

**0114-KDIP4.4012.28.2018.1.AS, Moment powstania obowiązku podatkowego VAT z tytułu sprzedaży oprogramowania w formie licencji ograniczonej czasowo. - Pismo wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

Status: aktualne

**Pismo**

**z dnia 8 marca 2018 r.**

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

**0114-KDIP4.4012.28.2018.1.AS**

**Moment powstania obowiązku podatkowego VAT z tytułu sprzedaży oprogramowania w formie licencji ograniczonej czasowo.**

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 10 stycznia 2018 r. (data wpływu 15 stycznia 2018 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie określenia momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu sprzedaży oprogramowania w formie licencji ograniczonej czasowo - **jest prawidłowe.**

**UZASADNIENIE**

W dniu 15 stycznia 2018 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie określenia momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu sprzedaży oprogramowania w formie licencji ograniczonej czasowo.

**We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:**

W zakresie prowadzonej działalności gospodarczej A. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością zwana dalej podatnikiem dokonuje sprzedaży oprogramowania wytworzonego we własnym zakresie. Oprogramowanie sprzedawane jest zarówno podmiotom gospodarczym jak i osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej.

Podatnik wprowadził warunki udzielania licencji (załącznik pt. WARUNKI LICENCJI programu A. Sp. z o.o.), zgodnie z którymi klient będzie mógł zakupić oprogramowanie w formie licencji ograniczonej czasowo. Sprzedaż licencji dokumentowana jest fakturą zawierającą informację dotyczącą okresu korzystania z licencji.

Spółka wprowadziła do sprzedaży oprogramowanie ograniczone czasowo na okres 365 dni. Program komputerowy umieszczony jest na płycie CD lub DVD z przynależnym do niego Kluczem Ochrony Programu. Oprogramowanie zabezpieczone jest ww. kluczem sprzętowym, programowanym na okres 365 dni od daty zakupu (plus 3 dni na dostarczenie produktu). W ramach dostępu do oprogramowania klient ma zawsze najnowszą wersję programu bez konieczności dodatkowych zakupów. Klucz po upływie 365 dni przestaje być aktywny, tym samym oprogramowanie przestanie działać. Klient korzystając z

oprogramowania ograniczonego czasowo oprócz konieczności posiadania klucza dodatkowo będzie musiał co jakiś czas połączyć się z internetem, aby mógł zostać odczytany i sprawdzony pozostały jeszcze okres działania oprogramowania. W przypadku gdy kontrahent co pewien czas nie połączy się z internetem klucz zostanie zablokowany, a tym samym możliwość korzystania z oprogramowania i w tej sytuacji klient będzie musiał skontaktować się z działem technicznym podatnika. W przypadku licencji terminowej ograniczonej czasowo na okres 365 dni kolejny zakup licencji nie będzie w żaden sposób uzależniony od momentu wygaśnięcia poprzedniej czasowej licencji. Wykupienie kolejnej licencji czasowej traktowane będzie jako odrębna sprzedaż, na którą będzie wystawiana kolejna faktura określająca kolejny okres korzystania z licencji. Klient będzie miał możliwość wykupienia kolejnej licencji czasowej w dowolnym momencie (np. od razu, po 5 miesiącach, po roku czy też po 10 latach). Jednocześnie wykupienie licencji czasowej nie będzie zobowiązywało klienta do kolejnych zakupów. Płatność za oprogramowanie ograniczone czasowo będzie realizowana w formie przedpłaty, gotówki, pobrania kurierskiego lub odroczonego przelewu. Klient ma możliwość rozwiązania lub odstąpienia od umowy sprzedaży zgodnie z zasadami określonymi w dokumencie pt. "Warunki Licencji programu A. Sp. z o.o. -".

W myśl znowelizowanej ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (ustawa o VAT) w odniesieniu do usług udzielania licencji obowiązują zasady ogólne ustalania obowiązku podatkowego zdefiniowane w art. 19a ustawy o VAT.

**W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:**

W jakim momencie powstaje obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług przy sprzedaży oprogramowania ograniczonego czasowo w przypadku gdy płatność:

- \* została uregulowana jednorazowo przedpłatą przed wydaniem oprogramowania z kluczem;
- \* została uregulowana już po wystawieniu faktury i wydaniu oprogramowania z kluczem;
- \* nie została uregulowana a oprogramowanie z kluczem zostało wydane?

Zdaniem Wnioskodawcy, dokonując sprzedaży licencji ograniczonej czasowo, w sytuacji gdy:

- \* płatność zostanie uregulowana przedpłatą przed wydaniem oprogramowania z kluczem, podatnik będzie rozpoznawał obowiązek podatkowy zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT tj. z chwilą otrzymania przedpłaty (w odniesieniu do otrzymanej kwoty)
- \* płatność zostanie uregulowana już po wystawieniu faktury i wydaniu oprogramowania z kluczem oraz w sytuacji gdy należność nie zostanie uregulowana a oprogramowanie z kluczem zostanie wydane, podatnik będzie rozpoznawał obowiązek podatkowy zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy o VAT tj. z chwilą przekazania klucza, wtedy bowiem uznaje usługę za wykonaną

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest prawidłowe.**

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 z późn. zm.), zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...). Przy czym

towarami - stosownie do art. 2 pkt 6 ustawy - są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Stosownie do art. 8 ust. 1 ustawy, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

1. przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
2. zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
3. świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 19a ust. 1 ustawy, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1. W myśl ust. 2 powołanego przepisu, w odniesieniu do przyjmowanych częściowo usług, usługę uznaje się również za wykonaną, w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę.

Stosownie do art. 19a ust. 3 ustawy, usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za 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.

Na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy, jeżeli przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4.

Z przedstawionych okoliczności sprawy wynika, że Spółka dokonuje sprzedaży oprogramowania wytworzonego we własnym zakresie. Oprogramowanie sprzedawane jest zarówno podmiotom gospodarczym jak i osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej. Wnioskodawca wprowadził warunki udzielania licencji, zgodnie z którą klient będzie mógł zakupić oprogramowanie w formie licencji ograniczonej czasowo na okres 365 dni. Program umieszczony jest na płycie CD lub DVD z przynależnym do niego kluczem ochrony programu. W ramach dostępu do oprogramowania klient ma zawsze najnowszą wersję programu bez konieczności dodatkowych zakupów. Klucz po upływie 365 dni przestaje być aktywny, tym samym oprogramowanie przestaje działać. Klient korzystając z oprogramowania ograniczonego czasowo oprócz konieczności posiadania klucza dodatkowo będzie musiał co jakiś czas połączyć się z internetem. W przypadku licencji ograniczonej

czasowo na okres 365 dni kolejny zakup licencji nie będzie w żaden sposób uzależniony od momentu wygaśnięcia poprzedniej czasowej licencji. Płatność za oprogramowanie ograniczone czasowo będzie realizowana w formie przedpłaty, gotówki, pobrania kurierskiego lub odroczonego przelewu.

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą określenia momentu powstania obowiązku podatkowego dla sprzedaży oprogramowania ograniczonego czasowo w przypadku gdy płatność:

- \* została uregulowana jednorazowo przedpłatą przed wydaniem oprogramowania z kluczem;
- \* została uregulowana już po wystawieniu faktury i wydaniu oprogramowania z kluczem;
- \* nie została uregulowana a oprogramowanie z kluczem zostało wydane.

Powołany wyżej art. 19a ust. 1 formułuje zasadę ogólną, zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru bądź wykonania usługi co oznacza, że podatek staje się wymagalny w rozliczeniu za okres, w którym dokonana została dostawa towarów bądź świadczenie usług i powinien być rozliczony za ten okres.

W odniesieniu do usług przyjmowanych częściowo, usługę uznaje się za wykonaną w przypadku wykonania części usługi, dla której określono zapłatę (art. 19a ust. 2 ustawy). Ponadto należy zwrócić uwagę, że w niektórych przypadkach ustawa wskazuje "umowne" zasady uznania danej usługi za wykonaną. Określone w art. 19a ust. 3 ustawy usługi, dla których w związku z ich świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonane z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Usługi świadczone w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla których w związku z ich świadczeniem nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonane z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Natomiast stosownie do art. 19 ust. 8 ustawy, obowiązek podatkowy powstaje również w momencie otrzymania całości lub części zapłaty przed wykonaniem usługi.

Moment powstania obowiązku podatkowego wymaga od wykonawcy danej usługi prawidłowego określenia momentu jej wykonania. Ustawa o VAT nie definiuje tego momentu, ani w żaden sposób nie precyzuje, jakimi kryteriami należy posługiwać się dla jego określenia. Należy jednak wskazać, że o faktycznym wykonaniu usługi decyduje jej charakter. Z kolei o charakterze i o dacie wykonania usługi decydują strony umowy cywilnoprawnej, chyba że moment ten jest określony przez obowiązujący przepis prawa regulujący zasady wykonywania danego rodzaju usług. Ponadto stosownie do art. 353 (1) ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2017 r. poz. 459 późn. zm.), strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego. Z powyższej zasady wynika, że strony mogą dowolnie kształtować treść umowy w granicach wyznaczonych przez obowiązujące przepisy prawa, w tym także przepisy prawa podatkowego.

Analiza okoliczności przedstawionych we wniosku w kontekście obowiązujących w tym zakresie przepisów prawa pozwala stwierdzić, że w opisanym przypadku art. 19a ust. 2 ustawy nie znajdzie zastosowania, ponieważ przepis ten dotyczy jedynie tych usług, które są usługami podzielными w sensie gospodarczym, np. usługi transportowe, spedycyjne czy

przeładunkowe. W niniejszej sprawie nie znajdzie zastosowania również art. 19a ust. 3 ustawy, ponieważ jak wskazał Wnioskodawca, w umowie między stronami nie zostały określone następujące po sobie terminy płatności i rozliczeń.

Zatem dla usługi sprzedaży oprogramowania w formie licencji ograniczonej czasowo, dla której nie zostały określone następujące po sobie terminy płatności i rozliczeń, obowiązek podatkowy co do zasady będzie powstawał na podstawie art. 19a ust. 1 ustawy, tj. z chwilą wykonania usługi. W omawianym przypadku momentem wykonania usługi jest przekazanie klientowi oprogramowania wraz z kluczem ochrony programu, ponieważ w tym momencie klient nabywa prawo do korzystania z oprogramowania, a więc otrzymuje istotę nabywanego świadczenia.

W konsekwencji należy stwierdzić, że przy sprzedaży oprogramowania w formie licencji ograniczonej czasowo:

\* w przypadku gdy płatność została uregulowana jednorazowo przedpłatą przed wydaniem oprogramowania z kluczem - obowiązek podatkowy powstanie z chwilą otrzymania przedpłaty stosownie do art. 19a ust. 8 ustawy,

\* w przypadku, gdy płatność została uregulowana po wystawieniu faktury i wydaniu oprogramowania z kluczem oraz w przypadku gdy płatność nie została uregulowana a oprogramowanie z kluczem zostało wydane - obowiązek podatkowy powstanie stosownie do art. 19a ust. 1 ustawy, z chwilą wykonania usługi, tj. przekazania oprogramowania wraz z kluczem ochrony programu.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy jest prawidłowe.

Niniejsza interpretacja indywidualna dotyczy wyłącznie podatku od towarów i usług. W zakresie podatku dochodowego od osób prawnych zostanie wydane odrębne rozstrzygnięcie. Przedmiotowa interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;

2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed

sądami administracyjnymi - Dz. U. z 2017 r. poz. 1369 z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała