

Usługi IT typu *maintenance* a rozliczanie podatku VAT

Usługi niematerialne w przypadku rozliczeń podatkowych przysparzają wielu kłopotów, ponieważ pozostawiają niewiele papierowych bądź elektronicznych śladów i trudno jednoznacznie stwierdzić, czy i w jakim stopniu usługa została wykonana. Świadczący daną usługę niematerialną i jej odbiorca powinni dobrze się zastanowić, kiedy usługę należy uznać za wykonaną i jak zadbać o dokumentację, aby nie mieć później problemów z fiskusem.



FOT. P. POWIERZA

PRZEMYSŁAW POWIERZA

pracuje w Dziale Doradztwa Podatkowego w RSM Poland KZWS Spółce Doradztwa Podatkowego SA od 2005 roku. Od 2007 roku kieruje wyspecjalizowanym zespołem obsługującym klientów niemieckojęzycznych (German Desk). Od roku 2009 jest doradcą podatkowym (nr wpisu 11204) oraz tłumaczem przysięgłym języka niemieckiego (nr wpisu TP/86/09). Autor publikacji o tematyce podatkowej oraz wykładowca na specjalistycznych kursach organizowanych przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce

Papierowe albo elektroniczne dokumenty – to jedno zagadnienie. Moment wykonania usługi – to drugie. Przy usługach niematerialnych dokumentacja nie zawsze pozostawia pole manewru. Istnieją takie usługi, którym warto dokładniej się przyjrzeć i zbadać ich charakter. W przeciwnym wypadku nieświadomie, niemal systemowo, wykreujemy sobie niepotrzebną zaległość podatkową. Do takich nietypowych usług zaliczają się usługi pogotowia serwisowego w zakresie IT – tzw. *maintenance*.

Zakres usług informatycznych

Usługi informatyczne obejmują swym zakresem bardzo szeroki wachlarz czynności, które mogą być wykonywane na trzy różne sposoby:

- 1) jako usługa jednorazowa (w ramach jednego, wyraźnie wyodrębnionego projektu i w celu osiągnięcia konkretnego, umówionego z klientem efektu),
- 2) kilkakrotnie (cyklicznie), w jakichś odstępach czasu – najczęściej, gdy konieczne są bieżące aktualizacje, kontrola sprawności określonych systemów bądź cykliczne porządkowanie danych,
- 3) w sposób ciągły (stale, na bieżąco) – co szczególnie często zdarza się w przypadku usług serwisowych i tzw. pogotowia w zakresie oprogramowania: typu *helpdesk*, permanentnych aktualizacji oprogramowania, zamówionych na stałe modyfikacji systemów (w przypadku rozwiązań indywidual-

alnych, wprowadzanych często na życzenie klienta, uwzględniających w pełni specyfikę jego działalności), stałych szkoleń w zakresie użytkowania oprogramowania.

Przeważająca część usług tego typu to usługi niematerialne, opierające się na koncepcyjnej pracy informatyków, siłą rzeczy o twórczym charakterze i przez to często bardzo trudne do klarownego rozgraniczenia w czasie. Dlatego też niezwykle istotnym elementem rozliczeń podatkowych jest stworzenie przez podatnika przejrzystych zasad dokumentowania rozpoczęcia i zakończenia różnorodnych, świadczonych przez niego usług. Nie wszystkie czynności podejmowane w ramach realizacji kompleksowej usługi mogą być bowiem zarejestrowane na konkretnym nośniku danych (powtarzające się, częste konsultacje z klientem odnośnie do istotnych dla niego szczegółów zlecenia, wymiana doświadczeń i pomysłów z kolegami, własna praca koncepcyjna).

Moment wykonania usługi

Analiza przepisów w zakresie powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług pozwala wyciągnąć wniosek, że punktem wyjścia dla poprawnego rozliczenia podatku jest jak najbardziej precyzyjne i stosowane jednolicie ustalenie momentu wykonania usługi. Ze względów dowodowych wskazane jest, aby zakończenie usługi (lub jej częściowe wykonanie) było każdorazowo potwierdzane w formie

przejrzystego i rzetelnie sporządzanego dokumentu (w formie papierowej lub elektronicznej). Zaprotokolowanie wykonania usługi – w oparciu o spójny system identyfikacji usługi – powinno skutecznie zapobiec powstawaniu na tym tle jakichkolwiek wątpliwości.

Usługa typu *maintenance* w prawie podatkowym

Przyjrzyjmy się jednak bliżej wspomnianym na wstępie usługom typu *maintenance*. To typowe usługi pogotowia informatycznego, wykazujące daleko idące podobieństwa z usługą ubezpieczenia. Klient wybiera sobie zaufaną firmę informatyczną, aby mieć pewność, że w razie problemów (awarii oprogramowania, utraty funkcjonalności, konieczności dostosowania poszczególnych funkcji do dynamicznie zmieniającego się otoczenia biznesowego) będzie mógł szybko i sprawnie skorzystać z fachowej pomocy. Może zatem pojawić się wiele przypadków, w których wsparcie doświadczonego informatyka okaże się niezbędne. Nie jest jednak wykluczone, że w danym okresie nie pojawi się żaden problem – wsparcie programisty lub technika nie będzie konieczne, ale poczucie pełnego bezpieczeństwa zostanie jednak zapewnione. Jak zatem zaklasyfikować taką usługę dla potrzeb podatkowych?

Po pierwsze, należy zauważyć, że usługa gotowości do świadczenia serwisu (tzw. pogotowie serwisowe) nie jest tym samym co usługa serwisowa o charakterze ciągłym, przypominająca nieco najem (czyichś umiejętności, na stałe, w jakimś okresie). Taką usługę ciągłą rozliczać

należy w ustalonych okresach płatności. Tymczasem usługa gotowości polega na przyjęciu przez usługodawcę określonego zobowiązania, które faktycznie jest wykonane już w momencie, w którym świadczący rozpoczął realizację tego zobowiązania (tj. w którym stało się ono wymagalne i usługobiorca może domagać się jego realizacji). Zobowiązanie wobec klienta serwisu staje się wymagalne już pierwszego dnia obowiązywania umowy i pozostaje ważne w uzgodnionym przez strony takiej umowy okresie (np. przez rok).

Zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej UPTU), obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem kilku przepisów szczególnych. Treść tego przepisu wskazuje wprost, że jest to zasada generalna w zakresie powstawania obowiązku podatkowego. Odstępstwa od tej zasady mają charakter wyjątku, który zgodnie z zasadami wykładni prawa podatkowego należy interpretować ściśle. Rzućmy więc okiem na najważniejsze wyjątki.

W myśl art. 19a ust. 2 UPTU – w odniesieniu do przyjmowanych częściowo usług – usługę uznaje się za wykonaną również w przypadku wykonania jej części, dla której określono już zapłatę. Ten przypadek pomijamy, gdyż pogotowie informatyczne w żaden sposób nie może być zaklasyfikowane jako usługa realizowana w wyrażnie możliwych do wyodrębnienia częściach. Stosownie natomiast do unormowania art. 19a ust. 3 UPTU usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalone są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za

Analiza przepisów w zakresie powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług pozwala wyciągnąć wniosek, że punktem wyjścia dla poprawnego rozliczenia podatku jest jak najbardziej precyzyjne i stosowane jednolicie ustalenie momentu wykonania usługi.

wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi.

Ten przepis – dość karkołomnie sformułowany – wskazuje po prostu metodę rozliczania podatku VAT z tytułu świadczenia tzw. usług ciągłych. Obie części przepisu należy czytać łącznie. Oznacza to, że w przypadku usług, co do których jedynym możliwym miernikiem ich wykonania jest czas, o dacie powstania obowiązku podatkowego decyduje upływ ustalonego między stronami okresu rozliczeniowego, przy czym rozliczenie takie musi się odbyć przynajmniej raz w ciągu roku podatkowego (czyli – w przypadku podatku VAT – kalendarzowego). Czy nie należałoby zatem uznać, że usługa IT typu *maintenance* to usługa o charakterze ciągłym?

Usługi o charakterze ciągłym w orzecznictwie

Niestety, przepisy podatkowe nie definiują pojęcia „usługi świadczonej w sposób ciągły”, musimy zatem oprzeć się na wypracowanej praktyce organów podatkowych i orzecznictwie sądów administracyjnych. Z analizy orzecznictwa i interpretacji ministerialnych wynika, że sprzedaż o charakterze ciągłym cechuje stałe i powtarzalne zachowanie jednej strony transakcji, zgodnie z treścią umowy i w okresie, na jaki została ona zawarta. Według dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy¹, „w przypadku świadczenia ciągłego nie sposób stwierdzić, że zostało ono zrealizowane w konkretnej dacie, bowiem jest ono realizowane stale, stan realizacji świadczenia trwa przez określony czas”. Z kolei dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie² słusznie zwrócił uwagę, że „aby danym usługom można było nadać przymiot ciągłości, musiałyby się składać

z takich czynności, z których nie da się wyodrębnić powtarzających się czynności, które można byłoby zakwalifikować jako świadczenia samodzielne”.

Stanowisko sądów administracyjnych nie odbiega od tych konkluzji. Przykładowo Naczelny Sąd Administracyjny orzekł³, że „istotą świadczenia ciągłego jest pewna stałość i trwale spełnianie świadczenia w czasie, co powoduje niemożność wyróżnienia powtarzających się odrębnych czynności stanowiących samodzielne świadczenia i w konsekwencji określenia dnia dokonania danej czynności jako dnia spełnienia świadczenia”. Można zatem przyjąć, że tzw. usługa ciągła charakteryzuje się:

- stałością i trwałością w spełnianiu świadczenia,
- niemożnością wyróżnienia powtarzających się, odrębnych czynności, stanowiących samodzielne świadczenia,
- nieprzerwanym jej wykonywaniem przez czas trwania umowy,
- niemożnością określenia terminu definitywnego jej zakończenia (można określić jedynie moment w czasie, gdy usługa nie będzie już w ogóle kontynuowana),
- zwykle systematycznością i dużą częstotliwością świadczenia usług.

Gdy zestawimy tę charakterystykę z charakterystyką usługi, niechybnie dojdziemy do wniosku, że usługa gotowości do świadczenia serwisu informatycznego nie wymaga od usługodawcy podejmowania jakichkolwiek czynności aż do chwili wystąpienia zdarzenia objętego umową. Dopóki nie powstanie sytuacja, w której specjalista zobowiązał się zareagować, nie będzie mowy o wykonywaniu jakichkolwiek faktycznych czynności. Firma informatyczna nie ma więc bezwzględnie obowiązku utrzymywania personelu zdolnego do wykonania serwisu dla konkretnego klienta, przeprowadzania planowych akcji serwisowych, prowadzenia stałego, bieżącego wsparcia technicznego itp. Usługa pogotowia zostanie wyświadczona niezwłocznie dopiero wtedy, gdy będzie tego wymagać sytuacja (nastąpi awaria systemu, pojawi się

¹ Por. interpretację indywidualną z 28 sierpnia 2013 r., sygn. akt: ITPP2/443-506b/13/AK.

² Por. interpretację indywidualną z 11 lipca 2013 r., sygn. akt: IPPP1/443-584/13-2/AW.

³ Por. wyrok z 17 kwietnia 2012 r., sygn. akt: I FSK 935/11.

Usługa gotowości do świadczenia serwisu (tzw. pogotowie serwisowe) nie jest tym samym co usługa serwisowa o charakterze ciągłym, przypominająca nieco najem (czyichś umiejętności, na stałe, w jakimś okresie).

ewentualnie jakaś nieplanowana aktualizacja oprogramowania, konieczne będzie dodatkowe zabezpieczenie danych itp.). W związku z powyższym nie można przyjąć, że usługa gotowości jest usługą ciągłą. Wprost przeciwnie – jest to jednostkowe przyjęcie na siebie określonego zobowiązania, które może (jedynie potencjalnie) zaowocować koniecznością podjęcia czynności faktycznych w z góry ustalonym okresie.

Zobowiązanie do wykonania świadczenia

Analizując usługę gotowości do świadczenia usługi *maintenance* w zakresie IT, należy podkreślić, że świadczeniem (zachowaniem dłużnika czyniącym zadość interesom wierzyciela), o którym mowa w omówionych powyżej przepisach podatkowych, nie jest samo wykonanie usługi serwisowej, lecz zobowiązanie się do jego wykonania. Zobowiązanie to stanowi zabezpieczenie interesów usługobiorcy przez ograniczenie ryzyka gospodarczego – quasi-ubezpieczenie – i jest przedmiotem usługi. W przypadku założenia, że świadczeniem jest jedynie fizyczna usługa serwisowa (faktyczne czynności serwisowe), mogłoby dojść do sytuacji, w której nie wystąpiło zdarzenie objęte umową (usługodawca nie wykonał żadnej czynności serwisowej), przez co nie powstało „świadczenie”, które można by opodatkować VAT. Takiego rezultatu nie dałoby się jednak logicznie z ekonomicznego punktu widzenia obronić. Nie pozostaje zatem nic innego, jak uznać, że w przypadku omawianej usługi gotowości świadczenie polega na zobowiązaniu się do pozostawania w gotowości do wykonania określonych usług serwisowych z zakresu IT.

W momencie podpisywania umowy na świadczenie takich usług nie można jeszcze

określić, czy w ogóle i w jakim zakresie jakiegokolwiek czynności zostaną faktycznie wykonane. Usługa jest wykonana *de facto* w momencie, kiedy świadczący przyjmuje na siebie gotowość do wykonania tych usług. Istotą świadczenia jest „postawienie się w gotowości” przez wykonującego usługę. On zaś takie świadczenie (przyjęcie na siebie zobowiązania do świadczenia tych usług) wykonuje już od dnia wymagalności zobowiązania (od pierwszego dnia określonego umownie jako okres, w którym gwarantuje wszelkie potrzebne wsparcie). Nie mamy więc innej możliwości, jak tylko przyjąć, że w tym momencie usługa taka jest wykonana. Na gruncie wspomnianych już przepisów art. 19a UPTU oznacza to tyle, że obowiązek podatkowy u usługodawcy powstaje w dniu przyjęcia na siebie gotowości do wykonania usług (w pierwszym dniu obowiązywania umowy). Tego samego dnia kontrahent firmy serwisowej – czyli nabywca usługi typu *maintenance* – uzyskuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, które będzie mógł wykonać, gdy tylko otrzyma odpowiednią fakturę.

Rozliczanie w VAT usługi typu *maintenance* w zakresie IT tylko na pierwszy rzut oka wydaje się proste. Powyższa analiza wskazuje jednak, że o ile jest to usługa gotowości, można ją dość łatwo zdyskwalifikować jako ciągłą. Dobrze jest więc przeanalizować z góry wszystkie istotne elementy usługi i poinformować o skutkach podatkowych także swojego kontrahenta.

Podstawa prawna

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.). ▣