

MARCIN JAMROŹY

## ZARZĄDZANIE NALEŻNOŚCIAMI LICENCYJNYMI W PRZEDSIĘBIORSTWIE MIĘDZYNARODOWYM

**Słowa kluczowe:** należności licencyjne, zyski przedsiębiorstw, zakład zagraniczny

**Keywords:** royalties, business profits, permanent establishment

**Klasyfikacja JEL:** F3, L24

### Wprowadzenie

Umowy licencyjne dotyczą użytkowania praw własności intelektualnej, takich jak prawa autorskie czy patenty. Mianem należności licencyjnych określa się, ogólnie ujmując, płatności z tytułu umów licencyjnych, a także wynagrodzenie za przekazanie *know-how*, w pewnych sytuacjach nawet płatności z tytułu użytkowania urządzeń handlowych bądź przemysłowych.

Należności licencyjne, podobnie jak odsetki i dywidendy, w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zakwalifikowane są do kategorii dochodu biernego. Należności licencyjne podlegają opodatkowaniu w państwie beneficjenta (odbiorcy), przy czym, jeśli bilateralna umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania tak stanowi, mogą być również opodatkowane w państwie źródła, z zastrzeżeniem, że wysokość podatku ustalonego w państwie źródła nie może przekroczyć wysokości stawki, którą określa dana umowa.

W ustawodawstwie wielu państw przewidziane jest opodatkowanie należności licencyjnych wypłacanych na rzecz nierezydentów podatkiem u źródła, czego skutkiem może być podwójne opodatkowanie. Dlatego w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zostały zawarte postanowienia mające na celu eliminację takiego zjawiska i jego niekorzystnego oddziaływania na międzynarodowe stosunki gospodarcze.

Podjęty w ramach przedmiotowego artykułu problem badawczy dotyczy opodatkowania transgranicznego należności licencyjnych, przede wszystkim z perspektywy polskiego przedsiębiorcy (spółka kapitałowa<sup>1</sup>) będącego licencjobiorcą. Przyjmuje się założenie, że licencjodawcą jest przedsiębiorca, mający siedzibę podatkową w innej jurysdykcji podat-

---

<sup>1</sup> Z tego względu poniżej odwołano się wyłącznie do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. DzU 2011, nr 74, poz. 397 z późn. zm.) – dalej jako „updop”.

kowej, przy czym Polska zawarła z państwem jego siedziby umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania. Regulacje umów bilateralnych zawieranych przez Polskę oparte są na postanowieniach Konwencji Modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku<sup>2</sup>. Dla potrzeb przedmiotowej analizy przyjęto, że między umawiającymi się państwami nie występują kolizje na tle kwalifikacji zawartej umowy licencyjnej oraz płatności z niej wynikających, które mogłyby prowadzić do podwójnego opodatkowania, względnie nieopodatkowania przychodów.

Naukowym celem pracy jest cel poznawczy, prezentujący oraz systematyzujący wiedzę o opodatkowaniu należności licencyjnych w kontekście transgranicznym (publikacja przeglądowa). Stawia się tezę, że od ukształtowania umowy licencyjnej i okoliczności towarzyszących zależy w istotnej mierze wielkość ciężaru podatkowego spoczywającego na stronach umowy.

### Zasady opodatkowania należności licencyjnych w obrocie międzynarodowym

Według umów opartych na Konwencji Modelowej OECD, dochody z należności licencyjnych podlegają opodatkowaniu tylko w państwie rezydencji osoby uzyskującej dochód. Konwencja odrzuciła zasadę rozdziału prawa do opodatkowania pomiędzy państwo rezydencji a państwo źródła (czyli powstania należności licencyjnych).

Wiele państw zastrzegło sobie jednak prawo do wprowadzenia podatku u źródła od wszelkiego rodzaju należności licencyjnych<sup>3</sup> bądź z wyjątkami<sup>4</sup>. Niektóre państwa wskazują przy tym stawkę podatku u źródła<sup>5</sup>, a pozostałe pozostawiły sobie dowolność ustalenia ich na etapie zawierania konkretnych umów. Należy zauważyć, że ustawodawstwo wewnętrzne niektórych państw, np. Holandii, Malty czy Luksemburga, w ogóle nie przewiduje nakładania podatku u źródła na należności licencyjne. Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie może powodować powstania obowiązku podatkowego, w związku z czym, nawet jeśli w umowie przewidziane jest opodatkowanie należności licencyjnych podatkiem u źródła, należy stosować korzystniejszą regulację przewidzianą w prawie wewnętrznym.

Przepisy updop, implementowane na podstawie Dyrektywy 2003/49/WE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych

---

<sup>2</sup> Konwencja Modelowa OECD stanowi wzorzec dla dotychczas zawartych przez Polskę ponad 85 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których podstawowym celem jest eliminacja podwójnego opodatkowania (zob. *Praca cudzoziemców w Polsce*, red. M. Jamroży, T. Major, ODDK, Gdańsk 2012, s. 59). Ostatnia aktualizacja tej Konwencji pochodzi z 22 lipca 2010 r. (*Model Tax Convention on Income and on Capital*, Condensed Version, OECD Committee on Fiscal Affairs, 2010; dalej jako „KM-OECD”).

<sup>3</sup> Zob. zastrzeżenia do treści art. 12 ust. 2 KM-OECD zgłoszone przez takie państwa, jak Australia, Czechy, Hiszpania, Japonia, Korea, Meksyk, Nowa Zelandia, Polska, Portugalia, Słowacja, Turcja.

<sup>4</sup> Tytułem przykładu, Kanada pobiera 10% podatku u źródła od należności licencyjnych, ale zwalnia z niego prawa autorskie związane z działalnością kulturalną, muzyczną, filmową, artystyczną, telewizyjną, oraz większość należności za *know-how*, oprogramowanie i patenty. Włochy zwalniają z opodatkowania tylko prawa autorskie.

<sup>5</sup> Dotyczy to np. Czech (10%), Grecji (10%), Kanady (10%).

między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich<sup>6</sup>, w wielu przypadkach są korzystniejsze od ustaleń o unikaniu podwójnego opodatkowania. Do końca czerwca 2013 roku możliwe jest zastosowanie obniżonej stawki 5%, wynikającej z ustawy, zamiast 10% stawki wynikającej z umów, a od 1 lipca 2013 roku będzie obowiązywać zwolnienie.

Definicja należności licencyjnych zawarta w Dyrektywie 2003/49/WE jest szersza niż przewiduje Konwencja, gdyż traktuje jako należności licencyjne także prawa do użytkowania urządzenia przemysłowego, naukowego lub handlowego. Zwolnienie z opodatkowania na podstawie omawianej dyrektywy jest możliwe przy spełnieniu następujących warunków:

- płatnikiem należności jest polski rezydent podatkowy lub zakład podmiotu będącego rezydentem podatkowym w jednym z państw UE (jeżeli płatności podlegają zaliczeniu do kosztów podatkowych w Polsce),
- beneficjentem należności jest podmiot będący rezydentem podatkowym państwa członkowskiego UE,
- płatnik należności posiada co najmniej 25% udziałów lub akcji beneficjenta, lub beneficjent posiada co najmniej 25% udziałów lub akcji płatnika, lub trzeci podmiot posiada w kapitale zarówno beneficjenta, jak i płatnika, nie mniej niż 25% udziałów lub akcji,
- udział taki jest utrzymany przez nieprzerwany okres dwóch lat (przy czym do tego dwuletniego okresu zalicza się również okres po uzyskaniu należności),
- odbiorcą należności jest beneficjent bądź jego zagraniczny zakład (jeżeli dochód z należności podlega opodatkowaniu w państwie położenia zakładu).

Podobnie, jak w przypadku dywidend i odsetek, w przypadku należności licencyjnych umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidują, że gdy odbiorcą nie jest osoba będąca ich rzeczywistym właścicielem (osobą uprawnioną<sup>7</sup>) nie zezwalają na obniżenie podatku u źródła. Dla zastosowania obniżonej stawki, względnie zwolnienia z podatku u źródła, bez znaczenia jest natomiast faktyczne opodatkowanie w państwie rezydencji. Jednoznaczne wskazanie beneficjenta może rodzić pewne problemy. W szczególności pojawiają się one, gdy spółki z grupy zawierają wielostronne umowy o podział kosztów (ang. *cost sharing*).

Tytułem przykładu przyjmijmy, że w ramach umowy wewnątrzkoncernowej jedna ze spółek udostępnia patent pozostałym spółkom z grupy, a koszty ponoszone przez poszczególne spółki są sumowane i następnie rozdzielane według odpowiedniego klucza (np. przychodowego). Jedna ze spółek funkcjonuje jako administrator rozliczeń, w związku z czym wszystkie spółki wpłacają do niej swoją część udziału w kosztach. W takiej sytuacji należy odrzucić pogląd, że spółka administrująca może być uznana za beneficjenta należności licencyjnych, gdyż nie jest właścicielem praw, za które dokonywane są płatności.

<sup>6</sup> Dz.Urz. UE L 157 z 26.06.2003 r., s. 49.

<sup>7</sup> Ang. *beneficial owner*.

Art. 12 KM-OECD dotyczy sytuacji, w których należności licencyjne powstają w jednym umawiającym się państwie, a ich beneficjentem jest rezydent drugiego umawiającego się państwa. Zakres artykułu 12 nie obejmuje należności licencyjnych powstałych w państwie trzecim. W takich przypadkach zastosowanie znajdzie art. 21 KM-OECD, dotyczący tzw. „innych dochodów”. Według tego artykułu, dochody mogą być opodatkowane tylko w państwie, którego rezydentem jest odbiorca płatności.

### **Kontrowersje wokół należności licencyjnych**

Zgodnie z art. 12 ust. 2 KM-OECD, termin „należności licencyjne” oznacza „wszelkiego rodzaju należności otrzymywane 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,
- za korzystanie z doświadczenia zawodowego w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej”.

Nie ma przy tym znaczenia, czy dane prawo zostało zarejestrowane, ani czy w ogóle podlega rejestracji. Obejmuje ona także płatności za naruszenie prawa (np. kopiowanie utworów chronionych prawem autorskim). Nie ma znaczenia forma zapłaty, a zatem do należności licencyjnych zakwalifikujemy nie tylko zapłatę w formie pieniężnej, ale także świadczenie w naturze czy zapłatę w formie potrącenia.

W definicji należności licencyjnych wskazano tylko dwa rodzaje transakcji, których przedmiotem są wymienione prawa, tj. oddanie do użytkowania oraz ustanowienie prawa do użytkowania. W konsekwencji, transakcja, w wyniku której dochodzi do pełnego zbycia praw, nie mieści się już w tej definicji. Niejednokrotnie określenie, czy nastąpiło całkowite zbycie praw, może być problematyczne, np. w przypadku, gdy udostępnieniu podlega całość praw własności intelektualnej, lecz jedynie na określony czas bądź na ograniczonym terytorium. W komentarzu do KM-OECD zwrócono uwagę, że nie będzie stanowić należności licencyjnej płatność za nabycie prawa, które stanowi odrębną własność (np. w przypadku prawa ograniczonego geograficznie), ponieważ w takim przypadku dochodzi nie do udostępnienia prawa, ale do jego zbycia<sup>8</sup>.

Także płatności za prawa do wyłącznej dystrybucji produktu nie będą uważane za należności licencyjne, nawet w przypadku wykorzystania znaków towarowych. Płatność ta jest bowiem dokonywana z tytułu korzystania z prawa do dystrybucji, które jest poza zakresem definicji należności licencyjnych. Podobnie sytuacja wygląda w przypadku płatności za korzystanie z modelu, wzoru lub planu, jeśli płatność dokonywana jest za ich wytwo-

---

<sup>8</sup> Zob. komentarz do art. 12 KM-OECD. Niektóre kraje zastrzegły możliwość kwalifikowania jako należności licencyjne płatności za niepełne przeniesienie własności prawa wymienionego w definicji (np. Hiszpania, Włochy).

rzenie, a nie korzystanie z już istniejących, bez względu na to, czy twórca danego modelu, wzoru czy planu zachowuje prawa autorskie<sup>9</sup>.

### **Know-how**

Do cech istotnych umowy know-how należy przekazanie tajemnicy receptury lub informacji związanych ze zdobytym doświadczeniem technicznym czy naukowym, jak też zobowiązanie odbiorcy know-how do zachowania w tajemnicy przekazanych informacji. Istotę umowy know-how określa się powszechnie jako „wiedzę i doświadczenia o charakterze technicznym, handlowym, administracyjnym, finansowym albo informacje innej natury, które mają praktyczne zastosowanie przy prowadzeniu działalności gospodarczej lub wykonywaniu zawodu”<sup>10</sup>. W updog zawarte są dwa (i nietożsame) określenia know-how – w art. 16b ust. 1 pkt 7 updog: „równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej, jak również w art. 21 ust. 1 pkt 1 updog: informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej.

Z kolei, według komentarza do KM-OECD, know-how dotyczy wszelkich nieujawnionych informacji technicznych, koniecznych do odtworzenia produktu bądź procesu w takich samych warunkach, bez względu na to, czy informacja ta może podlegać ochronie patentowej, czy nie. Know-how oznacza doświadczenie zawodowe w takim znaczeniu, że reprezentuje ono czynnik, bez którego odtworzenie produktu nie jest możliwe na podstawie samego zbadania produktu i wiedzy o postępie technicznym. W praktyce wątpliwości narstęcza odróżnienie należności za udostępnienie know-how od płatności za usługi.

Komentarz OECD określa listę płatności, które należy raczej traktować jako usługi niż jako przekazanie know-how:

- płatności za usługi posprzedażowe,
- płatności za usługi świadczone przez sprzedawcę nabywcy na podstawie gwarancji,
- płatności za pomoc techniczną,
- płatności za udostępnienie listy potencjalnych klientów, w przypadku, gdy taka lista została sporządzona specjalnie dla zamawiającego na podstawie ogólnodostępnych informacji,
- płatności za wydanie opinii przez inżyniera, adwokata lub księgowego,
- płatności za porady udzielone elektronicznie, za elektroniczną komunikację z personelem technicznym lub za dostęp poprzez sieć komputerową do bazy danych o usterkach, która dostarcza użytkownikom oprogramowanie z informacjami o charakterze niezastrzeżonym, w odpowiedzi na często zadawane pytania bądź powszechnie występujące problemy<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> Zob. komentarz do art. 12 KM-OECD.

<sup>10</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 1 lutego 2002 r., sygn. I SA/Po 2022/00.

<sup>11</sup> Zob. komentarz do art. 12 KM-OECD.

W przypadku płatności za przygotowanie listy potencjalnych klientów, ważnym elementem jest fakt ogólnej dostępności danych, na podstawie których lista jest przygotowywana. Przykładowo, jeśli spółka A zleca spółce B, działającej na danym rynku, sporządzenie listy potencjalnych klientów i spółka B opracowuje taką listę na podstawie ogólnodostępnych badań rynku, wówczas płatność będzie raczej uznana za płatność za usługi. Jeśli jednak spółka B wykorzystuje przy sporządzeniu listy informacje o klientach, które zdobyła pracując w branży, a które nie są ogólnodostępne, wówczas uznaje się, iż przekazanie listy spółce A przez spółkę B stanowi udostępnienie know-how.

### Programy komputerowe

Traktowanie praw autorskich do oprogramowania jak praw do utworu literackiego jest prawidłowe, chyba że takie traktowanie jest niezgodne z ustawodawstwem wewnętrznym. Jednak nie wszystkie płatności za korzystanie z oprogramowania będą traktowane jako należności licencyjne. Za należność licencyjną będzie uważana płatność za nabycie części praw do oprogramowania, a także za prawo do kopiowania i dystrybuowania kopii danego programu lub jego modyfikacji i upublicznienia.

Polskie organy podatkowe odnoszą „należności za użytkowanie lub prawo do użytkowania prawa autorskiego” również do programów komputerowych<sup>12</sup>. Ale odmienne stanowisko zajmują sądy, np. WSA w Warszawie w wyroku z dnia 17 października 2007 roku stwierdził, „że skoro w treści umowy polsko-niemieckiej w artykule definiującym należności licencyjne nie wymieniono należności z tytułu licencji do programów komputerowych, to nie można ich przyporządkować do żadnej z wymienionych tam grup i, co za tym idzie, nie można uznać, iż podlegają one w Polsce opodatkowaniu”<sup>13</sup>.

Natomiast w przypadku, gdy płatność związana jest z prawem do korzystania z oprogramowania wyłącznie na własne potrzeby, wówczas płatności za takie korzystanie będą uznane, zgodnie z art. 7 KM OECD, za zyski z przedsiębiorstwa. Z tego wynika, iż np. skopiowanie programu na twardy dysk komputera bądź sporządzenie kopii tylko i wyłącznie na własne potrzeby czy też nabycie oprogramowania z prawem do zainstalowania kopii na kilku komputerach lub korzystanie w ramach sieci wewnętrznej, nie będzie skutkowało powstaniem należności licencyjnej. Organy podatkowe uznają również, że nie mamy wtedy do czynienia z opłatami licencyjnymi, ponieważ przedmiotem świadczenia jest używanie oprogramowania na wewnętrzne potrzeby bez naruszania praw autorskich<sup>14</sup>.

Opłata dodatkowa stanowi natomiast część składową tego samego kontraktu o charakterze ubocznym w stosunku do opłaty licencyjnej. Do elementów o charakterze ubocznym należy zastosować kwalifikację stosowaną do elementu głównego<sup>15</sup>.

<sup>12</sup> Zob. np. pismo MF z dnia 2 grudnia 2002 r., PB7/033-0344-2558/02/TK.

<sup>13</sup> Sygn. III SA/Wa 1017/07. Zob. też np. wyrok WSA z dnia 4 kwietnia 2008 r., III SA/Wa 2153/07, wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2011 r., II FSK 1550/09.

<sup>14</sup> Zob. np. pismo MF z dnia 2 grudnia 2002 r., PB7/033-0344-2558/02/TK.

<sup>15</sup> Zob. np. pismo MF z dnia 30 kwietnia 2007 r., DD7/033-360/KS/07/1338/06.

## Usługi o charakterze niematerialnym

Zapłata za usługi o charakterze niematerialnym, takie jak usługi doradcze, księgowo-prawne, badania rynku, usługi reklamowe, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych itp., nie rodzi zazwyczaj obowiązku pobrania przez nabywcę (płatnika) podatku u źródła, o ile z państwem, w którym ma siedzibę kontrahent zagraniczny, jest zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania. Regulacje updog przewidują powstanie obowiązku podatkowego od przychodów – m.in. z tytułu świadczeń doradczych i innych o charakterze niematerialnym – uzyskanych na terytorium Polski przez podatników, na których spoczywa ograniczony obowiązek podatkowy – czyli nie mających siedziby lub zarządu na terytorium Polski (art. 21 ust. 1 pkt 2a updog). Podatek został ustalony w wysokości 20% przychodów. Zgodnie z ustępem 2 art. 21 updog, należy uwzględniać postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Nie powinno ulegać wątpliwości, że prawo polskiego fiskusa do opodatkowania przychodów z działalności gospodarczej przedsiębiorcy zagranicznego jest ograniczone zapisami art. 7 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania opartych na Konwencji Modelowej OECD (dalej: KM-OECD). Określenie „zyski przedsiębiorstwa”, do których odnosi się postanowienie art. 7 KM-OECD, należy rozumieć szeroko, obejmując nim wszelkie dochody przedsiębiorcy, z wyłączeniem dochodów z użytkowania majątku nieruchomego w rozumieniu art. 6 ust. 3 KM-OECD.

Dla rozstrzygnięcia, czy „zyski przedsiębiorstwa” (tu: wynagrodzenie za usługi doradcze) mogą być opodatkowane w państwie źródła (tu: w Polsce), decydujące znaczenie ma istnienie „zakładu”. Jeżeli w państwie źródła położony jest zakład, to temu państwu przysługuje prawo opodatkowania zysków przypisanych zakładowi: „zyski przedsiębiorstwa umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim umawiającym się państwie działalność gospodarczą poprzez położony tam zakład” (art. 7 ust. 1 zdanie 1 KM-OECD). Natomiast w państwie rezydencji (siedziby) przedsiębiorcy zastosowanie znajduje wtedy często metoda wyłączenia z uwzględnieniem efektu progresji (art. 23 A KM-OECD). Oznacza to, że zyski przypisane zakładowi są zwolnione od opodatkowania, tyle tylko, że stopa podatkowa stosowana do zysków podlegających opodatkowaniu w państwie rezydencji kontrahenta (tu: za granicą) jest ustalana od skumulowanych zysków, obejmujących zwolnione zyski zakładu.

## Kontrakty mieszane

W praktyce rynkowej często występują kontrakty, które zawierają w sobie elementy zarówno np. udostępnienia know-how, jak i świadczenia usług. Przykładem może tu być umowa franszyzy, w której franszyzodawca udostępnia franszyzobiorcy wiedzę i doświadczenie, a także udziela wsparcia technicznego oraz niekiedy finansowego. Mieszany charakter opłat franchisingowych zmusza do wydzielenia z nich części licencyjnej, opodatkowanej według odmiennych zasad niż zapłata za pozostałe świadczenia. W przypadku, gdy udostępnienie praw majątkowych stanowi świadczenie główne franszyzodawcy, a pozostałe są świadczeniami ubocznymi, niemającymi w przeważającej części znaczenia, uiszczane

opłaty franchisingowe można opodatkować w sposób jednolity, miarodajny dla świadczenia głównego<sup>16</sup>. Podobnie uznał dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 15 lipca 2008 roku<sup>17</sup>, że główną pozycją zawartej umowy jest świadczenie usług inżynierskich, natomiast wykorzystanie wiedzy know-how jest jedynie elementem ubocznym.

W przypadku braku świadczenia głównego, komentarz do KM-OECD zaleca rozdzielenie całej kwoty należności na poszczególne rodzaje płatności i zastosowanie odpowiadających im przepisów umowy. Taką interpretację potwierdzają sądy, np. w wyroku NSA w Warszawie z dnia 9 lipca 2002 roku<sup>18</sup>: jeżeli przedmiot umowy – obok tworzenia pomysłów i programów reklamowych, informacyjnych i marketingowych – obejmuje m.in. analizę marek spółek, badanie konkurencyjnych marek, analizę obecnych i potencjalnych rynków spółek, wykorzystywanie wiedzy na temat plasowania w mediach i dostępnych mediów oraz środków, które mogą być użyte do reklamy spółek, to należy zatem, ze względu na charakter zawieranych umów, dokonać oceny nie tylko tego, czy należności z tytułu tych umów w ogóle mają charakter należności licencyjnych, ale również ze względu na szeroki przedmiot umów – w jakiej części pozostają należnościami licencyjnymi jako płatności odnoszące się do realizacji poszczególnych elementów objętych przedmiotem umowy.

### **Należności licencyjne związane z działalnością zakładu**

W przypadku, gdy należności licencyjne mają swoje źródło (powstają) w państwie, w którym ich beneficjent prowadzi działalność poprzez zakład oraz prawa, z których płacone są należności licencyjne są faktycznie związane z działalnością zakładu, wówczas dochody beneficjenta z należności licencyjnych będą podlegały opodatkowaniu w państwie, w którym położony jest zakład. W takim przypadku znajdują zastosowanie zasady opodatkowania z tytułu zysku z przedsiębiorstwa, o którym mowa w art. 7 KM-OECD.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 5 ust. 1 KM-OECD, określenie „zakład” oznacza stałą placówkę, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa. Powstanie zakładu warunkuje zatem spełnienie następujących przesłanek:

- istnienie placówki,
- stały charakter placówki,
- wykonywanie działalności przedsiębiorstwa za pośrednictwem tej placówki, innej niż pomocnicza lub przygotowawcza.

Placówka może istnieć poprzez władanie pewną przestrzenią, w której prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa. Kryterium stałości nie wypełnia placówka o charakterze tymczasowym. Tak więc przykładowo, udostępnienie pomieszczeń zlecenio-

<sup>16</sup> Zob. Komentarz do KM OECD, art. 12 nb. 11.

<sup>17</sup> IP-PB3-423-573/08-2/MK.

<sup>18</sup> Sygn. III SA 73/01.



biorecy w celu wykonania określonych usług wynikających ze zlecenia, nie mających regularnego charakteru, nie wystarcza dla przyjęcia „stałego” charakteru takiej placówki.

Od 1 stycznia 2005 roku wprowadzono do updog definicję zagranicznego zakładu. Odpowiada ona zasadniczo definicji zawartej w postanowieniach umów bilateralnych opartych na art. 5 KM-OECD. Zdefiniowanie w ustawie pojęcia zakładu nie zmienia jednak sytuacji podatkowej kontrahentów zagranicznych, już chociażby dlatego, że postanowienia umów o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu zawieranych przez Polskę jako ratyfikowanych umów międzynarodowych mają pierwszeństwo przed przepisami wewnętrznego prawa podatkowego. Przykładowo, świadczenie usług „niematerialnych” na podstawie umowy cywilnoprawnej, bez utrzymywania „stałej placówki” (np. biura, oddziału) w państwie źródła, nie prowadzi co do zasady do powstania „zakładu”.

### **Rynkowość wynagrodzenia**

W przypadku, gdy w wyniku istnienia szczególnych powiązań pomiędzy płatnikiem a beneficjentem należności, ich kwota jest wyższa niż gdyby między podmiotami nie istniały szczególne powiązania, wówczas postanowienia art. 12 KM-OECD nie mają zastosowania do nadwyżki ponad tę rynkową kwotę. Taka nadwyżka może być opodatkowana z uwzględnieniem ustawodawstwa wewnętrznego państw będących stronami umowy z uwzględnieniem innych postanowień Umowy. W gestii każdego z państw leży kwalifikacja nadwyżki jako określonego rodzaju dochodu. Nadwyżka przekwalifikowana zgodnie z prawem wewnętrznym musi spełniać umowne definicje tego rodzaju dochodu. Celem takiej regulacji jest wyeliminowanie nadużyć polegających na opodatkowaniu jako należności licencyjnych innego rodzaju dochodu, który nie jest wynagrodzeniem za użytkowanie lub prawo do użytkowania praw.

### **Podsumowanie**

Opodatkowanie należności licencyjnych w kontekście międzynarodowym zależy w szczególności od ukształtowania umowy licencyjnej i okoliczności towarzyszących, jak i postanowień właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Postanowienia umów bilateralnych nie są jednolite w zakresie traktowania opłat licencyjnych. W zależności od przypadku, opłaty licencyjne mogą podlegać opodatkowaniu: podatkiem u źródła oraz w sposób nieograniczony wyłącznie w państwie siedziby licencjobiorecy (przypisanie zakładowi) lub wyłącznie w państwie rezydencji licencjodawcy. Punktem wyjścia w planowaniu podatkowym są regulacje zawarte w konkretnej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, od których zależy kwalifikacja podatkowa należności licencyjnych, a ostatecznie ich sposób opodatkowania. Strony umowy licencyjnej mogą podjąć działania w ramach kształtowania stanu faktycznego, mające na celu np. utworzenie (bądź nie) zakładu zagranicznego, które będą rzutowały na wielkość obciążenia podatkowego.

## Literatura

- Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, interpretacja z dnia 15 lipca 2008 r., znak IP-PB3-423-573/08-2/MK.
- Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich, Dz.Urz. UE L 157 z 26.06.2003 r.
- Łysiak K: *Komentarz do art. 12*, [w:] *Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami. Komentarz*, red. M. Jamroży, A. Cloer, Beck, Warszawa 2007.
- Jamroży M: *Rezydencja podatkowa*, [w:] *Praca cudzoziemców w Polsce*, red. M. Jamroży, T. Major, ODDK, Gdańsk 2012.
- Jamroży M., Kudert S.: *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013.
- Model Tax Convention on Income and on Capital*, Condensed Version, OECD Committee on Fiscal Affairs, 2010.
- Ministerstwo Finansów, pismo z dnia 2 grudnia 2002 r., PB7/033-0344-2558/02/TK.
- Ministerstwo Finansów, pismo z dnia 30 kwietnia 2007 r., DD7/033-360/KS/07/1338/06.
- Naczelny Sąd Administracyjny z dnia 1 lutego 2002 r., sygn. I SA/Po 2022/00.
- Naczelny Sąd Administracyjny z dnia 14 stycznia 2011r., sygn. II FSK 1550/09.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, j.t. DzU 2011, nr 74, poz. 397 z późn. zm.
- Wojewódzki Sąd Administracyjny z dnia 17 października 2007 r., sygn. III SA/Wa 1017/07.
- Wojewódzki Sąd Administracyjny z dnia 4 kwietnia 2008 r., sygn. III SA/Wa 2153/07.

*dr Marcin Jamroży*  
*Szkoła Główna Handlowa w Warszawie*  
*Katedra Finansów Przedsiębiorstwa*

## Streszczenie

Przedmiotem artykułu jest przedstawienie skutków podatkowych związanych z przepływem należności licencyjnych z perspektywy polskiego przedsiębiorcy będącego licencjobiorcą. Skutki podatkowe dla stron umowy zależą w szczególności od ukształtowania umowy leasingu i okoliczności towarzyszących, jak i postanowień właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W zależności od przypadku, opłaty licencyjne mogą podlegać opodatkowaniu: podatkiem u źródła oraz w sposób nieograniczony wyłącznie w państwie siedziby licencjobiorcy (przypisanie zakładowi) lub wyłącznie w państwie rezydencji licencjodawcy. Strony umowy licencyjnej mogą podjąć działania w ramach kształtowania stanu faktycznego, mające na celu np. utworzenie (bądź nie) zakładu zagranicznego, które będą rzutowały na wielkość obciążenia podatkowego.

**MANAGEMENT OF ROYALTIES IN AN INTERNATIONAL ENTERPRISE****Summary**

This paper aims to present the tax consequences associated with royalties from the perspective of a Polish entrepreneur who is the licensee. Tax effects for each party depend particularly on the formation of the license agreement and the surrounding circumstances, as well as on the provisions included in the subject agreement for the avoidance of double taxation. Depending on the tax qualification, the royalties may be taxed at source, taxed in an unlimited way in the state of the licensee residence (the existence of a permanent establishment), or only in the country of residence of the licensor. The parties to the license agreement may take actions related to the shaping of facts, for example aiming at establishing or not of a permanent establishment, which will affect the amount of the tax burden.

