

Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów w zakresie kosztów uzyskania przychodu

Wyjaśnienia Ministra Finansów przekazane do wiadomości Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego pismem z dnia 20 grudnia 2017 r. DD3.8223.361.2017, dotyczące nowych zasad korzystania z 50% kosztów uzyskania przychodów wprowadzanych ustawą z dnia 27 października 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).

„(...) Na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 2032, z późn. zm.) - dalej „ustawa PIT” - koszty uzyskania przychodów (dalej „kup”) z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzenia przez nich tymi prawami wynoszą 50% uzyskanego przychodu.

Z kolei na podstawie art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 880 z późn. zm.) 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.

W związku z tym zanim odniosę się do dodawanego ust. 9b w art. 22 ustawy PIT, pragnę podkreślić, iż kwalifikowanie, czy wynagrodzenie (jego część) należy się za pracę będącą przedmiotem prawa autorskiego jest obowiązkiem płatnika, który wypłaca wynagrodzenie z tego tytułu. Różnicę to powinno wynikać z umowy o pracę lub z innych, niż umowa o pracę, uregulowań obowiązujących określonego pracodawcę i jego pracowników, na przykład z regulaminu wynagradzania, co wynika z uzasadnienia wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 marca 2015 r. sygn. akt. III SA/Wa 2134/14. W orzeczeniu tym WSA stwierdził, że „w przypadku wykonywania prac twórczych i tworzenia utworów w ramach stosunku pracy, koniecznym jest wyodrębnienie części wynagrodzenia należnej - między innymi - za rozporządzenie autorskimi prawami majątkowymi do tego utworu (jak w okolicznościach niniejszej sprawy), bo to z tytułu przyjęcia tego utworu i związanych z nim praw majątkowych, pracodawca wypłaca należne wynagrodzenie - honorarium, a więc musi być określona wielkość tego wynagrodzenia. Określenie tej wielkości powinno być zawarte bądź w umowie o pracę, bądź w innych postanowieniach obowiązujących danego pracodawcę i jego pracowników - na przykład w regulaminie wynagradzania lub w innych jasno sprecyzowanych procedurach obliczania tego terminu. Oczywiście możliwa jest sytuacja kiedy podatnik w ramach stosunku pracy wykonuje wyłącznie prace o charakterze twórczym, w wyniku których powstają utwory w rozumieniu ustawy o prawie autorskim i są one przyjmowane przez pracodawcę i wówczas całość otrzymanego przez pracownika wynagrodzenia stanowi honorarium za przekazanie praw do tegoż utworu (rozporządzenie tymi prawami). Możliwe jest także, iż wysokość wynagrodzenia będzie ustalona w jednakowej wysokości za prace twórcze i za prace pozostałe. Jednakże również i w tych sytuacjach muszą istnieć wyraźne podstawy do zastosowania kosztów uzyskania przychodu w wysokości 50% poprzez wskazanie, że jest to albo całość tego wynagrodzenia albo jego określona część. Podkreślić bowiem trzeba, że tego rodzaju koszty są stosowane - w nawiązaniu do okoliczności niniejszej sprawy - za rozporządzenie przez pracownika autorskimi prawami majątkowymi do utworu na rzecz pracodawcy i oczywiście stworzenie (opracowanie) tego utworu wymaga czasu, a więc to strony umowy o pracę muszą określić jaką część wynagrodzenia uznają za odpowiednią za opracowanie tego utworu i rozporządzenie tymi prawami.

Zatem w przypadku pracowników sama przesłanka zatrudnienia na określonym stanowisku, z którym związana jest praca twórcza, nie pozwala na zastosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów. Bardzo wyraźnie zostało to podkreślone w wyroku z dnia 10 listopada 2015 r. sygn. akt II FSK 2275/13, w którym Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził: „Zgodnie bowiem z ugruntowanym orzecznictwem sądów administracyjnych przepis ten nie będzie miał zastosowania, jeżeli z ustalonego w sprawie stanu faktycznego nie można ustalić, jaka część wynagrodzenia, uzyskiwanego przez pracownika ze stosunku pracy, dotyczy wynagrodzenia za wykonywanie prac o charakterze twórczym lub za rozporządzenie przez twórcę majątkowymi prawami autorskimi (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 kwietnia 2011 r. II FSK 2217/09). Podobne stanowisko prezentowano w wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 11 stycznia 2011 r., I SA/Gl 781/10 oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 lipca 2009 r., III SA/Wa 35/09.”

A zatem z uzasadnień cytowanych powyżej wyroków wynika, że zasadne jest aby pracodawca tworzył przejrzysty mechanizm pozwalający precyzyjnie określić wysokość należnego honorarium, tj. wynagrodzenia za wykonywanie prac o charakterze twórczym lub za rozporządzenie przez twórcę majątkowymi prawami autorskimi. Z jednej strony mechanizm ten zapewni w przypadku braku realnego rezultatu umowy w postaci utworu, skuteczne skorygowanie wysokości wynagrodzenia, do którego w konsekwencji nie przysługiwały 50% kup. Natomiast w sytuacji, gdy utwór powstanie mechanizm ten będzie pomocny przy dowodzeniu, że w odniesieniu do części wynagrodzenia twórca pracodawca (płatnik) prawidłowo stosował 50% kup, bowiem wynagrodzenie to stanowiło w istocie honorarium.

W związku z tym należy uznać, że samo zakwalifikowanie nauczycieli akademickich do poszczególnych grup określonych w art. 108 ustawy - Prawo o szkolnictwie wyższym, nie jest warunkiem wystarczającym do zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów. Powołana w wystąpieniu nowelizacja ustawy PIT w zakresie stosowania 50% kup wskazuje dziedziny o charakterze twórczym objęte 50% kup (dodany ust. 9b w art. 22 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Zatem na podstawie art. 22 ust. 9b pkt 2 ustawy PIT (w brzmieniu obowiązującym od 2018 r.) koszty te będą miały zastosowanie między innymi do przychodów z tytułu działalności badawczo-rozwojowej oraz naukowo-dydaktycznej. Pozostałe regulacje ustawy PIT w tym zakresie nie uległy zmianie i w konsekwencji istota regulacji, jej przedmiot i cel pozostają aktualne.

W związku z tym omawiany przepis ten nadal dotyczy:

- przejawu działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalonego w jakiegokolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia utworu (dzieła) - art. 1 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych,
- dzieł stworzonych również w ramach stosunku pracy, w odniesieniu do których pracodawca - na mocy art. 12 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych - nabywa (z chwilą przyjęcia utworu) autorskie prawa majątkowe.

Reasumując omawiane zmiany, począwszy od 2018 r., nie oznaczają utraty prawa do stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów w stosunku do tych nauczycieli akademickich, o których mowa w art. 108 ustawy - Prawo o szkolnictwie wyższym, którzy - niezależnie od zakwalifikowania do określonej grupy - w ramach stosunku pracy tworzą dzieła objęte ochroną praw autorskich.

Ponieważ przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odwołują się praw autorskich określonych w przepisach ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, których interpretacja należy do resortu kultury i dziedzictwa narodowego, wyjaśnień w tym zakresie powinien także udzielić ten resort.”.