a następnie ujęcie wydatku w rozliczeniu kosztów podróży służbowej.

W rezultacie przychody podmiotu holenderskiego z tytułu najmu roweru będą w całości opodatkowane podatkiem dochodowym w Holandii jako zyski przedsiębiorstwa. Natomiast ani na pracowniku, ani na polskiej spółce będącej pracodawcą, nie będą ciążyły obowiązki płatnika podatku u źródła w Polsce.