Program komputerowy przedmiotem ochrony praw autorskich; brak podstaw do kwalifikowania należności wypłacanych z tytułu zakupu praw do korzystania ze stosownych oprogramowań do kategorii należności licencyjnych

Wyrok

Naczelnego Sądu Administracyjnego

z dnia 13 stycznia 2010 r.

II FSK 1182/08

Teza

1. Programy komputerowe są samodzielnym przedmiotem ochrony praw autorskich.

2. Skoro program komputerowy nie stanowi dzieła literackiego, naukowego lub artystycznego w rozumieniu polskich uregulowań prawnych odnoszących się do prawa autorskiego, interpretowanych nawet z uwzględnieniem postanowień o charakterze konwencyjnym, brak jest podstaw do kwalifikowania należności wypłacanych z tytułu zakupu praw do korzystania ze stosownych oprogramowań do kategorii należności licencyjnych w rozumieniu art. 12 ust. 3 lit a) umowy z dnia 13 listopada 1995 r. między Rządem RP, a Rządem Irlandii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatku od dochodu (Dz.U. z 1996 r. Nr 53, poz. 129).

* *Legalis*
* *Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Irlandii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Madrycie dnia 13 listopada 1995 r, Artykuł 12 ust. 3*

Numer 222592

Skład sądu

Grzegorz Borkowski

Hanna Kamińska

Zbigniew Kmieciak (przewodniczący sprawozdawca)

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 13 stycznia 2010 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Ministra Finansów od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 kwietnia 2008 r., III SA/WA 2153/07 w sprawie ze skargi P. BP S.A. z siedzibą w W. na decyzję Ministra Finansów z dnia 21 października 2007 r., Nr (...) w przedmiocie udzielenia pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego oddala skargę kasacyjną.

Uzasadnienie

Pismem z dnia 27 marca 2007 r. P. (...) z siedzibą w W. (spółka) wystąpiła do Ministra Finansów z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego. Z przedstawionego przez spółkę stanu faktycznego wynikało, że dokonywała ona zakupów praw do korzystania z oprogramowań komputerowych - w tym od podmiotów mających siedzibę w Irlandii, w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej. Z tego tytułu spółka wypłaciła należności firmom będącym nierezydentami, w rozumieniu art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm. dalej PDOPrU). W tak opisanym stanie faktycznym spółka zwróciła się z zapytaniem, czy w przypadku, gdy dokonuje wypłat zagranicznym kontrahentom środków pieniężnych z tytułu należności za prawo do korzystania z oprogramowania komputerowego, obowiązana jest do poboru zryczałtowanego podatku dochodowego w myśl art. 12 umowy z dnia 13 listopada 1995 r. między Rządem RP, a Rządem I. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatku od dochodu (Dz.U. z 1996 r. Nr 53, poz. 129 dalej Umowa).

Zdaniem spółki, zapłata wynagrodzenia zagranicznemu kontrahentowi z tytułu użytkowania oprogramowania komputerowego nie stanowi należności licencyjnych i nie podlega w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym. W związku z powyższym nie jest ona zobowiązana na podstawie art. 26 ust. 1 PDOPrU do pobrania zryczałtowanego podatku dochodowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 PDOPrU.

Minister Finansów postanowieniem z dnia 2 października 2007 r. uznał powyższe stanowisko za nieprawidłowe stwierdzając, że o zakwalifikowaniu wynagrodzenia za oprogramowanie do należności licencyjnych, w rozumieniu art. 12 Umowy, decyduje sposób wykorzystania tego programu. Brak wyraźnego wskazania oprogramowania komputerowego w art. 12 ust. 3 lit. a) Umowy nie przesądza o wyłączeniu tego dochodu spod postanowień artykułu.

W zażaleniu na powyższe postanowienie spółka podniosła zarzut naruszenia art. 12 ust. 3 lit. a) Umowy. W jej ocenie, brak wyraźnego wskazania oprogramowania komputerowego w definicji należności licencyjnych zawartej w art. 3 lit. a) ust. 3 lit. a) Umowy wskazuje na brak podstaw do uznawania należności za użytkowanie oprogramowania komputerowego jako należności licencyjnych. Wskazała także, że na gruncie ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz.U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631 ze zm. dalej prawo autorskie), program komputerowy stanowi samodzielny przedmiot ochrony autorskiej i nie może być utożsamiany z dziełem literackim.

Decyzją z dnia 21 października 2007 r., wydaną na podstawie art. 14b § 5 pkt 1 oraz art. 14e § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm. dalej OrdPU), Minister Finansów odmówił uchylenia postanowienia z dnia 2 października 2007 r. W uzasadnieniu wskazał art. 3 ust. 2 PDOPrU oraz art. 21 ust. 1 PDOPrU i wyjaśnił, że istotą sporu jest określenie zakresu pojęcia "dzieła literackie, artystyczne lub naukowe", użytego w art. 12 ust. 3 lit. a) Umowy. W ocenie organu, przyjęcie stanowiska spółki, aby pojęciu "dzieło literackie, artystyczne lub naukowe" przypisywać znaczenie, jakie zostało nadane mu przez prawo autorskie, prowadziłoby do wniosków, że dzieło publicystyczne nie może zostać uznane za dzieło literackie w rozumieniu art. 12 ust. 3 lit. a) Umowy.

Minister Finansów podkreślił, że postanowienia Umowy, należąc do norm prawa międzynarodowego, nie zawsze mogą być interpretowane zgodnie z wykładnią językową. Wyjaśnił, że przyjęcie takiego stanowiska jest akceptowalne także na gruncie Konwencji wiedeńskiej z dnia 23 maja 1969 r. o prawie traktatów (Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439 dalej "Konwencja Wiedeńska") i wskazał art. 31 ust. 3 lit. c tej Konwencji.

Zdaniem Ministra Finansów, fakt, iż w umowach międzynarodowych pod pojęciem dzieł literackich rozumie się oprócz dzieł literackich także m.in. program komputerowy, pozwala rozszerzyć tę regułę na wszelkie normy prawa międzynarodowego, w tym także na postanowienia art. 12 ust. 3 lit. a) Umowy.

W skardze skierowanej Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie spółka, zarzucając decyzji Ministra Finansów błędną wykładnię art. 12 Umowy, wniosła o jej uchylenie oraz o zasądzenie na jej rzecz kosztów postępowania.

W uzasadnieniu skargi podniesiono, że wynagrodzenie związane z zakupem oprogramowania powinno podlegać opodatkowaniu zgodnie z art. 7 ust. 1 Umowy, tylko w państwie siedziby podmiotu dochód taki uzyskującego, jako "zysk przedsiębiorstwa".

W odpowiedzi na skargę, Minister Finansów podtrzymał argumentację zawartą w zaskarżonej decyzji i wniósł o oddalenie skargi. Dodatkowo podniósł, że zgodnie z art. 2 lit. b Dyrektywy Rady 03/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego od odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz.U. UE L z 2003 r. Nr 157, s. 49 ze zm. dalej Dyrektywa 03/49/WE) wszelkie prawa autorskie w zakresie prac literackich, artystycznych lub naukowych obejmują także oprogramowanie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 4 kwietnia 2008 r., III SA/WA 2153/07, uchylił zaskarżoną decyzję.

Sąd wskazał art. 21 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 PDOPrU i uznał, że stanowisko Ministra Finansów jest nieuzasadnione. Przytoczono treść art. 3 ust. 2 Umowy oraz art. 1 ust. 2 prawa autorskiego i wyjaśniono, że na gruncie powołanych przepisów programy komputerowe są samodzielnym przedmiotem ochrony praw autorskich. Sąd stwierdził, że skoro program komputerowy nie stanowi dzieła literackiego, ani naukowego, w rozumieniu polskiej regulacji w zakresie prawa autorskiego, to na podstawie art. 12 w zw. z art. 3 ust. 2 Umowy, nie może być zakwalifikowany do należności licencyjnych. Tym samym płatność dokonana przez spółkę na rzecz jej kontrahentów tytułem korzystania z oprogramowania komputerowego nie może podlegać opodatkowaniu podatkiem u źródła na zasadach przewidzianych dla należności licencyjnych.

Sąd podzielił pogląd, że skoro w treści Umowy w artykule definiującym należności licencyjne nie wymieniono należności z tytułu licencji do programów komputerowych, to mając na uwadze obowiązujący w porządek prawny, nie można ich przyporządkować do żadnej z wymienionych tam grup i co za tym idzie, nie można uznać, iż podlegają one w Polsce opodatkowaniu.

Minister Finansów w skardze kasacyjnej wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości, rozpoznanie skargi oraz jej oddalenie. W przypadku nieuwzględnienia powyższego, wniesiono o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania oraz zasądzenie kosztów postępowania.

Wnosząc powyższe, Minister Finansów zarzucił zaskarżonemu wyrokowi naruszenie prawa materialnego, tj. art. 174 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm. dalej PostAdmU) poprzez błędną wykładnię art. 12 Umowy.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną spółka wniosła o jej oddalenie.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw, przeto nie zasługuje na uwzględnienie. Został w niej sformułowany jeden zarzut naruszenia prawa materialnego, a mianowicie art. 12 umowy z dnia 13 listopada 1995 r. między Rządem Rzeczpospolitej Polskiej a Rządem Irlandii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu - przez błędną wykładnię tego przepisu (art. 174 pkt 1 PostAdmU).

Uzasadniając wskazany zarzut, w skardze kasacyjnej podniesiono, że w pisemnych motywach wyroku nie wyjaśniono, dlaczego "niewłaściwe jest w niniejszej sprawie zastosowanie definicji zawartej w art. 2 ust. 1 Aktu Paryskiego do Konwencji Berneńskiej" (s. 6). Myśl tę uzupełniono spostrzeżeniem, że wprawdzie wspomniana konwencja nie wymienia programów komputerowych jako dzieł literackich, to jednakże, ilekroć jest w niej mowa o dziełach literackich, rozumie się przez to także programy komputerowe. Jak zauważyła autorka skargi kasacyjnej, w przeciwnym przypadku "nie byłoby możliwe wypełnienie normy art. 74 ust. 1 prawa autorskiego i przyznanie programom komputerowym ochrony wynikającej z Konwencji Berneńskiej. Zgodnie bowiem z art. 74 ust. 1 prawa autorskiego, programy komputerowe podlegają ochronie jak utwory literackie, o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej" (s. 6 skargi kasacyjnej).

Analiza tej części wywodu zaprezentowanego w skardze kasacyjnej ujawnia zasadniczą sprzeczność rozumowania mającego wspierać postawiony zarzut naruszenia prawa materialnego przez błędną wykładnię, podważającą jego zasadność. Z jednej strony autorka skargi kasacyjnej przyznaje, iż w świetle postanowień Konwencji Berneńskiej programy komputerowe są dziełami literackimi (wyrażono to słowami: "... ilekroć jest w niej mowa o dziełach literackich, rozumie się przez to także programy komputerowe"). Z drugiej wszakże strony odwołuje się ona do tego, iż art. 74 ust. 1 prawa autorskiego deklaruje ochronę dla programów komputerowych taką, jakiej podlegają utwory literackie. Gdyby istotnie programy komputerowe były dziełami literackim, wprowadzenie normy o charakterze odsyłającym ("podlegają ochronie jak utwory literackie") nie miałoby sensu, bowiem rozciągano by ochronę na przedmiot tej ochronie już poddany. Można zatem powiedzieć, że wysuwając tego rodzaju argumentację, autorka skargi kasacyjnej sama zaprzeczyła głoszonym przez siebie twierdzeniom.

Niezależnie od tego, należy podkreślić, że zupełnie niezrozumiały jest zarzut braku wyjaśnienia przez sąd administracyjny pierwszej instancji dlaczego niewłaściwe jest zastosowanie do rozpatrywanego przypadku definicji zamieszczonej w art. 2 ust. 1 Aktu Paryskiego do Konwencji Berneńskiej. Rzecz w tym, że w powołanym postanowieniu operuje się pojęciem dzieła uzupełnionego odpowiednim określeniem przymiotnikowym (dzieła literackie, naukowe, artystyczne, dzieła dramatyczne lub dramatyczno-muzyczne, dzieła choreograficzne, dzieła muzyczne ze słowami lub bez słów, dzieła rysownicze, dzieła fotograficzne lub zrównane z nimi dzieła wyrażone w podobny sposób jak fotografia, dzieła sztuki użytkowej, itp.). Powstaje pytanie - w jakim celu i w jaki sposób sąd administracyjny pierwszej instancji miałby wykazywać, że oprogramowanie mieści się w tak zakreślonej, skonstruowanej przy pomocy wyraźnie sprecyzowanego kwalifikatora (pojęcie dzieła), definicji? W tym względzie Sąd wyczerpująco wypowiedział się przytaczając art. 1 ust. 2 prawa autorskiego, dochodząc do trafnego wniosku, iż programy komputerowe są samodzielnym przedmiotem ochrony praw autorskich (s. 7 uzasadnienia zaskarżonego wyroku). Nie omieszkał on również zauważyć, że tezę tę wzmacnia analiza treści art. 74 ust. 1 wymienionej ustawy, który przewidział ochronę taką jak dla utworów literackich z ustawowo przewidzianymi wyjątkami. Jeśli coś jest "takie jak", to wbrew temu, co stwierdzono w skardze kasacyjnej, nie może być uznane za "to coś". Przyjęcie odmiennego poglądu podważałoby elementarne założenia logiki formalnej, której ustalenia nie są przecież obojętne dla procesów wykładni prawa. Z uwagą tą koresponduje stwierdzenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, iż przywołane przez Ministra Finansów postanowienia konwencyjne i traktatowe mają zapewnić programom komputerowym ochronę "w zakresie podobnym jak dla dzieł literackich, artystycznych czy naukowych. Nie oznacza to jednakże, że są one tymi prawami" (s. 9 uzasadnienia wyroku). W przekonaniu Naczelnego Sądu Administracyjnego, konstatacja zawarta w pisemnych motywach sądu administracyjnego pierwszej instancji dotycząca odrębności przedmiotu ochrony całkowicie wyjaśnia jego stanowisko, nie pozostawiając najmniejszej wątpliwości co do prawidłowości dokonanej oceny prawnej.

Przedstawione rozważania prowadzą do konkluzji, że zarzut naruszenia art. 12 ust. 3 lit. a) umowy polsko-irlandzkiej przez jego błędną wykładnię nie ma usprawiedliwionych podstaw. Skoro - co w sposób bezsporny wykazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie - program komputerowy nie stanowi dzieła literackiego, naukowego lub artystycznego w rozumieniu polskich uregulowań prawnych odnoszących się do prawa autorskiego, interpretowanych nawet z uwzględnieniem postanowień o charakterze konwencyjnym, brak było podstaw do kwalifikowania należności wypłacanych z tytułu zakupu praw do korzystania ze stosownych oprogramowań do kategorii należności licencyjnych w rozumieniu art. 12 ust. 3 lit. a) wskazanej umowy międzynarodowej. Naczelny Sąd Administracyjny podziela przy tym w całej rozciągłości tezę, że inna interpretacja tego postanowienia byłaby "nieuzasadnionym stosowaniem wykładni rozszerzającej, niedopuszczalnej w prawie podatkowym" (s. 7 uzasadnienia zaskarżonego wyroku). Dodatkowo, wypada zaznaczyć, że można wskazać takie umowy międzynarodowe w przedmiocie unikania podwójnego opodatkowania, w których wprost określono należności uzyskiwane z tytułu korzystania z praw do użytkowania programów komputerowych jako rodzaj należności licencyjnych (tak chociażby w przypadku umów pomiędzy RP, a Republikami P. i K.). Brak tej treści unormowania w umowie polsko-irlandzkiej nie może pozostać bez wpływu na wynik przeprowadzonej kontroli zgodności z prawem wydanej przez Ministra Finansów decyzji w przedmiocie interpretacji, a tym samym - wynik postępowania kasacyjnego przed Naczelnym Sądem Administracyjnym

W tym stanie rzeczy, na mocy art. 184 PostAdmU orzeczono jak w sentencji.