

## OUTSOURCING USŁUG INFORMATYCZNYCH – ASPEKTY PODATKOWE

Rafał Bernat\*

### Streszczenie:

Celem artykułu jest omówienie charakteru opodatkowania outsourcingu usług informatycznych. Wykonujący usługi informatyczne staje się przedsiębiorcą w rozumieniu VAT w przypadku gdy jego usługi świadczone są permanentnie w sposób zarobkowy. Skutek zawarcia umowy outsourcingu usług informatycznych na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych uzależniony jest od intencji stron. Ma to przełożenie także na stawki podatku (1%, 2% lub zwolnienie przedmiotowe). Jako postulat *de ferenda* przyjęto potrzebę wprowadzenia zwolnienia usług informatycznych w zakresie VAT.

Słowa kluczowe: usługi informatyczne, podatek, podatek dochodowy.

JEL Class: K34.

Przyjęto/Accepted : 15.08.2015

Opublikowano/Published: 30.09.2015

### WPROWADZENIE

Duża liczba podmiotów oferujących podobne usługi na danym terenie prowadzi do stałej konkurencji i dążenia do pozyskania nowych klientów i zachowania dotychczasowych kontaktów gospodarczych. Tym samym, kluczem do sukcesu biznesowego dla przedsiębiorcy jest konkurencyjność w stosunku do innych podmiotów gospodarczych. Może wyrażać się to w niskiej cenie, dużej wydajności pracowników przedsiębiorstwa lub zastosowaniu innowacyjnych technologii. Właściwa komunikacja pomiędzy przedsiębiorcą a klientami, part-

\* Magister, doktorant na Wydziale Prawa i Administracji, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, doradca podatkowy.

nerami handlowymi czy potencjalnymi inwestorami jest niezbędna do oferowania usług i produktów. Do przesyłania danych niezbędne jest korzystanie z sieci Internet. Zatrudnianie jednak grupy informatyków, którzy będą odpowiedzialni za obsługę informatyczną firmy, jej wizerunek w sieci Internet czy też obecność na portalach społecznościowych może wymagać od przedsiębiorcy ponoszenia wysokich kosztów. Dlatego dobrym rozwiązaniem wydaje się przerzucenie ciężaru związanego z zatrudnieniem pracowników (zapłatą świadczeń społecznych etc.) na współpracujące przedsiębiorstwo. Popularnym trendem na rynku jest wyłączanie ze swojej struktury niektórych usług przekazując je do wykonania innym podmiotom gospodarczym (outsourcing [Trocki 2001: 52; Ulżyk 2010: 25; Woźniak 2007: 24; Byrski 2009: 42–46]). Jednym z przedmiotów outsourcingu są usługi informatyczne – niezbędne w działalności nowoczesnego podmiotu gospodarczego [Byrski 2008: 112; Byrski 2012: 59–61; Kłaczyński 2002: 9–12]. Dzięki temu przedsiębiorca płaci jedynie za wykonane rzeczywiście usługi, nie musząc przy tym zapewniać stałego wynagrodzenia własnym pracownikom zatrudnionym w zespole informatyków. Wydawać by się mogło, że jedyny problem dla przedsiębiorcy stanowi wybór profesjonalnych informatyków i nabycie usługi po cenie (jeśli to możliwe) niższej niż rynkowa. Jednakże istotnym aspektem pozostaje sposób opodatkowania usług informatycznych na gruncie VAT, podatku od czynności cywilnoprawnych i podatku dochodowego. Jeśli outsourcing usług informatycznych związany byłby z wysokimi należnościami publicznoprawnymi to przestaje być dla zlecającego usługę opłacalny. Za cel artykułu przyjęto omówienie sposobu opodatkowania usług informatycznych świadczonych w ramach umowy outsourcingu przez podmioty zewnętrzne. W zakresie omawiania skutków na gruncie podatku dochodowego warto zwrócić uwagę na aspekty podatkowe świadczonych usług dla podmiotów z innych krajów członkowskich lub krajów trzecich (spoza Unii Europejskiej) oraz o zastosowanie do tych usług ulgi na Internet. Dodatkowo autor odniesie się do możliwości zakwalifikowania „usług informatycznych” jako wartości niematerialnych i prawnych w podatku dochodowym. W tym celu czytelnik zostanie zapoznany ze sposobem opodatkowania przychodu z tytułu świadczonych usług informatycznych oraz możliwości zaliczania wydatków związanych z outsourcingiem tego typu usług do kosztów uzyskania przychodów. Następnie rozpatrywane będzie to kiedy wykonujący usługi informatyczne staje się przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów o VAT i czy zawsze usługi takiego podatnika są opodatkowane podatkiem od wartości dodanej. Autor dokona także analizy sposobu opodatkowania umowy outsourcingu usług informatycznych na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych w zależności od intencji stron umowy. Należy postawić hipotezę, iż brak ustawowego pojęcia „usługi informatyczne” może być przyczyną wątpliwości związanych również z aspektami podatkowymi tego typu umów. Dlatego też realizację celu badawczego musi poprzedzić gruntowna analiza pojęcia „usługi informatyczne” w kontekście przepisów dotyczących wspomnianych podatków bezpośrednich i pośrednich.

## 1. USŁUGI INFORMATYCZNE

Przyjmuje się, że informatyka to nauka zajmująca się procesami przechowywania, przesyłania oraz odczytywania informacji [por. Cieciora 2012: 17; Goczyła 2011: 21]. Dla większości użytkowników komputerów osobistych informatyka może stanowić dziedzinę badającą sposób zapisywania informacji na nośnikach komputerowych oraz przesyłania danych tam zawartych. W piśmiennictwie niekiedy wyodrębnia się pewne zagadnienia związane z informatyką, które odnoszą się bezpośrednio do nauk prawnych, medycznych, humanistycznych [Tadeusiewicz 2011: 9; Lech 2007: 149; Strzelecka 2012: 240–245]. Niemniej jednak określenie danych usług informatycznymi może być przyrównane do użycia komputera w ramach wykonania czynności w systemie informatycznym. Zgodnie z art. 2 lit.a *Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady nr 2013/40/UE z dnia 12 sierpnia 2013 r...* system informatyczny oznacza urządzenie lub grupę wzajemnie połączonych lub powiązanych ze sobą urządzeń, z których jedno lub więcej, zgodnie z programem, dokonuje automatycznego przetwarzania danych komputerowych, jak również danych komputerowych przechowywanych, przetwarzanych, odzyskanych lub przekazanych przez to urządzenie lub tę grupę urządzeń, w celach ich eksploatacji, użycia, ochrony lub utrzymania. Danymi komputerowymi jest przedstawienie faktów, informacji lub pojęć w formie nadającej się do przetwarzania w systemie informatycznym, włącznie z programem umożliwiającym wykonanie funkcji przez system informatyczny. Oznacza to, że wykonywanie usług informatycznych jest niemożliwe bez wykorzystania systemu informatycznego i zawartych tam danych komputerowych.

Polskie akty normatywne z zakresu prawa podatkowego nie zawierają definicji legalnej „usług informatycznych”. Najbliższe pojęciu „usługi informatyczne” jest treść art. 2 pkt. 26 ustawy o VAT, odnosząca się do usług elektronicznych rozumianych jako usługi świadczone drogą elektroniczną, o których stanowi artykuł 7 *Rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r...* [dalej: rozporządzenie nr 282/2011] ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Przez „usługi elektroniczne” należy rozumieć usługi świadczone za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie – ze względu na ich charakter – jest zasadniczo zautomatyzowane i wymaga minimalnego udziału człowieka, ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe. Zgodnie z art. 7 ust. 2 rozporządzenia nr 282/2011, za „usługi elektroniczne” należy uznać tworzenie programów, witryn internetowych, serwisów informacyjnych, gier komputerowych lecz także dokonywanie czynności alokacji danych przy pomocy środków komunikacji elektronicznej związanych z wewnętrznym systemem przesyłania informacji. Taki zamknięty obieg informacji (zwany *Intranet* – Blanpain i van Gestel [2004: 37;

Khosrowpour 2006: 433 i in.) obejmuje swoim zakresem pewną grupę osób, czyniąc utajnionymi dla osób trzecich informacje zawarte w systemie. W piśmiennictwie prawnopodatkowym prezentowany jest pogląd, wedle którego nie każda usługa dokonywana za pośrednictwem Internetu jest „usługą elektroniczną” [Zdyb 2006: 24–27; Opalińska 2007: 24; Borzęcka 2006: 18]. Rozważając elementy definicji „usługi informatycznej” należy odnieść się do pojęcia „usługa”. Taka analiza jest niezbędna w celu prawidłowego zrozumienia charakteru tej usługi.

Zasadniczo można przyjąć, że usługą jest czynność, którą jeden podmiot wykonuje na rzecz innego podmiotu o charakterze rozporządzającym, przenosząc pewną wartość niematerialną lub posiadającą treść prawną. Należy uznać treść prawną jako czynnik warunkujący „usługę” od czynności w rozumieniu fizycznym. Jeśli bowiem podmiot dokonuje usług na rzecz innego, można określać to jako świadczenie zawierające w sobie przyjętą wartość dodatnią. Dlatego też świadczenie usług np. księgowych, doradczych, handlowych, prawniczych oznacza przeniesienie formy tej czynności na inny podmiot, dokonując po jego stronie przysporzenia. Definiowanie pojęcia „usługi informatycznej” na płaszczyźnie podatkowej możliwe jest między innymi przez odwołanie się do opinii judykatury. Poddając analizie treść wyroków sądów powszechnych oraz administracyjnych można wyodrębnić pewne determinanty uznania usługi za „informatyczną”. Wedle wykładni sądowej, usługi informatyczne to usługi dokonywane przy pomocy komputera osobistego oraz sieci Internet służące zarówno szeroko pojętej rozrywce, jak i pracy zawodowej użytkownika [Wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2003 r...; Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 lutego 2006 r...; Wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 grudnia 2013 r...]. Ponadto do usług informatycznych zalicza się także dokonywanie czynności modyfikacyjnych lub operacyjnych związanych z działaniem sieci informatycznych [Wyrok Sądu Ochrony Konkurencji i Konsumentów z dnia 16 sierpnia 2012 r...; Wyrok NSA w Warszawie z dnia 8 maja 2007 r...; Wyrok NSA w Warszawie z dnia 18 grudnia 2012 r...]. Dlatego też (dla potrzeb tego artykułu) należy „usługi informatyczne” definiować jako usługi wykonywane przy pomocy komputera mające charakter tworzenia, przechowywania i przesyłania informacji za pośrednictwem systemu Internet lub tworzenia programów komputerowych mogących zarówno niezbędnych do działania systemu operacyjnego danego komputera, jak i służące rozrywce, celom zawodowym użytkownika. Tym samym za usługi informatyczne można między innymi uznać: tworzenie programów komputerowych – ich modyfikacje i przesyłanie, obrót informacjami oraz danymi poprzez udostępnianie ich w sieci Internet wybranym użytkownikom. Nasuwa się pytanie czy takie definiowanie „usług informatycznych” jest wystarczające przy dokonywaniu wykładni przepisów prawa podatkowego. Mimo, że powyższe ujęcie tego terminu nie wydaje się być pozbawione wad (brak precyzji w definiowaniu), to jednak należy pamiętać, że dla celów podatkowych podstawą jest treść czynności opodatkowanej, a nie

jej forma. Dlatego też jeśli podmiot dokona wykonania dzieła w formie elektronicznej to przesłanie tej twórczości za pośrednictwem sieci Internet nie oznacza, że jest to usługa informatyczna. Charakter przedmiotu opodatkowania ustala się w odniesieniu do istoty usługi lub towaru (oraz łączącego strony stosunku) – nie zaś sposobu wykonania. Przykładowo, kiedy podatnik dokonuje sprzedaży e-booków za pośrednictwem sieci internetowej to właściwą stawką jest ta, którą ustawodawca przyporządkował do określenia sprzedaży usługi udostępniania czasopism i książek [*Interpretacja indywidualna z dnia 6 marca 2014 r...*; *Interpretacja indywidualna z dnia 8 września 2011 r...*]. Być może, gdyby ustawodawca podatkowy wprowadził preferencyjne stawki podatkowe w zakresie usług informatycznych, to wpłynęłoby pozytywnie na rozwój tej sfery komunikacji pomiędzy kontrahentami.

Mając na uwadze sformułowanie pojęcia „usługi informatyczne” można przejść do realizacji celu artykułu, tj. przedstawienia opodatkowania outsourcingu tych usług na gruncie trzech podatków (dochodowego, od towarów i usług oraz od czynności cywilnoprawnych).

## 2. ŚWIADCZENIE USŁUG INFORMATYCZNYCH NA GRUNCIE PODATKU DOCHODOWEGO

Przedsiębiorca (określany w tekście także jako informatyk) świadczący usługi informatyczne może rozliczać się z otrzymywanego przychodu wedle stawki liniowej (19%) lub progresywnej (18% lub 32%). Uzyskane od usługobiorcy wynagrodzenie stanowi dla niego przychód. Podstawę opodatkowania oblicza się poprzez pomniejszenie przychodu o koszty uzyskania przychodów, tj. wydatki związane z osiągnięciem lub zabezpieczeniem dotychczasowego źródła przychodu z tytułu świadczonych usług informatycznych. Warto zauważyć, że na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych [*Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r...* – dalej: ustawa o PIT] występuje odrębna definicja przedsiębiorcy. Zgodnie z art. 5b ustawy o PIT, informatyk nie jest traktowany jako prowadzący działalność gospodarczą jeśli świadczy swoje usługi pod kierownictwem innej osoby, w miejscu i czasie wyznaczonym przez kierującego jego działaniem.

Jeśli usługi informatyczne świadczone są na rzecz podmiotu z kraju trzeciego (nie będącego w Unii Europejskiej) to uzyskany przychód może być opodatkowany „u źródła” powstania przychodu. Generalnie taki przychód jest zwolniony w miejscu siedziby usługodawcy. Wartość świadczonej usługi informatycznej określa umowa pomiędzy stronami. Jeśli wedle postanowień *inter partes* usługa jest bezpłatna to należy stosować wartość rynkową obliczoną na podstawie średniej ceny za usługę jaką trzeba uiścić na danym terenie (wykonania usługi) – por. art. 11 ust. 2a pkt. 1 ustawy o PIT. Wtedy po stronie otrzymującego unieodpłatną usługę powstaje przychód, który generuje obowiązek podatkowy [Bartosiewicz 2008: 42; Brzeziński 1994: 71; Czajka 2013: 221]. Niekiedy

dana spółka, której przedmiot działalności dotyczy wielu aspektów świadczenia usług może rozwinąć usługi informatyczne na takim poziomie, że jest w stanie sprzedawać je permanentnie licznym podmiotom zewnętrznym (tzw. *insourcing*<sup>1</sup>). Należy zwrócić uwagę na tę tendencję rynkową gdyż organy podatkowe wyrażają aprobatę dla możliwości zaliczenia wydatków związanych z zakupem wybranych usług informatycznych do kosztów uzyskania przychodów podatnika [*Interpretacja indywidualna z dnia 15 października 2008 r...*]. Nie jest istotne czy spółka nabywa te usługi informatyczne od osoby trzeciej czy od członka zarządu spółki, który posiada własną działalność gospodarczą [*Interpretacja indywidualna z dnia 12 grudnia 2008 r...*; *Interpretacja indywidualna z dnia 25 kwietnia 2007 r...*]. Przychody uzyskane z tytułu świadczenia usług informatycznych przez przedsiębiorcę należy kwalifikować jako przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt. 3 ustawy o PIT) [por. Wesołowski 2014: 12]. Jeśli przedsiębiorca świadczy usługi informatyczne dla innego podmiotu a wynagrodzenie wypłacane jest za poszczególne etapy usługi, to koszty uzyskania przychodów powinny być potrącane w momencie uzyskania przychodu należnego z tytułu częściowej realizacji usługi (art. 15 ust. 4 b ustawy o PIT). Moment rozliczenia ponoszonych na usługi informatyczne kosztów podatkowych nie wzbudza takich wątpliwości jak określenie tego typu usług na gruncie ustawy o PIT.

Nieprecyzyjne przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uniemożliwiają definitywne określenie twórczości świadczącego usługi informatyczne za wartości niematerialne i materialne określone art. 16b ust. 2 ustawy o PIT. Przykładowo, jeśli świadczący usługi wykona portal internetowy to w związku z jego budową poniesie także wydatki w postaci: prac programistycznych, testu portalu, szkolenia użytkowników, konsultacje prawne w zakresie ochrony praw autorskich i pokrewnych. Jeśli użytkownikowi nie zostanie przekazana licencja (wyłączne prawo) do korzystania z portalu to przedstawiona usługa nie będzie kwalifikować się jako wartość niematerialna i prawna. Skutkiem wykonywanych usług informatycznych może być powstanie także antywirusowego programu komputerowego. Przyjąć należy, że oprogramowanie komputerowe, które jest niezbędne do funkcjonowania danego komputera zalicza się do wartości maszyny i amortyzuje w okresie właściwym dla tego środka trwałego. Jeśli jednak wprowadzenie w system komputerowy programu jest fakultatywne to należy go uznać za odrębną wartość materialną i niematerialną i dokonywać amortyzacji przynajmniej przez 24 miesiące<sup>2</sup>. W przypadku gdy

<sup>1</sup> Celem *insourcingu* jest świadczenie usług, które początkowo nie były domeną danej spółki handlowej – por. Lichtarski [2009: 109–114]; Matejun i Szczepańczyk [2009: 124].

<sup>2</sup> Podobnie Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie w *Interpretacji indywidualnej z dnia 17 lipca 2006 r...* W świetle art. 22b ust. 1 ustawy o PIT okres licencji na program powinien wynieść minimum 12 miesięcy. Mając na względzie stosowanie indywidualnych stawek z art. 22j ust. 1 pkt. 1a ustawy o PIT okres amortyzacji nie może być krótszy niż 2 lata.



udzielający licencji na program w umowie zastrzega termin krótszy to okres amortyzacji definiowany jest *de facto* w drodze negocjacji między licencjonodawcą a licencjobiorcą. Czas amortyzacji ma znaczenie dla korzystającego z programu, gdyż w tym okresie może zaliczać wydatki związane z licencją na program komputerowy do kosztów uzyskania przychodów. Przedmiotowe wydatki obejmują nie tylko wartość należności (przychód udzielającego) ale opłatę za serwis i instalację programu w systemie operacyjnym licencjobiorcy [*Interpretacja indywidualna z dnia 12 marca 2009 r...*; *Interpretacja indywidualna z dnia 12 sierpnia 2012 r...*].

Skorzystanie przedsiębiorcy z outsourcingu usług internetowych może skutkować wątpliwością co do zasadności zastosowania do tzw. ulgi internetowej. Zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt. 6a ustawy o PIT podatnik ma prawo do odliczenia od osiągniętego w danym roku obrotowym dochodu w wysokości do 760 zł z tytułu użytkowania sieci Internet. Tym samym nie jest istotne jakie *de facto* usługi informatyczne są wykonywane, tylko czy wydatek może być przypisany do określonego podatnika. Dokonując wykładni literalnej to usługi związane z tworzeniem programów komputerów czy modyfikowaniem oprogramowania np. antywirusowego nie stanowią podstawy do zaliczenia wydatków zgodnie z powyższym przepisem. Ulga internetowa przysługuje wyłącznie w dwóch kolejno po sobie następujących latach podatkowych, jeżeli w okresie poprzedzającym te lata podatnik nie skorzystał z odliczenia. Wyłączono możliwość pomniejszenia podstawy opodatkowania w podatku dochodowym o wydatki na użytkowanie sieci Internet jeśli uprzednio nie zostały wliczone w koszty uzyskania przychodów lub zwrócone w jakikolwiek formie (por. art. 26 ust. 13a ustawy o PIT). Istotne jest aby wykazać, że wydatek został faktycznie poniesiony i miał rzeczywisty związek z użytkowaniem sieci *Internet*. Tym samym konieczne jest aby na dokumencie księgowym wyraźnie wskazano wydatek. Jeśli na fakturze zbiorczej nie będzie wyszczególniona wartość usługi na użytkowanie Internetu to taki wydatek nie może być podstawą skorzystania z ulgi internetowej [por. *Dej 2010: 6; Świąch 2013: 188; Kaźmierski 2014: 182; Interpretacja indywidualna z dnia 30 stycznia 2009 r...*]. Należy zatem stwierdzić, że ulga na Internet przysługuje także przedsiębiorcy, który dokonał przeniesienia ciężaru świadczenia tych usług na podmiot zewnętrzny w ramach outsourcingu o ile podatnik potrafi ją udokumentować oraz nie spełnia przesłanek negatywnych z art. 26 ust. 13 a ustawy o PIT.

### 3. ŚWIADCZENIE USŁUG INFORMATYCZNYCH WEDLE PRZEPISÓW USTAWY O VAT

Przepisy o podatku od towarów i usług posiadają swoją nomenklaturę i określenie dla wielu zjawisk gospodarczych. Problematiczne jest interpretowanie wielu czynności związanych z działalnością zarobkową (nie wykonywaną

w ramach stosunku pracy) jako prowadzenie działalności gospodarczej. Oznacza to, że podatnik musi zgłosić do organu podatkowego wniosek o nadanie mu statusu czynnego podatnika VAT. W ten sposób może wystawiać faktury oraz odliczać jako podatnik podatek naliczony z tytułu nabycia usług związanych z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą. Pojawia się zatem pytanie co musi uczynić np. student informatyki, aby jego dzieło w postaci programu komputerowego czy też jego modyfikacji mogło być uznane za towar lub usługę w rozumieniu przepisów o VAT. W świetle art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług [*Ustawa z dnia 11 marca 2004 r...*], usługą jest każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej lub spółki cywilnej czy handlowej, które nie stanowi dostawy towarów. Przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych na inny podmiot należy – wedle ww. ustawy – także kwalifikować jako usługę<sup>3</sup>. Oznacza to, że jeśli osoba fizyczna stworzy program komputerowy, a następnie przeniesie go w sposób definitywny (a nie ograniczony), to należy to uznać jako usługę. Jednak nie czyni to jeszcze twórcy przedsiębiorcą prowadzącym działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych (vide art. 15 ust. 2 ustawy o VAT). Oznacza to, że aby twórca programów komputerowych lub innych usług informatycznych miał obowiązek wystawiania faktury i naliczania VAT musi wykonywać swoje czynności w sposób permanentny i odpłatny. Jeśli prawo niematerialne np. do programu antywirusowego zostało przeniesienie na jedną osobę (konsumenta) to należy to uznać za zwykłą sprzedaż (opodatkowaną podatkiem od czynności cywilnoprawnych) lub darowiznę (wystąpi 13% stawka podatku od spadków i darowizn dla osób niespokrewnionych [*Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r...*, art. 15, ust. 1]).

Warto zauważyć, że jeśli przedsiębiorca posiada status ośrodka doszkalania zawodowego w myśl art. 2, art. 3 pkt. 16 ustawy o systemie oświaty [*Ustawa z dnia 7 września 1991 r...*] to szkolenia informatyczne prowadzone przez niego zwolnione są z podatku od wartości dodanej (art. 43 ust. 1 pkt. 26 lit. a ustawy o VAT). Jeśli przedsiębiorca wykonuje usługi informatyczne na rzecz podmiotu w kraju trzecim to tym samym opodatkować należy podatkiem od towarów i usług taką czynność w miejscu siedziby usługobiorcy (czy zleceniodawcy) – art. 28b, art. 28l pkt. 10 ustawy o VAT. Co ciekawe jeśli przedsiębiorca nabywa usługi informatyczne od podmiotu z innego kraju członkowskiego to należy kwalifikować jako import usług. Wtedy podatek od wartości dodanej należy z tytułu tej czynności stanowi dla nabywcy podatek naliczony VAT podlegający odliczeniu. Należy zatem zauważyć jak cienka jest granica pomiędzy osobą fi-

<sup>3</sup> W kontekście usług elektronicznych – Chudzik [2000: 18–25]; Ogiela [2011: 40].



zyczną wykonują w sposób incydentalny usługi informatyczne a przedsiębiorcą, który ma obowiązek wystawienia faktury na te usługi i odprowadzenia VAT do organu podatkowego.

Należy się zastanowić nad wprowadzeniem do ustawy o podatku od towarów i usług pojęcia „usługi informatyczne”. Dotychczasowe regulacje unijne w tym zakresie odbiegają znacznie od istoty usług dokonywanych przez wyspecjalizowanych informatyków. Biorąc pod uwagę treść załącznika II (w zw. z art. 59 ust. 1 lit. k) usługi elektroniczne (które mogą być porównywane z informatycznymi) to dostarczanie oprogramowania oraz uaktualnień, udostępnianie danych, ale także świadczenie usług szkolenia korespondencyjnego czy też tworzenie utworów muzycznych celem upublicznienia w sieci internetowej. Taki zakres usług nie czyni preferencyjnymi czynności dokonywane przez informatyków. Należy pamiętać, że usługi informatyczne zmniejszają potrzebę fizycznego przepływu towarów, co w przyszłości ewidentnie może wpłynąć na szybkość dokonywanych transakcji.

#### 4. PODATEK OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

Umowa outsourcingu na usługi informatyczne może się wydawać umową nienazwaną – taką, której nie reguluje wprost ustawa Kodeks cywilny [*Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r...*]. Jeśli strony nazwą ją „umowa outsourcingu” to może być mylące jeśli chodzi o określenie skutków na gruncie podatku czynności cywilnoprawnych. Jednak o kwalifikacji prawnej tejże umowy świadczy jej charakter oraz zamysł (intencja) stron. Wskutek wyrażenia obopólnej zgody strony ustalają jakie świadczenia będą nawzajem sobie świadczyć. Jeśli za usługi sprzedaży usługobiorca otrzyma wynagrodzenie to należy to kwalifikować jako umowę sprzedaży w rozumieniu art. 535 i n. Kodeksu cywilnego. W takim wypadku opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych wyniesie 2%<sup>4</sup>. Obowiązek podatkowy powstanie w chwili przeniesienia praw autorskich np. do programu komputerowego na nabywcę. Podatnikiem w tym wypadku będzie otrzymujący (nabywający) program komputerowy. Inaczej będzie to wyglądać w odniesieniu do umowy na podstawie, której wykonujący usługę informatyczną stwarza program komputerowy i przenosi go na rzecz otrzymującego. Jednak strona tej czynności w zamian oddaje inną rzecz tego samego rodzaju (np. edukacyjny program komputerowy). Wtedy obowiązek podatkowy powstaje w chwili zamiany a podatnikami są oba podmioty (stawka 1% wartości rynkowej rzeczy od której przypada wyższy podatek). Interesującym zagadnieniem wydaje się być opodatkowanie PCC czynności outsourcingu usług informatycznych na dłużnika w zamian za zwolnienie tego podmiotu z zobowiązania.

<sup>4</sup> Podatek od czynności cywilnoprawnych zwany także PCC uregulowano w *Ustawie z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych*, DzU 2010, nr 101, poz. 649.

W takim wypadku wykonujący usługi informatyczne świadczy je aby spełnić świadczenie w miejsce wypełnienia poprzedniego zobowiązania (*datio in solutum*). Ponieważ umowa taka nie może być zakwalifikowana do tych wymienionych w art. 1 ust. 1 ustawy o PCC to nie podlega opodatkowaniu ww. podatkiem. Warto także zwrócić uwagę, że jeśli chociaż jedna strona czynności w zakresie wykonania usług informatycznych jest zwolniona z podatku od wartości dodanej to wykonanie przedmiotowych usług będzie zwolnione z PCC (art. 2 pkt. 4 lit. b ustawy o VAT).

### PODSUMOWANIE

Mając na uwadze powyższą analizę należy zwrócić uwagę, że zawarcie umowy outsourcingu usług informatycznych może wzbudzać wątpliwości stron co do charakteru stosunku prawno-podatkowego. Jest to widoczne zwłaszcza przy wykładni przepisów ustaw podatkowych. Zasadniczo przychód z tytułu usług informatycznych świadczonych na rzecz podmiotu z kraju trzeciego opodatkowany jest w miejscu powstania przychodu (podatek „u źródła”). Oprogramowanie komputerowe, które jest niezbędne do funkcjonowania danego komputera zalicza się do wartości maszyny i amortyzuje w okresie właściwym dla tego środka trwałego. Inaczej gdy program jest fakultatywny. Wtedy amortyzacja trwać powinna nie krócej niż 24 miesiące o ile strony nie postanowią inaczej w umowie. Ulga internetowa przysługuje także zlecającemu wykonanie usług informatycznych, o ile wydatek na tę usługę zostanie w sposób prawidłowy udokumentowany. Wykonywanie usług informatycznych w ramach umowy outsourcingu oznacza, że wykonawca czyni to permanentnie i jest to rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej w świetle ustawy o VAT. Niezbędne jest zatem zarejestrowanie takiego podmiotu jako podatnika VAT czynnego oraz wystawianie przez niego faktury za świadczone usługi. Mimo statusu podatnika, świadczący może być zwolniony z obowiązku zapłaty podatku, o ile prowadzi ośrodek doszkalania zawodowego w pojęciu przewidzianym przepisami szczególnymi. W odniesieniu do podatku od czynności cywilnoprawnych, konsekwencje zawarcia umowy outsourcingu uzależnione są od rzeczywistych intencji stron stosunku prawnego. Może być właściwa stawka 1% lub 2% (przewidziano także zwolnienie przedmiotowe). Jako postulat *de lege ferenda* należy zatem uznać potrzebę wprowadzenia niższej stawki podatkowej w VAT na wykonywanie usług informatycznych. Ponadto nie wydaje się dostateczną kwota 760 zł na ulgę internetową w kontekście zachęcenia podatników do korzystania z tego typu usług. Wydaje się, że obecnie żaden przedsiębiorca nie jest w stanie wyobrazić sobie rozwoju swojej działalności bez inwestycji w usługi informatyczne. Warto pamiętać, że wprowadzając wspomniane preferencje podatkowe, informatycy mogliby ponosić mniejsze koszty działalności, co miałyby swój skutek w rozwoju informatycznym krajowej gospodarki.

## BIBLIOGRAFIA

- Borzęcka I., 2006, *Środki wykonawcze do VI Dyrektywy VAT*, „Przegląd Podatkowy”, nr 4.
- Bartosiewicz A., 2008, *Glosa do wyroku NSA z dnia 4 kwietnia 2007 r.*, II FSK 491/06, „Przegląd Podatkowy”, nr 1.
- Brzeziński B., 1994, *Notka do wyroku NSA z dnia 26 marca 1993 r.*, III SA 2220/92, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”, nr 4.
- Byrski J., 2009, *Outsourcing w działalności dostawców usług płatniczych na tle dyrektywy w sprawie usług płatniczych w ramach rynku wewnętrznego*, „Przegląd Prawa Handlowego”, nr 9.
- Byrski J., 2008, *Outsourcing elektronicznych instrumentów płatniczych*, „Prawo Bankowe”, nr 1.
- Byrski J., 2012, *Cloud computing w działalności instytucji płatniczej*, „Monitor Prawa Bankowego”, nr 9.
- Blanpain R., van Gestel M., 2004, *Use and Monitoring of E-mail, Intranet and Internet Facilities at Work*, Wydawnictwo Kluwer Law International, Amsterdam.
- Chudzik M., 2000, *Zarys problematyki opodatkowania handlu zagranicznego*, „Przegląd Legislacyjny”, nr 4.
- Cieciura M., 2012, *Wybrane problemy społeczne i zawodowe informatyki*, Wydawnictwo Vizja Press & IT, Warszawa.
- Czajka P., 2013, *Glosa do wyroku NSA z dnia 6 grudnia 2012 r.*, II FSK 709/11, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”, nr 3.
- Dej K., 2010, *Ulgą internetowa*, „Biuletyn Skarbowy”, nr 1.
- Goczyła K., 2011, *Ontologie w systemach informatycznych*, Wydawnictwo EXIT, Warszawa.
- Każmierski A. (red.), 2014, *Meritum Podatki 2014*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa.
- Kłaczyński M., 2002, *Tajemnica bankowa w outsourcingu*, „Transformacje Prawa Prywatnego”, nr 3.
- Khosrowpour M., 2006, *Emerging trends and Challenges in Information Technology Management, Part 1*, Wydawnictwo Idea Group Publishing, London.
- Lech P., 2007, *Metodyka ekonomicznej oceny przedsięwzięć informatycznych wspomagających zarządzanie organizacją*, Wydawnictwo UG, Gdańsk.
- Lichtarski J., 2009, *Outsourcing i insourcing jako sposób racjonalizacji architektury biznesu*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, nr 2.
- Matejun M., Szczepańczyk M., 2009, *Współczesne metody zarządzania w praktyce gospodarczej*, Wydawnictwo Politechniki Łódzkiej, Łódź.
- Opalińska E., 2007, *Nowa definicja usług elektronicznych w ustawie o podatku od towarów i usług*, „Prawo i Podatki”, nr 4.
- Ogiela A., 2011, *Przekazanie kart prepaid jako odpłatna dostawa towarów lub odpłatne świadczenie usług*, „Doradztwo Podatkowe”, nr 11.
- Strzelecka S., 2012, *Wdrażane wybrane systemy informatyczne w ochronie zdrowia w Polsce*, [w:] *Gospodarka Elektroniczna. Wyzwania Rozwojowe. Tom II*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 703.
- Święch K., 2013, *Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym*, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Tadeusiewicz R., 2011, *Informatyka medyczna*, Wydawnictwo UMCS, Lublin.
- Trocki M., 2011, *Outsourcing. Metoda restrukturyzacji działalności gospodarczej*, Wydawnictwo PWE, Warszawa.
- Ulżyk M., 2010, *Outsourcing agencyjny w działalności bankowej*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego”, nr 12.
- Woźniak A., 2007, *Nowelizacja prawa podatkowego a outsourcing i prawo pracy*, „Prawo i Zabezpieczenie Społeczne”, nr 1.

- Wesołowski P., 2014, *Określenie źródła przychodu właściwego dla opodatkowania przychodów uzyskiwanych z tytułu usług polegających na pisaniu fragmentów systemu informatycznego*, „Doradztwo Podatkowe”, nr 8.
- Zdyb M., 2006, *Opodatkowaniem obrotu elektronicznego podatkiem od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy”, nr 6.

#### Akty normatywne – kolejność występowania w tekście

- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady nr 2013/40/UE z dnia 12 sierpnia 2013 r. dotycząca ataków na systemy informatyczne i zastępująca decyzję ramową Rady 2005/222/WsiSW, Dz.U.UE.L.2013.218.8.*
- Rozporządzenie wykonawcze Rady UE nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.U.UE.L.2011.77.1.*
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 2012, nr 361, j.t.*
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU 2011, nr 177, poz. 1054, j.t.*
- Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, DzU 2009, nr 93, poz. 768, j.t.*
- Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty, DzU 2004, nr 256, poz. 2572, j.t.*
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, DzU 2014, poz. 121, j.t.*
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, DzU 2010, nr 101, poz. 649, j.t.*

#### Orzecznictwo

- Wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2003 r., I SA/Wr 620/01, Lex nr 99988.*
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 lutego 2006 r., III SA/Wa 3203/05, Lex nr 183592.*
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 grudnia 2013 r., III SA/Łd 763/13, Lex nr 1407794.*
- Wyrok Sądu Ochrony Konkurencji i Konsumentów z dnia 16 sierpnia 2012 r., XVII Amc 5922/11, Lex nr 1263022.*
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 8 maja 2007 r., I FSK 829/06; Lex nr 467315.*
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 18 grudnia 2012 r., I FSK 339/12. Lex nr 1232529.*

#### Interpretacje podatkowe

- Interpretacja indywidualna z dnia 6 marca 2014 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi, IPTPP4/443-876/13-4/MK.*
- Interpretacja indywidualna z dnia 8 września 2011 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, ILPP2/443-884/11-4/MN.*
- Interpretacja indywidualna z dnia 15 października 2008 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, IP-PB3/423-1052/08-4/PS.*
- Interpretacja indywidualna z dnia 12 grudnia 2008 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, IPPB3/423-1433/08-4/ER.*
- Interpretacja indywidualna z dnia 25 kwietnia 2007 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, 1432/IPDG2/415/428/17/58/2007.*
- Interpretacja indywidualna z dnia 17 lipca 2006 r. Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, 1472/SOI/423-11/06/DW.*
- Interpretacja indywidualna z dnia 12 marca 2009 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, IPPB3/423-1720/08-4/AG.*
- Interpretacja indywidualna z dnia 12 sierpnia 2012 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, IPPB3/423-460/11-2/DP.*
- Interpretacja indywidualna z dnia 30 stycznia 2009 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, IPB4/415-134/08-4/K.*

## OUTSOURCING OF INTERNET SERVICES – TAX ASPECTS

Discussing character of taxing the outsourcing of IT services is a purpose of the article. Performing IT services taxpayer is becoming an entrepreneur in understanding the VAT in the event that he supplied services permanently and gainfully. The effect of the conclusion of the outsourcing of IT services' contract on ground of the tax on civil law transactions is made conditional on intention of parties. This transferring also into rates the tax has (the 1%, the 2% or objective exemptions). As the *de lege ferenda* postulate assumes the need for the release of it services in the field of VAT.

**Key words:** information technology services, the taxpayer, income tax.