



Data: 15.06.2022

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

W PODATKU U ŹRÓDŁA KONTENER KONTENEROWI NIERÓWNY

Czy należności za najem kontenerów od nierezydenta podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła? Szukając odpowiedzi na to pytanie, należy wziąć pod uwagę nie tylko rodzaj kontenera, ale także cel, do którego jest faktycznie wykorzystywany – takie wnioski płyną z najnowszego orzecznictwa.

Postępującym trendem w podatku u źródła jest zwiększanie obowiązków nakładanych na płatnika (m.in. wymóg dochowania należytej staranności, dwa systemy poboru podatku – w zależności od kwoty wypłat), które niestety nie idą w kierunku upraszczania przepisów. Uchwalane są kolejne nowelizacje ustaw podatkowych. Mimo nasilonej aktywności ustawodawcy w zakresie prawa podatkowego, żadna z nowelizacji nie wyjaśniła licznych wątpliwości, z którymi od lat zmagają się podatnicy i płatnicy. Dotyczy to w szczególności pojęcia „urządzenia przemysłowego”, które ma wpływ na opodatkowanie podatkiem u źródła przychodów uzyskiwanych na terytorium Polski przez nierezydentów m.in. z usług wynajmu kontenerów.

URZĄDZENIE PRZEMYSŁOWE

W ustawach o podatku dochodowym brak jest definicji legalnej „urządzenia przemysłowego”. Pojęcie to pojawia się jednak w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT 2016). W grupie 6 klasyfikacji „urządzenia techniczne” zawarto podgrupę 65 „urządzenia przemysłowe”. Grupa ta nie obejmuje jednak kontenerów, które zostały sklasyfikowane w podgrupie 68 „pozostałe urządzenia techniczne”. Wniosek nasuwa się sam: skoro kontenery zostały wyłączone z podgrupy „urządzenia przemysłowe” – to nie są urządzeniami przemysłowymi. Niestety nie oznacza to, że polscy przedsiębiorcy – jako potencjalni płatnicy podatku u źródła z tytułu najmu kontenerów od nierezydentów – powinni na tym etapie zakończyć kwalifikację i ostatecznie uznać, że kontenery nie są urządzeniem przemysłowym.

Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych nie odwołują się bowiem do KŚT 2016, a do prawa międzynarodowego oraz ustaleń Komitetu Ekspertów ds. Współpracy Międzynarodowej w Sprawach Podatkowych dotyczących pojęcia industrial, commercial and scientific equipment (ICS equipment). W konsekwencji fiskus stoi na stanowisku, że angielskie słowo „industrial” ma szersze znaczenie niż polskie słowo „przemysłowy”, a co za tym idzie – nie powinno się odnosić tylko do produkcji, ale także do urządzeń telekomunikacyjnych, transportowych i budowlanych.

Podsumowując, w opinii fiskusa pojęcie „urządzenia przemysłowego” należy rozumieć szeroko. Prowadzi to do wniosku, że byłoby nim w zasadzie każde urządzenie stosowane w działalności gospodarczej.

Najnowsza linia orzecznicza prezentowana przez sądy administracyjne wskazuje natomiast, że jest to zbyt daleko idąca wykładnia rozszerzająca.

WSZYSTKO ZALEŻY OD FUNKCJONALNOŚCI

Urządzeniem przemysłowym nie mogą być wszystkie wytwory przemysłu używane w działalności gospodarczej, a tylko te, które stanowią „składnik majątku pełniącego pomocniczą funkcję w ramach procesu przemysłowego rozumianego jako ciąg działań mechanicznych lub chemicznych służących do masowej produkcji towarów”. WSA w Gorzowie w wyroku z 24 marca 2022 r. (I SA/Go 436/21) podkreślił, że przy kwalifikowaniu danego urządzenia istotne jest, aby dokonywać tego w oparciu o aspekt funkcjonalny. Konsekwentnie opłata za usługi najmu zestawów kontenerowych, stanowiących konstrukcje socjalne, mające postać przestrzeni zamkniętej przegrodami (ściankami) po bokach z dachem i podłogą, przeznaczone dla pracowników budowlanych, wypłacana przez spółkę na rzecz kontrahenta nie stanowi wypłaty z korzystania z urządzenia przemysłowego.

Jeśli elementem decydującym o opodatkowaniu ma być funkcjonalność danego urządzenia, to warto zauważyć, że kontener może znaleźć różnorodne zastosowanie. Może sprowadzać się do roli pomieszczenia i pełnić funkcje: mieszkalne, socjalne, biurowe czy sanitarne. Istnieją również kontenery wykorzystywane jako magazyny czy składy. W wyroku z 5 czerwca 2018 r. (II FSK 1477/16) NSA uznał, że kontenery wykorzystywane jako schowki na narzędzia i dodatkowo jako pomieszczenia dla pracowników do schronienia się przed deszczem, nie są urządzeniem przemysłowym, ponieważ nie są przeznaczone do procesu produkcji.

Ponadto, kontenery pełnią również funkcję pojemników na odpady poprodukcyjne czy gruz na budowie. W przypadku tych pierwszych ich związek z produkcją jest niezaprzeczalny, są zatem traktowane jako urządzenie przemysłowe. W przypadku tych drugich – pomimo braku takiego związku – fiskus konsekwentnie zalicza je do urządzeń przemysłowych (twierdząc, że branża budowlana to także gałąź przemysłu).

KOLEJNE KOMPLIKACJE

Oddzielną kategorię stanowią kontenery transportowe stanowiące nadwozie wymienne (pojemniki ładunkowe z nogami podporowymi) – znane również jako swap body. Podobnie jak standardowe typy naczep, są one dostępne z plandeką, skrzynią lub zabudową chłodniczą. Kontenery te mogą mieć bardzo prostą konstrukcję lub mogą być urządzeniem kompleksowym. W starszych interpretacjach wydawanych przez organy podatkowe, kontenery te uznawane były często za środek transportu. W konsekwencji przychody z ich wynajmu podlegały opodatkowaniu podatkiem u źródła.

W świetle najnowszej linii orzeczniczej należałoby ocenić funkcjonalność kontenerów, ze względu na ich rolę mogą zostać uznane za powiązane z produkcją. Tak było na przykład w przypadku kontenerów użytkowanych przez spółkę produkującą wsady owocowe i warzywne do jogurtów i innych wyrobów mleczarskich oraz wyrobów cukierniczych. Spółka dzierżawiła cysterny na syropy cukrowe oraz specjalistyczne kontenery do przechowywania i przewozu wsadów. WSA w Warszawie w wyroku z 13 sierpnia 2020 r. (III SA/Wa 2378/19) wskazał, że choć ani cysterny, ani kontenery nie były połączone z linią produkcyjną, to nie sposób sobie wyobrazić, aby produkcja jogurtów z wsadem owocowym była bez nich możliwa.

JAK TO WYGLĄDA W PRAKTYCE

W jaki sposób powinien postąpić przedsiębiorca, który wypłaca wynagrodzenie na rzecz nierezydenta z tytułu dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy uprawniającej do korzystania z kontenerów? Przede wszystkim, w oparciu o obecnie prezentowaną linię

Rödl & Partner

orzeczniczą (najnowsze wyroki z 2021 i 2022 r. są jeszcze nieprawomocne) należy dokonać uważnej analizy w zakresie przeznaczenia kontenera i oceny czy sposób jego wykorzystania w przedsiębiorstwie ma związek z procesem produkcyjnym. Tym przedsiębiorcom, którzy chcieliby wyeliminować istniejące ryzyko podatkowe i uzyskać potwierdzenie, że kontenery nie są urządzeniem przemysłowym, pozostaje spór sądowy z organem podatkowym. Szanse na uzyskanie korzystnej interpretacji indywidualnej w tym zakresie są znikome.

Anna Pilarska, doradca podatkowy, menedżer [w warszawskim biurze Rödl & Partner](#)