



Michał Modrzejewski

# Podatkowe aspekty korzystania z oprogramowania komputerowego w modelu SaaS (*Software as a Service*)

**Problematyka prawna i podatkowa korzystania z oprogramowania komputerowego w modelu SaaS (*Software as a Service*) nie jest szeroko rozpoznawana w polskiej doktrynie prawniczej. Pomimo istotnego rozpowszechnienia w ostatnim czasie wskazanego powyżej sposobu eksploatacji oprogramowania, na gruncie prawnym nie udało się do tej pory wypracować jednolitej koncepcji kwalifikacji umowy na korzystanie z oprogramowania w modelu SaaS, a przede wszystkim udzielić odpowiedzi na pytanie, czy udostępnianie klientowi oprogramowania komputerowego w tym modelu wiąże się z udzieleniem licencji. Powyższe zagadnienie prawne rzutuje z kolei w sposób bezpośredni na kwestie podatkowe, takie jak zasady ujmowania wydatków na oprogramowanie do kosztów uzyskania przychodów, możliwość korzystania z ulgi na nabycie nowych technologii, a także konieczność poboru zryczałtowanego podatku dochodowego u źródła.**

## 1. Wprowadzenie

Truizmem jest stwierdzenie, iż przepisy prawa od dawna nie nadążają za ewoluującym otoczeniem biznesowym. Powyższe widoczne jest jak nigdzie indziej w branży informatycznej, przeżywającej gwałtowny rozwój w dobie rewolucji technologicznej. Jednym z przykładów niedopasowania regulacji prawnych do rzeczywistości gospodarczej we wskazanym powyżej obszarze działalności jest zagadnienie modelu prawnego świadczenia usług w tzw. chmurach obliczeniowych (ang. *cloud computing*).

Zgodnie z najszerszą definicją *cloud computing* jest to model świadczenia usług IT, który daje użytkownikowi możliwość korzystania z określonych zasobów obliczeniowych w dowolnym miejscu i czasie. W modelu tym klient ma dostęp zarówno do aplikacji bez konieczności ich instalacji, jak i do infrastruktury, na którą może dokonywać transferu gotowych lub stworzonych przez siebie programów.

Wyróżnia się zasadniczo trzy modele świadczenia usług *cloud computing*, a mianowicie:

- oprogramowanie jako usługa (*Software as a Service* – dalej jako SaaS),
- platforma jako usługa (*Platform as a Service* – dalej jako PaaS),
- infrastruktura jako usługa (*Infrastructure as a Service* – dalej jako IaaS).

Istotą SaaS jest przyznanie klientowi możliwości używania aplikacji uruchomionej w infrastrukturze dostawcy usługi. Klient nie zarządza infrastrukturą i nie kontroluje jej, tj. sieci, serwerów, systemu operacyjnego

i innych możliwości aplikacji, z wyjątkiem ewentualnych uprawnień do konfiguracji<sup>1)</sup>.

PaaS jest podobny do SaaS, z tą różnicą, iż w przypadku PaaS usługą jest środowisko do tworzenia aplikacji (platforma rozwojowa), a nie aplikacja jako taka. PaaS daje klientowi możliwość wdrożenia w infrastrukturę dostawcy stworzonych przez klienta lub gotowych aplikacji, z użyciem języka i narzędzi gwarantowanych przez dostawcę. Klient nie zarządza infrastrukturą i nie kontroluje jej, tj. sieci, serwerów, systemu operacyjnego, ale ma kontrolę nad wdrażaną aplikacją oraz możliwość kontroli nad ustawieniami środowiska, w którym następuje hosting<sup>2)</sup>.

Z kolei IaaS polega na dostarczeniu infrastruktury informatycznej, w ramach której klient może wdrażać i uruchamiać oprogramowanie, w tym system operacyjny i aplikacje. Klient nie zarządza infrastrukturą i nie kontroluje jej, ale ma kontrolę nad systemem operacyjnym, wdrożonymi aplikacjami, a często także kontrolę nad wybranymi elementami sieci<sup>3)</sup>.

Wśród powyższych modeli świadczenia usług *cloud computing* najistotniejszy z biznesowego punktu widzenia jest model SaaS. Zgodnie z prognozami zawartymi w raporcie IDC<sup>4)</sup> światowy rynek udostępniania oprogramowania w modelu SaaS osiągnie w 2018 r. wartość prawie 51 mld dolarów, a tym samym model SaaS w znacznej mierze wyprze tradycyjne formy korzystania z oprogramowania.

1) E. Molenda-Kropielnicka, *Cloud Computing – zagadnienia prawne*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace z Prawa Własności Intelektualnej” 2013/119, s. 113.

2) E. Molenda-Kropielnicka, *Cloud Computing...*, s. 113.

3) E. Molenda-Kropielnicka, *Cloud Computing...*, s. 114.

4) IDC, *Worldwide SaaS Enterprise Applications 2014–2018 Forecast and 2013 Vendor Shares*.

Pomimo istotnego rozpowszechnienia w ostatnim czasie wskazanego powyżej sposobu eksploatacji oprogramowania, na gruncie prawnym nie udało się do tej pory wypracować jednolitej koncepcji kwalifikacji umowy na korzystanie z oprogramowania w modelu SaaS, a przede wszystkim udzielić odpowiedzi na pytanie, czy udostępnianie klientowi oprogramowania komputerowego w tym modelu wiąże się z udzieleniem licencji.

Celem niniejszego artykułu jest zasygnalizowanie powyższego zagadnienia i zaprezentowanie konsekwencji podatkowych wiążących się z przyjęciem określonej kwalifikacji prawnej umów na korzystanie z oprogramowania w modelu SaaS.

## 2. Ochrona prawnoautorska programów komputerowych

Artykuł 74 ust. 1 ustawy z 4.02.1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych<sup>5)</sup> – dalej jako pr. aut., jednoznacznie stanowi, że programy komputerowe podlegają ochronie wynikającej z tej ustawy, przy czym ochrona ta jest uzależniona od spełnienia przez nie definicji utworu, to znaczy od spełnienia przesłanek twórczości i indywidualności.

Zgodnie z art. 74 ust. 4 pr. aut. autorskie prawa majątkowe do programu komputerowego obejmują prawo do:

- trwałego lub czasowego zwielokrotnienia programu komputerowego w całości lub w części jakimikolwiek środkami i w jakiegokolwiek formie (art. 74 ust. 4 pkt 1 pr. aut.);
- tłumaczenia, przystosowywania, zmiany układu lub jakichkolwiek innych zmian w programie komputerowym, z zachowaniem praw osoby, która tych zmian dokonała (art. 74 ust. 4 pkt 2 pr. aut.);
- rozpowszechniania, w tym użyczenia lub najmu, programu komputerowego lub jego kopii (art. 74 ust. 4 pkt 3 pr. aut.).

Uregulowany w przepisach ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych zakres ochrony prawnoautorskiej przysługującej twórcy w stosunku do będącego utworem programu komputerowego został ukształtowany stosunkowo szeroko. Klasyką formą udzielenia zgody na korzystanie z programu komputerowego są umowy prawnoautorskie, a więc umowa przenosząca autorskie prawa majątkowe do programu czy też o wiele częściej stosowana umowa licencyjna na korzystanie z programu komputerowego.

Należy jednakże podkreślić, iż ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych przewiduje wypadki,



w których podmiot korzystający może wykonywać określone czynności w stosunku do programu komputerowego bez wkraczania w zakres uprawnień prawnoautorskich przysługujących twórcy, a co za tym idzie – bez konieczności nabywania praw autorskich czy licencji. Jak wskazuje art. 75 ust. 1 pr. aut., jeżeli umowa nie stanowi inaczej, czynności wymienione w art. 74 ust. 4 pkt 1 i 2 pr. aut. nie wymagają zgody uprawnionego, jeżeli są niezbędne do korzystania z programu komputerowego zgodnie z jego przeznaczeniem, w tym do poprawiania błędów przez osobę, która legalnie weszła w jego posiadanie. Jak podkreśla się w doktrynie, omawiany przepis może być samodzielną podstawą eksploatacji programu komputerowego i zwalnia użytkownika z uzyskiwania zgody podmiotu uprawnionego, stanowiąc niejako podstawę swoistej dorozumianej licencji<sup>6)</sup>.

6) J. Barta, R. Markiewicz, *Z perspektywy legalnego dysponenta programu komputerowego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace z Prawa Własności Intelektualnej” 2012/118, s. 25.

5) Tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 666 ze zm.



### 3. Korzystanie z oprogramowania komputerowego w modelu SaaS – licencja czy usługa?

Pozornie mogło by się wydawać, iż odpowiedź na pytanie, czy umowa dotycząca korzystania z oprogramowania w modelu SaaS jest umową licencyjną, czy też umową o świadczenie usług znajduje się już w samym rozwinięciu sformułowania SaaS (oprogramowanie jako usługa). Podobnie w literaturze informatycznej powszechnie podkreśla się, iż korzystanie z oprogramowania w modelu SaaS nie wiąże się z koniecznością nabycia licencji<sup>7)</sup>. Na gruncie prawnym sytuacja jednak nie jest wcale tak oczywista, o czym można się przekonać, śledząc zagraniczną i polską literaturę prawniczą.

We francuskiej literaturze prawniczej dominuje stanowisko, iż umowa o korzystanie z oprogramowania w modelu SaaS powinna być kwalifikowana jako umowa licencyjna. Przeciwnie stanowisko zajmowane jest w literaturze niemieckiej, w której podnosi się, iż umowa o korzystanie z oprogramowania w modelu SaaS nie ma charakteru umowy prawnoautorskiej. Stanowisko pośrednie pomiędzy dwoma powyższymi prezentowane jest w literaturze szwajcarskiej<sup>8)</sup>.

W polskiej doktrynie prawniczej prezentowane jest zarówno stanowisko przyjmujące usługową kwalifikację umów na korzystanie z oprogramowania w modelu SaaS<sup>9)</sup>, jak również stanowisko, w świetle którego korzystanie z oprogramowania w powyższym modelu wymaga jednak nabycia licencji<sup>10)</sup>. Nie wchodząc w szczegóły rozpatrywanego zagadnienia należy podkreślić, iż sprowadza się ono w istocie do rozstrzygnięcia dwóch zasadniczych kwestii na gruncie przytoczonych przepisów ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych.

W pierwszej kolejności należy rozstrzygnąć, czy wykorzystywanie oprogramowania w modelu SaaS prowadzi do wkroczenia w sferę autorskich praw majątkowych, a konkretnie czy stanowi przejaw „trwałego lub czasowego zwielokrotnienia programu komputerowego w całości lub w części jakimikolwiek środkami i w jakiegokolwiek formie” (art. 74 ust. 4 pkt 1 pr. aut.).

#### Zwolennicy poglądu, że umowa o korzystanie z oprogramowania w modelu SaaS nie wymaga

7) M. Matyszko, *SaaS jako metoda świadczenia e-usług*, [http://www.web.gov.pl/wiedza/biblioteka/e-booki/590\\_416.html](http://www.web.gov.pl/wiedza/biblioteka/e-booki/590_416.html). Również w samej definicji pojęcia chmury obliczeniowej (*cloud computing*) dostępnej w Wikipedii można przeczytać, iż korzystanie z oprogramowania w tym modelu oznacza eliminację konieczności zakupu licencji, [https://pl.wikipedia.org/wiki/Chmura\\_obliczeniowa](https://pl.wikipedia.org/wiki/Chmura_obliczeniowa).

8) Zob. K. Żok, *Kwalifikacja umowy o korzystanie z programu komputerowego jako usługi (Software as a Service, SaaS) – uwagi na tle prawa polskiego i wybranych zagranicznych systemów prawnych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace z Prawa Własności Intelektualnej” 2015/129, s. 21 i powołana tam literatura.

9) Tak m.in. K. Żok, *Kwalifikacja umowy...*, s. 27; a także M. Darowska, *Licencja czy usługa*, „Computerworld (on-line)” z 23.02.2010; nr 356123, <http://www.computerworld.pl/news/356123/Licencja.czy.usluga.html>.

10) Tak m.in. R. Bieda, *Dzielo czy usługa?*, „Computerworld (on-line)” z 25.05.2009 r., nr 345388, <http://www.computerworld.pl/news/345388/Dzielo.czy.usluga.html>, a także, jak się wydaje, E. Molenda-Kropielnicka, *Cloud Computing...*, s. 132.

uzyskania licencji argumentują, iż w tym modelu użytkownik jedynie korzysta z oprogramowania zainstalowanego na serwerach dostawcy, nie dokonując jego zwielokrotnienia na dysku twardej własnego komputera<sup>11)</sup>. W procesie korzystania z oprogramowania w modelu SaaS może co najwyżej dochodzić do wyświetlenia efektów prac programu komputerowego na komputerze użytkownika, co jednakże samo w sobie nie stanowi ingerencji w sferę autorskich praw majątkowych do głównego oprogramowania będącego przedmiotem umowy<sup>12)</sup>.

Wprawdzie w związku z korzystaniem z oprogramowania w modelu SaaS użytkownik jednocześnie najczęściej instaluje we własnym środowisku informatycznym określone programy pomocnicze/interfejsy, jednakże bez wątpienia te elementy mają znaczenie drugorzędne z punktu widzenia celu umowy, a tym samym nie powinny determinować modelu prawnego korzystania z zasadniczego oprogramowania znajdującego się na serwerach dostawcy<sup>13)</sup>.

Z kolei zwolennicy poglądu o konieczności uzyskania licencji podnoszą, że użytkownik co prawda nie dokonuje zwielokrotnienia oprogramowania na dysku twardej własnego komputera, lecz dokonuje określonych czynności powodujących reprodukcję programu komputerowego lub jego istotnych elementów w systemie informatycznym dostawcy, co przy szerokiej interpretacji art. 74 ust. 4 pkt 1 pr. aut. oznaczałoby wkroczenie w sferę objętą ochroną prawnoautorską<sup>14)</sup>.

W przypadku przyjęcia stanowiska, że korzystanie z oprogramowania w modelu SaaS stanowi wkroczenie w sferę uprawnień zastrzeżonych dla posiadacza autorskich praw majątkowych, należy poddać rozważeniu kwestię, czy przedmiotowe korzystanie nie powinno zostać objęte wyjątkiem uregulowanym w art. 75 ust. 1 pr. aut.

11) K. Żok, *Kwalifikacja umowy...*, s. 24.

12) J. Barta, R. Markiewicz (red.), *Ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Komentarz*, LEX/el. 2011, komentarz do art. 74 ust. 4 pkt 1 pr. aut.

13) Tak K. Żok, *Kwalifikacja umowy...*, s. 25, który jednocześnie zwraca uwagę na fakt, iż interfejsy są niejednokrotnie zdeternowane względami funkcjonalnymi, co mogłoby wyłączać możliwość objęcia ich ochroną prawnoautorską, a także na możliwość powoływania się w stosunku do programów pomocniczych i interfejsów na wyjątek uregulowany w art. 75 ust. 1 pr. aut. Z punktu widzenia podatkowego należałoby uznać, iż nawet w sytuacji, w której korzystanie z oprogramowania pomocniczego czy interfejsów wiązałoby się z koniecznością uzyskania licencji, cena nabycia licencji powinna być niewielka w stosunku do wartości całego kontraktu.

14) E. Molenda-Kropielnicka, *Cloud Computing...*, s. 132.



W takiej sytuacji podstawą korzystania z oprogramowania byłaby umowa o świadczenie usług, która wyłączałaby konieczność uzyskiwania licencji. Przyjęcie powyższego stanowiska wymagałoby jednakże dokonania rozszerzającej wykładni pojęcia „legalne posiadanie” programu komputerowego, prowadzącej w istocie do przekształcenia przedmiotowego pojęcia w wyrażenie „legalny dostęp (do oprogramowania)”<sup>15)</sup>, co – uwzględniając fakt, że przedmiotowy przepis stanowi wyjątek od zasady ochrony prawnoautorskiej programów komputerowych – może wydawać się wątpliwe<sup>16)</sup>. Sprawę dodatkowo komplikuje fakt, iż art. 75 ust. 1 pr. aut. ma charakter dyspozytywny (o ile strony nie umówiły się inaczej), co mogłoby oznaczać, że ostatecznie o tym, na jakiej podstawie następuje korzystanie z oprogramowania komputerowego w modelu SaaS i tak decydowałyby strony (dostawca i użytkownik) w wiążącej je umowie.

*W ocenie autora za bardziej przekonujące należy uznać argumenty, w świetle których korzystanie z oprogramowania komputerowego w modelu SaaS nie wiąże się ze zwielokrotnianiem utworu (programu) w infrastrukturze użytkownika, a tym samym z wkroczeniem w zakres autorskich praw majątkowych. Zatem, co do zasady, korzystanie z oprogramowania komputerowego w modelu SaaS powinno odbywać się na podstawie umowy niebędącej umową licencyjną.*

## 4. Korzystanie z oprogramowania komputerowego w modelu SaaS z perspektywy podatkowej

### 4.1. Uwagi ogólne

Przechodząc do analizy zagadnień natury *stricte* podatkowej na wstępie należy podkreślić, iż z praktycznego punktu widzenia zagadnienie prawidłowej kwalifikacji prawnej umowy o korzystanie z oprogramowania komputerowego (umowa licencyjna lub umowa o świadczenie usług) ma znaczenie w przypadku umów o korzystanie z bardziej skomplikowanych rodzajów oprogramowania, takich jak systemy ERP<sup>17)</sup> czy CRM<sup>18)</sup>. Korzystanie z tego typu oprogramowania w modelu *cloud computing* staje się coraz popularniejsze zarówno z uwagi na fakt, iż sami dostawcy coraz częściej oferują dostęp do oprogramowania w chmurze<sup>19)</sup>, jak również ze względu na to, iż niejednokrotnie w grupach kapitałowych funkcję podmiotu

zarządzającego całością zasobów informatycznych pełni pojedyncza, wyspecjalizowana spółka<sup>20)</sup>. W obydwu powyższych sytuacjach proces prowadzący do udostępnienia oprogramowania na rzecz przedsiębiorcy będącego końcowym użytkownikiem może być skomplikowany i czasochłonny, jako że w ramach przedmiotowego procesu niejednokrotnie konieczne jest dostosowanie udostępnianego oprogramowania do wymogów użytkownika, poczynienie stosownych modyfikacji w oprogramowaniu znajdującym się w środowisku informatycznym użytkownika, zainstalowanie oprogramowania pomocniczego itp. Z prawnego punktu widzenia powyższy proces może być regulowany kilkoma umowami, zawierającymi z różnymi podmiotami (zewnętrzny dostawca oprogramowania, wyspecjalizowane spółki z grupy kapitałowej), niejednokrotnie pod prawem państw innych niż Polska. Zewnętrzne dokumenty księgowe otrzymywane przez przedsiębiorcę w toku powyższego procesu mogą zawierać szereg opisów, najczęściej wskazujących na rodzaj wykonywanych usług, czasami – na udzielenie licencji. Z punktu widzenia księgowego po zakończeniu procesu wdrożenia i uzyskaniu dostępu do oprogramowania poniesione przez przedsiębiorcę wydatki są najczęściej alokowane na wartość początkową wartości niematerialnej i prawnej – dalej jako WNiP, a następnie podlegają zaliczeniu do kosztów poprzez odpisy amortyzacyjne<sup>21)</sup>.

Jednocześnie warto zauważyć, iż problematyka prawna i podatkowa związana z wykorzystywaniem oprogramowania w modelu *cloud computing* nie jest szeroko poznawana przez organy podatkowe. W wydawanych interpretacjach indywidualnych organy podatkowe każdorazowo bazują na stanowisku wnioskodawcy odnośnie do otrzymania/braku otrzymania licencji na korzystanie z oprogramowania i nie rozstrzygają przedmiotowego zagadnienia we własnym zakresie<sup>22)</sup>, stąd też walor poznawczy interpretacji funkcjonujących obecnie w obrocie jest stosunkowo niewielki.

Uwzględniając powyższe, generalnie można uznać, iż zagadnienie kwalifikacji prawnej umowy o korzystanie z oprogramowania w modelu SaaS może mieć znaczenie z punktu widzenia następujących regulacji:

- przepisów dotyczących zasad ujmowania wydatków jako kosztów uzyskania przychodów;

20) W takim wypadku stroną stosownej umowy licencyjnej czy też umowy o przeniesienie autorskich praw majątkowych jest najczęściej wyspecjalizowana spółka z grupy kapitałowej, która po zainstalowaniu oprogramowania we własnym środowisku informatycznym udostępnia przedmiotowe oprogramowanie w modelu *cloud computing* innym spółkom z grupy – jest to przykład tzw. prywatnej chmury obliczeniowej.

21) Należy podkreślić, iż szeroka definicja WNiP zawarta w art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.) generalnie pozwala na rozpoznanie WNiP dla celów księgowych niezależnie od przyjętego stanowiska w kwestii udzielenia lub braku udzielenia licencji na korzystanie z oprogramowania w modelu SaaS.

22) Tytułem przykładu wymienić można interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 23.12.2011 r., IPPB5/423-1050/11-4/AM; oraz interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 8.05.2013 r., ILPB4/423-37/13-4/MC, w których organy podatkowe zaakceptowały stanowisko w przedmiocie rozliczania kosztów związanych z udostępnieniem oprogramowania w czasie na zasadach ogólnych, opierając się na twierdzeniach podatników, iż nie nabędą oni licencji.

15) K. Żok, *Kwalifikacja umowy...*, s. 23.

16) E. Molenda-Kropielnicka, *Cloud Computing...*, s. 132.

17) *Enterprise Resource Planning*, czyli systemy do kompleksowego planowania i zarządzania całością zasobów przedsiębiorstwa.

18) *Customer Relationship Management*, czyli systemy zarządzania relacjami z klientami.

19) Przykładem dostawcy oferującego oprogramowanie CRM w modelu *cloud computing* jest Salesforce.com.



- przepisów dotyczących możliwości korzystania z tzw. ulgi na nabycie nowych technologii, obowiązujących do końca 2015 r.;
- przepisów regulujących obowiązki związane z poborem zryczałtowanego podatku dochodowego.

#### 4.2. Zasady ujmowania wydatków na wdrożenie i korzystanie z oprogramowania w modelu SaaS jako kosztów uzyskania przychodów

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>23)</sup> – dalej jako u.p.d.o.p., kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p.

Artykuł 16 ust. 1 pkt 1 lit. b u.p.d.o.p. stanowi, iż nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na nabycie WNiP. Przedmiotowe wydatki są jednakże zasadniczo uwzględniane w kosztach uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne (art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p.).

Na podstawie przepisów podatkowych katalog WNiP ma charakter zamknięty. Do WNiP zaliczane są wyłącznie prawa majątkowe sprecyzowane w art. 16b u.p.d.o.p., do których należą m.in. autorskie prawa majątkowe (art. 16b ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.) oraz licencje (art. 16b ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.p.).

Powyższe oznacza, że kwalifikacja umowy na korzystanie z oprogramowania w modelu SaaS jako umowy licencyjnej lub umowy o świadczenie usług ma decydujące znaczenie z punktu widzenia sposobu rozpoznawania wydatków ponoszonych na wdrożenie i korzystanie z oprogramowania. W przypadku przyjęcia, iż użytkownik nabywa licencję na korzystanie z oprogramowania, przedmiotowe wydatki powinny być ujmowane na wartości początkowej WNiP<sup>24)</sup>, a następnie zaliczane do kosztów podatkowych poprzez odpisy amortyzacyjne<sup>25)</sup>. Z kolei w przypadku zaakceptowania modelu usługowego, analizowane wydatki powinny podlegać rozpoznaniu jako koszty podatkowe na zasadach ogólnych, a więc w świetle art. 15 ust. 4d u.p.d.o.p. co do zasady w momencie poniesienia<sup>26)</sup>.

Należy jednakże zwrócić uwagę, iż z praktycznego punktu widzenia powyższe zagadnienie może nie być

wcale aż tak istotne, jak mogłoby się początkowo wydawać. Jeżeli bowiem podatnik zdecyduje się rozliczać wydatki związane z wdrożeniem i korzystaniem z oprogramowania w modelu SaaS poprzez odpisy amortyzacyjne, zarówno dla celów bilansowych, jak i podatkowych, a zarazem przyjmie tożsame stawki amortyzacyjne, zakwestionowanie zasadności rozpoznania WNiP dla celów podatkowych nie powinno mieć faktycznego wpływu na prawidłowość samych rozliczeń (ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego). W takiej bowiem sytuacji, w świetle art. 15 ust. 4d u.p.d.o.p., należałoby przyjąć, że:

- poniesione wydatki dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy i powinny zostać rozliczone w czasie, przy czym najprawdopodobniej okres rozliczania wydatków powinien odpowiadać przyjętemu okresowi amortyzacji dla celów bilansowych, albo
- poniesione wydatki powinny zostać rozpoznane jako koszty w momencie poniesienia, co w świetle wciąż dominującego stanowiska organów podatkowych oznaczałoby, iż zaliczenie do kosztów podatkowych następowaloby w momencie księgowania odpisów amortyzacyjnych dla celów bilansowych<sup>27)</sup>.

**Możliwość błędnego rozliczenia wydatków dla celów podatkowych pojawiłaby się wówczas, gdyby podatnik błędnie uznał, że doszło do nabycia licencji, a jednocześnie przyjął odmienne stawki amortyzacyjne dla celów podatkowych i bilansowych. Ryzyko błędnych rozliczeń zaistniałoby również w sytuacji, w której podatnik błędnie uznałby, iż nie doszło do nabycia licencji i nie rozpoznałby WNiP dla celów podatkowych, zaliczając poniesione wydatki do kosztów na zasadach ogólnych.**

Na marginesie powyższych rozważań należy zauważyć, że bez wątpienia omawiane powyżej zagadnienie straciłoby całkowicie na znaczeniu, gdyby ustawodawca zdecydował się rozszerzyć katalog WNiP zawarty w art. 16b u.p.d.o.p., obejmując nim więcej rodzajów praw majątkowych, a tym samym zbliżając regulacje podatkowe do zasad obowiązujących w rachunkowości. W odniesieniu do programów komputerowych powyższa zmiana mogłaby polegać na objęciu definicją WNiP nie tylko licencji na oprogramowanie, ale ogólnie wszystkich praw majątkowych pozwalających na korzystanie z oprogramowania (w tym np. wierzytelności niepieniężnych wynikających z umów o świadczenie usług w modelu SaaS). Wówczas bezsprzecznie wydatki ponoszone w związku z wdrożeniem/korzystaniem z oprogramowania mogłyby

23) Tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 ze zm. W niniejszym artykule odwołuję się wyłącznie do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, aczkolwiek należy zwrócić uwagę, iż w zakresie analizowanych zagadnień przepisy ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.) mają lub miały analogiczne brzmienie.

24) Pomijam w tym miejscu zagadnienia związane ze sposobem kalkulacji wartości początkowej WNiP dla celów podatkowych, aczkolwiek należy zwrócić uwagę na fakt, iż niejednokrotnie część wydatków związanych z wdrożeniem/korzystaniem z oprogramowania nie będzie zwiększała wartości początkowej WNiP w oparciu o art. 16g ust. 14 *in fine* u.p.d.o.p.

25) Zgodnie z art. 16m ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. minimalny okres amortyzacji wynosi 24 miesiące.

26) Wydatki na wdrożenie i korzystanie z oprogramowania przez podatnika stanowią, co do zasady, koszty niezwiązane bezpośrednio z przychodami (koszty pośrednie).

27) Organy podatkowe wciąż prezentują pogląd, że poniesienie wydatku w rozumieniu art. 15 ust. 4e u.p.d.o.p. oznacza ujęcie wydatku na koncie kosztowym, pomimo iż w orzecznictwie sądów administracyjnych dominuje stanowisko, że chodzi o jakiegokolwiek ujęcie wydatku w księgach rachunkowych.



podlegać kapitalizacji, zarówno dla celów bilansowych, jak i podatkowych, niezależnie od technicznych różnic w zakresie modelu korzystania z oprogramowania.

### 4.3. Możliwość korzystania z ulgi na nabycie nowych technologii

Artykuł 18b u.p.d.o.p., obowiązujący do końca 2015 r., umożliwiał podatnikom skorzystanie z tzw. ulgi na nabycie nowych technologii, polegającej na możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków na nową technologię (niezależnie od prawa zaliczenia przedmiotowych wydatków do kosztów uzyskania przychodów), definiowaną jako wiedza technologiczna w postaci WNiP, w szczególności wyniki badań i prac rozwojowych, która umożliwia wytwarzanie nowych lub udoskonalanie wyrobów lub usług i która nie jest stosowana na świecie przez okres dłuższy niż ostatnich pięć lat. Przedmiotowy przepis był stosunkowo często podstawą do odliczania od podstawy opodatkowania wydatków ponoszonych przez podatników na nabycie i wdrożenie oprogramowania usprawniającego funkcjonowanie przedsiębiorstwa, w szczególności w przypadku bardziej skomplikowanych i droższych rozwiązań, takich jak wspomniane już systemy ERP i CRM. Wprowadzanie art. 18b u.p.d.o.p. został uchylony z dniem 1.01.2016 r.<sup>28)</sup>, a wprowadzone w jego miejsce nowe przepisy nie umożliwiają już odliczania wydatków na nabycie i wdrożenie oprogramowania wykorzystywanego na potrzeby przedsiębiorstwa<sup>29)</sup>, jednakże podatnicy, którzy nabyli prawo do skorzystania z ulgi na nabycie nowych technologii do 31.12.2015 r., zachowali swoje dotychczasowe prawa<sup>30)</sup>.

Uwzględniając powyższy kontekst, z punktu widzenia prowadzonych rozważań niezwykle istotny jest fakt, iż obowiązujący do końca 2015 r. art. 18b u.p.d.o.p. wyraźnie uzależniał prawo do skorzystania z odliczenia od tego, czy poniesione przez podatnika wydatki zostały ujęte w wartości początkowej WNiP<sup>31)</sup>. Tym samym w przypadku wydatków na wdrożenie i korzystanie z oprogramowania, warunkiem skorzystania z ulgi na nabycie nowych technologii było każdorazowo nabycie autorskich praw majątkowych lub licencji. Powyższe oznacza, iż

w wypadku oprogramowania wykorzystywanego przez podatnika w modelu SaaS (udostępnianego bądź przez zewnętrznego dostawcę, bądź przez wyspecjalizowaną spółkę z grupy kapitałowej).

28) Na mocy ustawy z 25.09.2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności (Dz. U. poz. 1767) – dalej jako ustawa zminiająca.

29) Art. 18d u.p.d.o.p.

30) Art. 11 ustawy zminiającej. Szczegółowo na temat zasad rozliczania ulgi na nabycie nowych technologii w oparciu o przepisy przejściowe zob. P. Borowiec, A. Pałys, *Zmiany we wspieraniu innowacyjności w Polsce – czy na pewno na lepsze?*, „Przeegląd Podatkowy” 2016/4, s. 40–46.

31) Chodzi przy tym o WNiP w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a nie przykładowo WNiP rozpoznana jedynie dla celów księgowych – por. wyrok NSA z 14.04.2015 r. (II FSK 1117/14), LEX nr 1678941.

przyjęcie koncepcji odnośnie do braku uzyskiwania licencji oznaczałoby, iż podatnik nie ma prawa do skorzystania z ulgi.

### 4.4. Obowiązki związane z poborem zryczałtowanego podatku dochodowego

W świetle art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. zagraniczni podatnicy osiągający na terytorium Polski przychody m.in. z praw autorskich podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym w wysokości 20% osiągniętych przychodów. Przedmiotowy podatek stanowi tzw. zryczałtowany podatek dochodowy pobierany u źródła (*withholding tax* – dalej jako WHT), a do jego poboru zobowiązane są podmioty dokonujące wypłat należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., na rzecz zagranicznych podatników<sup>32)</sup>.

Należy podkreślić, iż powyższa zasada nie ma charakteru bezwzględnie, bowiem zagadnienie opodatkowania WHT przychodów osiągniętych w Polsce przez zagranicznych podatników jest przedmiotem umów międzynarodowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu (*double tax treaties* – dalej jako DTT), których stroną jest Polska.

Postanowienia poszczególnych DTT w istotny sposób modyfikują zakres obowiązku poboru WHT od przychodów osiągniętych z praw autorskich, wynikającego z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Co do zasady na gruncie DTT każde z państw jest uprawnione do pobierania WHT od należności licencyjnych (ang. *royalties*) osiągniętych na jego terytorium przez podatników będących rezydentami drugiego państwa, przy czym stawka podatku jest z reguły ograniczona do wysokości 5% lub 10%. Jednocześnie DTT zawierają autonomiczne definicje pojęcia „należności licencyjnych”. W świetle zdecydowanej większości DTT powyższa definicja obejmuje wynagrodzenia za użytkowanie lub prawo do użytkowania prawa autorskiego do dzieła literackiego, artystycznego lub naukowego, patentu, znaku towarowego, wzoru lub modelu, planu, tajemnicy technologii lub procesu produkcyjnego albo za udostępnienie informacji związanej ze zdobytymi doświadczeniami w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (*know-how*). Jedynie w przypadku niektórych DTT definicja pojęcia „należności licencyjnych” obejmuje również wprost wynagrodzenie za użytkowanie lub prawo do użytkowania programów komputerowych<sup>33)</sup>.

32) Art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p.

33) Przykładowo art. 12 ust. 3 Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Portugalską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu sporządzonej w Lizbonie dnia 9.05.1995 r. (Dz. U. z 1998 r. Nr 48, poz. 304) stanowi, iż „Określenie «należności licencyjne», użyte w tym artykule, oznacza wszelkiego rodzaju należności uzyskiwane z tytułu użytkowania lub prawa do użytkowania każdego prawa autorskiego do dzieła literackiego, artystycznego lub naukowego, włącznie z programami komputerowymi, filmami dla kin, patentu, znaku towarowego, wzoru lub modelu, planu, tajemnicy technologii lub procesu produkcyjnego lub za użytkowanie albo prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego albo za informacje związane z doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej i naukowej”.



W orzecznictwie sądów administracyjnych dominuje obecnie jednolite stanowisko, że w przypadku, gdy konkretna DTT definiuje pojęcie „należności licencyjnych” jako „wynagrodzenie za użytkowanie lub prawo do użytkowania prawa autorskiego do dzieła literackiego, artystycznego lub naukowego”, bez odwołania się do programów komputerowych, wynagrodzenie za udzielenie licencji na korzystanie z oprogramowania nie stanowi należności licencyjnych na gruncie danej DTT, a co za tym idzie – nie podlega opodatkowaniu WHT w Polsce<sup>34</sup>.

W przeciwieństwie do sądów administracyjnych, organy podatkowe wciąż prezentują pogląd, zgodnie z którym wynagrodzenie za udzielenie licencji na korzystanie z oprogramowania stanowi należność licencyjną na gruncie postanowień wszystkich DTT, niezależnie od sposobu skonstruowania konkretnych definicji<sup>35</sup>. Jednocześnie jednakże, powołując się na komentarz do Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku<sup>36</sup>, organy podatkowe uznają, że wynagrodzenie za korzystanie z oprogramowania komputerowego wyłącznie na potrzeby przedsiębiorstwa podatnika nie stanowi należności licencyjnych na gruncie DTT<sup>37</sup>.

Z punktu widzenia analizowanego zagadnienia istotne jest, że w przypadku przyjęcia koncepcji, zgodnie z którą korzystanie z oprogramowania w modelu SaaS nie wymaga uzyskania licencji, wynagrodzenie za korzystanie z oprogramowania wypłacane na rzecz zagranicznego podatnika nie powinno podlegać w ogóle opodatkowaniu WHT w Polsce na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jako że nie spełniałoby definicji przychodu osiąganego z praw autorskich<sup>38</sup>. Z kolei przyjęcie koncepcji, zgodnie z którą korzystanie z oprogramowania w modelu SaaS wiąże się z nabyciem licencji, oznaczałoby co do zasady powstanie obowiązku poboru WHT od wynagrodzenia wypłacanego na rzecz zagranicznego dostawcy oprogramowania, z zastrzeżeniem możliwości uniknięcia obowiązku poboru WHT w oparciu o postanowienia właściwej DTT (brak wskazania oprogramowania w definicji pojęcia „należności licencyjnych”/wykorzystywanie oprogramowania wyłącznie na wewnętrzne potrzeby przedsiębiorstwa), pod warunkiem dysponowania certyfikatem rezydencji podatkowej zagranicznego kontrahenta. Końcowo należy podkreślić, że zwolnienie z obowiązku poboru WHT na gruncie postanowień właściwej DTT nie zwalnia płatnika z obowiązku złożenia we właściwym urzędzie skarbowym

informacji IFT-2R<sup>39</sup>, podczas gdy brak obowiązku poboru WHT na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oznacza, rzecz jasna, iż obowiązek złożenia informacji IFT-2R w ogóle nie powstaje.

## 5. Podsumowanie

Jak podkreślono na wstępie, ocena skutków prawnych i podatkowych licznych zdarzeń gospodarczych zachodzących we współczesnym świecie, w szczególności w obszarze nowych technologii, nie jest zadaniem łatwym. Powyższe wynika przede wszystkim z niedostosowania systemu prawnego do rozwijającego się otoczenia biznesowego. Pomimo wskazanych trudności, osoby odpowiedzialne za bezpieczeństwo prawne i rozliczenia podatkowe w przedsiębiorstwach powinny dążyć do identyfikacji właściwych konstrukcji prawnych i podatkowych oraz dopasowania ich do zdarzeń gospodarczych zachodzących w ramach organizacji.

W przypadku umów dotyczących wdrożenia i korzystania z oprogramowania komputerowego, zawieranych bądź z zewnętrznymi dostawcami, bądź z podmiotami z grupy kapitałowej, szczególnego znaczenia nabiera obecnie analiza modelu, w jakim faktycznie ma miejsce korzystanie z oprogramowania. W przypadku ustalenia, że oprogramowanie jest udostępniane w modelu *cloud computing*, sposób ujęcia wydatków poniesionych na wdrożenie i korzystanie z oprogramowania powinien zostać poddany wnikliwej analizie. Przyjęcie niewłaściwej kwalifikacji prawnej i podatkowej (nabycie licencji/nabycie usługi) może w niektórych przypadkach wiązać się z istotnym ryzykiem podatkowym. O ile na chwilę obecną wydaje się, że analizowane zagadnienie nie jest przedmiotem szczególnej uwagi ze strony organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej, w miarę zwiększania się świadomości organów powyższy stan rzeczy może się diametralnie zmienić.

## Summary

Michał Modrzejewski

### Tax aspects of using computer software in SaaS (Software as a Service) model

Legal and tax problems relating to the use of computer software in SaaS (Software as a Service) model is not commonly recognized in the Polish legal literature. Even though the above manner of using software has been quite popular recently, in legal terms no uniform conception has yet been developed for qualifying the agreement for using software in SaaS model. Most importantly, the question whether providing the customer with software in this model involves granting a licence has not been answered. The above legal question has a direct bearing on the tax issues, such as the principles of recognizing expenses on software in tax-deductible costs, the possibility of taking advantage of the tax relief for acquisition of new technologies, as well as the need to collect lump-sum withdrawing tax.

Michał Modrzejewski  
Autor jest radcą prawnym  
w GWW Tax

34) Przykładowo wyroki NSA: z 4.12.2015 r. (II FSK 2544/13), LEX nr 1950577; z 20.01.2016 r. (II FSK 2665/13), LEX nr 1959511.

35) Przykładowo interpretacje Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie: z 25.09.2014 r., IPPB5/423-657/14-4/AM; z 26.10.2015 r., IPPB5/4510-688/15-2/MK.

36) *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*, [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version\\_20745419](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version_20745419).

37) Tak przykładowo w przywołanej już interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 26.10.2015 r., IPPB5/4510-688/15-2/MK.

38) Należy jednakże zwrócić uwagę, że w pewnych sytuacjach świadczona przez dostawcę usługa mogłaby zostać zakwalifikowana jako usługa przetwarzania danych, a co za tym idzie – wynagrodzenie za przedmiotową usługę podlegałoby opodatkowaniu WHT w oparciu o art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p.

39) Art. 26 ust. 3 pkt 2 i ust. 3d u.p.d.o.p.