

- **WHT od usług hostingu - radca prawny, doradca podatkowy dr Michał Bernat, Dentons**

Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 6 lutego 2019 roku, I SA/Go 537/18
Serwera komputerowego nie można uznać za urządzenie przemysłowe.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

W żadnych umowach międzynarodowych nie jest zawarta oficjalna definicja pojęcia "urządzenie przemysłowe" (industrial equipment). Na gruncie Modelowej Konwencji OECD, sięga się do definicji "urządzenia" zawartej w Oxford Dictionaries. Pojęcie to rozumiane jest jako "przedmioty niezbędne do osiągnięcia konkretnego celu".

Należy jednak zwrócić uwagę, że oprócz występowania pojęcia "urządzenie przemysłowe" w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, jest ono wprost używane w krajowych ustawach o podatkach dochodowych. Stąd możliwość odniesienia się do językowego znaczenia tego pojęcia na gruncie języka polskiego. (...)

Jak już wcześniej wskazano w Umowie, tak jak i w u.p.d.o.p., brak jest definicji pojęcia "urządzenie przemysłowe". W przypadku zatem braku definicji ustawowej należy odwołać się do definicji potocznej. Odwołując się zatem do języka potocznego należy, za słownikiem języka polskiego wskazać, że urządzenie jest rodzajem mechanizmu lub zespołem elementów, przyrządów, służącym do wykonywania określonych czynności, ułatwiającym pracę, urządzenie przeładunkowe, transportowe ("Słownik Języka Polskiego", PWN Warszawa 1996 r., tom III, str. 575). Przymiotnik "przemysłowy" oznacza natomiast dotyczący przemysłu, związany z przemysłem, stosowany w przemyśle. Przemysł to produkcja materialna polegająca na wytwarzaniu produktów w sposób masowy przy zastosowaniu urządzeń mechanicznych ("Mały słownik języka polskiego", PWN Warszawa 1995 r.). W świetle powyżej przytoczonych znaczeń, "urządzeniem przemysłowym" będzie takie urządzenie, które przeznaczone jest do wykorzystania w przemyśle i jego zastosowanie wiąże się ściśle z tą dziedziną.

Serwer to program komputerowy lub urządzenie, które umożliwia funkcjonowanie innych programów lub urządzeń. Jego celem jest gromadzenie oraz udostępnienie danych i zasobów znajdujących się na dysku. Z definicji znajdującej się w Słowniku Języka Polskiego PWN, "serwer to komputer lub program przeznaczony do obsługi użytkowników przez udostępnienie ich komputerom swoich zasobów i wykonanie otrzymanych poleceń." W niniejszej sprawie Spółka nabywa od podmiotu niemieckiego usługę wynajmu serwerów, tzw. "hosting" w celu przechowywania na nim baz danych. Hosting polega na udostępnianiu przez dostawcę usług internetowych zasobów serwerowni. Tym samym, Spółka uzyskuje prawo do użytkowania miejsca na serwerze będącego własnością podmiotu niemieckiego. Zdaniem organu infrastruktura informatyczna (serwery) stanowi mechanizm lub zespół elementów i służy do wykonywania określonych czynności. Tym samym w ocenie organu jest to urządzenie przemysłowe. Jednak słusznie Skarżąca zwróciła uwagę na aspekt funkcjonalny wynajmowanych serwerów. Nie wystarczy stwierdzić, że służą one do określonych czynności i przez to są to urządzenia przemysłowe, ale istotne jest do jakich czynności służą. W sprawie nie jest sporne, że serwery nie są wykorzystywane bezpośrednio w produkcji.

Zastosowanie komputera (którym jest serwer) jest bardzo szerokie i nie ogranicza się do przemysłu. Przeciwnie przemysł jest jedynie jedną z dziedzin, w której wykorzystywane są komputery (komputery wykorzystuje się w badaniach naukowych, przy pracach biurowych, handlu, w działalności artystycznej itp.), przy czym sam komputer nie spełnia zadań przemysłowych, o ile nie jest powiązany z urządzeniem ściśle przemysłowym, biorącym udział

w procesie produkcji. Serwer może sterować urządzeniami wykorzystywanymi w przemyśle, mogą być częścią składową urządzenia przemysłowego. Przy kwalifikowaniu danego urządzenia istotne jest, aby dokonywać tego w oparciu o kryterium przeznaczenia.

Reasumując należy stwierdzić, że 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". Takim zaś urządzeniem nie jest serwer komputerowy wykorzystywany przez Skarżącą.

W przekonaniu Sądu nie można przypisywać decydującego znaczenia okoliczności, że dane urządzenie może być również - potencjalnie - wykorzystane w danej dziedzinie. W takiej bowiem sytuacji to samo urządzenie - w zależności od sposobu wykorzystania go przez podatnika - należałoby odmiennie kwalifikować dla celów podatkowych.

W ocenie Sądu serwer który nie jest bezpośrednio wykorzystywany do wytwarzania produktów w sposób materialny, nie można uznać za urządzenie przemysłowe.

Należy w tym miejscu wskazać, że przepis art. 12 ust. 3 umowy międzynarodowej wymienia szczególne rodzaje rzeczy, które poddaje opodatkowaniu. Jak widać nie poddaje każdego wyrobu wykorzystywanego w działalności gospodarczej. Wymienia dobra materialne, jak i niematerialne w tym przepisie. Wśród dóbr materialnych zawężyła je do urządzeń, które następnie zalicza do poszczególnych dziedzin, w których te urządzenia są wykorzystywane. Wymienia urządzenia przemysłowe, handlowe i naukowe. Tak więc wyspecyfikowanie określonej kategorii urządzeń jest wyraźne.

Dlatego też zgodzić się należało stanowiskiem Spółki, że wynajem serwera w celu przechowywania na nim bazy danych nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych we wskazanym trybie, gdyż pomimo iż jest to urządzenie ułatwiające pracę, to nie można uznać go za urządzenie przemysłowe skoro nie jest częścią urządzenia przemysłowego. W opinii Sądu, treść przepisu art. 12 ust. 3 Umowy wskazuje, że jego ratio legis było inne. Przepis bowiem wyraźnie nie uzależnia opodatkowania od rodzaju działalności podatnika lub sposobu wykorzystania wynajmowanych urządzeń, lecz od ich rodzaju określonego przez wskazanie zasadniczego przeznaczenia tych urządzeń. W konsekwencji przychód uzyskany z jego wydzierżawienia nie stanowi przychodu w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 1 p.d.o.p. i nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych u źródła w Polsce. (...)

Mając powyższe na uwadze, w ocenie składu orzekającego w niniejszej sprawie "urządzenie przemysłowe" to takie urządzenie, które przeznaczone jest do wykorzystania w przemyśle i jego zastosowanie wiąże się z tą dziedziną. Komputer ze swej istoty przeznaczony jest do przetwarzania, przechowywania i porządkowania danych, co umożliwia mu kontrolę nad innymi urządzeniami. Zastosowanie komputera (dysku serwera) jest bardzo szerokie i nie ogranicza się do przemysłu. Korzystanie z dysku serwera nie spełnia zadań przemysłowych, o ile nie jest to powiązane z urządzeniem ściśle przemysłowym, biorącym udział w procesie produkcji.

Nie ulega wątpliwości, że serwer komputerowy (miejsce na dysku serwera komputerowego), jak wynika z opisu stanu faktycznego wniosku o interpretację, w zakresie funkcjonalnym nie jest urządzeniem przemysłowym, gdyż nie jest przeznaczony do procesu produkcji, wykorzystywany jest do przechowywania na nim baz danych (...).

Wyroki powiązane

wyrok WSA w Rzeszowie z 5 października 2021 r., sygn. akt I SA/Rz 555/21
wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 czerwca 2021 r., sygn. akt I SA/Po 89/21
wyrok WSA w Łodzi z 14 kwietnia 2021 r., sygn. I SA/Łd 141/21
wyrok WSA w Warszawie z 18 marca 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 1936/20
wyrok WSA w Łodzi z 25 sierpnia 2020 r., sygn. akt I SA/Łd 799/19
wyrok WSA w Poznaniu z 7 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/Po 392/16
wyrok NSA z 21 lutego 2012 r., sygn. akt II FSK 1476/10

Przepisy

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2021 r., poz. 1800, ze zm.)

Art. 21 ust. 1 pkt 1 Podatek dochodowy z tytułu uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, przychodów:

- 1) z odsetek, z praw autorskich lub praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, 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).

Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku (tekst jednolity: Dz.U. Nr 12 z 2005 r., poz. 90)

Art. 12 ust. 3 Określenie "należności licencyjne" użyte w niniejszym artykule oznacza wszelkiego rodzaju należności płacone za użytkowanie lub prawo do użytkowania wszelkich praw autorskich do dzieła literackiego, artystycznego lub naukowego, włącznie z filmami dla kin, wszelkiego patentu, znaku towarowego, wzoru lub modelu, planu, tajemnicy technologii lub procesu produkcyjnego lub za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego lub za informacje dotyczące doświadczenia w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej. Postanowienie to stosuje się odpowiednio do wszelkiego rodzaju wypłat za użytkowanie lub prawo do użytkowania nazwy, zdjęcia lub innych podobnych praw osobistych oraz do wypłat otrzymywanych jako wynagrodzenie za nagranie przez radio lub telewizję występów sportowców lub artystów.

Główne problemy

1. Czy definicja urządzenia przemysłowego stosowana przez polskie sądy wobec współczesnych modeli biznesowych jest nadal aktualna?
2. Czy i w jakich okolicznościach serwer mógłby jednak stanowić urządzenie przemysłowe?
3. Czy spór dotyczy definicji urządzenia przemysłowego czy też w istocie zakresu pojęcia „prawa do użytkowania” takiego urządzenia?
4. Jak orzecznictwo w sprawie hostingu wpływa na opodatkowanie innych usług świadczonych drogą elektroniczną?
5. Czy posiadany w innym państwie serwer może stanowić PE?