

Jarosław Ostrowski

Nowe autorskie koszty uzyskania przychodu

Słowa kluczowe: koszty podatkowe u twórców, koszty 50%, koszty z tytułu praw autorskich

Kwestia kosztów uzyskania przychodów przysługujących twórcom była przedmiotem licznych wyroków i głosów doktryny – a począwszy od nowelizacji, która weszła w życie z dniem 1.01.2013 r.¹, również obiektem krytyki wielu środowisk związanych z szeroko rozumianą działalnością intelektualną, których uprawnienie do korzystania z 50% kosztów od tego dnia zostało ograniczone do połowy kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej.

Nowelizacja ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych² – dalej u.p.d.o.f. – z 27.10.2017 r.³ z jednej strony wyszła naprzeciw oczekiwaniom wielu grup zawodowych, podwyższając limit do kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, z drugiej jednak strony ugodziła w interesy tych twórców, którzy po noweli całkowicie utracili możliwość korzystania z dobrodziejstwa 50% zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodu.

O wadliwości tych rozwiązań świadczy konieczność kolejnej noweli, którą Sejm uchwalił 10.05.2018 r. Celem poniższych rozważań jest zbadanie poprawności rozwiązań prawnych w zakresie opodatkowania twórców.

1. Czemu służą 50% koszty uzyskania przychodu?

Jak wskazuje się w orzecznictwie oraz w nauce prawa podatkowego, celem wprowadzenia wysokich, bo aż 50% zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodu dla osób zajmujących się szeroko rozumianą działalnością twórczą było „wprowadzenie instrumentu fiskalnego wspierającego twórców. Wprowadzenie zasady przewidzianej w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. uwzględniło okoliczność, że wpływy z obrotu prawami majątkowymi z rezultatów pracy twórczej są zazwyczaj rozłożone w czasie, gdyż działalność ta jest nieregularna, praca twórcza w porównaniu z innymi rodzajami pracy o charakterze typowym, czy odtwórczym wymaga większych nakładów osobistych w celu osiągnięcia jej efektów, specjalistycznego przygotowania oraz indywidualnych uzdolnień, a ryzyko ekonomiczne i zawodowe w pracy twórczej jest wysokie”⁴.

2. Motywy nowelizacji z 27.10.2017 r.

Przystępując do analizy przepisów dotyczących kosztów uzyskania przychodu przewidzianych dla osób

wykonujących zawody twórcze, należy zauważyć, że pierwotny zamiar ustawodawcy wyrażony w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych nie przewidywał ich górnej granicy. Jak wyżej wspomniano, dopiero w roku 2013 ograniczono poziom kosztów do maksymalnie 42.764 zł. Nowelizacja z 27.10.2017 r.⁵, podwyższając limit do kwoty 85.528 zł, stanowi gest dobrej woli względem środowisk twórczych, co wynika wprost z jej uzasadnienia.

Z drugiej jednak strony jeszcze na etapie prac w Komisji Finansów Publicznych pojawiła się, w sposób dość zaskakujący, kwestia wprowadzenia zamkniętego katalogu działalności uprawnionych do korzystania z 50% kosztów uzyskania przychodu. Jak wskazano w uzasadnieniu poprawki, „celem propozycji jest eliminacja nadużyć”⁶, a zamiarem Ministerstwa Finansów było, aby „ulga (...) trafiała w te rejony, do tych adresatów, którzy wymagają tego typu preferencji. Szczególnie jeżeli mamy do czynienia z podwojeniem skali finansowej tej ulgi”.

3. Dlaczego wprowadzono rodzaje działalności?

Prawdą jest, że w ostatnim czasie można było zaobserwować wzmożone zainteresowanie płatników

¹ Ustawa z 24.10.2012 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. poz. 1278).

² Dz.U. z 2018 r. poz. 200 ze zm.

³ Ustawa z 27.10.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. poz. 2175).

⁴ Wyrok WSA w Gdańsku z 28.11.2017 r., I SA/Gd 1159/17, LEX nr 2415136.

⁵ Ustawa z 27.10.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. poz. 2175).

⁶ <http://orka.sejm.gov.pl/Zapisy8.nsf/wgskrnrr/FPB-264> (dostęp: 25.04.2018 r.).

uzyskaniem potwierdzenia, iż zatrudniani przez nich pracownicy są uprawnieni do korzystania z podwyższonych kosztów uzyskania przychodu. Na przestrzeni minionych miesięcy wydano liczne interpretacje prawa podatkowego (w dużej części negatywne), odnoszące się np. do tworzenia sprawozdań audytora wewnętrznego, opracowań kartograficznych, oprogramowania, projektów inżynierskich czy graficznych. Można domniemywać, że składane wnioski zmierzały do zoptymalizowania podatkowego działania przedstawiających je podmiotów.

Trzeba jednak zauważyć, że praktyka polegająca na rozpoznawaniu wyższych kosztów uzyskania przychodów u tych pracowników, którzy realnie wykonują działalność twórczą, o której mowa w art. 22 ust. 9 u.p.d.o.f., nie jest niczym nagannym.

Prawo do podwyższonych kosztów uzyskania przychodu, wbrew wyżej cytowanemu pogładowi przedstawiciela Ministerstwa Finansów, nie stanowi tylko ulgi, ale jest podstawowym elementem konstrukcyjnym podatku. Tym samym rozpoznawanie kosztów w prawidłowej wysokości nie jest przywilejem, lecz obowiązkiem płatnika.

4. Rodzaje działalności uprawniające do podwyższonych kosztów zgodnie z nowelą z 27.10.2017 r.

Ustawodawca w odniesieniu do przychodów uzyskiwanych z tytułu praw autorskich i praw pokrewnych wyróżnił pięć rodzajów działalności upoważniających do stosowania podwyższonych kosztów podatkowych (art. 22 ust. 9b w zw. z ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.), a mianowicie działalność:

- 1) twórczą – w zakresie architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, urbanistyki, literatury pięknej, sztuk plastycznych, muzyki, fotografii, twórczości audiowizualnej, programów komputerowych, choreografii, lutnictwa artystycznego, sztuki ludowej oraz dziennikarstwa;
- 2) badawczo-rozwojową i naukowo-dydaktyczną;
- 3) artystyczną – w dziedzinie sztuki aktorskiej i estradowej, reżyserii teatralnej i estradowej, sztuki tanecznej i cyrkowej oraz w dziedzinie dyrygentury, wokalistyki, instrumentalistyki, kostiumografii, scenografii;
- 4) produkcji audiowizualnej – w dziedzinie produkcji audiowizualnej reżyserów, scenarzystów, operatorów obrazu i dźwięku, montażyistów, kaskaderów;
- 5) publicystyczną.

5. Niepotrzebna kazuistyka

Kazuistyczne wyliczanie rodzajów aktywności, których wykonywanie upoważnia do korzystania z podwyższonych kosztów uzyskania przychodów, wydaje się zabiegiem wątpliwym nie tylko z punktu widzenia zasad

legislacji, ale również powszechnie akceptowanych celów, którym służy 50% obniżenie przychodu. Jak się wydaje, pierwotną intencją ustawodawcy było przyznanie twórcom swoistej zachęty do działalności intelektualnej, która wymaga szczególnych – trudnych do precyzyjnego uchwycenia kwotowego – nakładów, a jednocześnie jest pożądana z punktu widzenia szeroko rozumianych interesów społeczeństwa i państwa (innowacyjność, rozwój nauki, wspieranie kultury, edukacja itd.).

Próba ujęcia tak ulotnych dziedzin jak sztuka, nauka, inżynieria czy technologie informatyczne w sztywną, opartą o *numerus clausus* regulację zdaje się być całkowicie chybiona, bo przecież immanentną cechą tych dziedzin jest ich nieustanna zmienność i postęp, co powoduje, że każdego dnia mogą pojawiać się pożądane i „zasługujące” na korzystanie z wyższych kosztów obszary działalności twórczej, które znajdują się (jak się wydaje wbrew pierwotnemu założeniu ustawodawcy) poza zakresem omawianej normy.

6. Kolejne zmiany – nowelizacja z 10.05.2018 r.

Potwierdzeniem powyższej tezy jest działanie samego projektodawcy, czyli Stałego Komitetu Rady Ministrów, który 5.02.2018 r. przyjął projekt kolejnej nowelizacji art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f., porządkujący i dodający dziedziny, w odniesieniu do których można zastosować 50% koszty uzyskania przychodów, a Rada Ministrów 6.02.2018 r. przyjęła projekt ustawy. W dniu 10.05.2018 r. Sejm uchwalił kolejną nowelizację i skierował ustawę do Senatu.

Analiza obowiązującego stanu prawnego zostanie przeprowadzona w kontekście obu nowelizacji – tej z 27.10.2017 r. oraz z 10.05.2018 r. Tęgo rodzaju podejście automatycznie unaocznia część wad obowiązującej regulacji. Ustawa z 10.05.2018 r. powtarza istniejący dotąd w obowiązującej wersji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podział na działalność twórczą, artystyczną, produkcyjną, badawczo-rozwojową oraz publicystyczną, jednakże dokonuje uściśleń i uzupełnień w każdej z nich, a także dodaje trzy nowe rodzaje działalności, które mogą korzystać ze zryczałtowanych 50% kosztów, a mianowicie: działalność muzealniczą, konserwatorską i dotyczącą tłumaczy. Poniżej zostaną omówione poszczególne rodzaje działalności.

7. Działalność twórcza

Jak już wspomniano, enumeratywne wyliczenie rodzajów aktywności w ramach działalności twórczej powoduje dla wielu grup zawodowych utratę możliwości korzystania z podwyższonych kosztów podatkowych. Nowelizacja z 10.05.2018 r. próbuje wypełniać powstałe w ten sposób luki – wydaje się jednak, że jest

to działanie w dużej mierze chaotyczne i podyktowane reakcją na sprzeciw tych środowisk, którym udało się zwrócić uwagę projektodawcy.

Zakres aktywności o charakterze twórczym został poszerzony o inżynierię budowlaną. Pojawia się jednak pytanie, czy jest to jedyna grupa zawodowa, która czerpie korzyści z praw autorskich i praw pokrewnych do utworu w rozumieniu ustawy z 4.02.1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych⁷ – dalej pr. aut. Wydaje się, że nie, bo przykładowo inżynierowie chemicy czy elektrycy również mogą uzyskiwać podobne przychody. Mimo ewidentnych podobieństw obecna redakcja przepisu pozbawia ich możliwości skorzystania z podwyższonych kosztów. Poza tym pojawia się pytanie, dlaczego przesłanka formalnego wykształcenia (inżynier) ma decydować o tym, czy dana aktywność o charakterze twórczym może korzystać z podwyższonych kosztów uzyskania przychodu? Przecież np. technicy, a nawet osoby bez formalnego wykształcenia, również mogą być twórcami.

Trudno znaleźć racjonalne wytłumaczenie dla różnicowania sytuacji podatkowej twórców w zależności od tego, czy posiadają dyplom, skoro czynnik ten nie ma znaczenia przy zaliczaniu ich przychodów do określonego źródła (prawa majątkowe).

Nowelizacja z 10.05.2018 r. wskazuje również na inne luki wcześniejszej regulacji. Uzupełnia ona przychody uzyskiwane z działalności twórczej o działalność audialną, wzornictwo przemysłowe, gry komputerowe. Poza tym zakłada przeniesienie do działalności twórczej reżyserii teatralnej i estradowej, kostiumografii, scenografii, które uprzednio niewłaściwie sklasyfikowano jako przejaw działalności artystycznej.

Poza tym w odniesieniu do działalności w zakresie literatury pięknej dokonano zmiany, wykreślając przymiotnik „pięknej”. Ta ostatnia ingerencja wydaje się niezbędna, ponieważ w pierwotnym brzmieniu przepis zawierał całkowicie nieostre i niedefiniowalne określenie, które powodowałoby ogromne trudności w praktyce – kto bowiem miałby oceniać, czy dany utwór to literatura piękna? Podobny problem dotyczy użytego w dotychczas obowiązującym przepisie określenia „sztuka ludowa”, które w praktyce wymyka się jakiegokolwiek definicji. Nowelizacja ustawy nie zajmuje się tą kwestią – tymczasem wydaje się, że zagadnienie to może generować realne problemy interpretacyjne.

Poza zakresem ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wciąż pozostaje cała gama działalności o charakterze twórczym – np. twórców stron www, grafików komputerowych czy copywriterów.

8. Działalność badawczo-rozwojowa i naukowo-dydaktyczna

Zgodnie z regulacją wprowadzoną ustawą z 27.10.2017 r. z podwyższonych kosztów mogą korzystać podatnicy uzyskujący przychody z działalności badawczo-rozwojowej oraz naukowo-dydaktycznej. Zgodnie ze słowniczkiem ustawowym zawartym w art. 5a pkt 38 u.p.d.o.f. przez działalność badawczo-rozwojową należy rozumieć działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań. Ponadto w słowniczku ustawowym znajdują się również definicje badań naukowych (art. 5a pkt 39 u.p.d.o.f.) oraz prac rozwojowych (art. 5a pkt 40 u.p.d.o.f.).

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera w swojej treści legalnej definicji sformułowania „działalność naukowo-dydaktyczna”. W rezultacie dla celów określenia zakresu przedmiotowego przepisu należy sięgnąć pomocniczo do definicji zawartej w art. 108 ustawy z 27.07.2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym⁸, zgodnie z którą nauczycielami akademickimi są:

- 1) pracownicy naukowo-dydaktyczni (profesor zwyczajny, profesor nadzwyczajny, profesor wizytujący, adiunkt, asystent);
- 2) pracownicy dydaktyczni (starszy wykładowca, wykładowca, lektor lub instruktor);
- 3) pracownicy naukowci;
- 4) dyplomowani bibliotekarze oraz dyplomowani pracownicy dokumentacji i informacji naukowej.

Wykładnia literalna pojęcia działalności naukowo-dydaktycznej, o której mowa w art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f., może prowadzić do wniosku, że skoro uprawnienie do podwyższonych kosztów uzyskania przychodów dotyczy wyłącznie działalności naukowo-dydaktycznej (a nie działalności naukowej czy działalności dydaktycznej), to tym samym z tej preferencji mogą korzystać wyłącznie pracownicy naukowo-dydaktyczni, z wyłączeniem pracowników dydaktycznych czy naukowych. Wydaje się jednak, że takie rozumienie omawianej normy, według którego pracownicy naukowci byłiby pozbawieni prawa do 50% kosztów, byłoby nie do zaakceptowania z punktu widzenia zasady racjonalnego ustawodawcy – trudno byłoby znaleźć aksjologiczne uzasadnienie, dla którego przychody z praw autorskich przysługujących pracownikom naukowym miałyby być mniej korzystnie opodatkowane w stosunku do tych uzyskiwanych przez pracowników naukowo-dydaktycznych. Biorąc pod uwagę autonomiczność prawa podatkowego oraz zasadę racjonalnego ustawodawcy, należałoby raczej posłużyć się wykładnią celowościową, której zastosowanie prowadzi do wniosku, że z podwyższonych kosztów

⁷Dz.U. z 2017 r. poz. 880 ze zm.

⁸Dz.U. z 2017 r. poz. 2183 ze zm.

mogą korzystać przychody z działalności naukowej, naukowo-dydaktycznej oraz dydaktycznej. Wydaje się, że do podobnych wniosków doszedł Minister Finansów, który 20.12.2017 r. przekazał Ministrowi Nauki i Szkolnictwa Wyższego wyjaśnienia, zgodnie z którymi zmiany w ustawie nie oznaczają utraty prawa do stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów w stosunku do tych nauczycieli akademickich, którzy w ramach stosunku pracy tworzą dzieła objęte ochroną praw autorskich⁹.

Nowelizacja z 10.05.2018 r. rozwiewa wątpliwości i stanowi, że zryczałtowane koszty w wysokości 50% stosuje się do przychodów z działalności badawczo-rozwojowej, naukowo-dydaktycznej, naukowej oraz prowadzonej w uczelni działalności dydaktycznej.

9. Produkcja audialna i audiowizualna

Nowelizacja z 10.05.2018 r. wprowadza istotną zmianę w zakresie przychodów uzyskiwanych z działalności „w dziedzinie produkcji audiowizualnej reżyserów, scenarzystów, operatorów obrazu i dźwięku, montażyistów, kaskaderów”. Dotychczasowa redakcja przepisu niepotrzebnie łączyła działalność producencką z przejawami aktywności twórczej wskazanych zawodów, które zresztą zwykle nie posiadają statusu producenta. Wydaje się zatem, że zmiana idzie w dobrym kierunku, odwołując się do przychodów uzyskiwanych z produkcji audialnej i audiowizualnej. Zastanawiające jest jednak pominięcie w tym miejscu działalności w zakresie produkcji np. gier komputerowych.

10. Działalność artystyczna

Jak już wcześniej sygnalizowano, dotychczasowa redakcja przepisu niewłaściwie klasyfikuje działalność reżyserii teatralnej i estradowej, kostiumografii oraz scenografii jako działalność artystyczną. Z tego powodu nowelizacja zakłada przeniesienie tych aktywności do działalności twórczej.

Niestety wydaje się, że regulując koszty uzyskania przychodu z tytułu działalności artystycznej, ustawodawca nie rozstrzygnął kontrowersji dotyczącej możliwości korzystania z podwyższonych kosztów uzyskania przychodu w związku z odbywaniem prób poprzedzających wykonanie artystyczne utworów¹⁰.

11. Działalność muzealnicza

Dotychczasowa regulacja nie dawała możliwości stosowania podwyższonych kosztów w odniesieniu

do przychodów z działalności muzealniczej w dziedzinie wystawienniczej, naukowej, popularyzatorskiej, edukacyjnej oraz wydawniczej, dlatego nowelizacja zawiera uzupełnienie w tym zakresie. Lukę tę wypełniła nowela z 10.05.2018 r. O ile trudno kwestionować fakt, że wskazana aktywność może prowadzić do powstawania bądź wykorzystywania utworów w rozumieniu prawa autorskiego, o tyle jednak jest zastanawiające, dlaczego z podwyższonych kosztów uzyskania przychodu nie mogą korzystać podatnicy, którzy wykonują podobne czynności w związku z organizacją np. wystaw artystycznych w zakresie różnych dziedzin sztuki. Nie trzeba przecież udowadniać, że przygotowanie i aranżacja wystawy, jej opis czy popularyzacja również mogą prowadzić do powstawania utworów. Dlaczego więc przychody uzyskiwane wskutek eksploatacji praw autorskich nie mogą być pomniejszane o 50%?

12. Działalność konserwatorska

Kolejna aktywność, której brak było w dotychczasowej wersji ustawy, a którą ustawodawca dopisał do katalogu działalności korzystających z wyższych kosztów uzyskania przychodu, to działalność konserwatorska. Nowa redakcja przepisu jest wysoce nieprecyzyjna, ponieważ w istocie rzeczy nie wiadomo, jaką konkretnie działalność ustawodawca miał na myśli – np. czy chodzi tylko o konserwację zabytków, czy może również np. instrumentów muzycznych, budynków, mebli czy książek niebędących zabytkami.

13. Tłumacze

Środowisko tłumaczy jest kolejną grupą pominiętą w dotychczas obowiązującej ustawie. Nowelizacja z 10.05.2018 r. naprawia ten błąd i uwzględnia tłumaczenia w katalogu działań korzystających z podwyższonych kosztów uzyskania przychodu. Mimo to, nawet po zmianie, grupa adresatów przepisu ulegnie istotnemu ograniczeniu w stosunku do stanu prawnego obowiązującego do 31.12.2017 r.

W stanie prawnym obowiązującym przed 2018 r. o odliczeniu kosztów w wysokości 50% u tłumaczy decydował wyłącznie fakt uzyskania przychodu z tytułu wykonywania czynności zaliczanych zgodnie z prawem autorskim do działalności twórczej¹¹, a do oceny tej kwestii zastosowanie miał art. 2 ust. 1 pr. aut., zgodnie z którym każde opracowanie cudzego utworu, w szczególności tłumaczenie, jest przedmiotem prawa autorskiego bez uszczerbku dla prawa do utworu pierwotnego. Zgodnie z przyjętym w nowelizacji brzmieniem art. 22 ust. 9b pkt 7 u.p.d.o.f. podwyższone koszty będą mogli stosować tylko podatnicy, którzy uzyskują przychody z tytułu prawa zależnego, o którym mowa w art. 2 ust. 2 pr. aut. do opracowania cudzego utworu w postaci tłumaczenia.

⁹ Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów w zakresie kosztów uzyskania przychodu z 20.12.2017 r., <http://www.nauka.gov.pl/komunikaty/wyjasnienia-ministerstwa-finansow-w-zakresie-kosztow-uzyskania-przychodu.html> (dostęp: 25.04.2018 r.).

¹⁰ W wyroku z 16.02.2017 r., I SA/OI 866/16, LEX nr 2229891, WSA w Olsztynie uznał, że podwyższone koszty uzyskania przysługują muzykom z tytułu przychodu z prób orkiestry. Z kolei WSA we Wrocławiu w wyroku z 6.09.2017 r., I SA/Wr 582/17, LEX nr 2366649, był odmiennego zdania.

¹¹ Por. uchwała NSA (7) w Warszawie z 12.10.1998 r., FPS 6/98, LEX nr 34516; wyrok WSA w Szczecinie z 16.02.2005 r., I SA/Sz 439/04, LEX nr 575153.

Przywołany przepis stanowi, że „rozporządzenie i korzystanie z opracowania zależy od zezwolenia twórcy utworu pierwotnego (prawo zależne), chyba że autorskie prawa majątkowe do utworu pierwotnego wygasły (...)”. Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, że z kosztów w wysokości 50% mogą korzystać tylko ci podatnicy, którzy wylegitymują się zezwoleniem twórcy bądź gdy ich praca dotyczy utworu pierwotnego, w odniesieniu do którego prawa twórcy już wygasły. Tymczasem w praktyce istnieje cała gama tłumaczeń – np. książek czy artykułów na potrzeby naukowe, edukacyjne czy związane ze sztuką – wykonywanych bez zezwolenia twórcy oraz nie na cele wskazane w art. 2 ust. 2 pr. aut. Dotychczas nie budziło wątpliwości, że korzystały one z 50% kosztów uzyskania przychodów¹². Od 2018 r., nawet po uchwaleniu nie będzie to możliwe.

14. Koszty dla „nieuprzywilejowanych” działalności

Zmiana przepisów dotycząca stosowania 50% kosztów uzyskania przychodu może powodować poważne trudności w rozliczeniach podmiotów, które uzyskują przychody z praw autorskich i praw pokrewnych, nie będąc jednocześnie na liście „uprzywilejowanych” działalności.

Podatnicy ci nie będą w ogóle uprawnieni do rozliczania zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodu – nawet tych w wysokości 20%.

Zgodnie z ustalonym w orzecznictwie poglądem katalog źródeł przychodu ma charakter rozłączny, a zatem każdy konkretny przychód może być przypisany wyłącznie do jednego źródła przychodów¹³. Nie ulega wątpliwości, że przychody z praw autorskich oraz praw pokrewnych zalicza się do źródła przychodów, jakim są prawa majątkowe (art. 10 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 18 u.p.d.o.f.). Z tego powodu nie jest możliwe odniesienie do nich 20% kosztów, ponieważ te stosuje się wyłącznie do niektórych aktywności zaliczanych do działalności wykonywanej osobiście, czyli do źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 oraz art. 13 u.p.d.o.f.

Zagadnieniem klasyfikowania przychodów z tytułu praw autorskich zajął się Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 23.06.2016 r.¹⁴ Z uzasadnienia rozstrzygnięcia wynika, że „o tym, czy określony przychód winien być zakwalifikowany do źródła przychodów określonego w art. 10 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 18 u.p.d.o.f., czy do innego źródła przychodów, w szczególności określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3 lub w art. 10 ust. 1 pkt 2 w zw.

z art. 13 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., nie może decydować rodzaj umowy, której realizacja doprowadziła do uzyskania przez jedną z jej stron przychodu, ale przedmiot tej umowy, w szczególności zaś to, co stanowi ekwiwalent świadczonego zgodnie z tą umową wynagrodzenia. Jeżeli wynagrodzenie to świadczone jest w zamian za przeniesienie autorskiego prawa majątkowego albo udzielenie licencji, to przychód taki jest przychodem z praw autorskich, a zatem przychodem z praw majątkowych w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 18 u.p.d.o.f., niezależnie od tego, w jaki sposób ukształtowane zostały inne elementy stosunku zobowiązaniowego łączącego strony”.

Z powyższego jednoznacznie wynika, że wszyscy podatnicy, którzy przenoszą prawa autorskie na inne podmioty (np. graficy komputerowi, tłumacze działający bez zezwolenia twórcy pierwotnego itd.) mogą rozpoznać koszty na zasadach ogólnych, czyli wyłącznie te, które zostały faktycznie poniesione.

15. Konstytucja

Wyznaczenie enumeratywnej i w gruncie rzeczy arbitralnej listy podatników, którzy uzyskując przychody z tytułu praw autorskich oraz pokrewnych, mogą korzystać z podwyższonych kosztów uzyskania przychodu budzi wątpliwości natury konstytucyjnej. Polski ustrojodawca w art. 73 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r.¹⁵ ustanowił wolność twórczości artystycznej, badań naukowych oraz ogłaszania ich wyników, nauczania, a także korzystania z dóbr kultury. Trzeba dodać, że „w czasach współczesnych nie można ignorować bliskich związków działalności twórczej zarówno ze swobodą działalności gospodarczej (bo w wielu wypadkach działalność ta stanowi źródło dochodu), jak i prawem własności”¹⁶. Tym samym wolność działalności twórczej to nie tylko prawo do jej podejmowania, ale również brak dyskryminacji ekonomicznej ze strony państwa. Biorąc powyższe pod uwagę, warto rozważyć czy różnorodne traktowanie podatników znajdujących się w zbliżonej sytuacji faktycznej pozostaje w zgodzie z zasadami równości oraz sprawiedliwości podatkowej. W wyroku z 18.10.2011 r.¹⁷ Trybunał Konstytucyjny wskazał, że z zasady równości podatkowej wynika, iż wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo. Zasada ta nie wyklucza różnicowania sytuacji prawnej podatników zgodnie z zasadą, że równych traktuj równo, a podobnych – podobnie, nie zaś wszystkich jednakowo, przy czym zakłada jednak stosowanie takich samych kryteriów wobec wszystkich zainteresowanych. W procesie stanowienia prawa podatkowego

¹² Por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 10.09.2015 r., IPTPB2/4511-366/15-2/Akr.

¹³ Wyroki NSA: z 26.11.2013 r., II FSK 2992/11, LEX nr 1391690; z 13.02.2014 r., II FSK 640/12, LEX nr 1450349; wyrok WSA w Szczecinie z 28.08.2013 r., I SA/Sz 302/13, LEX nr 1376613.

¹⁴ II FSK 1553/14, LEX nr 2057582.

¹⁵ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

¹⁶ Por. L. Garlicki, M. Derlatka, *Art. 73 [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 2, Wydawnictwo Sejmowe [online] 2016.

¹⁷ SK 2/10, Dz.U. Nr 240, poz. 1439.

ustawodawca jest zobowiązany do zaniechania działań dyskryminujących czy faworyzujących jedne podmioty względem drugich, innymi słowy – powinien on według jednakowej miary traktować podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną i unikać dyskryminacji¹⁸.

Honoraria uzyskiwane przez podatników z tytułu praw autorskich i pokrewnych, niezależnie od tego, z jakiego rodzaju aktywności wynikają, są zaliczane do tego samego źródła uzyskania przychodów, a mianowicie przychodów majątkowych, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. Powyższe oznacza, że ustawodawca podatkowy po stronie przychodów nie różnicuje sytuacji poszczególnych podatników uzyskujących przychody z tytułu przeniesienia praw do utworów bądź korzystania z nich. Można zatem powiedzieć, że w ujęciu przychodowym prawodawca nie dostrzega prawnie relewantnej cechy, która powodowałaby różnicowane opodatkowanie w zależności od rodzaju podejmowanej aktywności twórczej, artystycznej itd. W tym zakresie można by zatem stwierdzić, że w odniesieniu do podatników wykonujących podobną działalność zastosowano równe zasady opodatkowania. Pojawia się zatem pytanie o zasadność różnicowania ich sytuacji prawnej przy rozpoznawaniu kosztów.

Niezrozumiałe jest, dlaczego według ustawy tylko inżynier budownictwa, uzyskując przychody z tytułu przysługujących mu praw autorskich, mógłby korzystać z podwyższonych kosztów uzyskania przychodu, a inżynier elektronik, chemik czy mechanik – już nie.

Podobne uwagi można odnieść do lektora języka obcego, który wskutek wykonywanej pracy twórczej uzyskuje przychody z praw autorskich. Jeśli jest on zatrudniony na uczelni wyższej, to zgodnie z nowelizacją będzie miał prawo korzystać z podwyższonego ryczałtu, natomiast nauczyciel w szkole średniej czy szkole językowej już nie.

Przedstawiciele wielu innych zawodów, pominiętych w enumeratywnym katalogu „uprzywilejowanych” aktywności, z całą pewnością mogą być wynagradzani za podejmowane prace twórcze, do których zastosowanie mają przepisy prawa autorskiego, a mimo to nie mogą oni korzystać z 50% kosztów uzyskania przychodu – np. graficy komputerowi, twórcy stron www, copywriterzy. Co więcej, podmioty te w ogóle nie mogą również korzystać z 20% zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodu.

¹⁸ Por. K. Działocha, A. Łukaszczyk, *Art. 84 [w:] Konstytucja...*

16. Podsumowanie

Sytuacja faktyczna i specyfika wykonywanej pracy wskazanych wyżej osób bardzo często nie różni się w swej istocie od sytuacji tych, którzy korzystają z przychylności ustawodawcy, a mimo to wskutek nowelizacji ich sytuacja uległa pogorszeniu.

Nie sposób doszukać się nie tylko aksjologicznych, ale również faktycznych przesłanek dla takiego różnicowania.

Wydaje się, że jedyną motywacją ustawodawcy były względy fiskalne i wynikająca z nich próba ograniczenia rzekomych nadużyć. Biorąc powyższe pod uwagę, wydaje się, że obowiązujące od 1.01.2018 r. przepisy (również w brzmieniu ustalonym nowelizacją z 10.05.2018 r.) naruszają zasadę równości i sprawiedliwości podatkowej.

Abstract

Jarosław Ostrowski

New author's tax-deductible costs

The issue of tax-deductible costs to which authors of works are entitled has been the subject of numerous judgments and academic papers, and – since on 1 January 2013 – also the object of criticism from many groups connected with intellectual activity in the broad sense, whose right to set tax-deductible expenses at 50% of income was on that day limited to half the amount being the ceiling of the first income tax bracket.

The amendments to the Act of 26 July 1991 on Personal Income Tax, introduced on 24 October 2017, on the one hand, addressed the expectations of many professional groups, by increasing the limit to the amount being the ceiling of the first income tax bracket, but on the other hand, they were detrimental to the interests of those authors who, after the amendments, completely lost the possibility to take advantage of the flat rate tax-deductible expenses at 50% of their income.

The defectiveness of these solutions is confirmed by yet another amending statute that the Polish Sejm [lower house of the parliament] passed on 10 May 2018. The aim of the above reflections is to examine the correctness of the legal solutions concerning taxation of authors' income.

Keywords: *author's tax-deductible expenses, expenses assumed to equal 50% of income, expenses applicable to copyright*

Jarosław Ostrowski

Autor jest radcą prawnym, szefem Zespołu Doradztwa Podatkowego Kancelarii Ostrowski i Wspólnicy

Procedury podatkowe

www.lex.pl/navigator

LEX Navigator
Procedury Podatkowe

Zaprezentowane powyżej zmiany w zakresie zasad rozliczania kosztów uzyskania przychodów przysługujących twórcom korzystającym z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych zostały także ujęte w postaci procedury podatkowej pt. **Przychody z praw autorskich oraz praw pokrewnych, do których można stosować 50% koszty uzyskania przychodów**, którą znajdują Państwo w programie LEX Navigator Procedury Podatkowe. Pozwala ona ustalić, czy uzyskany przez twórcę przychód z praw autorskich lub uzyskany przez artystę wykonawcę przychód z praw pokrewnych może korzystać z 50% kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.