

Eliminacja podwójnego opodatkowania opłat za usługi techniczne w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę

Ziemowit Kukulski*

Niniejszy artykuł dotyczy polskiej praktyki traktatowej w zakresie eliminacji podwójnego opodatkowania opłat za usługi techniczne na tle przyjętego w 2017 r. art. 12A KM ONZ. Analiza rozwiązań stosowanych w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę zarówno przed, jak i po 2017 r. z państwami określanymi współcześnie jako państwa tzw. Globalnego Południa pozwala postawić tezę, iż potrzebne jest odrębne modelowe rozwiązanie kwestii opłat za usługi techniczne. Z rozważań zawartych w artykule wynika, że regulujący tę problematykę art. 12A KM ONZ, o ile stanie się trwałym elementem polskiej praktyki traktatowej, może przyczynić się do rozwiązania niektórych problemów, jakie powstają na tle klasyfikacji tej kategorii dochodów. Może także przyczynić się do ujednolicenia polskiej praktyki traktatowej w tym zakresie.

Słowa kluczowe: opłaty za usługi techniczne, należności licencyjne, eliminacja podwójnego opodatkowania, podatek u źródła, Konwencja Modelowa OECD, Konwencja Modelowa ONZ, bilateralne umowy podatkowe, polska praktyka traktatowa

Kody klasyfikacji JEL: K34

* Doktor habilitowany nauk prawnych, prof. UŁ • Katedra Prawa Podatkowego, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki • ✉ zkukulski@wpia.uni.lodz.pl • ORCID: 0000-0003-2843-8170

Wprowadzenie

Niewiele bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Polskę zawiera odrębny artykuł poświęcony opłatom za usługi techniczne (Kukulski, 2022, s. 87). Polska praktyka traktatowa oparta jest w omawianym zakresie na rekomendacjach Konwencji Modelowej OECD (dalej: KM OECD) (Cracea, 2017, s. 278–280 oraz 319). Co do zasady opłaty za usługi techniczne nie mogą być

traktowane dla celów opodatkowania jako należności licencyjne i w związku z tym kwalifikowane są jako zyski przedsiębiorstw w rozumieniu art. 7 KM OECD (Cracea, 2017, s. 278–280 oraz 319). Od powyższej reguły przewidziano wyjątek obejmujący opłaty za świadczenie określonej pomocy technicznej m.in. w ramach umowy franchisingowej (franczyzy), pod warunkiem, że usługi te mają wyłącznie charakter posiłkowy i w dużej mierze nieistotny (*ancillary and largely unimportant*

charakter) (Kukulski, 2022, s. 87). Zezwala się na zakwalifikowanie wynagrodzenia otrzymanego przez franczyzodawcę z tytułu usług tego rodzaju jako należności licencyjnych (Kukulski, 2022, s. 85). Rozwiązanie to pozwala nałożyć podatek u źródła na dochód z tego tytułu, co jest rozwiązaniem korzystnym z punktu widzenia interesów fiskalnych państw importujących nowoczesne technologie. Z drugiej strony prowadzić może do sporów interpretacyjnych na tle rozgraniczania substratu znaczeniowego pojęć: „należności licencyjne” i „opłaty za usługi techniczne” i w efekcie doprowadzić do podwójnego opodatkowania takich opłat. Ponadto problematykę kwalifikacji opłat za usługi techniczne dla celów opodatkowania komplikuje niejednolita praktyka traktatowa wielu państw tzw. Globalnego Południa, a dodatkowo pojawienie się w 2017 r. w Konwencji Modelowej ONZ w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się (dalej: KM ONZ) art. 12A regulującego eliminację podwójnego opodatkowania opłat za usługi techniczne (United Nations, 2017, s. 320–321; Martin, 2018).

Problematyka eliminacji podwójnego opodatkowania opłat za usługi techniczne w kontekście polskiej praktyki traktatowej nie doczekała się jak dotąd naukowego opracowania. W literaturze zagranicznej, obok Komentarza do KM ONZ, monografii autorstwa D. Orzechowskiego-Zölzera, spotkać można naukowe opracowania dotyczące tej problematyki. W zdecydowanej większości dotyczą one jednak modelowego rozwiązania kwestii podwójnego opodatkowania opłat za usługi techniczne, nie zaś polskiej praktyki traktatowej w tym zakresie.

Celem niniejszego artykułu jest ocena polskiej praktyki traktatowej w zakresie eliminacji podwójnego opodatkowania opłat za usługi techniczne pod kątem zgodności z rekomendacjami art. 12A KM ONZ, a w związku z tym udzielenie odpowiedzi na pytanie: czy art. 12A KM ONZ powinien stać się elementem polskiej praktyki traktatowej? Analizie poddane zostaną bilateralne umowy podatkowe (dalej: UPO) Polski z państwami, w których eliminacja podwójnego opodatkowania opłat za usługi

techniczne uregulowana jest w tym samym artykule co należności licencyjne lub jako odrębna od należności licencyjnych kategoria dochodu (przychodu). Tak wyznaczony cel służy udowodnieniu hipotezy, że polska praktyka traktatowa nie odbiega w omawianym zakresie od światowych trendów. Wyznaczają ponadto strukturę opracowania, które oprócz wprowadzenia i wniosków podzielone zostało na dwie części: część pierwsza dotyczy zagadnienia modelowej eliminacji podwójnego opodatkowania opłat za usługi techniczne w świetle art. 12A KM ONZ w wersji z 2017 r. i stanowi bazę dla rozważań zawartych w części drugiej poświęconej polskiej praktyce traktatowej w odniesieniu do opłat za usługi techniczne. W niniejszym opracowaniu wykorzystano metodę dogmatyczno-porównawczą.

Modelowa eliminacja podwójnego opodatkowania opłat za usługi techniczne w świetle art. 12A KM ONZ w wersji z 2017 r.

Modelowy artykuł dotyczący eliminacji podwójnego opodatkowania opłat za usługi techniczne (art. 12A) jako odrębnej od zysków przedsiębiorstw (dochodów z tytułu wykonywania wolnych zawodów) oraz należności licencyjnych kategorii dochodu (przychodu) wprowadzono do KM ONZ przy okazji aktualizacji tego wzorca w 2017 r. (Orzechowski-Zölzer, 2024, s. 23–45). Przepis ten składa się z siedmiu ustępów i został skonstruowany podobnie jak art. 12 KM ONZ dotyczący należności licencyjnych (Orzechowski-Zölzer, 2024, s. 79 i n.).

Dwa pierwsze ustępy art. 12A KM ONZ regulują kwestie rozdzielenia roszczeń podatkowych między państwo rezydencji odbiorcy opłat za usługi techniczne a państwo ich źródła. Zgodnie z art. 12A ust. 1 KM ONZ, opłaty techniczne powstające w Umawiającym się Państwie i wypłacane rezydentowi drugiego Umawiającego się Państwa mogą być opodatkowane w tym drugim Państwie, tj. w państwie rezydencji ich odbiorcy.

Opłaty za usługi techniczne mogą być opodatkowane także w państwie, w którym powstają (tj. państwie źródła) – bez względu na postanowienia art. 14 (wolne zawody) i z zastrzeżeniem przepisów art. 8 (międzynarodowy transport morski i powietrzny), art. 16 (wynagrodzenia dyrektorów) oraz art. 17 (artyści i sportowcy). Wedle art. 12A ust. 2 KM ONZ państwo źródła ma prawo zastosować preferencyjną (tj. obniżoną) stawkę podatku u źródła (*source-state taxation with limitation*), pod warunkiem, że odbiorca opłat za usługi techniczne – rezydent drugiego Umawiającego się Państwa – ma status rzeczywistego beneficjenta (Wilk, 2015, s. 167 i n.). KM ONZ, podobnie zresztą jak w przypadku dywidend (art. 10), odsetek (art. 11) oraz należności licencyjnych (art. 12), nie zawiera rekomendacji określających maksymalną stawkę podatku u źródła. Posługuje się w tym zakresie zwrotem „podatek tak nałożony nie może przekroczyć ... procent kwoty brutto należności licencyjnych [procent (stawka podatkowa) do ustalenia w drodze dwustronnych negocjacji]”.

Ustęp 3 art. 12A KM ONZ zawiera definicję opłat za usługi techniczne. Użyte w tym artykule określenie *opłaty za usługi techniczne* oznacza wszelkie płatności w zamian za jakąkolwiek usługę o charakterze menadżerskim (kierowniczym), technicznym lub doradczym, z wyjątkiem płatności dokonywanych: 1) na rzecz pracownika, osoby wypłacającej te należności, 2) za nauczanie w instytucji oświatowej lub za nauczanie przez instytucję oświatową lub 3) przez osobę fizyczną za usługi na użytek własny tej osoby.

Zawarta w art. 12A ust. 3 definicja *opłat za usługi techniczne* ma charakter wyczerpujący, na co wskazuje zwrot *określenie opłaty za usługi techniczne użyte w tym artykule*. Pozwala to wyeliminować niektóre ze sporów kwalifikacyjnych, jakie mogą powstać na tle rozgraniczania substratów znaczeniowych w odniesieniu do usług świadczonych w ramach wolnych zawodów, usług świadczonych w ramach międzynarodowego transportu morskiego lub lotniczego, usług menadżerskich świadczonych przez dyrektorów lub członków zarządu spółek kapitałowych czy innych osób prawnych oraz usług świadczonych w ramach

samodzielnie wykonywanej działalności artystycznej i sportowej (Kukulski, 2022, s. 88). Wątpliwości budzić nadal będzie delimitacja substratu znaczeniowego opłat za usługi techniczne i należności licencyjne w przypadku tzw. umów mieszanych, tj. umów, które obejmują zarówno przeniesienie *know-how*, jak i świadczenie określonej pomocy technicznej oraz rozróżnienie między opłatami za usługi techniczne a dochodami z tytułu zautomatyzowanych usług cyfrowych, o których mowa w art. 12B KM ONZ (Litwińczuk, 2020, s. 148; por. Báez Moreno, 2021, s. 502 i n.; de Goede, 2024, s. 147 i n.). Ich szczegółowe omówienie wykracza poza ramy określone tytułem niniejszego opracowania.

Przepis art. 12A ust. 4 KM ONZ wyłącza zastosowanie art. 12A KM ONZ w przypadku, gdy rzeczywisty beneficjent opłat za usługi techniczne, rezydent Umawiającego się Państwa, prowadzi w Umawiającym się Państwie, w którym opłaty takie powstają (tj. drugim Umawiającym się Państwie), działalność gospodarczą poprzez zakład lub w przypadku wykonywania wolnego zawodu stałą placówkę, a opłaty za takie usługi rzeczywiście wiążą się z działalnością tego zakładu lub stałej placówki. W tej sytuacji należności wypłacane z tytułu takich opłat należy zakwalifikować dla celów opodatkowania jako zyski przedsiębiorstw (art. 7 KM ONZ) lub dochody z tytułu wykonywania wolnych zawodów (art. 14 KM ONZ).

Ustępy 5 i 6 art. 12A KM ONZ regulują miejsce powstawania opłat za usługi techniczne (Kukulski, 2022, s. 89–90). Zgodnie z ust. 5 art. 12A KM ONZ, z zastrzeżeniem ust. 6 art. 12A KM ONZ, uważa się, że opłaty za usługi techniczne powstają w tym Umawiającym się Państwie, w którym ma rezydencję dla celów podatkowych osoba uiszczająca te opłaty. Ponadto, opłaty za usługi techniczne powstają także w tym Umawiającym się Państwie, jeżeli osoba je uiszczająca – bez względu na jej status jako rezydenta tego Umawiającego się Państwa – posiada w tym Umawiającym się Państwie zakład lub stałą placówkę w rozumieniu art. 14 KM ONZ (wolne zawody). Warunkiem pozwalającym uznać opłaty za usługi techniczne za powstające w państwie położenia zakładu (stałej placówki)

jest, by obowiązek świadczenia ww. opłat powstał w związku z działalnością takiego zakładu (stałej placówki) oraz by opłaty te były ponoszone przez ten zakład (stałą placówkę). *A contrario*, uważa się, że opłaty za usługi techniczne nie powstają w Umawiającym się Państwie, jeżeli osoba je uiszczająca będąca rezydentem tego Państwa prowadzi w drugim Umawiającym się Państwie działalność gospodarczą przez położony tam zakład lub stałą placówkę (w przypadku wykonywania wolnego zawodu) i opłaty te są ponoszone przez ten zakład lub stałą placówkę.

Ostatni, siódmy ustęp art. 12A zawiera regulację identyczną do rozwiązań art. 12 ust. 6 KM ONZ (należności licencyjne) oraz art. 11 ust. 6 KM ONZ (odsetki). Preferencyjny reżim opodatkowania opłat za usługi techniczne, o którym mowa w art. 12A ust. 2 KM ONZ nie znajdzie zastosowania, jeżeli osoba uiszczająca te opłaty i ich rzeczywisty beneficjent są podmiotami powiązanymi lub są powiązani z osobami trzecimi, a kwota wynagrodzenia z tego tytułu przekracza kwotę, jaką uzgodniłyby między sobą podmioty niepowiązane. W tym przypadku art. 12A KM ONZ znajdzie zastosowanie wyłącznie do kwoty opłat za usługi techniczne odpowiadającej zasadzie długości ramienia, zaś nadwyżka ponad to, co uzgodniłyby podmioty niepowiązane, będzie opodatkowana zgodnie z prawem wewnętrznym Umawiających się Państw z uwzględnieniem innych niż art. 12A KM ONZ postanowień bilateralnej umowy podatkowej, której Państwa te są stronami.

Oplaty za usługi techniczne w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę a art. 12A KM ONZ – podobieństwa i różnice

Podobne do modelowego rozwiązanie kwestii eliminacji podwójnego opodatkowania opłat za usługi techniczne występuje niezwykle rzadko w polskiej praktyce traktatowej. Odrębny artykuł regulujący opodatkowanie tej kategorii dochodu

(przychodu) występuje w zaledwie trzech UPO, których stroną jest Polska. Są to umowy z Brazylią¹, Etiopią² oraz Malezją³. W pozostałych umowach, tj. umowach z Indiami⁴, Indonezją⁵, Maltą⁶,

¹ Art. 13 *Oplaty za usługi techniczne* umowy między Rzeczpospolitą Polską a Federacyjną Republiką Brazylii w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania i unikaniu podatków sporządzonej w Nowym Jorku dnia 20 września 2022 r., Dz.U. z 2023 r., poz. 704.

² Art. 13 *Oplaty za usługi techniczne* konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Federalną Demokratyczną Republiką Etiopii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu sporządzonej w Addis Abebie 13 lipca 2015 r., Dz.U. z 2018 r., poz. 329.

³ Art. 13 *Oplaty za usługi techniczne* w umowie między Rzeczpospolitą Polską a Rządem Malezji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu sporządzonej w Kuala Lumpur dnia 8 lipca 2013 r., Dz.U. z 2023 r., poz. 582.

⁴ Art. 13 *Należności licencyjne i opłaty za usługi techniczne* w umowie między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Indii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu sporządzonej w Warszawie dnia 21 czerwca 1989 r., Dz.U. z 1990 r., poz. 46 w brzmieniu nadanym przez art. 8 Protokołu między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Indii o zmianie Umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Indii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu sporządzonej w Warszawie dnia 21 czerwca 1989 r., sporządzonego w Warszawie dnia 19 stycznia 2013 r., Dz.U. z 2014 r., poz. 46.

⁵ Art. 12 *Należności licencyjne i opłaty za usługi techniczne* w umowie między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Indonezji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu sporządzonej w Warszawie dnia 6 października 1992 r., Dz.U. z 1994 r., poz. 187.

⁶ Art. 12 *Należności licencyjne* w umowie między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu sporządzonej w La Valletta dnia 7 stycznia 1994 r., w brzmieniu nadanym przez art. 3 protokołu między Rzą-

Sri Lanką⁷, Urugwajem⁸ i Wietnamem⁹ zastosowano rozwiązanie polegające na ujęciu opłat za usługi techniczne w jednym artykule razem z należnościami licencyjnymi. Warto zaznaczyć, że wszystkie wyżej wymienione UPO, poza UPO z Brazylią oraz Malcią, zawarto bądź zmieniono przed 2017 r., czyli zanim dodano art. 12A do KM ONZ. Ma to bezpośredni wpływ na różnorodność rozwiązań przyjętych w UPO, objętych analizą w niniejszym opracowaniu.

Uregulowanie eliminacji podwójnego opodatkowania opłat za usługi techniczne w jednym artykule razem z należnościami licencyjnymi jest rozwiązaniem historycznie starszym. Za quasi-standard w tym zakresie powszechnie uważa się bilateralną umowę podatkową zawartą przez Indie ze Stanami Zjednoczonymi w 1989 r. (dalej: model indyjski) (Wijnen, de Goede, Alessi, 2012, s. 32–33; Orzechowski-Zölzer, 2024, s. 86–96. Szerzej nt. praktyki traktatowej Indii: Sangupta, 2015, s. 147–149). Podobne rozwiązanie przyjęto także

dem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty o zmianie umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochód sporządzonej w La Valletta dnia 7 stycznia 1994 r., zmienionej protokołem podpisanym w Warszawie dnia 6 kwietnia 2011 r. (I protokół zmieniający), podpisanym w Warszawie 30 listopada 2020 r. (II protokół zmieniający), Dz.U. z 2022 r., poz. 534.

⁷ Art. 12 *Należności licencyjne oraz opłaty za usługi techniczne* w umowie między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Demokratyczno-Socjalistycznej Republiki Sri Lanki w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu sporządzonej w Kolombo dnia 6 października 2015 r., Dz.U. z 2019 r., poz. 1334.

⁸ Art. 12 *Należności licencyjne i opłaty za usługi techniczne* w umowie między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Wschodniej Republiki Urugwaju w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątki (nieratyfikowana).

⁹ Art. 12 *Należności licencyjne i opłaty za usługi techniczne* w umowie między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Socjalistycznej Republiki Wietnamu w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu sporządzonej w Warszawie dnia 31 sierpnia 1994 r., Dz.U. z 1995 r., poz. 258.

na gruncie umowy z Polską z 1989 r., która jest najstarszą UPO zawierającą uregulowania dotyczące opłat za usługi techniczne w jednym artykule razem z należnościami licencyjnymi.

Umowa Polski z Indiami przewiduje prawo do opodatkowania opłat za usługi techniczne dla obu Umawiających się Państw (art. 12 ust. 1 i ust. 2) z zastrzeżeniem, że w przypadku państwa źródła podatek od opłat za usługi techniczne nie może przekroczyć 15% kwoty brutto z tego tytułu¹⁰. Podobne rozwiązanie charakterystyczne jest – niezależnie od przyjętego modelu uregulowania kwestii eliminacji podwójnego opodatkowania opłat za usługi techniczne – we wszystkich UPO poddanych analizie w niniejszym opracowaniu. UPO różnią się w omawianym zakresie jedynie wysokością maksymalnych stawek podatku u źródła. Wysokość stawek podatku u źródła od opłat za usługi techniczne ilustruje tabela 1.

Tabela 1. Wysokość stawek podatku u źródła od opłat za usługi techniczne

Lp.	Państwo-strona bilateralnej umowy podatkowej z Polską	Stawka podatku u źródła od opłat za usługi techniczne
1.	Brazylia	10% kwoty brutto
2.	Etiopia	10% kwoty brutto
3.	Indie	15% kwoty brutto
4.	Indonezja	15% kwoty brutto
5.	Malezja	8% kwoty brutto
6.	Malta	5% kwoty brutto
7.	Sri Lanka	10% kwoty brutto
8.	Urugwaj	10% kwoty brutto
9.	Wietnam	15% kwoty brutto

Źródło: opracowanie własne.

Ponadto we wszystkich analizowanych umowach powielających rozwiązanie przyjęte w modelu indyjskim występują analogiczne do rekomendacji art. 12A KM ONZ uregulowania

¹⁰ Stawka 15% kwoty opłat za usługi techniczne brutto została obniżona w stosunku do pierwotnej 22,5% na podstawie art. 8 Protokołu zmieniającego przywołanego w przypisie 13.

dotyczące wyłączenia stosowania art. 12A KM ONZ w sytuacji wykonywania przez rzeczywistego beneficjenta opłat za usługi techniczne działalności gospodarczej za pośrednictwem zakładu lub stałej placówki (art. 12A ust. 4 KM ONZ), miejsca powstawania należności licencyjnych (art. 12A ust. 5) oraz wyłączenia stosowania preferencyjnej stawki podatku u źródła od opłat za usługi techniczne w przypadku istnienia szczególnych powiązań między uiszczającym ww. opłaty a ich beneficjentem, wskutek których wysokość należności z tego tytułu przekracza kwotę, jaką uzgodniłyby między sobą niezależne podmioty (art. 12A ust. 7 KM ONZ). Wynika to z faktu, o czym była mowa, iż struktura art. 12A KM ONZ powieliła rozwiązania stosowane w art. 12 KM ONZ dotyczącym należności licencyjnych. W UPO Polski z Indiami brak jest z kolei odpowiednika art. 12A ust. 6 KM ONZ regulującego kwestię, kiedy nie uważa się opłat za usługi techniczne za powstające w Umawiającym się Państwie.

Analizowane UPO powielające tzw. model indyjski nie różnią się zasadniczo w kwestii pojęcia opłat za usługi techniczne¹¹. Co do zasady do opłat za usługi techniczne zalicza się wszelkiego rodzaju opłaty stanowiące wynagrodzenie za usługi menedżerskie, techniczne lub doradcze, niekiedy włącznie z dostarczaniem usług personelu technicznego lub innego personelu (np. UPO Polski z Indiami, UPO Polski ze Sri Lanką, UPO Polski z Urugwajem). Z reguły nie uważa się za opłaty z tytułu usług technicznych należności wypłacanych na rzecz osoby zatrudnionej przez

osobę dokonującą ww. płatności (UPO Polski z Indiami i Urugwajem). Ponadto na gruncie obu umów nie uważa się za opłaty z tytułu świadczenia usług technicznych także płatności na rzecz jakiegokolwiek osoby fizycznej z tytułu osobistych niezależnych usług świadczonych w ramach wolnych zawodów. Szerszy katalog wyłączeń zawiera UPO Polski z Maltą, której w omawianym zakresie bliżej jest do rekomendacji art. 12A ust. 3 KM ONZ niż do modelu indyjskiego. Na gruncie tej umowy nie uważa się za opłaty za usługi techniczne nie tylko płatności dokonywanych na rzecz osoby zatrudnionej przez osobę dokonującą płatności z tytułu takich opłat, ale także opłat dokonywanych za nauczanie w instytucji oświatowej lub za nauczanie przez instytucję oświatową oraz opłat dokonywanych przez osobę fizyczną za usługi na użytek własny osoby fizycznej. Dodatkowo UPO Polski z Maltą zawęża pojęcie opłat za usługi techniczne, wyłączając z jego zakresu także opłaty dokonywane za usługi związane z majątkiem nieruchomym położonym w Umawiającym się Państwie, w którym osoba dokonująca płatności ma miejsce zamieszkania lub siedzibę, jeśli efektem takich usług są prace budowlane, konserwacyjne lub w zakresie architektury krajobrazu lub podobne prace związane z dobrami materialnymi. Ponadto nie zalicza się do opłat za usługi techniczne na gruncie tej umowy także płatności poniesionych zgodnie z ustawodawstwem Umawiającego się Państwa, na wartość początkową maszyn lub urządzenia przemysłowego osoby dokonującej płatności lub na utrzymanie takich maszyn lub urządzenia przemysłowego. Podobne rozwiązanie nie występuje w żadnej z analizowanych umów.

Na tle omawianych umów szczególne rozwiązanie przyjęto w UPO Polski z Indonezją i Wietnamem. W umowach tych, mimo nazwania art. 12 *Należności licencyjne i opłaty za usługi techniczne*, brak jest definicji opłat za usługi techniczne, jaka występuje w umowach powielających model indyjski. Obie umowy charakteryzuje szersza niż rekomendowana przez KM OECD i KM ONZ definicja należności licencyjnych. W UPO Polski z Indonezją obejmuje ona swym zakresem także płatno-

¹¹ W pierwotnym definicją opłat za usługi techniczne w rozumieniu art. 12 ust. 4 UPO Polski z Indiami objęto płatności jakiegokolwiek kwoty na rzecz jakiegokolwiek osoby inne niż płatności na rzecz zatrudnionego przez osobę dokonującą takiej płatności w powiązaniu z usługami noszącymi charakter zarządzania, techniczny lub konsultacyjny, wyłączając wynagrodzenia za usługi personelu technicznego lub innego. Na mocy protokołu zmieniającego z 2013 r. zawężono pojęcie opłat za usługi techniczne do opłat wszelkiego rodzaju innych niż wymienione w artykułach 15 (wolne zawody) i 16 (praca najemna) stanowiących wynagrodzenie za usługi menedżerskie, techniczne lub doradcze, włącznie z dostarczaniem usług personelu technicznego lub innego personelu.

ści dokonywane okresowo lub inaczej i w jakiegokolwiek formie lub pod jakąkolwiek terminologią w granicach, w których mogą być uważane za pochodzące m.in. z tytułu udostępnienia wiedzy lub informacji naukowej, technicznej, przemysłowej lub handlowej, albo udzielania wszelkiej pomocy o charakterze pomocniczym i posiłkowym, służącej jako środek umożliwiający stosowanie lub korzystanie z wszelkiego majątku lub prawa do użytkowania m.in. prawa autorskiego, patentu, wzoru, modelu, etc., urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego lub wszelkiej wiedzy czy informacji naukowej, technicznej, przemysłowej lub handlowej (UPO Polski z Indonezją). W przypadku UPO Polski z Wietnamem, definicja należności licencyjnych została rozszerzona wyłącznie o wszelkiego rodzaju należności płacone za informacje dotyczące doświadczenia w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej. Obu analizowanym umowom bliżej jest do rozwiązania promowanego przez OECD, które w przypadku tzw. kontraktów mieszanych np. franczyzy zakłada rozbić kwotę wynagrodzenia na należność licencyjną oraz pozostałą kwotę, tj. kwotę z tytułu opłat za usługi techniczne, którą co do zasady nakazuje kwalifikować dla celów opodatkowania jako zyski przedsiębiorstw lub dochody z tytułu wykonywania wolnych zawodów, chyba że usługi techniczne mają wyłącznie charakter posiłkowy i w dużej mierze nieistotny (*ancillary and largely unimportant character*) (Cracea, 2017, s. 279–280; por. Banach, 2010, s. 831–832 oraz Litwińczuk, 2020, s. 325). W ostatnim przypadku OECD sugeruje w Komentarzu do KM OECD potraktowanie całej kwoty wynagrodzenia jako należności licencyjnych, a co za tym idzie, dopuszcza się opodatkowanie niektórych rodzajów opłat za usługi techniczne w państwie ich źródła, co jest rozwiązaniem korzystnym z punktu widzenia interesów fiskalnych państw tzw. Globalnego Południa (Cracea, 2017, s. 279–280). Zdaniem niektórych autorów podobne rozwiązanie do UPO Polski z Wietnamem występuje także w niektórych innych UPO zawartych przez Polskę (Banach, 2010, s. 844). Jako że umowy te, inaczej niż w modelu indyjskim, nie zawierają wprost

w tytule art. 12 *Należności licencyjne* odniesienia do opłat za usługi techniczne, zostały pominięte w toku dalszych rozważań.

W odróżnieniu od UPO zaliczonych do tzw. modelu indyjskiego, UPO Polski z Brazylią, Etiopią i Malezją zawierają odrębny artykuł poświęcony opłatom za usługi techniczne jako osobnej kategorii dochodu (przychodu). Podobne rozwiązanie funkcjonowało w praktyce traktatowej wielu państw importujących kapitał i nowoczesne technologie przed 2017 r. Za modelowe rozwiązanie tej kwestii uznawano UPO Indii z Malezją z 2001 r. (Kukulski, 2022, s. 87). Niewątpliwie praktyka traktatowa tych państw stanowiła inspirację dla Komitetu Ekspertów ONZ ds. Współpracy Międzynarodowej w Sprawach Podatkowych w pracach nad aktualizacją KM ONZ w 2017 r. i wprowadzeniem art. 12A do tego wzorca bilateralnej umowy podatkowej (Orzechowski-Zölzer, 2024, s. 26 i n.).

Mimo że spośród wymienionych umów jedynie UPO Polski z Brazylią zawarta została po 2017 r., co do zasady uregulowania zawarte we wskazanych wyżej umowach uznać można za zgodne z rekomendacjami art. 12A KM ONZ. Powielają one nie tylko jego strukturę, ale przede wszystkim nie różnią się w kwestii zasadniczej z punktu widzenia eliminacji podwójnego opodatkowania tej kategorii dochodu (przychodu) – definicji opłat za usługi techniczne. Istotnymi wyjątkami są: brak w UPO Polski z Etiopią oraz Malezją odpowiednika art. 12A ust. 6 KM ONZ regulującego sytuację, w których nie uznaje się opłat za usługi techniczne za powstające w Umawiającym się Państwie, podobnie jak miało to miejsce w modelu indyjskim, oraz występowanie na gruncie UPO Polski z Malezją klauzuli szczególnej zapobiegającej nadużyciom traktatu w odniesieniu do opłat za usługi techniczne. Różnica ta ma dziś znaczenie historyczne, bowiem klauzula ta została aktualnie zastąpiona przez art. 7 ust. 1 Konwencji wielostronnej¹².

¹² Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., Dz.U. z 2018 r., poz. 1369. Por. Tekst syntetyczny

UPO Polski z Brazylią uznać należy za przykład ilustrujący wpływ rekomendacji KM ONZ w zakresie opłat za usługi techniczne na praktykę traktatową obu Umawiających się Państw (Kukulski, 2023, s. 31 i n.). Przepis art. 13 tej umowy zawiera odpowiedniki wszystkich siedmiu ustępów art. 12A KM ONZ. Przede wszystkim definicja opłat za usługi techniczne w tej umowie odzwierciedla w pełni brzmienie art. 12A ust. 3 KM ONZ. Zgodnie z brzmieniem art. 13 ust. 3 UPO Polski z Brazylią określenie *opłaty za usługi techniczne* użyte w tym artykule oznacza wszelkiego rodzaju płatności w związku z jakimikolwiek usługami zarządczymi, technicznymi lub doradczymi. Pojęcie to nie obejmuje: 1) płatności dokonywanych na rzecz pracownika osoby dokonującej płatności, 2) z tytułu nauczania w instytucji edukacyjnej lub z tytułu nauczania przez instytucję edukacyjną, oraz 3) przez osobę fizyczną z tytułu usług wykorzystywanych na własny użytek. Na tym tle dostrzegalna jest wyraźna różnica między UPO Polski z Brazylią a UPO Polski z Etiopią i Malesją. Obie z wymienionych umów zawierają tylko jedno z trzech wyłączeń z zakresu przedmiotowego definicji opłat za usługi techniczne. Zgodnie z brzmieniem art. 13 ust. 3 UPO Polski z Etiopią oraz art. 13 ust. 3 UPO Polski z Malesją nie uważa się za opłaty z tytułu świadczenia usług technicznych płatności dokonywanych na rzecz osoby zatrudnionej przez osobę dokonującą płatności z tego tytułu. Rozwiązanie przyjęte na gruncie analizowanych umów odbiega w sposób istotny od wzorca ONZ i przypomina model indyjski występujący także na gruncie UPO Polski z Indiami i Urugwajem.

Ponadto w pkt. 5 protokołu końcowego do UPO Polski z Brazylią znalazło się postanowienie, zgodnie z którym rozumieć należy, że postanowienia art. 13 ust. 3 (definicja opłat za usługi techniczne) będą miały zastosowanie do wszelkiego rodzaju płatności otrzymywanych w związku ze świadczeniem wsparcia technicznego. Rozwiązanie to jest efektem bardziej inkluzyjnego podejścia

Brazylii do koncepcji opłat za usługi techniczne. (Tomaleza, 2017). Co do zasady bowiem, zgodnie z brazylijską praktyką traktatową, odpowiednik art. 12A KM ONZ ma zastosowanie do opłat za usługi zależne od specjalistycznej wiedzy technicznej lub obejmujące pomoc administracyjną lub usługi doradcze, świadczone przez niezależnych specjalistów lub w ramach stosunku pracy, a nawet do niektórych zautomatyzowanych usług świadczonych drogą cyfrową (Kukulski, 2023, s. 31 i n.). Praktyka traktatowa Brazylii w omawianym zakresie pozwala rozwiązać wiele konfliktów kwalifikacyjnych, które mogą powstać na tle stosunkowo wąskiej koncepcji opłat za usługi techniczne przyjętej na gruncie art. 12A ust. 3 KM ONZ (por. Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2016 r., II FSK 885/15, LEX 2118181).

Wnioski

Niejednolita praktyka traktatowa w odniesieniu do opłat za usługi techniczne charakteryzuje nie tylko polską praktykę traktatową. Bilateralne umowy podatkowe zawarte przez Polskę powielają w tym zakresie rekomendacje KM OECD. Co do zasady opłaty za usługi techniczne kwalifikowane są dla celów podatkowych jako zyski przedsiębiorstw, ewentualnie dochody z wykonywania wolnych zawodów, o ile w danej umowie występuje odrębna norma dystrybucyjna wzorowana na art. 14 KM ONZ eliminująca podwójne opodatkowanie tej kategorii dochodu. W ślad za *Komentarzem do KM OECD* zezwala się na potraktowanie niektórych rodzajów opłat za usługi techniczne – głównie z tytułu świadczenia określonej pomocy technicznej w ramach tzw. kontraktów mieszanych (np. franczyzy) jako należności licencyjnych pod warunkiem, że usługi te mają wyłącznie charakter posiłkowy i w dużej mierze nieistotny (*ancillary and largely unimportant character*).

Równolegle wykształciły się dwa modele opodatkowania opłat za usługi techniczne, oba występujące w polskiej praktyce traktatowej: starszy tzw. model indyjski oraz współczesny model rekomendowany przez art. 12A KM ONZ. W tzw. modelu

UPO Polski z Malesją: <https://www.podatki.gov.pl/media/9673/t%C5%82umaczenie-tekstu-syntetycznego-malezji-kopia.pdf> (dostęp: 4.10.2024).

indyjskim problematyka eliminacji podwójnego opodatkowania opłat za usługi techniczne ujęta jest w UPO w jednym artykule obok należności licencyjnych. W modelu ONZ zaleca się stosowanie odrębnej normy eliminującej podwójne opodatkowanie opłat za usługi techniczne według wzorca zaproponowanego w art. 12A KM ONZ. Zaletą obu rozwiązań jest umożliwienie państwu, w którym należności z tytułu opłat za usługi techniczne powstają, nałożenie podatku u źródła na tę kategorię dochodu, niezależnie od posiadania przez osobę uiszczającą te opłaty zakładu lub stałej placówki w tym państwie.

Niezależnie od przyjętego rozwiązania kwestią kluczową jest prawidłowe ustalenie substratu znaczeniowego pojęć: zyski przedsiębiorstw, dochody z tytułu wykonywania wolnego zawodu, należność licencyjna oraz opłata za usługi techniczne, a niekiedy także dochody z pracy najemnej, z tytułu wykonywania funkcji dyrektora lub członka zarządu lub samodzielnie wykonywanej działalności artystycznej lub sportowej. Eliminuje to potencjalne spory kwalifikacyjne skutkujące

sprzecznym z celami UPO podwójnym opodatkowaniem tej kategorii dochodu.

Analiza bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Polskę – zwłaszcza zawartych (UPO Polski z Brazylią) lub zmienionych (UPO Polski z Maltą) po opublikowaniu zaktualizowanego w 2017 r. wzorca ONZ zawierającego odrębną od należności licencyjnych normę dystrybutywną poświęconą opłatom za usługi techniczne – wieścić może odejście od starszego tzw. modelu indyjskiego. Pozwala także postawić tezę, że jeśli Umawiające się Państwa zdecydują się na wyodrębnienie w bilateralnej umowie podatkowej opłat za usługi techniczne jako odrębnej od należności licencyjnych kategorii dochodu (przychodu), lepszym rozwiązaniem od tzw. modelu indyjskiego jest rekomendowany przez KM ONZ art. 12A. Zawarta w tym artykule norma dystrybutywna, choć niepozbawiona wad, zwłaszcza gdy chodzi o definicję *opłat za usługi techniczne* pozwala uniknąć niektórych wątpliwości związanych z kwalifikacją dla celów opodatkowania tej kategorii dochodu (przychodu) na gruncie UPO.

Bibliografia

- Báez Moreno, A. (2021). Because Not Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12B of the UN Model on Automated Digital Services, *World Tax Journal*, 11.
- Banach, J. (2010). Komentarz do art. 12 (Należności licencyjne). W: *Model Konwencji OECD. Komentarz*, B. Brzeziński (red.). Warszawa: Wydawnictwo Wiedza i Praktyka.
- de Goede, J. (2024). Some Policy Reflections on Article 12B UN Model on Automated Digital Services. A Reasonable Alternative? W: *Challenges of Contemporary Tax Law. Jubilee Book Dedicated to Professor Włodzimierz Nykiel*, vol. II, Z. Kukulski, M. Sęk (red.), Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Kukulski, Z. (2022). Eliminacja podwójnego opodatkowania opłat za usługi techniczne w świetle art. 12A Konwencji Modelowej ONZ – rozwiązanie problemu czy źródło nowych sporów interpretacyjnych?, *Przeгляд Prawa Publicznego*, 4.
- Kukulski, Z. (2023). The Brazil-Poland Double Tax Convention in the Context of the Countries' Contemporary Tax Treaty Policy and Practice, *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 4.
- Litwińczuk, H. (2020). *Międzynarodowe prawo podatkowe*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Cracea, A. (ed.) (2018). *OECD Model Tax Convention on Income and Capital. Condensed version – 2017 and Key Features of Member Countries 2018*. Amsterdam: IBFD Publications.
- Martin, J. (2018). *UN releases updated model tax treaty adding new technical services fees article*, <https://mnetax.com/un-releases-updated-model-tax-treaty-adding-new-technical-service-fees-article-27765> (dostęp 4.10.2024).
- Orzechowski-Zölzer, D. (2024). *The Taxation of Fees for Technical Services on the Basis of Article 12A UN Model Convention*, "Series on International Taxation", Vol. 86. Alphen aan Rijn: Wolters Kluwer.
- Sangupta, D.P. (2015). Chapter 6: India. W: *BRICS and the Emergence of International Cooperation*, Y. Brauner, P. Pistone (eds.), Amsterdam: IBFD Publications.
- Tomaleza, R. (2017). *Brazil's absence Brazil's absence from the Multilateral BEPS Convention and the new amending protocol signed between Brazil and Argentina*, <http://kluwertaxblog.com/2017/09/05/brazils-absence-multilateral-beps-convention-new-amending-protocol-signed-brazil-argentina/> (dostęp: 4.10.2024).
- United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update (2017). Department of Economic and Social Affairs, United Nations, New York, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (dostęp 4.10.2024).

Wijnen, W., de Goede, J., Alessi, A. (2012). The Treatment of Services in Tax Treaties, *Bulletin for International Taxation*, 1.

Wilk, M. (2015). *Koncepcja rzeczywistego beneficjenta (beneficial ownership) w międzynarodowym prawie podatkowym*. Warszawa: Wolters Kluwer.

Abstract

Elimination of Double Taxation of Fees for Technical Services in Bilateral Tax Treaties Concluded by Poland

This paper deals with the Polish treaty practice in the field of elimination of double taxation of fees for technical services in the context of Article 12A of the UN Model as amended in 2017. An analysis of the solutions present in bilateral tax treaties concluded by Poland both before and after 2017 with the countries currently referred to as the countries of the so-called Global South allows us to put forward a thesis that a separate model solution to the issue of fees for technical services is needed. The considerations contained in the article show that Article 12A of the UN Model, which regulates this issue, if it becomes a permanent element of Polish treaty practice, may contribute to solving some of the problems that arise in the context of the classification of this category of income. It may also contribute to the unification of Polish treaty practice in this area.

Keywords: fees for technical services, royalties, elimination of double taxation, withholding tax, OECD Model Convention, UN Model Convention, bilateral tax treaties, Polish treaty practice

JEL Classification: K34

Otrzymany: 24 października 2024 r.
Zaakceptowany: 5 listopada 2024 r.
Opublikowany: 30 grudnia 2024 r.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · ADAM OLCZYK (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl