

Opodatkowanie know-how – aspekt krajowy i międzynarodowy

Termin *know-how* zrodził się w drugiej połowie XIX wieku w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej. Zgodnie ze Słownikiem Współczesnego Języka Polskiego *know-how* to: „cała wiedza techniczna i technologiczna potrzebna do wyrobu określonego produktu”.

Polskie ustawodawstwo, niestety nie wypracowało jeszcze, jednolitej dla całego systemu prawa, definicji *know-how*. W takiej sytuacji warto jest posiłkować się dorobkiem doktryny oraz orzecznictwa polskich sądów, kładąc zwłaszcza szczególny nacisk na dorobek orzecznicy sądów administracyjnych. Próbę zdefiniowania *know-how* podjął NSA w Warszawie w wyroku z dnia 31 lipca 2003 r. (sygn. akt III SA 1661/02). W wyroku sąd wyjaśnia, że *know-how* to zespół informacji poufnych, istotnych oraz zidentyfikowanych we właściwej formie, przy czym termin „poufny” oznacza, że przedmiot umowy nie jest powszechnie dostępny i znany, termin „istotny” oznacza, że informacje są ważne i niebanalne, zaś termin „zidentyfikowany” oznacza, że *know-how* jest opisane lub utrwalone w taki sposób, aby możliwe było sprawdzenie, że spełnia ono kryterium poufności i istotności.

W Polsce umowy typu *know-how* sprawiają problemy przede wszystkim na gruncie szeroko rozumianego prawa podatkowego – głównie ze względu na częste zmiany przepisów podatkowych – i właśnie niniejszy artykuł dokonuje aktualizacji dotychczasowej wiedzy podatkowej dotyczącej *knowhow* zarówno w jej aspekcie krajowym jak i międzynarodowym, co niewątpliwie jest przydatne dla przedsiębiorców.

W polskim prawie podatkowym, przy umowach o przekazaniu *know-how* najważniejsze znaczenie ma kwestia ich odpłatności. W orzecznictwie administracyjnym przyjęto, że opłaty z tytułu umów *knowhow* mieszczą się w pojęciu „opłat licencyjnych”. Opłaty te będące wynagrodzeniem z tytułu rozporządzania *know-how* powinno się kwalifikować na gruncie podatków dochodowych jako przychody z praw majątkowych. W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: UPDOF) prawa majątkowe będące źródłem przychodu wskazano jedynie przykładowo, a zatem ich katalog ma charakter otwarty, co w konsekwencji oznacza, że przychodem z praw majątkowych będzie każdy przychód, którego bezpośrednim źródłem jest prawo majątkowe, nawet jeśli prawo to nie zostało w sposób wyraźny wskazane w ustawie. Natomiast w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: UPDOP) można jedynie wskazać, że przychodami są w szczególności otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe, a przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie.

Kontynuując, UPDOF oraz UPDOP zawierają zamknięty katalog wartości niematerialnych i prawnych, od których odpisy amortyzacyjne stanowią koszty uzyskania przychodu. Amortyzacji podlega nabyta nadająca się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (*know-how*) – o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 23a pkt 1 UPDOF bądź art. 17a pkt 1 UPDOP, zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi. Co do zasady *know-how* podlega zaliczeniu w koszty uzyskania przychodu w postaci odpisów amortyzacyjnych. Nie uważa się jednak za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych wniesionych do spółki w postaci wkładu niepieniężnego, stanowiących

równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (*know-how*).

Ponadto przepisy UPDOF oraz UPDOP przewidują możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków na nabycie nowych technologii. Nowa technologia musi jednak stanowić wartość niematerialną i prawną i nie jest wykluczone, że za nową technologię może zostać uznany również *know-how*.

Natomiast na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT), jeżeli *know-how* stanowi dla przedsiębiorcy wartość niematerialną i prawną, opodatkowanie wynagrodzenia z tytułu umowy o przekazanie *know-how* wynika wprost z przepisów ustawy o VAT, które stanowią że działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Czynnością taką jest niewątpliwie udostępnienie innemu przedsiębiorcy *know-how* w celu jego komercyjnego wykorzystania. Umowa o przekazanie *know-how* to w rozumieniu ustawy o VAT opodatkowana usługa, a usługą jest także umowa, na podstawie której następuje przekazanie *know-how* będącego wartością niematerialną i prawną. Miejscem opodatkowania umowy o przekazanie *know-how* jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania, a w sytuacji gdy usługobiorca nie posiada siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym zwykle prowadzi on działalność lub w którym ma on miejsce zwykłego pobytu. Od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2013 r. umowa o przekazanie *know-how* podlega opodatkowaniu stawką 23%.

Z kolei w aspekcie międzynarodowym, zagadnienie opodatkowania należności wypłacanych za granicę z tytułu przekazania *know-how* uregulowane jest w UPDOF jak i w UPDOP. Podatek dochodowy z tytułu uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – przez podatników niemających na terytorium Polski miejsca zamieszkania bądź siedziby lub zarządu, podlegających obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – przychodów za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (*know-how*) pobiera się w formie ryczałtu w wysokości 20 % przychodu. Należy jednak pamiętać, że powyższe stosuje się tylko wraz z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Interpretując przepisy umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania nie można zapomnieć o Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku (dalej: MK OECD), stanowiącej wzór umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Pomocny jest również komentarz do niniejszej konwencji. MK OECD oraz komentarz nie są źródłami powszechnie obowiązującego prawa, ale są dobrą wskazówką przy interpretowaniu przepisów umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

W stosunku do umów o przekazanie *know-how* zastosowanie znajduje art. 12 ust. 1 MK OECD, który stanowi że „należności licencyjne powstające w Umawiającym się Państwie i wypłacane osobie uprawnionej, mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, podlegają opodatkowaniu tylko w tym drugim państwie”. Generalną zasadą przyjętą przez MK OECD dla należności licencyjnych jest ich wyłączne opodatkowanie w państwie rezydencji ich odbiorcy (beneficjenta). Wynika to z przyjętego przez MK OECD założenia, zgodnie z którym podatek w państwie źródła od dochodów nierezydenta powinien dotyczyć tylko tego rodzaju dochodów, które są ściśle związane z terytorium danego państwa (nieruchomość, stały zakład, wykonywana praca).

W art. 12 MK OECD mowa jest również o odbiorcy oraz odbiorcy będącym faktycznym właścicielem należności (ang. *beneficial owner*). Zwolnienie z opodatkowania u źródła należności licencyjnych wypłacanych podmiotowi zagranicznemu jest uzależnione od tego czy podmiot będący ich odbiorcą jest również ich faktycznym (rzeczywistym) właścicielem.

Warto zaznaczyć, że opodatkowanie należności licencyjnych w większości umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska, stanowi odstępstwo od uregulowań MK OECD. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska przewidują co do zasady klasyczną metodę rozdziału należnego podatku. Podobnie jak dywidendy i odsetki, także należności licencyjne podlegają, co do zasady, opodatkowaniu w państwie rezydencji ich odbiorcy (beneficjenta), przy czym państwo źródła tych należności również dysponuje prawem do ich opodatkowania. Wysokość ustalonego w państwie źródła podatku nie może jednak przekroczyć wysokości określonej w umowie stawki. Dobrym przykładem może być postanowienie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy Polską a Niemcami, które stanowi że należności licencyjne mogą być opodatkowane w Umawiającym się Państwie, w którym powstają, i zgodnie z jego ustawodawstwem, ale jeżeli osoba uprawniona do należności licencyjnych ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, to podatek w ten sposób ustalony nie może przekroczyć 5 procent kwoty brutto należności licencyjnych.

Wiele państw zgłosiło zastrzeżenia do artykułu 12 MK OECD, rezerwując sobie prawo do poboru podatku u źródła od należności licencyjnych w ogóle lub z pewnymi wyjątkami. Niektóre państwa wskazały przy tym stawkę podatku u źródła, inne zaś pozostawiły sobie w tej kwestii dowolność na etapie zawierania poszczególnych umów.

Omawiany przepis definiuje także pojęcie „należności licencyjnych”, przez które rozumie 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 korzystanie z doświadczenia zawodowego w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej. Zaznaczyć trzeba, że użyte w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania określenie płatności (należności) wszelkiego rodzaju (ang. *payment of any kind*) należy rozumieć możliwie szeroko.

Podsumowując, zaletą umów o przekazanie *know-how* jest ich elastyczność oraz możliwość uzyskania i praktycznego wykorzystania innowacyjnej techniki, wiedzy w zakresie danego rodzaju działalności bez konieczności prowadzenia postępowania patentowego. Wadą jest to, że w praktyce przedsiębiorcy mogą mieć problem z dostrzeżeniem różnic między umowami o przekazanie *knowhow*, a umowami o świadczenie usług. Powinni oni, definicje *know-how* zawarte w ustawach o podatkach dochodowych, interpretować w sposób jak najbardziej ścisły. Natomiast z aspektu międzynarodowego zapamiętać należy generalną zasadę wyłącznego opodatkowania opłat z tytułu *know-how* w państwie rezydencji ich odbiorcy – beneficjenta.

Autor: Tomasz Kotoliński, prawnik, Kancelaria Prawna Piszcz i Wspólnicy