

Projekt interpretacji ogólnej

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm.), w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe w zakresie możliwości zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów do części wynagrodzenia uzyskanego w ramach stosunku pracy z tytułu rozporządzania prawami autorskimi (honorarium autorskie), przekazuję następujące wyjaśnienia.

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

Interpretacja dotyczy warunków zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów do wynagrodzenia pracownika stanowiącego honorarium autorskie.

Na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, z późn. zm.) – dalej: „ustawa 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.

Powołany przepis ustawy PIT zawiera odesłanie do odrębnych przepisów dotyczących twórców, praw autorskich i praw pokrewnych.

W związku z tym 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 2018 r. poz. 1191, z późn. zm.) – dalej: „ustawa o prawie autorskim”.

Ustawa PIT przyznaje twórcom 50% koszty uzyskania przychodów w dwóch sytuacjach: z tytułu korzystania z praw autorskich oraz z tytułu rozporządzania przez nich tymi prawami.

Dodatkowo należy wskazać, że 50% koszty stosuje się do przychodów uzyskiwanych z tytułu działalności twórczej w dziedzinach wymienionych w art. 22 ust. 9b ustawy PIT.

Zgodnie z art. 1 pkt 1 ustawy o prawie autorskim przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór).

Utwór może powstać również w ramach stosunku pracy. Wynagrodzenie pracownika może stanowić zatem w części honorarium autorskie za rozporządzenie prawem majątkowym do stworzonego utworu, do którego przysługują 50% koszty uzyskania przychodów.

Celem niniejszej interpretacji prawa podatkowego jest wskazanie warunków, umożliwiających zastosowanie przez pracodawcę (płatnika podatku dochodowego) 50% kosztów uzyskania przychodów w odniesieniu do przychodów stanowiących honorarium autorskie.

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

W jakim przypadku pracodawca może stosować 50% koszty uzyskania przychodów? Utwór w rozumieniu ustawy o prawie autorskim.

Prawa autorskie pracownika – twórcy

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

- ✓ powstanie w ramach stosunku pracy utworu będącego przedmiotem prawa autorskiego i przyjęcie go przez pracodawcę,
- ✓ 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,
- ✓ wyraźne wyodrębnienie honorarium autorskiego od innych składników wynagrodzenia pracownika – twórcy.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o prawie autorskim, prawo autorskie przysługuje twórcy, o ile ustawa nie stanowi inaczej. Zatem pracownik – twórca nabywa autorskie prawa majątkowe i osobiste, z tym że prawa osobiste są niezbywalne. Podstawową zasadą prawa autorskiego, jest to, że prawo to powstaje w sposób pierwotny na rzecz twórcy.

Natomiast 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 utworu¹⁾. Zatem – na mocy ustawy o prawie autorskim – 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

¹⁾ A. Nowicka w: „System Prawa Prywatnego pod red. J. Barty, Prawo Autorskie”, tom 13, rozdz. III, str. 106, Warszawa 2013.

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. 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 (art. 12 ust. 1 ustawy o prawie autorskim) i uchylona zostaje – stanowiąca wyjątek od tej zasady – ustawowa regulacja pierwotnego nabycia przez pracodawcę całości majątkowych praw autorskich do programu.

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

Podsumowując powyższe:

- ✓ 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,
- ✓ 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,
- ✓ w przypadku utworu pracowniczego niezbędne jest przyjęcie tego utworu przez pracodawcę, gdyż oznacza to ustawowe (lub umowne) rozporządzenie prawem autorskim na rzecz pracodawcy.

Wypłata wynagrodzenia i obowiązki pracodawcy.

Na podstawie art. 31 i 32 ust. 2 ustawy PIT pracodawca ma obowiązek:

- ✓ poboru miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy,
- ✓ przy ustalaniu dochodu, od którego zostanie pobrana zaliczka na podatek, określenia wysokości honorarium autorskiego, do którego zastosuje 50% kosztów uzyskania przychodów.

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

honorarium autorskie może być wypłacane w sposób zaliczkowy, to do tej części wynagrodzenia pracodawca stosuje 50% koszty uzyskania przychodów. W związku z tym nie ma przeszkód, aby koszty te pracodawca stosował również, gdy wypłaca wynagrodzenie za miesiąc, w którym pracownik przebywał na urlopie, czy też na zwolnieniu, gdyż wynagrodzenie to również może mieć charakter zaliczki.

Zasady ustalania wysokości honorarium autorskiego

Ustawa PIT nie reguluje zasad ustalania honorarium autorskiego, 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 autorskiego, choć zarówno orzecznictwo, jak i doktryna nie dają odpowiedzi, jaki jest właściwy sposób tego wyodrębnienia.

Z orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia:

- ✓ 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.”,
- ✓ 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 jakikolwiek utwór rzeczywiście powstał i czy w związku z jego eksploatacją wypłacono honorarium.”,
- ✓ 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 pracodawcy 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.”.

Reasumując, orzecznictwo wyraźnie wskazuje, że w celu zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów:

- 1) nie jest wystarczające oświadczenie pracodawcy i pracownika stwierdzające, że została wykonana praca twórcza, bez określenia jaki utwór powstał,
- 2) pracodawca powinien wyodrębnić w ramach wynagrodzenia ze stosunku pracy honorarium autorskie oraz pozostałe wynagrodzenie; wysokość honorarium autorskiego może wynikać z umowy o pracę lub z innych regulacji obowiązujących u pracodawcy, np. z regulaminu wynagradzania,
- 3) niewystarczające jest procentowe określenie w umowie o pracę czasu przeznaczonego przez pracownika na pracę twórczą lub ustalenie go na podstawie ewidencji czasu pracy, gdyż z takiego wyróżnienia nie wynika, czy jakiegokolwiek utwór rzeczywiście powstał.

Żadne powszechnie obowiązujące przepisy nie regulują zasad ustalania wysokości honorarium autorskiego. Nie ma też żadnych innych uniwersalnych reguł, ugruntowanych praktyką i orzecznictwem sądowym, pozwalających na wskazanie zasad dokumentowania prac stanowiących przedmiot prawa autorskiego.

Bez wątpienia jednak fakt uzyskania przychodu z praw autorskich i jego wysokość wymaga odpowiedniego udokumentowania. Przykładowo pomocniczo pracodawca i pracownik mogą prowadzić ewidencję powstających i stworzonych już utworów pracowniczych. W ewidencji tej pracodawca może też potwierdzać przyjęcie danego utworu.

W związku z tym strony stosunku pracy mogą przyjąć dowolną zasadę. Pracodawca może zastosować kwotowe lub procentowe określenie honorarium autorskiego w stosunku do wynagrodzenia zasadniczego, z tym że honorarium to musi być powiązane z konkretnym utworem (utworami) pracowniczym.

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

- ✓ powstanie w ramach stosunku pracy utworu będącego przedmiotem prawa autorskiego i przyjęcie go przez pracodawcę,
- ✓ dysponowanie obiektywnymi dowodami potwierdzającymi stworzenie przez pracownika utworu będącego przedmiotem prawa autorskiego; przy czym dowodu takiego nie stanowi oświadczenie pracodawcy i pracownika stwierdzające, że została wykonana praca twórcza, bez określenia jaki utwór powstał,
- ✓ wyraźne wyodrębnienie honorarium autorskiego od innych składników wynagrodzenia pracownika – twórcy.

Jeżeli nie będą spełnione łącznie powyższe warunki, do całości wynagrodzenia będą miały zastosowanie koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 2 ustawy PIT.