



DZIENNIK URZĘDOWY

MINISTRA FINANSÓW

Warszawa, dnia 18 września 2020 r.

Poz. 107

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD3.8201.1.2018

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 15 września 2020 roku

w sprawie zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów do honorarium autorskiego

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.), w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426 i 1291, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą PIT”, koszty uzyskania przychodów z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami wynoszą 50% uzyskanego przychodu, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy PIT, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód.

Celem niniejszej interpretacji prawa podatkowego jest wskazanie warunków, których spełnienie umożliwia zastosowanie, w tym przez płatnika podatku dochodowego (np. pracodawcę), 50% kosztów uzyskania przychodów w odniesieniu do przychodów z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich lub rozporządzania przez twórców tymi prawami.

Jednocześnie z uwagi na fakt, że przepis zawiera odesłanie do odrębnych przepisów dotyczących korzystania przez twórców z praw autorskich, wyjaśnienia zawarte w interpretacji będą odwoływały się również do postanowień ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1231, z późn. zm.), dalej zwanej „ustawą o prawie autorskim”, oraz do innych szczególnych regulacji zawartych w odrębnych ustawach.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

Z powołanego na wstępie przepisu ustawy PIT wynika, że 50% koszty przysługują podmiotowo twórcom (1) oraz przedmiotowo z tytułu korzystania przez nich z praw autorskich (2) lub rozporządzania przez nich tymi prawami (3).

Jednocześnie jak stanowi art. 22 ust. 9b ustawy PIT, ww. koszty stosuje się wyłącznie do przychodów uzyskiwanych z tytułu:

- 1) działalności twórczej w zakresie architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, inżynierii budowlanej, urbanistyki, literatury, sztuk plastycznych, wzornictwa przemysłowego, muzyki, fotografii, twórczości audialnej i audiowizualnej, programów komputerowych, gier komputerowych, teatru, kostiumografii, scenografii, reżyserii, choreografii, lutnictwa artystycznego, sztuki ludowej oraz dziennikarstwa;
- 2) działalności artystycznej w dziedzinie sztuki aktorskiej, estradowej, tanecznej i cyrkowej oraz w dziedzinie dyrygentury, wokalistyki i instrumentalistyki;
- 3) produkcji audialnej i audiowizualnej;
- 4) działalności publicystycznej;
- 5) działalności muzealniczej w dziedzinie wystawienniczej, naukowej, popularyzatorskiej, edukacyjnej oraz wydawniczej;
- 6) działalności konserwatorskiej;
- 7) prawa zależnego, o którym mowa w art. 2 ust. 2 ustawy o prawie autorskim, do opracowania cudzego utworu w postaci tłumaczenia;
- 8) działalności badawczo-rozwojowej, naukowej, naukowo-dydaktycznej, badawczej, badawczo-dydaktycznej oraz prowadzonej w uczelni działalności dydaktycznej.

Ponadto, wysokość 50% kosztów uzyskania przychodów ograniczona jest limitem kwotowym uregulowanym w art. 22 ust. 9a i 9aa ustawy PIT.

W roku podatkowym łączne koszty uzyskania przychodów z tytułów wymienionych w art. 22 ust. 9 pkt 1–3 ustawy PIT nie mogą przekroczyć kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1 ustawy PIT, czyli 85 528 zł. Z kolei w myśl art. 22 ust. 9aa ustawy PIT, w przypadku zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 148¹⁾ (dalej: „ulga dla młodych”), kwoty 85 528 zł nie może przekroczyć suma łącznych kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 9 pkt 1–3 ustawy PIT, oraz ww. przychodów zwolnionych od podatku.

Jeżeli podatnik udowodni, że koszty uzyskania przychodów były wyższe niż wynikające z zastosowania normy procentowej określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy PIT (w tym ponad kwotę 85 528 zł), koszty uzyskania przychodów przyjmuje się w wysokości kosztów faktycznie poniesionych (art. 22 ust. 10 i 10a ustawy PIT).

3. Prawa autorskie

Zgodnie z art. 1 ust. 1 i art. 8 ust. 1 ustawy o prawie autorskim przedmiotem prawa autorskiego (przysługującego twórcy, o ile ustawa nie stanowi inaczej) jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiegokolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór).

Utwór jest przedmiotem prawa autorskiego od chwili ustalenia, chociażby miał postać nieukończoną (art. 1 ust. 3 ustawy o prawie autorskim).

Z piśmiennictwa wynika, że „program komputerowy, jak każdy inny utwór, nie musi mieć postaci ukończonej, aby korzystać z autorskoprawnej ochrony (art. 1 ust. 3). Przedmiot prawa autorskiego stanowić mogą nawet krótkie fragmenty (elementy) programu, jeśli tylko one same spełniają będą wymogi podane w art. 1 ust. 1.” (J. Barta /red./, R. Markiewicz /red./, Komentarz do art. 74 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, LEX Gamma, stan prawny: 30.04.2011).

Utwór podlega zatem ochronie od momentu ustalenia, nawet jeżeli jest nieukończony. Ustalenie to taka forma utworu, która daje możliwość zapoznania się z nim osobie trzeciej (poza autorem).

¹⁾ Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 148 ustawy PIT wolne od podatku są przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy oraz umów zlecenia, o których mowa w art. 13 pkt 8, otrzymane przez podatnika do ukończenia 26. roku życia, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 85 528 zł.

Uwzględniając powyższe regulacje dotyczące utworu, przyjąć należy, że jest on przeciwstawny działalności odtwórczej, rzemieślniczej, technicznej, zatem tym wszystkim zachowaniom, które nie angażują wyobraźni, nie pozwalają człowiekowi na swobodną ekspresję, których efekty są z góry określone, powtarzalne, szablonowe (por. wyr. WSA w Szczecinie z 20 września 2014 r., I ACa 574/14, niepubl.): „Utwór powinien stanowić rezultat działalności kreacyjnej, prowadząc do powstania subiektywnie nowego wytworu intelektu. Tę cechę utworu określa się niekiedy mianem oryginalności. Z tego względu nie można zakwalifikować jako utworu efektu działalności wyłącznie rutynowej, szablonowej, zdeterminowanej (przez przeznaczenie, materiał, wiążące schematy), pozbawiającej twórcę swobody dokonywania wyborów. Podkreślić jednocześnie trzeba, że sam przejaw działalności twórczej nie jest warunkiem wystarczającym do zakwalifikowania określonego wytworu jako przedmiotu prawa autorskiego, albowiem konieczne jest, aby wytwór charakteryzował się także indywidualnością. Oznacza to, że samodzielnie wytworzone produkty intelektualne można uznać za utwór, jeżeli wykazują dostatecznie doniosłe różnice w porównaniu z uprzednio wytworzonymi produktami intelektualnymi.”²⁾

4. Prawa autorskie pracownika – twórcy

Utwór może powstać w ramach stosunku pracy, czy umowy cywilnoprawnej (umowy zlecenia lub o dzieło).

Wynagrodzenie uzyskane z tych umów może stanowić honorarium autorskie, do którego przysługują 50% koszty uzyskania przychodów.

Dla potraktowania części wynagrodzenia jako honorarium autorskiego i zastosowania wobec niego 50% kosztów uzyskania przychodów jest niezbędne:

- 1) powstanie w ramach stosunku pracy utworu będącego przedmiotem prawa autorskiego,
- 2) dysponowanie obiektywnymi dowodami potwierdzającymi stworzenie przez pracownika utworu będącego przedmiotem prawa autorskiego; przy czym dowodem może być oświadczenie pracodawcy i pracownika stwierdzające, że została wykonana praca twórcza, jeżeli określa, jaki utwór powstał,
- 3) wyraźne wyodrębnienie honorarium autorskiego od innych składników wynagrodzenia pracownika – twórcy.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy o prawie autorskim, jeżeli ustawa lub umowa o pracę nie stanowią inaczej, pracodawca, którego pracownik stworzył utwór w wyniku wykonywania obowiązków ze stosunku pracy, nabywa z chwilą przyjęcia utworu autorskie prawa majątkowe w granicach wynikających z celu umowy o pracę i zgodnego zamiaru stron.

Jest to nabycie następcze w drodze tzw. *cessio legis*. Przed przyjęciem utworu prawa autorskie majątkowe przysługują twórcy. Zatem na skutek przyjęcia utworu pracodawca nabywa w sposób pochodny majątkowe prawa autorskie do utworu³⁾. W konsekwencji, z chwilą przyjęcia utworu dochodzi do rozporządzenia majątkowym prawem autorskim. W tym miejscu należy dodatkowo zwrócić uwagę na – odrębną od art. 12 ust. 1 ustawy o prawie autorskim – regulację zawartą w art. 74 ust. 3 tej ustawy. Przepis ten stanowi, że prawa majątkowe do programu komputerowego stworzonego przez pracownika w wyniku wykonywania obowiązków ze stosunku pracy przysługują pracodawcy, o ile umowa nie stanowi inaczej.

Na podstawie tej normy pracodawca programisty nabywa autorskie prawa majątkowe w całości już z chwilą ich powstania. Jest to pierwotne nabycie praw autorskich przez pracodawcę – zatem twórca programu komputerowego nie korzysta z praw autorskich, ani nie rozporządza tymi prawami.

²⁾ „Ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Komentarz”, red. prof. dr hab. Piotr Ślęzak Wydawnictwo: C.H.Beck rok wydania 2017 – wydanie internetowe teza 7.

³⁾ A. Nowicka w: „System Prawa Prywatnego pod red. J. Barty, Prawo Autorskie”, tom 13, rozdz. III, str. 106, Warszawa 2013.

Oznacza to, że programista nie otrzymuje honorarium autorskiego, co wyklucza prawo do zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów do wynagrodzenia programisty.

Jednakże, na podstawie powołanego przepisu, kwestia przejścia praw autorskich między programistą a jego pracodawcą może być w umowie o pracę odmiennie uregulowana.

Ustawa o prawie autorskim przewiduje możliwość, aby pracodawca i pracownik uzgodnili w umowie o pracę, iż majątkowe prawa autorskie do programu komputerowego stworzonego (współtworzonego) przez pracownika w wyniku wykonywania obowiązków ze stosunku pracy przysługują pracownikowi, a nie pracodawcy (art. 74 ust. 3). Wówczas następuje powrót do zasady wtórnego nabycia przez pracodawcę majątkowych praw autorskich do programu za odpowiednim wynagrodzeniem i uchylona zostaje – stanowiąca wyjątek od tej zasady – ustawowa regulacja pierwotnego nabycia przez pracodawcę całości majątkowych praw autorskich do programu.

Sama zmiana trybu nabycia praw autorskich majątkowych (z nabycia pierwotnego na nabycie wtórne) nie przesądza, że do tego nabycia powinien w całości znaleźć zastosowanie art. 12 ustawy o prawie autorskim. Art. 74 ust. 3 ustawy o prawie autorskim to również przepis dyspozytywny⁴⁾, co oznacza że strony mogą w umowie uregulować kwestię nabycia praw odmiennie, w wybrany przez siebie sposób. Wprowadzając wtórne nabycie praw autorskich do programu komputerowego, strony mogą w szczególności zmodyfikować wszystkie zasady wynikające z tego przepisu, czy też wyłączyć ten przepis, odsyłając w całości lub części do treści art. 12 ustawy o prawie autorskim (ze zmianami lub bez zmian).

Ustawodawca nie przesądził bowiem w treści przepisu w żaden sposób dopuszczalnego zakresu dokonywania jego modyfikacji. W szczególności nie wskazał, że jedynym dopuszczalnym zakresem modyfikacji jest całkowite wyłączenie zastosowania art. 74 ust. 3 ustawy o prawie autorskim i wprowadzenie w jego miejsce ustawowych zasad wynikających z art. 12 tej ustawy (który również jest przepisem dyspozytywnym).

Oznacza to, że w przypadku wtórnego nabycia praw autorskich, pracodawca, przyjmując od pracownika (programisty) utwór (program), jest obowiązany zastosować do wypłacanego z tego tytułu wynagrodzenia (honorarium autorskiego) 50% koszty uzyskania przychodów.

Podsumowując powyższe:

- 1) przedmiotem prawa autorskiego jest tylko taka działalność twórcza, która prowadzi do powstania utworu korzystającego z ochrony praw autorskich; sama działalność twórcza nie może być przedmiotem prawa autorskiego, a do przychodów uzyskanych z tego tytułu nie ma zastosowania art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy PIT,
- 2) podstawowymi warunkami do zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów w ramach stosunku pracy jest to, aby przedmiotem umowy o pracę było powstanie utworu w rozumieniu przepisów ustawy o prawie autorskim, tj. zamawianego i oczekiwanego przez pracodawcę, oryginalnego wytworu o indywidualnym charakterze,
- 3) w przypadku utworu pracowniczego niezbędne jest przyjęcie tego utworu przez pracodawcę, gdyż oznacza to ustawowe (lub umowne) rozporządzenie prawem autorskim na rzecz pracodawcy.

5. Wypłata honorarium – obowiązki płatnika podatku dochodowego

Na podstawie art. 31, 32 ust. 2 i art. 41 ustawy PIT, pracodawca oraz inny podmiot wypłacający dochody z praw autorskich (korzystania lub rozporządzania tymi prawami) ma obowiązek:

- 1) poboru miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy,

⁴⁾ Z. Okoń, Komentarz do art. 74 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych [w:] Prawo autorskie i prawa pokrewne. Komentarz, red. D. Flisak, Kraków 2014.

- 2) przy ustalaniu dochodu, od którego zostanie pobrana zaliczka na podatek, określenia wysokości honorarium autorskiego, do którego zastosuje 50% koszty uzyskania przychodów.

Należy mieć na uwadze, że wypłacenie honorarium lub jego części za dany utwór może nastąpić przed powstaniem utworu (np. w dacie podpisania umowy).

Zasady wypłaty tych należności może szczegółowo określać umowa o pracę, regulamin wynagradzania oraz inne regulacje wewnątrzzakładowe, lub umowa cywilnoprawna (kontrakt), na podstawie której dochodzi do powstania utworu.

Jeżeli na podstawie ww. unormowań należności są wypłacane przed powstaniem utworu (w trakcie jego tworzenia), to do określonej części należnego honorarium, pracodawca lub inny podmiot dokonujący jego wypłaty, ma prawo zastosować 50% koszty uzyskania przychodów.

W związku z tym nie ma przeszkód, aby koszty te pracodawca lub inny podmiot uwzględnił również przy wypłacie tego rodzaju wynagrodzenia za miesiąc, w którym pracownik lub wykonawca umowy cywilnoprawnej (kontraktu) przebywał na urlopie, czy też na zwolnieniu lekarskim, gdyż wynagrodzenie to również może mieć charakter częściowej wypłaty należnego honorarium.

Na podstawie art. 32 ust. 2 ustawy PIT za dochód, od którego pracodawca pobiera miesięczną zaliczkę na podatek dochodowy uważa się uzyskane w ciągu miesiąca przychody w rozumieniu art. 12 ustawy PIT oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez płatnika, po odliczeniu kosztów uzyskania w wysokości określonej w art. 22 ust. 2 pkt 1 albo 3 lub w ust. 9 pkt 1–3 oraz po odliczeniu potrąconych przez płatnika w danym miesiącu składek na ubezpieczenie społeczne, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b lub pkt 2a ustawy PIT.

W myśl art. 20 ust. 1 ustawy PIT zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego stanowią przychód z innych źródeł, nie zaś przychód ze stosunku pracy. Zatem do zasiłków z ubezpieczenia społecznego nie mają zastosowania 50% koszty uzyskania przychodów.

Na podstawie art. 12 ust. 1 ustawy PIT za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Koszty uzyskania przychodów w 50% wysokości mogą mieć zastosowanie wyłącznie do wynagrodzenia stanowiącego honorarium, nie zaś do całego przychodu ze stosunku pracy.

Przykładowo zatem omawiane koszty nie mogą mieć zastosowania do świadczeń otrzymywanych z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, które stanowią przychód ze stosunku pracy, nie stanowią jednakże wynagrodzenia autorskiego.

Na podstawie art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1070) przyznawanie ulgowych usług i świadczeń oraz wysokość dopłat z funduszu uzależnia się od sytuacji życiowej, rodzinnej i materialnej osoby uprawnionej do korzystania z funduszu. O przyznaniu świadczeń z tego funduszu decydują zatem całkowicie inne, pozapłacowe kryteria, niezwiązane z wykonywaniem pracy.

6. Kiedy płatnik nie stosuje 50% kosztów uzyskania przychodów przy poborze zaliczki na podatek

Płatnik przy poborze zaliczki na podatek nie stosuje 50% kosztów uzyskania przychodu w przypadku przekroczenia limitu, o którym mowa w art. 22 ust. 9a i 9aa ustawy PIT.

Płatnik nie stosuje 50% kosztów uzyskania przychodów również w sytuacji, gdy podatnik złoży mu pisemne oświadczenie, o którym mowa w art. 32 ust. 7 i art. 41 ust. 11 ustawy PIT, pamiętając, że oświadczenie to podatnik składa odrębnie dla każdego roku podatkowego.

Obowiązujące przepisy umożliwiają zatem samemu podatnikowi kształtowanie swojej sytuacji prawnopodatkowej związanej z rocznym rozliczeniem podatku dochodowego jeszcze w trakcie roku podatkowego. Jeżeli bowiem podatnik uzyskuje przychody, do których mają zastosowanie 50% koszty uzyskania przychodów z kilku źródeł i przewiduje, że ich wysokość spowoduje, że do całości tych przychodów nie będzie mógł zastosować 50% kosztów, to w celu uniknięcia obowiązku dopłaty w rozliczeniu rocznym, może zrezygnować (poprzez złożenie ww. oświadczenia) ze stosowania tych kosztów w trakcie roku podatkowego przy poborze zaliczki przez płatnika.

7. Gdy prawa autorskie nie powstaną

W tym miejscu należy odpowiedzieć na pytanie, co w sytuacji gdy nie powstanie utwór (wydarzenie artystyczne), a zaliczki na podatek do części wynagrodzenia honoracyjnego były ustalane z zastosowaniem 50% kosztów uzyskania przychodów? Taka sytuacja może przykładowo wystąpić w przypadku zwolnienia się pracownika z pracy, czy rozwiązania umowy cywilnoprawnej, co spowodowało, że żaden utwór nie powstał również w postaci nieukończonyj.

W tym miejscu należy przypomnieć, że utwór jest przedmiotem prawa autorskiego od chwili ustalenia, chociażby miał postać nieukończonyj (art. 1 ust. 3 ustawy o prawie autorskim).

Poniższe wyjaśnienia dotyczą zatem wyłącznie sytuacji, gdy prawa autorskie nie powstały.

Zasadą podatku dochodowego jest zasada samoopodatkowania. Zatem to na podatniku spoczywa obowiązek prawidłowego ustalenia przychodów, uwzględnienia kosztów uzyskania przychodów w prawidłowej wysokości i obliczenia podatku.

W takim przypadku pracodawca i inny podmiot wypłacający część należnego honorarium nie ma obowiązku korygowania kwot wpłaconych zaliczek, bowiem w danym okresie wpłacał je w prawidłowej wysokości (licząc, że zamawiany utwór powstanie).

Ponadto pracodawca w rocznej informacji PIT-11 ma obowiązek wykazać koszty uzyskania przychodów faktycznie zastosowane przez niego przy obliczaniu zaliczek na podatek. Natomiast jeżeli w rocznej deklaracji PIT-4R pracodawca wykazał przychody z uwzględnieniem 50% kosztów uzyskania przychodu (a dzieło nie powstało), to nie wykazał też poprawnej wysokości należnych zaliczek na podatek dochodowy, wobec czego jest obowiązany do dokonania korekty tej deklaracji.

8. Ulga dla młodych i prawo do zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów

W przypadku podatników korzystających z ulgi dla młodych, suma:

- 1) łącznych kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 9 pkt 1–3 ustawy PIT oraz
- 2) przychodów objętych tą ulgą

nie może w roku podatkowym przekroczyć kwoty 85 528 zł (art. 22 ust. 9aa ustawy PIT).

Przepis art. 22 ust. 9aa ustawy PIT ma również zastosowanie przy poborze zaliczek na podatek przez płatnika. Zatem płatnik, wypłacając wynagrodzenie, ma obowiązek bieżącego monitorowania nie tylko kwoty przychodów objętych ulgą dla młodych, ale również kwoty 50% kosztów uzyskania przychodów, jaką uwzględnił, obliczając miesięczne zaliczki na podatek od dochodów swojego pracownika.

9. Zasady ustalania wysokości honorarium

Ustawa PIT nie reguluje zasad ustalania honorarium, gdyż pozostaje to poza zakresem regulacji tej ustawy.

Natomiast w świetle orzecznictwa nie budzi wątpliwości, że dla możliwości stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów w przypadku umowy o pracę zawieranej z twórcą konieczne jest wyodrębnienie

honorarium, choć zarówno orzecznictwo, jak i doktryna nie dają odpowiedzi, jaki jest właściwy sposób tego wyodrębnienia.

Z orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia:

- 1) 12 marca 2010 r., sygn. akt. II FSK 1791/08, wynika, że „(...) jednakże samo oświadczenie pracodawcy i pracownika, stwierdzające, że praca twórcza, bez określenia jej indywidualnych cech istotnych, została wykonana, nie jest wystarczające. Zagadnienie to jest w orzecznictwie sądów administracyjnych ujmowane dość jednolicie – przyjmuje się, że dla zastosowania normy kosztów uzyskania przychodów określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. (ustawy PIT – przypis) konieczne jest, by umowa o pracę przewidywała rozróżnienie wynagrodzenia na część związaną z wykonywaniem obowiązków pracowniczych i część honoraryjną, związaną z korzystaniem z praw autorskich za eksploatację dzieła w określony sposób i na określonym polu.”
- 2) 29 kwietnia 2011 r., sygn. akt. II FSK 2217/09, wynika, że „(...) w orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowane jest jednolite stanowisko, iż dla zastosowania normy kosztów uzyskania przychodów określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. (ustawy PIT – przypis) konieczne jest, by umowa o pracę przewidywała rozróżnienie wynagrodzenia na część związaną z wykonywaniem obowiązków pracowniczych i część określającą honorarium, związaną z korzystaniem z praw autorskich za eksploatację dzieła w określony sposób i na określonym polu. Nie jest przy tym wystarczające wyróżnienie w umowie o pracę części czasu pracy przeznaczonej na pracę twórczą, gdyż z takiego wyróżnienia nie wynika, czy jakkolwiek utwór rzeczywiście powstał i czy w związku z jego eksploatacją wypłacono honorarium.”
- 3) 11 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 459/13, wynika, że: „W rozpoznawanej sprawie nie było wątpliwości co do tego, że skarżąca w ramach stosunku pracy wykonywała utwory w rozumieniu ustawy o prawach autorskich oraz że doszło do przekazania praw do tych utworów na rzecz pracodawcy skarżącej na podstawie art. 12 ust. 1 u.p.a.p.p. (ustawy o prawie autorskim – przypis). Niesporna jest również okoliczność, że w umowach o pracę zawieranych z pracownikami pracodawca skarżącej nie wyodrębniał wynagrodzenia za przeniesienie na niego praw autorskich do utworów (...). Wyklucza to możliwość ustalenia kosztów uzyskania przychodów twórców będących pracownikami na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. (ustawy PIT – przypis), bowiem dane określające „% czasu pracy na projektach” wykazują tylko czas pracy o charakterze twórczym, ale nie określają wysokości honorarium za przeniesienie praw do utworu; samo oświadczenie pracodawcy nie jest tu wystarczające.”
- 4) 16 kwietnia 2019 r., sygn. akt II FSK 1373/17, wynika, że: „w orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowane jest jednolite stanowisko, że dla zastosowania dla przychodów ze stosunku pracy, normy kosztów uzyskania przychodów, określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. (ustawy PIT – przypis), konieczne jest rozróżnienie wynagrodzenia na część związaną z wykonywaniem obowiązków pracowniczych i część określającą honorarium, związaną z korzystaniem z praw autorskich za eksploatację dzieła w określony sposób i na określonym polu. Wskazuje się przy tym, że dokumentacja pracodawcy powinna umożliwiać wyodrębnienie tej części czasu pracy, która przeznaczona jest na pracę twórczą i powiązanie tego czasu z rzeczywiście powstałym, lub mającym powstać utworem i w końcu, czy w związku z jego eksploatacją wypłacono honorarium”
- 5) 7 lutego 2019 r., sygn. akt II FSK 422/17, wynika, że: „Sąd pierwszej instancji zasadnie wskazał na uprawnienie, a zarazem obowiązek płatnika dokonującego obliczenia, pobrania oraz wpłacenia podatku na rzecz organu podatkowego oparcia się na wszelkiego rodzaju dowodach dla ustalenia istotnego z punktu widzenia norm materialnego prawa podatkowego stanu faktycznego. W tej sytuacji, osiągnięcie przez podatnika przychodu za wykonanie czynności (utworu) będącej przedmiotem prawa autorskiego, od wystąpienia którego ustawodawca uzależnił zastosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów może zostać wykazane za pomocą każdego prawnie dopuszczalnego dowodu. Ryzyko niewłaściwego wykazania tych okoliczności spoczywa na płatniku, w jego zatem interesie jest

niebudzące wątpliwości dowodowe wykazanie tych okoliczności, które mogą być weryfikowane przez organ podatkowy. Podsumowując, wobec braku odpowiedniego unormowania określającego sposób i rodzaj dokumentowania uzyskiwanego przez pracownika przychodu z tytułu praw autorskich, pracodawca jako płatnik może samodzielnie zdecydować o sposobie i formie wykazania przesłanek, od których ustawa uzależnia zastosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów.”

Zatem w świetle orzecznictwa sądów, w celu zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów:

- 1) nie jest wystarczające oświadczenie pracodawcy (innego podmiotu) i pracownika (strony umowy cywilnoprawnej) stwierdzające, że została wykonana praca twórcza, bez określenia jaki utwór powstał (powstawał),
- 2) płatnik powinien wyodrębnić w ramach wynagrodzenia honorarium oraz pozostałe składniki wynagrodzenia; wysokość honorarium może wynikać z umowy o pracę lub z innych regulacji obowiązujących u pracodawcy, np. z regulaminu wynagradzania, jak również z umowy cywilnoprawnej,
- 3) niewystarczające jest procentowe określenie w umowie o pracę czasu przeznaczonego na pracę twórczą lub ustalenie go na podstawie ewidencji czasu pracy, gdyż z takiego wyróżnienia nie wynika, czy jakkolwiek utwór rzeczywiście powstał (powstawał).

W ślad za orzecznictwem sądów stwierdzić należy, że:

- 1) ustalenie wysokości honorarium leży w zakresie swobody kontraktowej stron umowy (stosunku pracy, umowy cywilnoprawnej),
- 2) żadne powszechnie obowiązujące przepisy nie regulują zasad ustalania wysokości honorarium,
- 3) nie ma też żadnych innych uniwersalnych reguł, ugruntowanych praktyką i orzecznictwem sądowym (z wyjątkiem negatywnych przesłanek określonych w tezach orzeczniczych wykluczających możliwość zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów), pozwalających na wskazanie zasad dokumentowania prac stanowiących przedmiot prawa autorskiego,
- 4) fakt uzyskania przychodu z praw autorskich i jego wysokość wymaga odpowiedniego udokumentowania, przy czym może to zostać wykazane za pomocą każdego prawnie dopuszczalnego dowodu.

10. Szczególne uwarunkowania pracy twórczej wynikające z odrębnych ustaw

Nauczyciele akademickcy

Omawiając zasady stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów, należy wspomnieć o szczególnych postanowieniach ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2020 r. poz. 85, z późn. zm.), dalej: „ustawa prawo o szkolnictwie”.

Zgodnie z art. 116 ust. 7 ustawy prawo o szkolnictwie wynika, że wykonywanie obowiązków nauczyciela akademickiego stanowi działalność twórczą o indywidualnym charakterze, o której mowa w art. 1 ust. 1 ustawy o prawie autorskim.

Ustawa prawo o szkolnictwie określa zatem, że praca nauczyciela akademickiego ma twórczy, indywidualny charakter poprzez odwołanie do art. 1 ust. 1 ustawy o prawie autorskim.

Omawiany przepis stanowi regulację odrębną, uwzględniającą realia funkcjonowania uczelni, jako podstawowego podmiotu systemu szkolnictwa wyższego i nauki oraz specyfikę pracy nauczycieli akademickich (w rozumieniu art. 115 ustawy prawo o szkolnictwie).

Zawód nauczyciela akademickiego, mimo dotyczących go ram prawnych, jest zawodem o charakterze zbliżonym do tzw. wolnego zawodu. Nauczyciel akademicki zatem wykonuje swoje zadania jedynie w części w sposób podporządkowany i nadzorowany przez pracodawcę. Znaczna część zadań typowych dla nauczycieli akademickich i uwzględnianych także w ocenach ich pracy to wynik inwencji twórczej

i swobodnie prowadzonej działalności badawczej, publikacyjnej. Istotą działalności zawodowej nauczycieli akademickich jest taka właśnie działalność.

Ustawowy zakres obowiązków nauczycieli akademickich wymaga podejmowania we wszystkich obszarach aktywności zawodowej samodzielnych działań na rzecz tworzenia utworów w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy o prawie autorskim (materiały do zajęć dydaktycznych, sylabusy, wykłady, seminaria, artykuły, monografie, itp.), w tym pozyskiwania środków na ich realizację (granty, konkursy, stypendia) oraz tworzenia warunków technicznych ich realizacji (np. budowanie aparatury badawczej, laboratoriów i pracowni).

Istotny jest również fakt, że nie jest możliwa odrębna jednostkowa wycena powyższej działalności wymaganej i wynagradzanej w ramach stosunku pracy z nauczycielem akademickim, a publikacje w czasopiśmie naukowych nie tylko nie prowadzą do uzyskania przez nauczyciela akademickiego przychodu (honorarium), ale czasami wymagają wręcz wniesienia opłat przez samych autorów. Ponadto w przypadku publikacji artykułów naukowych nauczyciel akademicki afiliuje swoją publikację na rzecz danej uczelni, nie przenosząc jednak na uczelnię praw autorskich (zatem w tym przypadku nauczyciel akademicki korzysta raczej ze swoich praw, niż rozporządza prawami autorskimi).

Mając zatem na względzie przepisy ustawy prawo o szkolnictwie, w szczególności art. 115 (obowiązki nauczyciela akademickiego), art. 116 ust. 7 (twórczy, indywidualny charakter całości pracy nauczyciela akademickiego) oraz art. 128 ust. 1 (ocena pracy nauczyciela akademickiego w obszarze prawa autorskiego), należy uznać, że do całości wynagrodzenia takiego nauczyciela akademickiego mają zastosowanie 50% koszty uzyskania przychodów, zgodnie z treścią art. 22 ust. 9 pkt 3, ust. 9a i ust. 9aa ustawy PIT.

Ponadto należy wskazać na wynagrodzenie wypłacane podczas urlopu dla poratowania zdrowia – art. 131 ustawy prawo o szkolnictwie.

Nauczycielowi akademickiemu, który nie ukończył 65. roku życia, zatrudnionemu w pełnym wymiarze czasu pracy, po co najmniej 10 latach zatrudnienia w uczelni przysługuje prawo do płatnego urlopu dla poratowania zdrowia (art. 131 ust. 1 ww. ustawy).

Z postanowień art. 131 ust. 2 ww. ustawy wynika, że urlopu dla poratowania zdrowia udziela się w celu przeprowadzenia zaleconego leczenia, jeżeli stan zdrowia wymaga powstrzymania się od pracy. Dodatkowo w czasie urlopu dla poratowania zdrowia nie można wykonywać zajęcia zarobkowego – art. 131 ust. 4 ustawy prawo o szkolnictwie.

W związku z tym jest to wynagrodzenie należne za okres, w którym nauczyciel akademicki nie wykonuje obowiązków nauczyciela akademickiego, a powstrzymuje się od pracy, tj. nie wykonuje działalności twórczej o indywidualnym charakterze, o której mowa w art. 1 ust. 1 ustawy o prawie autorskim. Oznacza to, że do wynagrodzenia wypłaconego podczas tego rodzaju urlopu 50% koszty uzyskania przychodów nie przysługują.

Należy także pamiętać, że na mocy art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. poz. 1669, z późn. zm.), art. 116 ust. 7 ustawy prawo o szkolnictwie wszedł w życie z dniem 31 sierpnia 2018 r.

W związku z tym 50% koszty uzyskania przychodów do całości wynagrodzenia nauczyciela akademickiego mogą mieć zastosowanie do przychodów wypłaconych od dnia 31 sierpnia 2018 r.

Natomiast do przychodów wypłacanych do tego dnia stosuje się zasady ustalania wysokości honorarium obowiązujące dotychczas na uczelni wyższej zatrudniającej nauczyciela akademickiego.

Pracownicy naukowci

Z odrębnych uregulowań zawartych w ustawie z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. z 2019 r. poz. 1183, z późn. zm.) oraz w ustawie z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1383) wynika, że wykonywanie obowiązków pracownika naukowego stanowi działalność twórczą o indywidualnym charakterze, o której mowa w art. 1 ust. 1

ustawy o prawie autorskim (odpowiednio art. 94 ust. 1a ustawy o Polskiej Akademii Nauk i art. 44 ust. 7 ustawy o instytutach badawczych).

Pracownicy Międzynarodowego Instytutu Biologii Molekularnej i Komórkowej w Warszawie

Z postanowień art. 14 ust. 5 w powiązaniu do art. 13 pkt 1–3 ustawy z dnia 26 czerwca 1997 r. o Międzynarodowym Instytucie Biologii Molekularnej i Komórkowej w Warszawie (Dz. U. z 2020 r. poz. 982) wynika, że wykonywanie obowiązków pracownika zatrudnionego w ww. Instytucie na stanowiskach profesora, badacza oraz asystenta stanowi działalność twórczą o indywidualnym charakterze, o której mowa w art. 1 ust. 1 ustawy o prawie autorskim.

Pracownicy pionów badawczych

Na podstawie art. 56a ustawy z dnia 21 lutego 2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz (Dz. U. poz. 534, z późn. zm.) wynika, że wykonywanie obowiązków pracownika pionu badawczego stanowi działalność twórczą o indywidualnym charakterze, o której mowa w art. 1 ust. 1 ustawy o prawie autorskim.

Przywołane powyżej regulacje dotyczące pracowników:

- 1) naukowych,
- 2) Międzynarodowego Instytutu Biologii Molekularnej i Komórkowej w Warszawie,
- 3) pionów badawczych

weszły w życie z dniem 29 listopada 2019 r. na mocy ustawy z dnia 16 października 2019 r. o zmianie ustawy o Polskiej Akademii Nauk oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2227).

W związku z tym 50% koszty uzyskania przychodów do całości wynagrodzenia tych pracowników mogą mieć zastosowanie do przychodów wypłaconych od dnia 29 listopada 2019 r. zgodnie z ww. regulacjami oraz z treścią art. 22 ust. 9 pkt 3, ust. 9a i ust. 9aa ustawy PIT.

Do przychodów wypłacanych do tego dnia stosuje się zasady ustalania wysokości honorarium obowiązujące dotychczas stosowane przez danego pracodawcę.

11. Dokumentowanie wysokości honorarium dla zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów

Uzyskanie przychodu z praw autorskich lub z tytułu rozporządzania tymi prawami i jego wysokość wymaga odpowiedniego udokumentowania.

Na podstawie art. 180 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

Przykładowo pracodawca i pracownik mogą prowadzić ewidencję powstających utworów, w tym obejmującą utwory, co do których stosowana jest zaliczkowa forma wypłaty honorarium autorskiego i odrębnie stworzonych już utworów pracowniczych.

W ewidencji tej pracodawca może też potwierdzać przyjęcie danego utworu, lub inny moment warunkujący przejście na niego autorskich praw majątkowych.

Pracodawca i pracownik mogą również dokumentować powstanie utworu w formie oświadczenia. Obowiązek składania takich oświadczeń może wynikać z umowy o pracę lub innych wewnątrzzakładowych regulacji. Z oświadczenia tego ma wynikać, jaki konkretnie utwór powstał (powstaje), bowiem złożenie oświadczenia o samym wykonywaniu pracy twórczej będzie uznane za niewystarczające.

W związku z tym strony umowy mogą przyjąć dowolną zasadę. Umowa może wprost wskazywać kwotę honorarium lub przewidywać zasadę procentowego określania honorarium w stosunku do ogólnej kwoty wynagrodzenia, z tym że honorarium musi być powiązane z konkretnym utworem (czy utworami określonymi rodzajowo).

W tym miejscu należy przypomnieć o tezie wynikającej z orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, z której wynika, że procentowe określenie w umowie o pracę czasu przeznaczonego

przez pracownika na pracę twórczą lub ustalenie go na podstawie ewidencji czasu pracy nie jest wystarczające, gdyż z takiego wyróżnienia nie wynika, czy jakikolwiek utwór rzeczywiście powstał lub powstawał.

A contrario należy zatem uznać, że zastosowanie tej metody w powiązaniu z danym stworzonym (tworzonym) utworem jest wystarczające. Kalkulacja wynagrodzenia autorskiego może zostać zatem oparta także na czasie poświęconym przez pracownika – twórcę na stworzenie (tworzenie) utworu pracowniczego, przy prowadzonej przy tym dokumentacji, np. ewidencji utworów.

Jeżeli zatem twórca:

- 1) poświęca ściśle określony czas na stworzenie (tworzenie) konkretnego dzieła,
- 2) rejestruje czas pracy twórczej w odrębnym dokumencie (np. w ewidencji prowadzonej papierowo lub w formie elektronicznej (specjalnie do tego stworzonego oprogramowania), bazie danych prowadzonej w formie elektronicznej lub ewentualnie w oświadczeniu składanym pracodawcy za określony okres, np. miesiąc, kwartał, półrocze lub rok),
- 3) czas pracy twórczej jest akceptowany przez pracodawcę (np. akceptuje wpisy w ewidencji, wpisy w bazie danych lub ww. oświadczenie),
- 4) wszystkie utwory (nie tylko przykładowe) stworzone (lub w trakcie tworzenia) przez twórcę są również rejestrowane lub utrwalane (np. w tej samej ewidencji, bazie danych lub wymienione w oświadczeniu)

to nie ma przeszkód, aby wartość honorarium autorskiego była określana na podstawie czasu pracy twórczej w powiązaniu z konkretnym stworzonym (tworzonym) utworem.

W związku z tym określenie wartości honorarium na podstawie ewidencji czasu pracy w powiązaniu z konkretnym utworem jest również dopuszczalne.

Przykładowo, jeżeli 70% czasu pracy pracownika stanowił czas pracy twórczej (przeznaczonej na stworzenie, czy tworzenie konkretnego dzieła), to można uznać, że 70% jego wynagrodzenia za pracę stanowiło honorarium i do tej części można zastosować 50% koszty uzyskania przychodów.

Podsumowanie

Norma zawarta art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy PIT stanowi *lex specialis* w stosunku do zasady ogólnej ustalania kosztów uzyskania przychodów.

Zatem tylko w sytuacji, gdy jednoznacznie zostanie ustalone, że dany przychód objęty jest przedmiotem prawa autorskiego, możliwe jest zastosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów (por. wyrok NSA z 26 kwietnia 2017 r. sygn. akt II FSK 3865/14).

Mając powyższe na uwadze, stwierdzam, że dla potraktowania wynagrodzenia, jako honorarium i dla zastosowania wobec niego 50% kosztów uzyskania przychodów niezbędne jest:

- 1) powstanie utworu będącego przedmiotem prawa autorskiego, warunkujące korzystanie przez twórcę z praw autorskich i umożliwiające rozporządzanie majątkowym prawem autorskim do utworu,
- 2) dysponowanie obiektywnymi dowodami potwierdzającymi powstanie utworu będącego przedmiotem prawa autorskiego,
- 3) wyraźne wyodrębnienie honorarium od innych składników wynagrodzenia, przy czym warunek ten nie obejmuje wskazanych w interpretacji przypadków, w których 50% koszty uzyskania przychodów można stosować do całości wynagrodzenia twórcy.

Minister Finansów: z up. J. Sarnowski