

Wyrok z dnia 26 stycznia 2000 r.

III RN 121/99

Klasyfikacje wyrobów i usług, wydane na podstawie ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (Dz.U. Nr 88, poz. 439 ze zm.), są wiążące dla organu podatkowego w zakresie kwalifikowania danej czynności jako usługi w rozumieniu art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.). Organ podatkowy nie jest natomiast związany dokonanymi przez organy statystyki państwowej ustaleniami na podstawie tych klasyfikacji co do charakteru prawnego czynności jako usługi.

Przewodniczący: SSN Andrzej Wróbel (sprawozdawca), Sędziowie SN:
Walerian Sanetra, Andrzej Wasilewski.

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 13 stycznia 2000 r. sprawy ze skargi A.P. Spółki z o.o. w S. na decyzję Izby Skarbowej w S. z dnia 27 listopada 1997 r. [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 9 grudnia 1998 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Szczecinie do ponownego rozpoznania.

U z a s a d n i e

Pierwszy Urząd Skarbowy w S. decyzją z dnia 31 lipca 1997 r. określił „A.P.” Spółce z o.o. z siedzibą w S. zobowiązanie z tytułu podatku od towarów i usług za styczeń 1997 r. w kwocie 121.687,00 zł oraz ustalił dodatkowe zobowiązanie w kwocie 39.242,10 zł. Organ podatkowy ustalił, że w dniu 20 stycznia 1996 r. pomiędzy „A.P.” a „A.I.” Z siedzibą w M.P. (USA) została zawarta umowa, zgodnie z którą „A.I.” zleca, a „A.P.” zobowiązuje się wykonać oprogramowanie komputerowe

wirtualnego studia telewizyjnego E. oraz przenieść na „A.I.” wszystkie autorskie prawa majątkowe do swobodnego i bez ograniczeń rozporządzania tym dziełem. W wyniku realizacji tej umowy „A.P.” dokonała w styczniu 1997 r. sprzedaży na rzecz „A.I.” powyższego oprogramowania. W ocenie organu podatkowego, wykonanie na zlecenie usługi polegającej na opracowaniu i wykonaniu oprogramowania wirtualnego studia telewizyjnego zgodnie z wymaganiami zleceniodawcy mieści się w podkategorii 72.20.32 Klasyfikacji Wyrobów i Usług „Usługi opracowywania oprogramowania na zamówienie klienta” i jako usługa podlega podatkowi od towarów i usług.

Izba Skarbowa w S. decyzją z dnia 27 listopada 1997 r. utrzymała w mocy zaskarżoną odwołaniem podatnika powyższą decyzję. W ocenie organu podatkowego drugiej instancji, treść umowy wyraźnie wskazuje na podjęcie się przez „A.P.” usługi opracowania na zamówienie klienta – „A.I.” polegającej na analizie, projektowaniu i wykonaniu oprogramowania łącznie z zapewnieniem pomocy przy instalowaniu. Łącząca strony umowa jest umową o dzieło. Dodatkowym zobowiązaniem wykonawcy jest przeniesienie praw autorskich wynikających z wytworzenia utworu – programu komputerowego. Zobowiązanie to jest warunkiem umowy o dzieło i jest z nim nierozdzielnie związane. Organ podatkowy uznał za uprawnione stanowisko, że realizacja powyższej umowy, w tym przeniesienie praw autorskich, jakkolwiek przeniesienie praw majątkowych nie zostało w ogóle objęte podatkiem od towarów i usług, objęta jest działalnością usługową.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie wyrokiem z dnia 9 grudnia 1998 r. [...] uchylił zaskarżoną przez podatnika decyzję Izby Skarbowej. Wedle Sądu istotą sporu jest ocena charakteru wykonanej przez „A.P.” czynności opracowania i wykonania oprogramowania komputerowego w świetle przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. W ocenie Sądu usługowy charakter czynności w rozumieniu przepisów o klasyfikacji wyrobów i usług zależy nie od tego, iż czynność ta zostaje wykonana na zamówienie innego podmiotu, lecz że czynność ta zaspokaja określone własne potrzeby zamawiającego. Czynnikiem wyróżniającym daną czynność jako usługę jest przede wszystkim to, że świadczenie tej czynności zmierza do bezpośredniego zaspokojenia określonej potrzeby zamawiającego w procesie prowadzonej przez niego działalności produkcyjnej, służąc tym samym tej działalności, albo też do zaspokajania potrzeb zamawiającego o charakterze konsumpcyjnym. Takie rozumienie usługi oznacza, że usługą jest świadczenie takiej tylko czynności „opracowania oprogramowania na zamówienie

klienta”, w następstwie której zaspokojeniu podlegają potrzeby samego zamawiającego wynikające z zastosowania(używania) tego oprogramowania dla celów jego działalności gospodarczej albo celów konsumpcyjnych. Wykonanie natomiast, chociażby na indywidualne zamówienie i według wskazań zamawiającego, oprogramowania komputerowego, jako dzieła stanowiącego przedmiot prawa autorskiego, w celu jego eksploataowania przez zamawiającego w drodze kopiowania, modyfikacji i dystrybucji, nie stanowi usługi, bowiem wykonanie takiego dzieła nie służy zaspokojeniu potrzeb zamawiającego, skoro dzieło to, ze względu na swoje treści, przeznaczone jest jako produkt autorskiej pracy twórczej, dla nieokreślonego kręgu odbiorców. Takie przeznaczenie tego dzieła oznacza, iż jego wytworzenie nie było świadczeniem usługi w rozumieniu przepisu art. 4 pkt ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

W ocenie Sądu, organy podatkowe dokonując ustaleń co do charakteru wykonanej przez skarżącą Spółkę czynności wykonania oprogramowania komputerowego wirtualnego studia telewizyjnego nie wyjaśniły w istocie rzeczy w sposób wszechstronny okoliczności towarzyszących wykonaniu tego oprogramowania i jego sprzedaży kontrahentowi zagranicznemu, w szczególności pomijając zagadnienie przeniesienia przez skarżącą na kontrahenta autorskich praw majątkowych do wytworzonego programu komputerowego i związanego z tym zagadnienia należności przypadających z tego tytułu twórcy tego programu, która to czynność nie stanowi przedmiotu opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Minister Sprawiedliwości zaskarżył powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną, w której zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), w związku z art. 4 pkt 1 i pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), art. 7, 77 § 1, 80 i 107 § 3 Kodeksu postępowania administracyjnego i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku przez przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania

W ocenie Ministra Sprawiedliwości organy podatkowe wszechstronnie wyjaśniły wszystkie okoliczności towarzyszące wykonaniu oprogramowania komputerowego i jego sprzedaży zagranicznemu kontrahentowi Spółki. Zasadnicze znaczenie ma tutaj zawarta między stronami umowa i ona reguluje zagadnienie przeniesienia autorskich praw majątkowych do wytworzonego programu komputerowego. Zostały wyczerpane środki dowodowe i zagadnienie sprowadza się nie do wykonania dalszych

czynności w sprawie, ale do oceny zawartej umowy z punktu widzenia prawa podatkowego. Należności przypadające twórcy z tytułu wykonania oprogramowania są inną kwestią i nie są związane z przedmiotem opodatkowania w niniejszej sprawie.

Z umowy z dnia 20 stycznia 1996 r. wynika, zdaniem Ministra Sprawiedliwości, że wolą stron było spełnienie świadczenia rozumianego jako opracowanie oprogramowania i przeniesienie praw autorskich. Nie były to dwa odrębne świadczenia, za czym przemawia zgodny cel stron umowy – „do swobodnego i bez ograniczeń rozporządzenia tym dziełem”. Za takim stanowiskiem przemawia również indywidualizacja oprogramowania, zawierającego dane A.I. objęte tajemnicą handlową. Zamawiający nie jest zainteresowany, aby twórca programu A.P. oferował to oprogramowanie osobom trzecim.

Z tytułu wszystkich czynności wymienionych w umowie, a niezbędnych do wykonania dzieła oraz z tytułu przeniesienia praw autorskich. A.P. otrzymuje łącznie wynagrodzenie określone w § 3 pkt 1 umowy. Wynagrodzenie jako ekwiwalentne świadczenie nie może być w takim przypadku „dzielone”, jak to sugeruje Sąd w wyroku, bowiem świadczenie Spółki A.P. jest niepodzielne.

Należy uznać jako zasadny pogląd organów podatkowych, że w tym wypadku zobowiązanie do przeniesienia praw autorskich jest warunkiem umowy o dzieło i jest z nim nierozzerwalnie związane. Gdyby nie umowa o wykonanie oprogramowania ściśle zindywidualizowanego, nie byłoby postanowienia o obowiązkowym przeniesieniu praw autorskich. Inaczej mówiąc, przedmiotem umowy jest wykonanie dzieła na zamówienie, wydanie konkretnego egzemplarza oraz przeniesienie autorskich praw majątkowych. Sposób określenia zapłaty może być różny. W tym wypadku strony określiły cenę usługi bez wyodrębnienia ceny za przeniesienie praw majątkowych.

W klasyfikacji wyrobów i usług obowiązującej od dnia 1 kwietnia 1995 r. w gałęzi 72.2 określonej jako usługi doradztwa w zakresie oprogramowania oraz dostawy oprogramowania, wyszczególniono podkategorię 72.20.32 „Usługi opracowywania oprogramowania na zamówienie klienta”, wśród których znajduje się między innymi analiza, projektowanie i wykonywanie oprogramowania łącznie z zapewnieniem pomocy przy instalowaniu oraz szkoleń. Za trafne, w ocenie Ministra Sprawiedliwości, należy uznać stanowisko, że realizacja umowy, w tym przenoszenie praw autorskich (nie objęte podatkiem od towarów i usług), objęte jest działalnością usługową. Zostaje w tym wypadku wyczerpana definicja usługi.

Pojęcie „usługi” na gruncie zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług należy rozumieć odmiennie niż reguluje to Kodeks cywilny. Zgodnie z przepisami art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, opodatkowaniu podatkiem VAT podlega odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przez pojęcie usług, zgodnie z art. 4 pkt 2 cyt. ustawy, należy rozumieć usługi wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej, a także roboty budowlane. W zakresie usług obowiązuje Klasyfikacja Wyrobów i Usług wprowadzona zarządzeniem Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, wydanym na podstawie ustawy z dnia 26 lutego 1982 r. o statystyce państwowej. Klasyfikacja ta przez usługi rozumie wszelkie czynności świadczone na rzecz jednostek gospodarczych prowadzących działalność gospodarczą o charakterze produkcyjnym, nie tworzących bezpośrednio nowych dóbr materialnych (tzw. usługi dla celów produkcji), jak również wszelkie czynności świadczone na rzecz jednostek gospodarki narodowej oraz na rzecz ludności, przeznaczone dla celów konsumpcji indywidualnej, zbiorowej i ogólnospołecznej. Przez pojęcie usługi klasyfikacja rozumie usługi świadczone niezależnie od charakteru wykonawcy lub odbiorcy i niezależnie od tego, czy zostały wykonane odpłatnie, czy też nieodpłatnie. Istotnym jest, by zleceniodawca i zleceniobiorca usługi byli różnymi podmiotami gospodarczymi (bliżej J. Mikołajewicz, Klasyfikacje statystyczne a obciążenia podatkowe – podstawy formalnoprawne, Glosa nr 6 z 1997 r. R. Mastalski, J. Zubrzycki, VAT od usług w świetle klasyfikacji GUS, Przegląd Podatkowy Nr 7 z 1996 r.).

Zgodnie z art. 25 ust. 1 pkt 6 i ust. 2 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej organem właściwym do kwalifikowania usługi, towaru do odpowiedniej grupy, podgrupy jest Główny Urząd Statystyczny.

Organy podatkowe oparły swoje rozstrzygnięcie na opinii statystycznej Departamentu Standardów, Rejestrów i Informatyki Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 17 października 1997 r. Nr SRI-4-WSK-9-1413/97, otrzymanej w związku z dwiema różnymi opiniami w tej sprawie wydanymi przez Urząd Statystyczny w S. Z opinii tej wynika, że wykonanie na zlecenie usługi polegającej na opracowaniu i wykonaniu oprogramowania komputerowego (do wirtualnego studia telewizyjnego) zgodnie z wymogami zleceniodawcy wraz z przekazaniem praw autorskich i oprzyrządowania zgodnie z zawartą umową – mieści się w podkategorii 72.20.32. „Usługi opracowywania oprogramowania na zamówienie klienta”. Przejęcie przez organy po-

datkowe klasyfikacji statystycznej określonej w piśmie tego Departamentu, zdaniem Ministra Sprawiedliwości, wypełniło wymóg przepisów art. 4 pkt 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Organy podatkowe nie są uprawnione do wydawania jakichkolwiek opinii statystycznych, a sposób przyporządkowania określonych czynności do poszczególnych ugrupowań klasyfikacji nie podlega żadnej weryfikacji, ani przez organy podatkowe, ani przez sąd administracyjny. Nieuwzględnienie przez Naczelny Sąd Administracyjny przy ocenie decyzji, dowodu z opinii Głównego Urzędu Statystycznego, stanowi naruszenie art. 4 pkt 1 i pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym w związku z art. 80 KPA.

Sąd przyjął za niesporne, że w ramach zobowiązania wynikającego z umowy zawartej w dniu 20 stycznia 1996 r. z firmą A.I. skarżąca Spółka wykonała dzieło w postaci oprogramowania komputerowego wirtualnego studia telewizyjnego E. i przeniosła na tego kontrahenta wszystkie prawa majątkowe. Sąd przyjął, że strony łączyła umowa o dzieło w postaci oprogramowania komputerowego, a uchylając decyzję zakwestionował kwalifikację czynności jako usługę. Nie można podzielić poglądu, że nie wyjaśniono wszechstronnie okoliczności towarzyszących wykonaniu tego oprogramowania. Stanowi to naruszenie wskazanych przepisów KPA.

Postanowienia umowy wskazują na fakt podjęcia się przez A.P. usługi opracowania oprogramowania na zamówienie klienta – A.I., polegającej na analizie, projektowaniu i wykonaniu oprogramowania łącznie z zapewnieniem pomocy przy instalowaniu. Dzieło to ma charakter zindywidualizowany, określony potrzebami zamawiającego. Powyższego nie zmienia fakt, że Spółka A.I. poprzez sieć dystrybucji rozprowadzała te programy do końcowych odbiorców, którymi były studia telewizyjne oraz firmy prowadzące działalność produkcyjną w zakresie telewizji. Stanowiło to działalność gospodarczą firmy A.I. Nie jest przekonywujący pogląd Sądu, że Spółka A.I. była jedynie dystrybutorem dzieła, zaś wytworzenie dzieła było świadczeniem usługi. Dla klasyfikacji usług z punktu widzenia podatku od towarów i usług okoliczność ta nie ma znaczenia. Istotne jest pojęcie usługi w klasyfikacji wyrobów i usług.

Sąd Najwyższy zważył co następuje:

Trafny jest pogląd Ministra Sprawiedliwości, że wszystkie okoliczności faktyczne istotne dla rozstrzygnięcia sprawy zostały wyjaśnione w toku postępowania podatkowego, a zatem uchylenie decyzji organu drugiej instancji zaskarżonym wyro-

kiem z uzasadnieniem, że nie wyjaśniono w sposób wszechstronny okoliczności towarzyszących wykonania oprogramowania komputerowego i jego sprzedaży zagranicznemu kontrahentowi, w szczególności pominięcie zagadnienia przeniesienia przez Spółkę „A.P.” na tego kontrahenta autorskich praw majątkowych do wytworzonego programu komputerowego i związanego z tym wynagrodzenia twórcy programu, narusza rażąco przepisy art. 7, 77 § 1 i 80 Kodeksu postępowania administracyjnego.

Stosownie do przepisu art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) opodatkowaniu podlega sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a zatem podatkowi od towarów i usług nie podlegają umowy, lecz wyłącznie czynności podejmowane w wykonywaniu umów, zaś przy ocenie, czy dana czynność podlega temu podatkowi należy brać pod rozwagę charakter danej czynności, a nie tylko nazwę umowy stanowiącej podstawę podjęcia czynności. Oznacza to, że organy podatkowe są uprawnione do oceny charakteru prawnego czynności lub działań podejmowanych w wykonywaniu umów, jednakże powinny w tym zakresie respektować zasadę swobody umów i dokonywać wykładni treści umowy z uwzględnieniem reguł zawartych w Kodeksie cywilnym, w tym w szczególności w przepisie art.65 tego Kodeksu.

W rozpoznawanej sprawie jest sporne, czy sporządzenie przez skarżącą Spółkę, w wykonaniu umowy o dzieło, komputerowego oprogramowania wirtualnego studia telewizyjnego na zlecenie kontrahenta zagranicznego jest odpłatnym świadczeniem usługi podlegającym podatkowi od towarów i usług, jak twierdzą organy podatkowe i Minister Sprawiedliwości, czy ze względu na postanowienia umowy o przeniesieniu na „A.I. wszystkich majątkowych praw autorskich „ do swobodnego i bez ograniczeń rozporządzania tym dziełem”, czynność ta, jako sprzedaż dóbr niematerialnych, nie jest objęta podatkiem od towarów i usług, jak przyjął Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu zaskarżonego niniejszą rewizją nadzwyczajną wyroku.

Ustawa o podatku od towarów i usług nie definiuje pojęcia: „usługa”, lecz stwierdza jedynie w art. 4 pkt 1, że przez usługi rozumie się „usługi wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej, a także roboty budowlano-montażowe.” Pomijając w tym miejscu zasadnicze wątpliwości co do prawidłowości przyjętego w ustawie sposobu określenia podstawy opodatkowa-

nia, także z punktu widzenia wymagań zawartych w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, należy podzielić przyjęty w orzecznictwie sądowym pogląd, że klasyfikacje wydane na podstawie ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (Dz.U. Nr 88 poz. 439), są wiążące dla organów podatkowych w zakresie kwalifikowania danej czynności jako usługi w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Należy równocześnie podkreślić, że organ podatkowy jest związany jedynie przepisami zawartymi w tych klasyfikacjach, nie zaś ustaleniami dokonanymi na ich podstawie przez organy statystyki państwowej, odnośnie do charakteru prawnego danej czynności jako usługi w rozumieniu art. 4 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym.

W Klasyfikacji Wyrobów i Usług stanowiącej załącznik do zarządzenia nr 47 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 29 grudnia 1993 r. w sprawie Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Dz.Urz. GUS Nr 24 poz. 132 ze zm.), która od 1 kwietnia 1995 r. objęła jedynie usługi, a od 1 lipca 1997 r. do dnia 30 czerwca 1999 r. była stosowana równolegle z Polską Klasyfikacją Wyrobów i Usług (PKWiU), pod pozycją 72.20.30 wymienione zostały „Usługi opracowania oprogramowania na zamówienie klienta.” Prawidłowo przyjął Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, że czynnikiem wyróżniającym określoną czynność jako usługę jest to, iż wykonanie tej czynności zmierza do bezpośredniego zaspokojenia określonej potrzeby zamawiającego w prowadzonej przez niego działalności gospodarczej albo też do zaspokojenia potrzeb zamawiającego o charakterze konsumpcyjnym. Nie jest natomiast trafny pogląd Sądu, że kryterium rozstrzygającym przy ocenie danej czynności jako usługi w rozumieniu przepisów zawartych w Klasyfikacji Wyrobów i Usług jest to, czy odbiorca programu wytworu (utworu) w postaci programu komputerowego jest sam zamawiającym jako jego użytkownik i konsument, czy też przeznaczony on jest do sprzedaży przez zamawiającego bliżej nieokreślonemu kręgowi odbiorców. W świetle powołanych wyżej przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz przepisów zawartych w Klasyfikacji Wyrobów i Usług należy bowiem przyjąć, że przy ocenie danej czynności jako usługi w rozumieniu tej ustawy rozstrzygające znaczenie ma kryterium przedmiotowe, a zatem charakter i istota czynności podjętej w wykonaniu umowy łączącej usługodawcę z usługobiorcą, nie zaś to, czy i w jaki sposób usługobiorca rozporządzi wytworem stanowiącym przedmiot usługi. Z punktu widzenia przepisów ustawy o podatku od towarów i usług istotny jest zatem jedynie charakter czynności podjętej przez twórcę oprogramowania kompute-

rowego w stosunku do zamawiającego w wykonaniu łączącej ich umowy, nie zaś czynności, które zamawiający oprogramowanie zamierza podjąć w przyszłości w odniesieniu do osób trzecich w wykonaniu na przykład umowy sprzedaży oprogramowania.

Z treści umowy o dzieło zawartej w dniu 20 stycznia 1996 r. wynika jednoznacznie, że wolą stron było spełnienie świadczenia, rozumianego jako opracowanie oprogramowania komputerowego na zlecenie zamawiającego i przeniesienie na zamawiającego majątkowych praw autorskich, w tym prawa do utrwalania, kopiowania, dystrybucji dzieła, zwielokrotniania, wprowadzania do obrotu, rozporządzania, dysponowania dziełem bez żadnych ograniczeń, publicznej prezentacji i publikacji dzieła, adaptacji i zmian dzieła do potrzeb kontrahentów, wykorzystania dzieła do reklamy lub w celach informacyjnych oraz dysponowania kodem źródłowym dla wszystkich programów. Zapłatę za wykonanie oprogramowania strony określiły w ten sposób, że ustaliły wynagrodzenie bez wyodrębnienia ceny za przeniesienie autorskich praw majątkowych. Należy w związku z tym podzielić pogląd Ministra Sprawiedliwości, że w tym konkretnym przypadku zobowiązanie do przeniesienia praw autorskich jest warunkiem umowy o dzieło i jest z nią nierozzerwalnie związane. Postanowienia umowy wskazują bowiem wyraźnie na podjęcie się przez Spółkę usługi opracowania oprogramowania komputerowego na zamówienie i według wskazówek (założeń) klienta, polegającej na analizie, projektowaniu i wykonaniu takiego oprogramowania, łącznie z zapewnieniem pomocy przy jego instalowaniu, zaś oprogramowanie to, jak trafnie stwierdził Minister Sprawiedliwości, ma charakter zindywidualizowany, określony potrzebami zamawiającego.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====