

Jakub Wirski*

KWALIFIKACJA PRZYCHODÓW NIEREZYDENTÓW Z TYTUŁU PŁATNOŚCI ZA OPROGRAMOWANIE I ŚWIADCZENIE USŁUG *CLOUD COMPUTINGU*

1. UWAGI WSTĘPNE

Digitalizacja gospodarki jest stosunkowo nowym zjawiskiem, które wciąż dynamicznie postępuje. Wzrost jego znaczenia odbywa się przy istnieniu sprzyjających okoliczności, takich jak rozwój technologiczny (w tym coraz powszechniejszy dostęp do Internetu), a także zmiana obyczajów konsumenckich. Gospodarka cyfrowa (ang. *digital economy*) jest już uznawana za część światowego rynku i jako taka wywołuje dyskusję na temat otoczenia podatkowego, które jej towarzyszy¹.

Niniejszy artykuł² wpisuje się w ten dyskurs. Jego celem jest bowiem dokonanie kwalifikacji płatności za oprogramowanie, jak również za świadczenie różnych rodzajów usług *Cloud Computingu* w sytuacji, w której podmiot otrzymujący te płatności nie jest polskim rezydentem podatkowym³.

* Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego.

¹ P. Centore, M. T. Sutich, *Taxation and Digital Economy: Europe Is Ready*, „Intertax” 42/2014, s. 784.

² Niniejsza publikacja stanowi pogłębioną analizę niektórych zagadnień poruszonych w mojej pracy magisterskiej pt.: „Impact of the Digital Economy on Taxation in Poland. Characterisation of Income”, którą zaprezentowałem podczas seminarium EUCOTAX Wintercourse (Barcelona, 9–16 kwietnia 2015 r.).

³ W dalszej części artykułu będę posługiwał się nazwą „nierezydent”, będącą desygnatem podmiotu, który nie podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce.

2. KWALIFIKACJA PŁATNOŚCI ZA OPROGRAMOWANIE

2.1. Wynagrodzenie za udzielenie zezwolenia na korzystanie z oprogramowania

Stosownie do art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴ oraz art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁵, przychody z praw autorskich, osiągnane przez nierezydentów podlegających w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowego, opodatkowane są dwudziestoprocentowym podatkiem dochodowym w formie ryczałtu (podatek u źródła). Artykuł 1 ust. 2 pkt 1 u.p.a. *in fine* stanowi, że przedmiotem prawa autorskiego są programy komputerowe.

Przychody z praw autorskich można podzielić na płatności z tytułu:

- udzielenia zezwolenia na korzystanie z majątkowych praw autorskich (co następuje w formie umowy licencyjnej, toteż płatności te nazywane są należnościami licencyjnymi);
- przeniesienia majątkowych praw autorskich;
- sprzedaży kopii oprogramowania w sytuacji wyczerpania prawa do egzemplarza utworu w rozumieniu art. 51 ust. 3 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych⁶.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że przychody z praw autorskich do oprogramowania podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła na gruncie krajowego porządku prawnego. Nie jest jednak pewne, czy przepisy art. 29 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. oraz art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. powinny być stosowane w przypadku sprzedaży kopii programu komputerowego (niezależnie od formy, czyli np. *online*, czy na nośniku fizycznym), służącej do „zwykłego” używania tego programu, zgodnie z jego przeznaczeniem. W tej sytuacji celem kupującego nie jest nabycie praw autorskich do utworu, a jedynie towaru zawierającego w sobie „dzieło autorskie” (jak ma to miejsce w przypadku nabywania książki, czy filmu)⁷.

Przepisy prawa autorskiego w odmienny sposób traktują oprogramowanie w porównaniu z innymi utworami. Zasadą jest, że w celu użycia utworu wystarczy zakupić jego egzemplarz (którym może być np. reprodukcja

⁴ Tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm. – dalej: u.p.d.o.f.

⁵ Tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r., poz. 851 ze zm. – dalej: u.p.d.o.p.

⁶ Tekst jednolity: Dz.U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631 ze zm. – dalej: u.p.a.

⁷ J. Sekita, *Opodatkowanie licencji użytkownika końcowego*, „Przeгляд Podatkowy” 2/2016, s. 7.

obrazu, czy książka). Dopiero do kopiowania tych dzieł wymagane jest uzyskanie zgody podmiotu posiadającego prawa autorskie do utworu, która udzielana jest w formie umowy o korzystanie z utworu (licencja). Z kolei jeśli chodzi o oprogramowanie, do jego użytkowania konieczne jest posiadanie licencji⁸. Wynika to wprost z brzmienia przepisów u.p.a., której art. 74 ust. 4 stanowi, że autorskie prawa majątkowe do programu komputerowego obejmują m.in. prawo do trwałego lub czasowego zwielokrotnienia programu komputerowego w całości lub w części jakimikolwiek środkami i w jakiegokolwiek formie; dotyczy to także sytuacji, gdy do korzystania z programu konieczne jest jego zwielokrotnienie⁹. Od zasady tej ustawodawca przewidział wyjątek – stosownie do art. 75 ust. 1 u.p.a., nie wymaga zezwolenia zwielokrotnianie programu, jeżeli jest to niezbędne do korzystania z programu komputerowego zgodnie z jego przeznaczeniem przez osobę, która legalnie weszła w jego posiadanie. Przepis ten należy czytać łącznie z art. 5 ust. 1 dyrektywy 2009/24/WE z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie ochrony prawnej programów komputerowych¹⁰, który stanowi, że zwielokrotnianie (a zatem także instalowanie oprogramowania) nie wymaga zezwolenia uprawnionego, jeśli jest to konieczne do użycia programu przez uprawnionego nabywcę zgodnie z zamierzonym celem. Motyw nr 13 d.o.p.p.k. stanowi, że „czynność konieczna do użycia kopii programu może być wykonywana przez uprawnionego nabywcę tej kopii zgodnie z zamierzonym celem”. Co więcej, Trybunał Sprawiedliwości podkreśla, że nie można zgodzić się z twierdzeniem, iż „pojęcie uprawnionego nabywcy dotyczy jedynie nabywcy, który ma prawo do korzystania z programu komputerowego na podstawie zawartej z podmiotem praw autorskich umowy licencyjnej.”¹¹. Z drugiej zaś strony, zdaniem Ł. Maśki i P. Żerańskiego (podobnie: B. Fischer), art. 75 ust. 1 u.p.a. jest przepisem dyspozytywnym, który uzupełnia wolę stron; wynikałoby z tego, że w przypadku sprzedaży

⁸ K. Sztobryn, *Ochrona programów komputerowych w prawie własności intelektualnej w Unii Europejskiej*, LEX 2015, rozdz. III.1.

⁹ Należy podkreślić, że w przytoczonym przepisie chodzi o wszystkie formy zwielokrotnienia, a zatem nie tylko zapis na dysku twardym (instalacja programu), ale także wprowadzenie do pamięci operacyjnej (RAM) komputera – są one niezbędne do prawidłowego korzystania z programu komputerowego (Z. Okoń, *Komentarz do art. 74 [w:] M. Bukowski et al., Prawo autorskie i prawa pokrewne. Komentarz*, LEX 2015, pkt 44).

¹⁰ Dz.U.UE.L.2009.111.16 – dalej jako: d.o.p.p.k.

¹¹ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 3 lipca 2012 r. w sprawie C-128/11 *Used-Soft GmbH v. Oracle International Corp.*, Lex nr 1169795, pkt 82.

kopii programu komputerowego konieczne jest zawarcie umowy licencyjnej lub umowy przenoszącej autorskie prawa majątkowe¹².

Powyższe wątpliwości przekładają się na praktykę prawa podatkowego. Przykładowo, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie podkreślił, że wynagrodzenie z tytułu sprzedaży kopii oprogramowania na własny użytek kupującego nie mieści się w hipotezie art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.¹³, zatem nie podlega opodatkowaniu „u źródła”. Można jednak spotkać się także z przeciwnymi tezami, prezentowanymi zarówno w orzecznictwie¹⁴, jak i przez organy interpretacyjne¹⁵.

Podatkowa kwalifikacja wspomnianych płatności może ulec zmianie, jeżeli zastosowanie będzie miała odpowiednia umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania. Większość umów zawartych przez Polskę oparta jest na Konwencji Modelowej opracowanej przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju¹⁶. Artykuł 7 ust. 1 KM OECD ustanawia ogólną zasadę, zgodnie z którą zyski przedsiębiorstw podlegają opodatkowaniu w państwie rezydencji przedsiębiorcy (chyba że prowadzi on działalność poprzez zakład położony w drugim państwie). W przytoczonym artykule nie wskazuje się, jakie kategorie wynagrodzeń stanowią zyski przedsiębiorstw; zawiera on jednak postanowienie, że w sytuacji, gdy inne artykuły konwencji odnoszą się wprost do poszczególnych kategorii dochodów, postanowienia tych artykułów powinny być stosowane w pierwszej kolejności (ust. 7)¹⁷.

W tym kontekście należy rozważyć, czy zastosowanie znajdzie norma dystrybucyjna odnosząca się do należności licencyjnych, stosowana przed regułą z art. 7 KM OECD. Zgodnie z art. 12 ust. 1 KM OECD,

¹² Z. Okoń, *Komentarz do art. 75 [w:] M. Bukowski et al., Prawo autorskie...*, pkt 2.

¹³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 8 kwietnia 2013 r., nr IPPB5/423-49/13-2/AJ (publ.: <http://sip.mf.gov.pl/>). Podobnie: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 27 lipca 2010 r., nr IBPBI/2/423-629/10/BG (publ.: <http://sip.mf.gov.pl/>).

¹⁴ Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 4 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Sz 31/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/> (dostęp 9.06.2016 r.).

¹⁵ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 14 września 2012 r., nr ITPB3/423-308/12/AM, <http://sip.mf.gov.pl/> (dostęp 9.06.2016 r.).

¹⁶ Dalej: KM OECD; Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, wyd. LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2015, s. 369.

¹⁷ A. Oktawiec, *Komentarz do art. 7 [w:] M. Zasiewska et al., Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Komentarz*, wyd. ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, s. 137.

należności licencyjne powstające w umawiającym się państwie i wypłacane osobie uprawnionej, mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie, podlegają opodatkowaniu tylko w tym drugim państwie. Oznacza to, że na gruncie KM OECD należności licencyjne podlegają opodatkowaniu wyłącznie w państwie rezydencji. Należy jednak podkreślić, że polska praktyka traktatowa, w odniesieniu do unikania podwójnego opodatkowania należności licencyjnych, oparta jest na Konwencji Modelowej opracowanej przez Organizację Narodów Zjednoczonych¹⁸ – ponad 95% umów zawiera w tym zakresie postanowienie wzorowane na KM ONZ¹⁹. Artykuł 12 ust. 1 i 2 KM ONZ stanowią, że należności licencyjne mogą być opodatkowane zarówno w państwie rezydencji, jak i w państwie źródła. Jeżeli odbiorca należności licencyjnych jest ich rzeczywistym beneficjentem, to wówczas państwo źródła może nałożyć podatek tylko do określonej wysokości (innymi słowy, umowy te przewidują górną granicę stawki podatku).

Pojęcie „należności licencyjne”, użyte we wskazanych wyżej jednostkach redakcyjnych obu konwencji modelowych, jest w nich zdefiniowane. W tym zakresie większość umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawartych przez Polskę, opiera się na KM ONZ²⁰. Podkreślenia wymaga fakt, że obie definicje *ab initio* za należności licencyjne uznają wszelkiego rodzaju należności płacone za użytkowanie lub prawo do użytkowania wszelkich praw autorskich do dzieła literackiego, artystycznego lub naukowego i nie wskazują wprost, że płatności za użytkowanie lub prawo do użytkowania oprogramowania wchodzi w zakres tej definicji.

Powyższe rozważania prowadzą do konstatacji, że dla dokonania oceny, czy należności, płacone za udzielenie zezwolenia (licencji) na korzystanie z oprogramowania, wchodzi w zakres definicji „należności licencyjne” z obu konwencji modelowych, kluczowe jest przeanalizowanie, czy stanowią one „należności płacone za użytkowanie lub prawo do użytkowania wszelkich praw autorskich do dzieła literackiego, artystycznego lub naukowego”. W tym celu należy na wstępie wyjaśnić, że art. 3 ust. 2 obu konwencji modelowych stanowią, że przy stosowaniu konwencji przez umawiające się państwo, jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej, każde określenie w niej niezdefiniowane będzie miało takie znaczenie, jakie ma ono w przepisach prawnych

¹⁸ Dalej: KM ONZ. Z. Kukulski, *Konwencja...*, s. 340.

¹⁹ Według danych opublikowanych w raporcie International Bureau of Fiscal Documentation z 2013 r. (Z. Kukulski, *Konwencja...*, s. 357).

²⁰ Z. Kukulski, *Konwencja...*, s. 341.

tego państwa w zakresie podatków, do których konwencja ma zastosowanie, przy czym znaczenie wynikające z ustawodawstwa podatkowego tego państwa ma pierwszeństwo przed znaczeniem nadanym określeniu przez inne przepisy prawne tego państwa. Z kolei w doktrynie międzynarodowego prawa podatkowego podkreśla się, że kontekstem w tym ujęciu będą oficjalne komentarze do konwencji modelowych²¹. Zaakceptowanie tego stanowiska prowadziłoby do wniosku, że proces interpretacji poszczególnych przepisów danej umowy międzynarodowej powinien przebiegać w zgodzie z tymi komentarzami. W zakresie, w którym milczą, poszczególne pojęcia należy interpretować w zgodzie z prawem wewnętrznym państwa stosującego konwencję. Jakkolwiek istnieją spory na temat podstawy prawnej stosowania oficjalnych komentarzy w procesie interpretacji tych umów, to jednak nie budzi wątpliwości, że mają one doniosłe znaczenie w procesie ich stosowania oraz wykładni²². Sądy i organy podatkowe odwołują się przede wszystkim do Komentarza do KM OECD w procesie interpretacji tych umów; z kolei rola Komentarza do KM ONZ, jako środka interpretacji, jest znikoma²³.

Jak już podkreśliłem, większość umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oparta jest na KM OECD, a definicja należności licencyjnych w zakresie, w jakim dotyczy płatności za użytkowanie lub prawo do użytkowania wskazanych praw autorskich, jest identyczna na gruncie obu wspomnianych konwencji modelowych; w mojej ocenie oznacza to możliwość odwołania się do Komentarza do KM OECD, który stanowi, że płatności za korzystanie z oprogramowania obejmujące prawo do jego powielania i publicznego rozpowszechniania winny być uznane za należności licencyjne, jeżeli nieudzielenie licencji na te czynności prowadziłoby do naruszenia właściwego ustawodawstwa²⁴. W dalszej części wskazuje się jednak, że stosowanie definicji należności licencyjnych do oprogramowania może być

²¹ M. Wilk, *Klauzula rzeczywistego beneficjenta (beneficial ownership) w międzynarodowym prawie podatkowym*, wyd. LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2015, s. 61–62.

²² Z. Kukulski, *Konwencja...*, s. 80–81; M. Malicka, A. Zalański, *Rola oficjalnego Komentarza do Modelu Konwencji OECD w interpretacji umów dotyczących unikania podwójnego opodatkowania opartych na tym Modelu*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2/2008, s. 87–88.

²³ Z. Kukulski, *Konwencja...*, s. 368.

²⁴ *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku*, tł. K. Bany, wyd. ABC a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, s. 280. Cytowana publikacja stanowi tłumaczenie Komentarza do KM OECD w wersji z 2010 r. W zakresie definicji należności licencyjnych (w odniesieniu do oprogramowania) brak jest zmian w porównaniu z najnowszą

problematyczne z uwagi na fakt, że oprogramowanie nie jest utworem literackim, artystycznym ani naukowym; w tych krajach, w których oprogramowanie nie daje się zakwalifikować do żadnej z tych kategorii, państwa te winny wyeliminować odniesienia do rodzaju prawa autorskiego albo wymienić wprost oprogramowanie komputerowe, by należności płacone za udzielenie licencji wchodziły w zakres definicji omawianych należności²⁵.

Należy zauważyć, że stosownie do art. 74 ust. 1 u.p.a., programy komputerowe podlegają ochronie jak utwory literackie. Użycie w tym przepisie słowa „jak”, a nie „jako” powoduje, że do programów komputerowych znajdują zastosowanie przepisy regulujące ochronę utworów literackich, nie oznacza to bynajmniej, że oprogramowanie utożsamia się z utworami literackimi²⁶.

Powyższe rozważania prowadzą więc do wniosku, że na gruncie typowej definicji należności licencyjnych (a więc zaczerpniętej z jednej z modelowych konwencji), uwzględniając postanowienia Komentarza do KM OECD i prawoautorski model ochrony oprogramowania występujący w Polsce, płatności za udzielenie licencji do oprogramowania nie będą stanowić należności licencyjnych. Nie będą zatem podlegały podatkowi u źródła w Polsce – w większości przypadków zastosowanie znajdzie w tym zakresie art. 7 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (odnoszący się do opodatkowania zysków przedsiębiorstw). Należności te będą zatem opodatkowane wyłącznie w państwie rezydencji odbiorcy, chyba że prowadzi on działalność gospodarczą poprzez zakład położony w Polsce. Wówczas zyski nierezydenta, jakie można przypisać działalności jego zakładu, będą podlegały opodatkowaniu w Polsce. Dotyczy to także należności za udzielenie licencji do oprogramowania, jeśli są związane z działalnością tego zakładu. Zaprezentowane zasady opodatkowania płatności za licencję do oprogramowania potwierdza orzecznictwo²⁷. Organy interpretacyjne

wersją (por. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014*, www.oecd-ilibrary.org; dostęp 22.01.2016 r.)

²⁵ Ibidem.

²⁶ Z. Okoń, *Komentarz do art. 74* [w:] M. Bukowski et al., *Prawo autorskie i prawa pokrewne. Komentarz*, LEX/el., 2015; podobnie: red. J. Barta, *System Prawa Prywatnego. Tom 13*, Legalis/el., 2013, s. 1081. Wskazuje się także, że oprogramowanie może być uznane za dzieło naukowe, jednak pogląd ten nie jest powszechnie aprobowany (J. Banach, *Komentarz do art. 12* [w:] red. B. Brzeziński, *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Oficyna Prawa Polskiego 2010, s. 842).

²⁷ Przytaczam najnowsze orzeczenia: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 2789/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, (dostęp

powołują się jednak na zastrzeżenie nr 43 do komentarza do art. 12, zgodnie z którym Polska zastrzegła sobie prawo do traktowania i opodatkowania jako należności licencyjnych wszelkich dochodów z tytułu oprogramowania, które nie pochodzą z całkowitego przekazania praw do oprogramowania²⁸. Z faktu tego wywodzą wniosek, że należności z tytułu użytkowania lub prawa do użytkowania programu komputerowego mieszczą się w typowej definicji należności licencyjnych. Należy jednak podkreślić, że zastrzeżenie to zostało usunięte z Komentarza do KM OECD²⁹. Co więcej, w jednolitym orzecznictwie podkreśla się, że zastrzeżenie to oznacza tylko tyle, że „Polska zawierając umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, może rozszerzyć definicję należności licencyjnych i włączyć w jej zakres np. programy komputerowe. Jeśli tego nie uczyniła, z samego faktu złożenia takiego zastrzeżenia, nie można wywodzić żadnych skutków odnoszących się do sytuacji prawnej podatników sygnatariuszy umowy”³⁰.

Wypada podkreślić, że kwalifikacja płatności za licencję do oprogramowania może ulec zmianie, jeśli strony umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania inaczej zdefiniowały pojęcie należności licencyjnych w porównaniu do brzmienia proponowanego we wspomnianych konwencjach modelowych. Można wskazać na dwie najczęstsze modyfikacje, które powodują objęcie płatności za korzystanie z oprogramowania tą definicją:

- uznanie za należności licencyjne płatności za używanie lub prawo do używania wszelkich rodzajów praw autorskich, czemu towarzyszyć może przykładowe wyliczenie tych rodzajów – zabieg ten zastosowany został w umowach zawartych m.in. z Bośnią i Hercegowiną³¹,

9.06.2016 r.); wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 czerwca 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 3346/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, (dostęp 9.06.2016 r.); wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 stycznia 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 1551/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, dostęp 9.06.2016 r.

²⁸ Przykładowo: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 19 listopada 2015 r., nr ILPB4/4510-1-419/15-2/ŁM, <http://sip.mf.gov.pl/>, (dostęp 9.06.2016 r.).

²⁹ Zob. *Modelowa konwencja...*, s. 290.

³⁰ Zob.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 czerwca 2013 r., sygn. akt III SA/Wa 3451/12, utrzymany w mocy wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 stycznia 2016 r., sygn. akt II FSK 2881/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>, (dostęp 9.06.2016 r.); wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 9 maja 2013 r., sygn. akt I SA/Sz 57/13, utrzymany w mocy wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 2016 r., sygn. akt II FSK 2677/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>, (dostęp 9.06.2016 r.).

³¹ Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Bośnią i Hercegowiną w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania

Cyprem³², Indiami³³, Kanadą³⁴, Słowacją³⁵, Sri Lanką³⁶ oraz ze Zjednoczonymi Emirataми Arabskimi³⁷;

- uznanie za należności licencyjne płatności za używanie lub prawo do używania oprogramowania (poprzez dodanie do definicji wyrażenia „włącznie z programami komputerowymi” albo bezpośrednio wyrażenie tego w inny sposób) – zabieg ten zastosowany został tylko w dwóch umowach, zawarty z Kazachstanem³⁸ i Singapurem³⁹.

w zakresie podatków od dochodu i majątku z dnia 4 czerwca 2014 r. – umowa ta jeszcze nie obowiązuje, źródło: <http://www.finanse.mf.gov.pl/abc-podatkow/umowy-miedzynarodowe/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania> (dostęp 27.12.2015).

³² Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z dnia 4 czerwca 1992 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 117, poz. 523 ze zmianami).

³³ Umowa 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 dnia 21 czerwca 1989 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 8, poz. 46 ze zmianami).

³⁴ Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Kanadą w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z dnia 14 maja 2012 r. (Dz.U. z 2013 r., poz. 1371).

³⁵ Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Słowacką w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z dnia 18 sierpnia 1994 r. (Dz.U. z 1996 r. Nr 30, poz. 131 ze zmianami).

³⁶ Umowa 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 z dnia 6 października 2015 r. – umowa ta jeszcze nie obowiązuje, źródło: <http://www.finanse.mf.gov.pl/abc-podatkow/umowy-miedzynarodowe/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania> (dostęp 27.12.2015 r.).

³⁷ Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Zjednoczonych Emiratów Arabskich w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z dnia 31 stycznia 1993 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 81, poz. 373 ze zmianami).

³⁸ Konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Kazachstanu w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu majątku z dnia 21 września 1995 r. (Dz.U. z 1995 r. Nr 121, poz. 586 ze zmianami).

³⁹ Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Singapuru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz protokół do tej umowy z dnia 4 listopada 2012 r. (Dz.U. z 2014 r., poz. 443).

Prima facie także umowa z Portugalią⁴⁰ zalicza się do drugiej ze wskazanych wyżej grup. Należy jednak zauważyć, że angielska wersja umowy polsko-portugalskiej milczy na temat oprogramowania, a, zgodnie z jej art. 29, wersja ta jest rozstrzygająca. Co ciekawe, orzecznictwo nie dostrzeża tej niezgodności⁴¹.

Podkreślenia wymaga również okoliczność, że w Komentarzu do MK OECD wskazuje się na różnice pomiędzy przepisami prawa autorskiego obowiązującymi w poszczególnych krajach w odniesieniu do tego, czy do zwykłych czynności niezbędnych do użytkowania programu komputerowego (tj. kopiowanie, tworzenie kopii zapasowej) wymagane jest zawarcie umowy licencyjnej⁴². Komentarz do KM OECD nakazuje pomijać tę kwestię i traktować płatności za nabycie praw do oprogramowania, które służą jedynie do faktycznego korzystania z oprogramowania, jako zyski przedsiębiorstw; tak samo powinny być traktowane należności za nabycie praw do wykonywaniu wielu egzemplarzy programu na własny użytek, jeśli licencja wyklucza powielanie do jakichkolwiek innych celów⁴³. Podejście to obecne jest również w rozstrzygnięciach organów interpretacyjnych⁴⁴.

Podsumowując rozważania zaprezentowane w tej części artykułu, należy podkreślić, że płatności z tytułu udzielenia zezwolenia na korzystanie z oprogramowania (udzielenia licencji), należne podmiotom podlegającym w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, opodatkowane są podatkiem u źródła, przy czym różnie kwalifikuje się wynagrodzenie na nabycie egzemplarza programu przez użytkownika końcowego (bez prawa do dalszej dystrybucji). Z kolei uwzględnienie postanowień większości umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę, powoduje, że płatności za udzielenie licencji do oprogramowania nie podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła

⁴⁰ Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Portugalską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z dnia 9 maja 1995 r. (Dz.U. z 1998 r. Nr 48, poz. 304 ze zmianami).

⁴¹ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 września 2012 r., sygn. akt II FSK 245/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, (dostęp 9.06.2016 r.).

⁴² *Modelowa konwencja...*, s. 281.

⁴³ *Ibidem*.

⁴⁴ Zob.: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 25 września 2015 r., nr ILPB4/4510-1-327/15-2/DS (publ.: <http://sip.mf.gov.pl>); interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 23 lipca 2014 r., nr IPPB5/423-424/14-2/MW, <http://sip.mf.gov.pl>, (dostęp 9.06.2016 r.).

w Polsce. Modelowy przepis odnoszący się do należności licencyjnych nie obejmuje bowiem swym zakresem oprogramowania, toteż zazwyczaj zastosowanie znajdzie postanowienie dotyczące zysków przedsiębiorstw. Można jednak zauważyć praktykę umawiających się państw, polegającą na formułowaniu takiej reguły odnoszącej się do należności licencyjnych, która obejmowała będzie swym zakresem wynagrodzenie za udzielenie licencji do oprogramowania. Do tej pory urzeczywistniona ona została poprzez bezpośrednie objęcie rzeczonych płatności omawianą definicją, co miało miejsce w dwóch umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę; w kilku innych zaś jej realizacja związana jest z rezygnacją z ograniczenia praw autorskich wymienionych w tej definicji wyłącznie do dzieł literackich, naukowych i artystycznych. Prowadzi to do wniosku, że nie można sformułować ogólnej reguły dotyczącej kwalifikacji tych płatności na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego. Kwalifikacja ta wynika bowiem z postanowień właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Uwaga ta nie dotyczy płatności za nabycie oprogramowania przez użytkownika końcowego – Komentarz do MK OECD przesądza bowiem, że takie wynagrodzenie kwalifikować należy jako zyski przedsiębiorstw.

2.2. PŁATNOŚCI ZA PRZENIESIENIE PRAWA AUTORSKIEGO DO OPROGRAMOWANIA

Jak wcześniej podkreśliłem, przychody z praw autorskich do oprogramowania, osiągnane przez nierezydentów, podlegających w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła. Zaprezentowane wcześniej definicje należności licencyjnych, zawarte w art. 12 obu konwencji modelowych, utożsamiają je, co do zasady, z płatnościami za używanie lub prawo do używania dzieła literackiego, naukowego i artystycznego. Prowadzi to do wniosku, że rzeczoną definicją nie są objęte wynagrodzenia płacone w zamian za przeniesienie praw autorskich⁴⁵. Potwierdza to treść Komentarza do MK OECD⁴⁶. Oznacza to, że

⁴⁵ W. Missala, *Komentarz do art. 12 [w:] M. Zasiewska et al., Umowy...*, s. 273.

⁴⁶ *Modelowa konwencja...*, s. 273.

płatności z tytułu przeniesienia praw autorskich do oprogramowania nie wchodzi w zakres analizowanej definicji⁴⁷.

Polska praktyka traktatowa zna odstępstwa od wskazanej wyżej zasady. Istnieją bowiem takie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, w których definicja należności licencyjnych obejmuje swym zakresem także zyski osiągnięte z przeniesienia praw autorskich. Dla przykładu, można wskazać na umowy zawarte z Meksykiem⁴⁸ oraz ze Stanami Zjednoczonymi⁴⁹. W przypadku pierwszej z wymienionych konwencji, pomimo objęcia definicją należności licencyjnych zysków z przeniesienia praw autorskich, zyski z przeniesienia tych praw do oprogramowania nie wchodzi w jej zakres z uwagi na ograniczenie zakresu przedmiotowego rzeczzonej definicji do praw do dzieła literackiego, artystycznego lub naukowego. Jak wynika z zaprezentowanych wcześniej rozważań, takie ujęcie definicji nie pozwala na uznanie, że w jej zakres wchodzi prawa do oprogramowania. W przypadku umowy zawartej ze Stanami Zjednoczonymi, na gruncie obecnie obowiązującego brzemienia tej umowy, stan prawny jest podobny do tego, który wynika z umowy polsko-meksykańskiej. W dniu 13 lutego 2013 r. podpisano jednak nową, nieobowiązującą jeszcze umowę ze Stanami Zjednoczonymi⁵⁰, która rozszerza zakres analizowanej definicji w ten sposób, że płatności za przeniesienie prawa autorskiego do oprogramowania będą wchodziły w jej zakres.

⁴⁷ Sprzedaż praw autorskich do oprogramowania może mieć miejsce w praktyce na przykład wówczas, gdy dostosowuje się opodatkowanie do potrzeb konkretnego użytkownika (ang. *tailor-made software*). Zob. A. Bal. *The Sky's the Limit – Cloud-Based Services in an International Perspective*, „IBFD Bulletin for International Taxation”, wrzesień 2014, s. 518.

⁴⁸ Konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Meksykańskich Stanów Zjednoczonych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z dnia 30 listopada 1998 r. (Dz.U. z 2003 r. Nr 13, poz. 131 ze sprostowaniem).

⁴⁹ Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z dnia 8 października 1974 r. (Dz.U. z 1976 r. Nr 31, poz. 178).

⁵⁰ Konwencja między Rzecząpospolitą Polską a Stanami Zjednoczonymi Ameryki w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z dnia 13 lutego 2013 r. – źródło: <http://www.finanze.mf.gov.pl/abc-podatkow/umowy-miedzynarodowe/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania> (dostęp 27.12.2015 r.).

Należy zatem podsumować, że płatności z tytułu przeniesienia praw autorskich do oprogramowania, należne nierezydentom, podlegającym w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, opodatkowane są podatkiem u źródła. Uwzględnienie postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której artykuł dotyczący należności licencyjnych wzorowany jest na KM ONZ lub KM OECD, powoduje, że płatności te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła w Polsce. Modelowy przepis odnoszący się do należności licencyjnych nie obejmuje bowiem swym zakresem wynagrodzenia z tytułu przeniesienia praw autorskich, toteż zazwyczaj zastosowanie znajdzie postanowienie dotyczące zysków przedsiębiorstw albo zysków z przeniesienia własności majątku⁵¹.

2.3. PŁATNOŚCI ZA ODSPRZEDAŻ KOPII OPROGRAMOWANIA W SYTUACJI WYCZERPANIA PRAWA DO EGZEMPLARZA UTWORU

Należy także zwrócić uwagę na funkcjonującą w prawie autorskim koncepcję wyczerpania prawa do egzemplarza utworu. Oznacza ona „wygaśnięcie prawa do korzystania z utworu na polu wprowadzania do obrotu w stosunku do tego egzemplarza (kopii), który został wprowadzony do obrotu przez uprawnionego lub za jego zgodą”⁵². Podkreślenia wymaga, że chodzi tu o prawo przysługujące uprawnionemu z tytułu autorskich praw majątkowych (a więc twórcy, czy osobie, na którą przeszły autorskie prawa majątkowe do utworu)⁵³.

Zastosowanie koncepcji wyczerpania prawa w odniesieniu do programów komputerowych wyjaśnił Trybunał Sprawiedliwości w wyroku w sprawie *UsedSoft GmbH v. Oracle International Corp.*⁵⁴, w którym stwier-

⁵¹ Płatności z tytułu korzystania z know-how również objęte są modelową definicją należności licencyjnych. Orzecznictwo podkreśla, że przeniesienie własności know-how winno być kwalifikowane jako zyski przedsiębiorstw albo z przeniesienia własności majątku. Uważam, że stanowisko to można odnieść przez analogię do praw autorskich do oprogramowania (o opodatkowaniu płatności z tytułu know-how: K. Kołban, J. Wirski, *Jak należy rozumieć pojęcie należności licencyjnych*, Rzeczpospolita z dnia 20 listopada 2014 r.; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 300/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, (dostęp 9.06.2016 r.).

⁵² T. Targosz, *Komentarz do art. 51 [w:] M. Bukowski et al., Prawo autorskie...*, pkt 2.

⁵³ Ibidem.

⁵⁴ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 3 lipca 2012 r. C-128/11 *UsedSoft GmbH v. Oracle International Corp.*, Lex nr 1169795.

dził, że licencjobiorca jest uprawniony do przeniesienia prawa do używania oprogramowania; jego nabywca będzie mógł dokonać zwielokrotnienia programu komputerowego, co jest konieczne, by umożliwić korzystanie z programu przez tego nabywcę zgodnie z zamierzonym celem. Z kolei pierwotny licencjobiorca zmuszony będzie dezaktywować w momencie odsprzedaży swoją własną kopię. Trybunał podkreślił także, że rozważania te dotyczą zarówno sytuacji, w której oprogramowane udostępniane jest na nośniku (np. płyta CD), jak i pobierane ze strony internetowej. Zastosowanie koncepcji wyczerpania prawa w braku materialnego nośnika byłoby możliwe także na gruncie prawa polskiego⁵⁵.

W tym miejscu należy postawić pytanie o kwalifikację wynagrodzenia należnego nierezydentowi z tytułu zbycia kopii oprogramowania. Jak wskazałem wcześniej, istnieje spór, czy sprzedaży oprogramowania końcowemu użytkownikowi powinno towarzyszyć zawarcie umowy licencyjnej. Umowa ta może być zawarta pomiędzy podmiotem uprawnionym (posiadającym autorskie prawa majątkowe albo podmiotem uprawnionym do udzielenia sublicencji) a licencjobiorcą. Z kolei wprowadzenie egzemplarza utworu do obrotu powoduje wygaśnięcie prawa do korzystania z tego utworu (na polu wprowadzania do obrotu) w stosunku do tego egzemplarza, wobec czego dalsza umowa licencyjna nie może być udzielona. Należy podkreślić, że przedmiotem obrotu może być zarówno nośnik (np. płyta CD), ale też dane w postaci cyfrowej⁵⁶. W tym kontekście nie powinno ulegać wątpliwości, że wynagrodzenie z tytułu zbycia kopii oprogramowania, w stosunku do której doszło do wyczerpania prawa autorskiego, nie powinno być kwalifikowane jako przychód z praw autorskich. Nie można bowiem osiągnąć przychodu z prawa, które nie istnieje na danym polu eksploatacji, skoro wygasło ono na poprzednim etapie obrotu. Oznacza to, że wynagrodzenie z tego tytułu nie może zostać uznane za należności licencyjne.

⁵⁵ T. Targosz, *Komentarz do art. 51* [w:] M. Bukowski et al., *Prawo autorskie...*, pkt 34.

⁵⁶ Jak podkreśla się w doktrynie prawa autorskiego, umowę sprzedaży danych cyfrowych (w odniesieniu do utworów muzycznych, programów komputerowych, a także książek) należy traktować jako umowę nienazwaną, zbliżoną do umowy o sprzedaży energii w rozumieniu art. 555 Kodeksu cywilnego – zob. J. Barta, R. Markiewicz, *Komentarz do art. 51* [w:] red. J. Barta, R. Markiewicz, *Prawo autorskie i prawa pokrewne. Komentarz*, Lex 2011, pkt 9.

Kwalifikacja płatności za usługi świadczone w ramach chmury obliczeniowej

3.1. Wynagrodzenie z tytułu świadczenia usług Cloud Computingu jako przychód z praw autorskich

Cloud Computing nie doczekał się jednolitej definicji. Warto przytoczyć choć jedną z nich, by zrozumieć istotę tego modelu świadczenia usług IT; według National Institute of Standards and Technology (NIST), będącego agencją nadzorowaną przez Departamentu Handlu Stanów Zjednoczonych, chmura obliczeniowa może być zdefiniowana jako „model gwarantujący wszechobecny, wygodny i dostępny na żądanie sieciowy dostęp do dzielonych, konfigurowalnych zasobów komputerowych (np. do sieci, serwerów, pamięci, aplikacji i do innych usług), które mogą być szybko dostarczone i uwolnione przy minimalnym wysiłku lub ingerencji dostawcy usługi”⁵⁷. Należy przy tym podkreślić, że usługa *Cloud Computingu* może być świadczona jako jeden ze wskazanych niżej modeli. Wybór modelu świadczonej usługi zależy od potrzeb usługobiorcy (każdy model obejmuje inny zestaw usług) i, jak dowodzę poniżej, wybór ten determinuje skutki podatkowe otrzymania przez usługodawcę wynagrodzenia z świadczenia usług w ramach konkretnego modelu chmury obliczeniowej.

- Wyróżnia się następujące modele świadczenia usług *Cloud Computingu*:
- **Software as a Service (SaaS)** – charakteryzowany jako umożliwienie klientowi „używania aplikacji uruchomionych w infrastrukturze *cloud*. Aplikacje te dostępne są z dowolnego sprzętu za pośrednictwem (...) przeglądarki internetowej (...) albo interfejsu programu. Klient nie zarządza ani nie kontroluje infrastruktury, czyli sieci, serwerów, systemów operacyjnych, pamięci i innych możliwości aplikacji, z możliwym wyjątkiem odnoszącym się do ograniczonego konfigurowania opcji aplikacji”⁵⁸. Jak widać, SaaS jest w istocie usługą złożoną, bowiem do korzystania z udostępnionego oprogramowania wykorzystywana jest dodatkowa infrastruktura usługodawcy, np. serwery – składa się na nią zatem także warstwa fizyczna (ang. *physical layer*), jednak nie

⁵⁷ P. Mell, T. Grance, *The NIST Definition of Cloud Computing. Recommendations of the National Institute of Standards and Technology*, s. 2 (tłumaczenie własne), źródło: <http://csrc.nist.gov/publications/nistpubs/800-145/SP800-145.pdf> (dostęp: 23.01.2016 r.), cyt. za: O. Heinsen, O. Voss, *Cloud Computing under Double Tax Treaties: A German Perspective*, „Intertax”, Volume 40, Issue 11, s. 585.

⁵⁸ Ibidem (tłumaczenie własne).

ulega wątpliwości, że uzyskanie możliwości korzystania z oprogramowania jest głównym celem tej usługi.

- **Platform as a Service (PaaS)** – definiowany jako umożliwienie klientowi „wdrażania w infrastrukturę *cloud* stworzonych przez niego lub posiadanych aplikacji z użyciem języka i narzędzi dostarczonych przez usługodawcę”. Wydaje się więc, że usługa PaaS nie polega na dostarczaniu gotowych aplikacji. Jej istotą jest zapewnienie usługobiorcy platformy do tworzenia aplikacji, przy czym jej częścią może być również umożliwienie korzystania z systemu operacyjnego⁵⁹ – trudno zatem określić w ogólności, co jest jej głównym celem (oprogramowanie, jakim jest system operacyjny, czy infrastruktura);
- **Infrastructure as a Service (IaaS)** – określane jako dostarczanie klientowi usług „przetwarzania, pamięci, sieci i innych podstawowych zasobów obliczeniowych, gdzie klient może wdrażać i uruchamiać oprogramowanie, w tym system operacyjny i aplikacje”⁶⁰. Wobec tego za główny cel tej usługi należy w istocie uznać udostępnienie infrastruktury na odległość.

Przechodząc do prawnopodatkowej kwalifikacji wynagrodzenia należnego nierezydentowi z tytułu usług świadczonych w ramach chmury obliczeniowej, należy na wstępie odwołać się do przepisów u.p.d.o.f. oraz u.p.d.o.p. Wymienione akty normatywne stanowią, że m.in. następujące przychody, osiągnięte przez nierezydentów, podlegających w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, opodatkowane są dwudziestoprocentowym podatkiem dochodowym w formie ryczałtu (tzw. podatek u źródła):

- z praw autorskich (art. 29 ust 1 pkt 1 u.p.d.o.f. oraz art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.);
- z tytułu świadczenia usług przetwarzania danych oraz świadczeń o podobnym charakterze (art. 29 ust 1 pkt 5 u.p.d.o.f. oraz art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p.);
- z należności za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego (art. 29 ust 1 pkt 1 u.p.d.o.f. oraz art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.).

Wobec powyższego, niezbędna okazuje się odpowiedź na pytanie, czy przy świadczeniu usług *Cloud Computingu* dochodzi do zapłaty za korzystanie⁶¹ z utworu (co następuje na podstawie umowy licencyjnej) lub za

⁵⁹ Ibidem, s. 3.

⁶⁰ Ibidem (tłumaczenie własne).

⁶¹ Przy czym chodzi o pojęcie „korzystania” w rozumieniu prawa autorskiego – oznacza ono „szeroko rozumiane uprawnienia do utrwalania i zwielokrotniania dzieła,

przeniesienie praw autorskich doń. Opis poszczególnych usług chmury obliczeniowej sugeruje, że jedynym utworem wykorzystywanym przy ich świadczeniu jest oprogramowanie⁶². Z kolei istota komentowanych usług przesądza o tym, że nie mamy do czynienia z przeniesieniem praw autorskich do oprogramowania, a co najwyżej z udzieleniem licencji.

Stosownie do art. 74 ust. 4 pkt 1 u.p.a., autorskie prawa majątkowe do programu komputerowego obejmuje m.in. prawo do trwałego lub czasowego zwielokrotnienia programu komputerowego w całości lub w części jakimikolwiek środkami i w jakiegokolwiek formie. Oznacza to, że każde zwielokrotnienie programu komputerowego wymaga udzielenia licencji przez podmiotu uprawniony⁶³. Jakkolwiek w przypadku SaaS (oraz PaaS – w odniesieniu do systemu operacyjnego) dochodzi do korzystania z oprogramowania znajdującego się na serwerach dostawcy, to podkreśla się, że do zwielokrotnienia oprogramowania może dochodzić w pamięci RAM komputera usługobiorcy (użytkownika końcowego)⁶⁴. Z drugiej zaś strony należy mieć na uwadze art. 5 ust. 1 d.o.p.p.k., który stanowi, że zwielokrotnianie nie wymaga zezwolenia uprawnionego, jeśli jest to konieczne do użycia programu przez uprawnionego nabywcę zgodnie z zamierzonym celem. Preambuła d.o.p.p.k. w pkt. nr 13 stanowi, że „czynność konieczna do użycia kopii programu może być wykonywana przez uprawnionego nabywcę tej kopii zgodnie z zamierzonym celem”. Podnosi się jednak, że w analizowanym przypadku nie można mówić o posiadaniu kopii programu, nawet przy szerokim rozumieniu tego sformułowania (użytkownik nie otrzymuje materialnej kopii, ani tym bardziej nie uzyskuje dostępu do postaci zdematerializowanej, tj. danych)⁶⁵, choć prezentuje się także pogląd

objęające zarówno reprodukcję trwałą (wytworzenie egzemplarzy utworu), jak i wykonanie niematerialnych kopii utworu, a także wszelkie formy jego rozpowszechniania, zarówno zakładające udostępnienie egzemplarzy publiczności, jak i dokonywane bez pośrednictwa egzemplarzy” (Z. Okoń, *Komentarz do art. 17 [w:] M. Bukowski et al., Prawo autorskie...*, pkt 7).

⁶² Podkreśla się jednak, że za utwór mogą być także uznane graficzne części interfejsów (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” 2015/129, s. 26).

⁶³ Należy podkreślić, że w przytoczonym przepisie chodzi o wszystkie formy zwielokrotnienia, a zatem nie tylko zapis na dysku twardym (instalacja programu), ale także wprowadzenie do pamięci operacyjnej (RAM) komputera (Z. Okoń, *Komentarz do art. 74 [w:] M. Bukowski et al., Prawo autorskie...*, pkt 44).

⁶⁴ K. Żok, *Kwalifikacja umowy...*, s. 22.

⁶⁵ Ibidem, s. 26–27.

odmienny, opierający się na wykładni funkcjonalnej⁶⁶. Niewątpliwie ważnym argumentem, przemawiającym za brakiem konieczności zawarcia umowy licencyjnej, jest okoliczność, że kwalifikowanie umowy o usługę SaaS jako umowy licencyjnej „prowadzi do niekonsekwencji w zakresie zezwoleń przyznanych użytkownikowi oprogramowania” na mocy przepisów u.p.a.⁶⁷.

Powyższe rozważania prowadzą do konstatacji, że trudno rozstrzygnąć, czy w opisywanej sytuacji wymagane jest zawarcie umowy licencyjnej, choć należałoby się skłaniać ku wnioskowi, że brak jest tego wymogu⁶⁸. Umowa ta powinna zostać zatem zakwalifikowana jako umowa o świadczenie usług lub umowa podobna do umowy najmu⁶⁹. W mojej ocenie rozważania te należy odnieść także do usługi PaaS. Z kolei w przypadku usługi IaaS nie dochodzi do udzielenia licencji, co wynika z charakteru i celu tej usługi (w jej ramach nie udostępnia się oprogramowania).

3.2. Usługi Cloud Computingu jako usługi przetwarzania danych

Wskazane modele *Cloud Computingu* mogą zostać także uznane za usługi przetwarzania danych, co również otwierałoby drogę do opodatkowania podatkiem u źródła wynagrodzenia z tego tytułu. By rozstrzygnąć, czy takie rozumienie jest poprawne, należy odwołać się do słownikowej definicji pojęcia „przetwarzać” – wyrażenie „przetwarzanie danych” nie zostało bowiem zdefiniowane w ustawie. Wskazane słowo ma trzy znaczenia: „przekształcić coś twórczo”, „zmienić coś, nadając inny kształt, wygląd” oraz „opracować zebrane dane, informacje itp., wykorzystując technikę komputerową”⁷⁰. W analizowanym kontekście trzecia definicja wydaje się najodpowiedniejsza. Powyższe oznacza, że wykładnia językowa art. 29 ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.f. i art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p. prowadzi do wniosku, że wynagrodzenie płacone za świadczenie usługi *Cloud Computingu* może być opodatkowane podatkiem u źródła tylko wówczas, jeżeli polega ona na opracowywaniu danych wprowadzonych przez usługobiorcę. Tytułem

⁶⁶ E. Molenda-Kropielnicka, *Cloud Computing – zagadnienia prawne*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego” 2013/119, s. 132.

⁶⁷ K. Żok, *Kwalifikacja umowy...*, s. 26.

⁶⁸ Ibidem, s. 27. K. Żok podnosi także, że licencja może jednak towarzyszyć usłudze SaaS – może to być niezbędne do korzystania z oprogramowania pomocniczego i graficznych elementów interfejsu użytkownika.

⁶⁹ Ibidem, s. 32.

⁷⁰ *Słownik języka polskiego PWN*, źródło: <http://sjp.pwn.pl/>, dostęp 24.01.2016 r.

przykładu, czynność podlegająca na analizie „danych pochodzących z wykonanych nakładką optyczną zdjęć w celu uzyskania parametrów centracji soczewek optycznych dla konkretnego ich użytkownika”, świadczona w ramach chmury obliczeniowej, słusznie została uznana przez organ interpretacyjny za usługę przetwarzania danych, wskazaną w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p.⁷¹.

Analiza cech charakterystycznych opisanych modeli usług, świadczonych w ramach chmury obliczeniowej, prowadzi do wniosku, że każdemu z nich może towarzyszyć przetwarzanie danych jako efekt uboczny wykonywanej usługi głównej („przetwarzanie danych” w szerokim znaczeniu); przykładem może być przetwarzanie danych w celach technicznych, by umożliwić korzystanie z zamówionej usługi⁷². W mojej ocenie dokonując prawnopodatkowej kwalifikacji usługi *Cloud Computingu* należy stosować węższe znaczenie rzeczoności („przetwarzanie danych” w wąskim ujęciu). W przeciwnym razie możliwe byłoby apriorycznie przyjęcie, że wynagrodzenie z tytułu świadczenia każdej usługi *Cloud Computingu* podlega opodatkowaniu podatkiem u źródła – opodatkowaniu podlegałoby wówczas wynagrodzenie płacone nie za wykonanie umówionej usługi (np. za udostępnienie procesora tekstu w modelu SaaS), a za jej efekt uboczny w postaci przetwarzania danych. Oznacza to, że opodatkowanie „u źródła” wynagrodzenia z tytułu opisywanej usługi jest możliwe tylko wówczas, jeżeli intencją usługobiorcy jest opracowywanie danych (jest to istota świadczonej usługi, za którą następuje płatność), co należy oceniać *in concreto*.

Na marginesie prezentowanych rozważań należy zauważyć, że art. 29 ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.f. oraz art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p. przewidują opodatkowanie u źródła wynagrodzeń z tytułu świadczenia wymienionych w nich usług (m.in. usług przetwarzania danych) oraz świadczeń o podobnym charakterze. Jak słusznie podkreśla się w orzecznictwie, pojęcie „świadczeń o podobnym charakterze” użyte w tych przepisach należy odnosić tylko do świadczeń w nich wymienionych; dyspozycją tych przepisów nie są objęte zatem wszelkie usługi o charakterze niematerialnym⁷³.

⁷¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 1 marca 2013 r., nr IPPB5/423-1258/12-2/MW, <http://sip.mf.gov.pl/>, dostęp 9.06.2016 r.

⁷² NIST uznaje przetwarzanie za jeden z zasobów służących do dostarczania usług *Cloud Computingu* (P. Mell, T. Grance, *The NIST Definition...*, s. 2).

⁷³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 marca 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 1758/14 (publ.: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, dostęp

3.3. Wynagrodzenie z tytułu świadczenia usług Cloud Computingu jako przychód z należności za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego

Do świadczenia usług *Cloud Computingu* wykorzystywane są różne urządzenia techniczne (np. serwery). Możliwe jest zatem uznanie, że usługi świadczone w ramach chmury obliczeniowej wiążą się z użytkowaniem urządzenia przemysłowego, co prowadziłoby do wniosku, że wynagrodzenie z tego tytułu utożsamiać należy z opłatami za użytkowanie lub prawo do użytkowania wskazanego urządzenia.

Słowo „urządzenie” definiowane jest jako mechanizm lub zespół mechanizmów, służący do wykonania określonych czynności⁷⁴. Rzeczownik ten dookreślany jest poprzez przymiotnik „przemysłowy”, czyli chodzi o urządzenie związane z przemysłem. Przemysł to „produkcja materialna polegająca na wydobywaniu z ziemi bogactw naturalnych i wytwarzaniu produktów w sposób masowy przy użyciu urządzeń mechanicznych”⁷⁵. W mojej ocenie oznacza to, że za urządzenie przemysłowe może zostać uznany tylko taki mechanizm lub zespół mechanizmów, który przeznaczony jest do wytwarzania produktów w sposób materialny lub do wydobywania surowców.

Należy zauważyć, że organy interpretacyjne powszechnie stosują szerokie rozumienie analizowanego pojęcia⁷⁶, stojąc na stanowisku, iż „pojęcie urządzenia przemysłowego należy rozumieć maksymalnie szeroko, ma ono bowiem charakter sformułowania ogólnego, mieszczącego w sobie wszelkie możliwe urządzenia stanowiące zespół elementów technicznych. Nie można go zatem zawęzić do urządzeń wykorzystywanych bezpośrednio przy produkcji. (...) [W] zakresie tego pojęcia mieszczą się wszelkie wytwory przemysłowe”⁷⁷.

9.06.2016 r.); wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 18 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Łd 326/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, dostęp 9.06.2016 r.

⁷⁴ *Słownik języka polskiego PWN*, <http://sjp.pwn.pl/>, dostęp 24.01.2016 r.

⁷⁵ *Ibidem*.

⁷⁶ Przykłady rzeczy, którym sądy i organy podatkowe nadały status urządzenia przemysłowego, wskazuje K. Koltan (idem, *Pojęcie urządzenia przemysłowego na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, „Monitor Podatkowy” 1/2016, s. 22 i n.

⁷⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 1 października 2015 r., nr IBPB-1-3/4510-390/15/PC, <http://sip.mf.gov.pl>, dostęp 9.06.2016 r.; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 11 maja 2015 r., nr IPTPB3/4510-44/15-4/GG, <http://sip.mf.gov.pl>, dostęp 9.06.2016 r.

Ze wskazaną interpretacją nie można się jednak zgodzić. Przede wszystkim wyjaśnienia wymaga, że wykładnia językowa zakreśla granice wykładni prawa⁷⁸. Dokonując wykładni językowej należy odwoływać do znaczenia terminów i zwrotów, jakie mają one w języku powszechnym, chyba że posiadają one utarte znaczenie w języku prawniczym albo są zdefiniowane w ustawie⁷⁹. Rozważania te prowadzą do wniosku, że odwołanie się do definicji słownikowej pojęcia „urządzenie przemysłowe” jest poprawnym zabiegiem interpretacyjnym. Z kolei rezultatem wykładni rzeczowego pojęcia, dokonanej przez organy w cytowanych interpretacjach indywidualnych, jest pominięcie przymiotnika „przemysłowy”; zabieg ten stanowi więc przykład zakazanej wykładni *per non est*⁸⁰.

W tym kontekście należy zaaprobować stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, który również odwołał się do słownikowego rozumienia pojęcia „urządzenie przemysłowe”, dochodząc do podobnych rezultatów, a nadto wskazał, że należy badać, czy dany sprzęt przeznaczony jest ze swej istoty do procesu masowej produkcji, przy czym, w ocenie Sądu, nie można przypisywać decydującego znaczenia okoliczności, że dane urządzenie może być potencjalnie wykorzystane w danej dziedzinie⁸¹.

Wobec powyższego, jakkolwiek nie można całkowicie wykluczyć, że wynagrodzenie z tytułu świadczenia usług *Cloud Computingu* może zostać utożsamione z należnościami za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, to taka konstatacja byłaby możliwa w wyjątkowych okolicznościach. Do świadczenia tych usług musiałby być bowiem wykorzystywany sprzęt, który przeznaczony jest do wykonywania czynności produkcyjnych; serwery i komputery, wykorzystywane do świadczenia rzeczonych usług, nie mogą zostać uznane za takie urządzenia.

⁷⁸ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, wyd. ODDK, Gdańsk 2013, s. 26–27.

⁷⁹ *Ibidem*, s. 32–35.

⁸⁰ *Ibidem*, s. 40.

⁸¹ Nieprawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 10 grudnia 2014 r., sygn. akt I SA/Bd 1137/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/> (dostęp 9.06.2016 r.). Podobnie: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 820/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/> (dostęp 9.06.2016 r.); wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 lutego 2012 r., sygn. akt II FSK 1476/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>, dostęp 9.06.2016 r.

3.4. Wynagrodzenie z tytułu świadczenia usług Cloud Computingu w świetle umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

Z zaprezentowanych do tej pory rozważań wnika, że wynagrodzenie z tytułu świadczenia usług *Cloud Computingu* może podlegać opodatkowaniu podatkiem u źródła w Polsce, choć tylko w określonych przypadkach. Roszczenia podatkowe Polski mogą ulec kolejnemu ograniczeniu w sytuacji zastosowania odpowiedniej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Artykuł 7 ust. 1 KM OECD ustanawia ogólną zasadę, zgodnie z którą zyski przedsiębiorstw podlegają opodatkowaniu w państwie rezydencji przedsiębiorcy (chyba że prowadzi on działalność poprzez zakład położony w drugim państwie). W przytoczonym artykule nie wskazuje się, jakie kategorie wynagrodzeń stanowią zyski przedsiębiorstw; zawiera on jednak postanowienie, że w sytuacji, gdy inne artykuły konwencji odnoszą się wprost do poszczególnych kategorii dochodów, postanowienia tych artykułów powinny być stosowane w pierwszej kolejności (ust. 7)⁸².

Wobec powyższego, wynagrodzenia z tytułu świadczenia usług *Cloud Computingu* co do zasady będą opodatkowane w państwie rezydencji usługodawcy (chyba że prowadzi on działalność poprzez zakład położony w Polsce). W tym kontekście należy rozważyć, czy zastosowanie znajdzie norma dystrybucyjna odnosząca się do należności licencyjnych, stosowana przed regułą z art. 7 KM OECD.

Należy przypomnieć, że analizując definicję należności licencyjnych, trzeba odwołać się do Komentarza do KM OECD, który podkreśla, że za należności licencyjne należy uznać przede wszystkim opłaty dokonane „w wyniku umów licencyjnych” w odniesieniu do wymienionych praw⁸³. Jak już podkreśliłem, do korzystania z oprogramowania udostępnianego za pośrednictwem usług *Cloud Computingu* raczej niewymagane jest zawarcie umowy licencyjnej; zaakceptowanie tego stanowiska oznaczałoby nieistnienie podstaw do stosowania definicji należności licencyjnych w odniesieniu do wynagrodzenia z tego tytułu. Odwołanie się do dalszej części Komentarza do KM OECD przesądza o niestosowaniu tej definicji w analizowanym przypadku – stanowi on bowiem, że płatności za nabycie praw do oprogramowania, które służą jedynie do faktycznego korzystania z oprogramowania (a nie np. do jego dalszej dystrybucji), należy kwalifikować jako zyski przedsiębiorstw,

⁸² A. Oktawiec, Komentarz do art. 7 [w:] M. Zasiewska et al., *Umowy...*, s. 137.

⁸³ *Modelowa konwencja...*, s. 280.

a nie jako należności licencyjne⁸⁴. Postanowienia Komentarza nie odnoszą wprost do usług świadczonych w ramach chmury obliczeniowej. Z kontekstu jego postawień wynika jednak, że forma przekazywania oprogramowania nie jest istotna⁸⁵. Należy podkreślić, że w literaturze międzynarodowego prawa podatkowego nie dostrzega się dostatecznych powodów, by nie stosować wskazanego podejścia do oprogramowania udostępnianego za pośrednictwem usług *Cloud Computingu*⁸⁶.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że do wynagrodzenia z tytułu świadczenia usług w ramach chmury obliczeniowej nie można zastosować analizowanego fragmentu definicji należności licencyjnych. Należy jednak przeanalizować, czy możliwe jest utożsamianie tych wynagrodzeń z opłatami za usługi techniczne. W literaturze przedmiotu wskazuje się bowiem, że wynagrodzenie z tytułu świadczenia usług *Cloud Computingu* może być uznane za opłaty tego rodzaju⁸⁷.

Przykładowo, na gruncie umowy zawartej z Indiami⁸⁸, opłaty za usługi techniczne opodatkowane są jak należności licencyjne. Zgodnie z art. 13 ust. 4 tej umowy, określenie „opłaty za usługi techniczne” oznacza wszelkiego rodzaju opłaty będące wynagrodzeniem za usługi menadżerskie, techniczne lub doradcze, włącznie z dostarczaniem usług personelu technicznego lub innego personelu (z wyłączeniem wynagrodzeń z tytułu pracy najemnej i wykonywania wolnych zawodów). Należy stwierdzić, że pojęcie „usługi techniczne”, użyte w cytowanej definicji, może być rozumiane bardzo szeroko; istnieje zatem możliwość uznania usług *Cloud Computingu* za usługi tego rodzaju. Oznaczałoby to możliwość opodatkowania wynagrodzenia z tego tytułu podatkiem u źródła na gruncie umowy

⁸⁴ Ibidem.

⁸⁵ Punkt 12.1 KM OECD stanowi, że „Może być ono [oprogramowanie – przyp. Autora] przekazywane w różnej formie, na przykład [podkreślenie Autora] pisemnej bądź drogą elektroniczną, na taśmie magnetycznej lub dysku magnetycznym, lub na dysku laserowym CD-ROM. (...) Może być przekazane w różnej formie, na przykład jako część składowa urządzenia komputerowego lub osobno, z możliwością wykorzystania w różnych urządzeniach.” (*Modelowa konwencja...*, s. 279).

⁸⁶ A. Bal. *The Sky's the Limit – Cloud-Based Services in an International Perspective*, „IBFD Bulletin for International Taxation”, wrzesień 2014, s. 517; O. Heinsen, O. Voss, *Cloud Computing...*, s. 586–587.

⁸⁷ A. Bal. *The Sky's...*, s. 519.

⁸⁸ Umowa 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 z dnia 21 czerwca 1989 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 8, poz. 46 ze zmianami).

polsko-indyjskiej (art. 12 ust. 2 przewiduje możliwość opodatkowania opłat za usługi techniczne w państwie źródła). Należy jednak pamiętać, że postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie mogą stanowić samoistnej podstawy opodatkowania⁸⁹. Dlatego opodatkowanie u źródła będzie możliwe wówczas, gdy usługa *Cloud Computingu* zostanie zakwalifikowana jednocześnie jako usługa przetwarzania danych (w rozumieniu 29 ust. 1 u.p.d.o.f. albo art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p.) i jednocześnie jako usługa techniczna w rozumieniu analizowanej konwencji.

Należy podkreślić, że podobną normę, odnoszącą się do opodatkowania opłat za usługi techniczne, można znaleźć np. w umowie zawartej z Irlandią⁹⁰. Z kolei w innych umowach pojęcie „opłaty techniczne” jest zdefiniowane inaczej – przykładowo, w umowie polsko-indonezyjskiej⁹¹ pojęcie to („pomoc o charakterze pomocniczym i posiłkowym”) włączone zostało do zakresu znaczeniowego należności licencyjnych⁹².

W polskiej praktyce traktatowej widoczna jest także tendencja do rozszerzania definicji należności licencyjnych o opłaty za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, która urzeczywistniona została w ponad 80% umów zawartych przez Polskę⁹³. Mając na uwadze przytoczone wcześniej powody, należy uznać, że pozostaje ona bez wpływu na opodatkowanie należności z tytułu usług świadczonych w ramach chmury obliczeniowej.

⁸⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 października 2015 r., sygn. akt II FSK 2272/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, (dostęp 9.06.2016 r.); wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 listopada 2008 r., sygn. akt II FSK 1171/07, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp 9.06.2016 r.).

⁹⁰ Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Irlandii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z dnia 13 listopada 1995 r. (Dz.U. z 1996 r. Nr 29, poz. 129 ze zmianami).

⁹¹ Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Indonezji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu z dnia 6 października 1992 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 46, poz. 187 ze zmianami).

⁹² M. Wilk, *Klauzula...*, s. 86.

⁹³ Według danych opublikowanych w raporcie International Bureau of Fiscal Documentation z 2013 r. (Z. Kukulski, *Konwencja...*, s. 357).

4. UWAGI PODSUMOWUJĄCE

Rozważania dotyczące kwalifikacji różnego rodzaju wynagrodzeń dotyczących programów komputerowych, należnych nierezydentom, prowadzą do wniosku, że co do zasady podlegać one będą podatkowi u źródła, z wyłączeniem należności z tytułu odsprzedaży oprogramowania (co wiąże się z koncepcją wyczerpania prawa do egzemplarza utworu). Istnieją jednak wątpliwości dotyczące kwalifikacji przychodów z tytułu sprzedaży oprogramowania tzw. użytkownikowi końcowemu.

Roszczenia podatkowe Polski ulegną jednak znacznemu ograniczeniu wskutek zastosowania umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Podatkowi u źródła podlegać będzie bowiem jedynie wynagrodzenie z tytułu udzielenia licencji, ale pod warunkiem, że umawiające się państwa rozszerzyły modelową definicję należności licencyjnych tak, aby obejmowała ona należności płacone za korzystanie z praw autorskich do oprogramowania. Należy jednak podkreślić, że nawet wówczas wynagrodzenie z tytułu sprzedaży oprogramowania użytkownikowi końcowemu (kiedy zakres przyznanych mu uprawnień pozwala jedynie na „zwykłe” korzystanie z programu) nie będzie kwalifikowane jako należności licencyjne (z uwagi na brzmienie Komentarza do MK OECD).

Z kolei dokonanie generalnej kwalifikacji wynagrodzenia z tytułu świadczenia usług *Cloud Computingu*, należnego podmiotowi podlegającemu ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, nie jest możliwe. Kwalifikacja ta zależy bowiem od przyjętego w danym stanie faktycznym modelu świadczenia usług w ramach chmury obliczeniowej. Wynagrodzenie to może być opodatkowane w Polsce wówczas, gdy wskutek przyjętego modelu świadczenia usług ich istotą jest przetwarzanie danych. Należności te mogłyby być również utożsamione z należnościami za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, co otwierałoby drogę do objęcia ich podatkiem u źródła, jednak możliwe byłoby to tylko wtedy, gdy do świadczenia tych usług wykorzystywany byłby sprzęt, którego przeznaczeniem jest wykonywanie czynności produkcyjnych. Nie można jednak apriorycznie tego stwierdzić bez zbadania okoliczności świadczenia tych usług (rodzaju wykorzystywanych w tym celu urządzeń).

Na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego wynagrodzenie z tytułu świadczenia usług w ramach chmury obliczeniowej opodatkowane będzie zgodnie z regułą odnoszącą się do opodatkowania zysków przedsiębiorstw. Inna konstatacja będzie możliwa w sytuacji, kiedy wybrany model świadczenia usług w chmurze uprawniał będzie do potraktowania

wynagrodzenia z tego tytułu jako opłatę za usługi techniczne. Postanowienie służące eliminacji podwójnego opodatkowania dochodów z tego tytułu nie znajduje się jednak we wszystkich konwencjach, a nawet jeśli zdecydowano się je zawrzeć, to różnie jest definiowane (albo nie posiada definicji legalnej).

Wobec powyższego, wynagrodzenie z tytułu świadczenia usług chmurowy obliczeniowej opodatkowane będzie zazwyczaj w państwie rezydencji usługodawcy, chyba że prowadzi on działalność gospodarczą poprzez zakład położony w Polsce.

SUMMARY

CHARACTERISATION OF SOFTWARE AND CLOUD COMPUTING FEES AS A NON-RESIDENT'S INCOME

The aim of this article is to analyse the characterisation of income typical for the digital economy, derived by non-residents. The article refers to the payments for software from both perspectives – the Polish tax law and the international tax law. The following sorts of payments were analysed in this respect: for the use of a copyright on software (including payments for so-called end-user licences), for the sale of a copyright on software and for the sale of a copy of software in case of an exhaustion of a copyright in this area. The article encompasses also analysis of the characterisation of payments for Cloud Computing services from both perspectives – the Polish tax law and the international tax law, especially provisions of law related to the following payments: for the use of a copyright, for data processing services, for the use of technical equipment and for technical services.