Wynagrodzenie z tytułu licencji udzielonej na korzystanie z oprogramowania komputerowego nie podlega opodatkowaniu u źródła w świetle polsko-brytyjskiej UPO, MOPOD 2016, Nr 5

Wynagrodzenie z tytułu licencji udzielonej na korzystanie z oprogramowania komputerowego nie podlega opodatkowaniu u źródła w świetle polsko-brytyjskiej UPO

Programy komputerowe nie stanowią podkategorii utworów literackich, ale są dziełami rodzajowo odmiennymi, choć do ich ochrony stosuje się odpowiednio przepisy o prawie autorskim. A więc z faktu, że stosuje się do nich przepisy prawa autorskiego odpowiednio nie można wywodzić, że jest to utwór literacki czy naukowy. Obowiązujące prawo autorskie odróżnia programy komputerowe od utworów literackich, choć jednym i drugim przysługuje ochrona wynikająca z prawa autorskiego, a zakres tej ochrony jest co do zasady identyczny. Dotyczy to jednak ochrony praw autorskich, a nie identycznego traktowania w zakresie opodatkowania, gdyż prawo autorskie nie reguluje kwestii podatkowych. Wobec tego należności z tytułu korzystania z praw autorskich do programu komputerowego nie mogą być utożsamiane z należnościami licencyjnymi z tytułu korzystania z praw autorskich do dzieła literackiego czy naukowego, o których mowa w ww. UPO.

**Wyrok NSA z 20.1.2016 r., II FSK 2881/13, II FSK 2882/13, II FSK 2637/13, II FSK 2665/13, II FSK 2592/13, II FSK 2854/13**

Spółka wystąpiła do Ministra Finansów z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, wskazując, że zajmuje się działalnością marketingową i promocyjną, w ramach której dokonuje zakupów programów komputerowych od spółek posiadających siedzibę m.in. na terenie Wielkiej Brytanii. Spółka dodała, że jest w posiadaniu odpowiednich certyfikatów rezydencji kontrahentów, potwierdzające że ich siedziby znajdują się poza terytorium Polski. Nabywane przez spółkę programy komputerowe można podzielić na trzy następujące kategorie:

**a)** programy komputerowe użytkowane wyłącznie na wewnętrzne potrzeby spółki, w stosunku do których jest ona końcowym użytkownikiem i czynności dokonywane przez spółkę ograniczają się do korzystania z programów wyłącznie na własne potrzeby. Spółka nie ma uprawnień do powielania, modyfikacji czy udostępniania osobom trzecim nabywanego programu komputerowego.

**b)** programy odsprzedawane klientom spółki przy sprzedaży, których spółka występowała wyłącznie w charakterze pośrednika. Umowa licencyjna jest zwierana bezpośrednio pomiędzy klientem spółki i zagranicznym producentem programu. Spółka nie nabywa we własnym imieniu licencji w związku z czym nie sublicencjonuje praw do programu komputerowego na rzecz swojego klienta.

**c)** programy komputerowe są przedmiotem sublicencji na klientów spółki (spółka ma prawo do powielania, modyfikacji czy udostępniania osobom trzecim nabywanego programu komputerowego).

W tak zarysowanym stanie faktycznym spółka zwróciła się z pytaniem do Ministra Finansów, czy prawidłowe jest jej stanowisko, że kwoty płacone za oprogramowania komputerowe nie mieszczą się w zakresie definicji należności licencyjnej zawartej w art. 12 umowy podpisanej pomiędzy Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (dalej: umowa) oraz art. 21 ust. 1 PDOPrU, przy wypłacie których spółka jako płatnik ma obowiązek obliczenia, pobrania i przekazania podatku u źródła do organów podatkowych.

Minister Finansów uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe, nadmieniając, że brak wyraźnego wskazania programów komputerowych, których użytkowanie lub prawo użytkowania stanowiłoby podstawę naliczenia należności licencyjnych objętych definicją zawartą w art. 12 ust. 3 umowy, nie przesądza o wyłączeniu tego rodzaju dochodu spod postanowień tego artykułu.

Wydana przez Ministra Finansów interpretacja została zaskarżona przez spółkę do WSA w Warszawie, który zasadniczo przychylił się do poglądu spółki i uchylił interpretację. Sprawa ostatecznie trafiła do NSA w Warszawie. Zgodził się on z kolei z uzasadnieniem WSA, według którego skoro w art. 12 ust. 3 umowy definiującym należności licencyjne, nie wymieniono należności z tytułu korzystania z oprogramowania komputerowego to stosownie do art. 3 ust. 2 umowy, mając na uwadze obowiązujący w Polsce porządek prawny, nie można tych należności przyporządkować do żadnej z wymienionych tam grup, a w konsekwencji nie mogą być opodatkowane w państwie ich powstania.

**Komentarz**

Kwestie związane z opodatkowaniem płatności z tytułu korzystania z oprogramowania komputerowego otrzymywanego z zagranicy są wciąż przedmiotem licznych kontrowersji w doktrynie w ostatnich latach. Organy podatkowe, co do zasady, uznają w większości przypadków, że oprogramowania komputerowe stanowią przedmiot polskiego prawa autorskiego i tym samym należy je włączyć do definicji należności licencyjnych opodatkowanych zryczałtowanym podatkiem u źródła. Podobnie było w przedmiotowej sprawie. Organ podatkowy, odnosząc się do art. 12 ust. 3 umowy, wskazał, że brak literalnego ujęcia oprogramowania komputerowego w definicji należności licencyjnych nie wyklucza włączenia tego typu płatności do tejże definicji.

W tym miejscu należy wskazać, że organy podatkowe, uzasadniając swoje stanowisko, odnoszą się do polskiej ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, w której programy komputerowe wymienione są obok dzieł literackich czy naukowych i tym samym zaliczają je do definicji należności licencyjnych. Jednakże, jak słusznie stwierdził zarówno WSA, jak i NSA w przedmiotowej sprawie, programy komputerowe posiadają samodzielny oraz odrębny charakter, a jedynie korzystają z ochrony prawnej, tak „jak utwory literackie”. Wobec powyższego programy komputerowe nie powinny być kwalifikowane jako dzieła literackie czy naukowe.

Powyższe stanowisko sądów, jak też pozostałego powielającego się orzecznictwa sprowadza się do tezy, że w sytuacji gdy definicja należności licencyjnych zawarta w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania nie zawiera opłat za używanie oprogramowania komputerowego (tak jak jest to w większości umów z wyłączeniem na przykład umowy zawartej z Kazachstanem czy Portugalią), nie stanowią one należności licencyjnych opodatkowanych w Polsce podatkiem u źródła.

*Opracowanie i komentarz: Marcin Socha, konsultant*