

Twórca utworu ma prawo do podwyższonych kosztów

Celem niniejszego artykułu jest wskazanie możliwości oraz warunków zastosowania przez pracodawcę podwyższonej 50% stawki kosztów uzyskania przychodu dla wynagrodzeń wypłacanych pracownikom – twórcom, w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ (dalej: ustawa o PIT) oraz ustawy o prawie autorskim.

W toku prowadzonej działalności przedsiębiorcy zatrudniają różnej klasy specjalistów, których praca nosi znamiona pracy twórczej. W tym miejscu pojawia się pytanie, kiedy i pod jakimi warunkami można zastosować do ich wynagrodzenia podwyższone koszty uzyskania przychodu. Należy podkreślić, że omówione w tej publikacji zagadnienia nie ograniczają się do wynagrodzenia wypłacanego twórcom w powszechnym tego słowa znaczeniu (muzykom, artystom itp.). Autorem utworu w świetle obowiązujących przepisów może być bowiem również projektant, inżynier, programista, a nawet prawnik.

Przepisy dotyczące 50% kosztów podatkowych

Zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o PIT kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Osobom posiadającym status pracownika uzyskującym przychody m.in. z tytułu stosunku pracy przysługuje zgodnie z przepisem art. 22 ust. 2 ustawy o PIT odliczenie w zryczałtowanej wysokości 111,25 zł miesięcznie, tj. 1.335 zł rocznie. Stosownie do art. 22 ust. 9 pkt 3 tej ustawy z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, lub rozporządzania przez nich tymi prawami – koszty uzyskania przychodu ustala się – w wysokości 50% uzyskanego przychodu. Przy czym stosownie do art. 22 ust. 9a ustawy o PIT w roku podatkowym łączne koszty uzyskania tych przy-



ELŻBIETA LIS
radca prawny
doradca podatkowy
kancelaria KSP
Legal & Tax Advice

chodów nie mogą przekroczyć 1/2 kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, tj. 42.764 zł.

Z analizy powyższego przepisu wynika, iż zastosowanie 50% kosztów uzyskania przychodu do wynagrodzeń pracowników jest możliwe, pod warunkiem że:

1. efekt ich pracy można kwalifikować jako utwór w rozumieniu ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych,
2. pracownikom przysługuje przymiot twórcy,
3. pracownicy otrzymują przychód z tytułu rozporządzania prawami autorskimi.

Utwór w rozumieniu prawa autorskiego

Zgodnie ze wskazanym przepisem ustawy o PIT podwyższone 50% koszty uzyskania przychodu można stosować do przychodów z praw autorskich w rozumieniu odrębnych ustaw. Ustawa o PIT odsyła zatem do unormowań zawartych w ustawie o prawie autorskim. Jak wskazuje art. 1 tej ustawy, *utworem jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiegokolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia*. Nie ma przy tym znaczenia merytoryczna wartość opracowania, a w orzecznictwie sądowym przyjmuje się, iż ochronie podlega każde dzieło, byle tylko, przynajmniej pod względem formy, wykazywało pewne elementy twórcze, choćby minimalne². Jeżeli zatem, przykładowo, w opracowanym przez inżyniera rozwiązaniu konstrukcyjnym zawarte zostają elementy oryginalnego ujęcia, a więc nie stanowi ono jedynie ścisłego wykonania odpowiadającego znanemu i powielanemu wzorcowi, to będzie można zakwalifikować go jako utwór³. Za przedmiot prawa autorskiego uznawane są przykładowo takie dzieła, jak instrukcja obsługi maszyny, projekty dokumentacji tech-

² Wyrok Sądu Najwyższego z 19 lutego 2014 r. – sygn. akt V CSK 180/13, (niepubl. orzeczenie SN z 31 marca 1953 r. – sygn. akt II C 834/52).

³ Tak J. Błęszyński w pracy *Ochrona projektów technicznych na podstawie prawa autorskiego*.

¹ Ustawa z 26 lipca 1991 r. (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.).

nicznej, plany, szkice, rysunki i modele. Utworem w takim rozumieniu może być również ekspertyza czy opinia prawna. Sąd Najwyższy w wyroku z 30 czerwca 2005 r., sygn. akt IV CK 763/04, uznał, iż „dzieła techniczne mieszczą się w kręgu utworów w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych nawet mimo okoliczności, iż powstały w ramach stałej działalności zawodowej autora”⁴.

Pracownik będący twórcą utworu

Ustawa o PIT wskazuje na przychody osiągnięte przez twórcę. *Twórcą w świetle regulacji prawa autorskiego jest każdy, kto stworzył utwór w rozumieniu prawa autorskiego*⁵. W tym miejscu można jednak zadać pytanie, co w sytuacji, gdy nad utworem pracuje więcej niż jedna osoba. Odpowiadając na to pytanie należy wskazać, że w wyniku wspólnej działalności, zgodnie z art. 9 ust. 1 prawa autorskiego, każdemu współtwórcy przysługuje prawo autorskie wspólnie.

W przypadku stworzenia utworu przez zespół każdy z członków tego zespołu, który w sposób twórczy uczestniczy w procesie jego tworzenia, chociażby realizując jedynie jego część, działając w porozumieniu z pozostałymi twórcami, jest współautorem dzieła⁶. Wielkość wkładu pracownika w realizację projektu oraz etap, na którym uczestniczy on w tworzeniu, pozostaje bez znaczenia dla przyjęcia współautorstwa całego projektu⁷. Istotne jest jednak, aby praca członka zespołu wykazywała elementy twórcze, nie może polegać ona jedynie na czynnościach czysto technicznych, takich jak np. dokonywanie obliczeń. Muszą być to czynności, których rezultat, w zespoleniu z wynikiem działalności pozostałych członków zespołu, będzie współdecydował o ostatecznym kształcie utworu⁸.

Przychód z rozporządzenia prawami autorskimi

Jeżeli chodzi o wymóg, aby przychód związany był z rozporządzeniem

⁴ Sąd badał, czy dzieło powstałe w wyniku działalności zawodowej polegającej na powtarzalnym wykonywaniu określonej kategorii dzieł spełnia przesłanki utworu. Zdaniem sądu okoliczność ta nie pozwala na przyjęcie, iż są to dzieła typowe, wykonywane rutynowo, nieciechujące się przymiotem indywidualności, nawet jeśli dzieła te posiadają pewną cechą „autopowtarzalności” (powielania własnych, wcześniejszych dzieł). Zdaniem sądu, aby zanegować na tej podstawie twórczy charakter dzieła: „trzeba byłoby wykazać, że nie występują w nim dostatecznie istotne różnice w stosunku do dzieł wcześniejszych, wtedy tylko bowiem można byłoby zasadnie twierdzić, że autor nie stworzył niczego nowego”.

⁵ Art. 8 ust. 1 prawo autorskie przysługuje twórcom, o ile ustawa nie stanowi inaczej.

⁶ Wynika to z treści art. 9 ust. 1 prawa autorskiego oraz interpretacji tego przepisu przez orzecznictwo. Zob. też wyrok Sądu Najwyższego z 19 lutego 2014 r., sygn. akt V CSK 180/13.

⁷ Por. wyrok Sądu Najwyższego z 14 marca 2012 r., sygn. akt II CSK 188/11, niepubl. wyrok Sądu Najwyższego z 25 maja 2011 r., sygn. akt II CSK 527/10, niepubl.

⁸ Zob. Wyrok Sądu Najwyższego z 5 lipca 2002 r., sygn. akt III CKN 1096/00.

dzeniem prawem autorskim przez pracownika, to należy wskazać, iż kwestia ta została uregulowana w art. 12 ustawy o prawie autorskim. Zgodnie z tym przepisem, 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 stron⁹. Jeśli więc w treści umowy o pracę zostały zapisane obowiązki pracowników polegające na działalności twórczej, to z mocy prawa następuje nabycie przez pracodawcę praw autorskich do wykonanych przez nich projektów. Należy jednak wskazać, że organy podatkowe w wydawanych interpretacjach podatkowych wskazują, że w umowie o pracę powinno znaleźć się bezpośrednie wskazanie, że pracownik w zamian za określone wynagrodzenie wyraża zgodę na przeniesienie na pracodawcę praw autorskich do utworów stworzonych w związku z zatrudnieniem.

Wymogi określone przez organy podatkowe

Na podstawie wskazanego art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy o PIT organy podatkowe w wydawanych interpretacjach podatkowych sformułowały dodatkowe wymogi dotyczące możliwości zastosowania podwyższonych 50% kosztów, tj.:

1. umowa o pracę przewiduje, jaka część wynagrodzenia przysługuje pracownikowi z tytułu przeniesienia praw autorskich;
2. pracodawca prowadzi wewnętrzną ewidencję umożliwiającą określenie wysokości wynagrodzenia za pracę twórczą i ewidencję utworów stworzonych przez pracowników.

Określenie wynagrodzenia za prawa autorskie

Zakres zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodu dotyczy jedynie tej części wynagrodzenia, która należna jest za pracę o charakterze twórczym (której efekty objęte są prawami autorskimi). W razie wykonywania przez pracownika na podstawie jednej umowy o pracę czynności twórczych, np. projektanta oraz zwykłych obowiązków pracowniczych, z umowy o pracę powinien wynikać dokładnie zakres obowiązków oraz czynności związanych z pracą twórczą. Umowa o pracę powinna rozróżniać, jaka część wynagrodzenia obejmuje wynagrodzenie z tytułu przekazania praw autorskich, a jaka jego część dotyczy pozostałych obowiązków¹⁰.

⁹ Tak też T. Targosz, *Prawa pracodawcy...*, s. 1294; zob. też np. wyrok SA w Poznaniu z 11 lipca 2013 r., sygn. akt I ACa 600/13.

Stanowisko takie prezentowane jest przez sądy administracyjne: NSA z 12 marca 2010 r., sygn. akt II FSK 1791/08.

¹⁰ Tak np. dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z 13 lipca 2012 r., nr IBPBII/1/415-383/12/HK. Pogląd ten prezentowany jest również w orzecznictwie. Por. wyrok NSA z 12 marca 2010 r., sygn. akt II FSK 1791/08, Lex nr 595971; WSA w Krakowie z 16 lutego 2010 r.

Zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych określenie tej części może zostać ujęte w sposób ryczałtowy. Ustalony udział pracy twórczej w łącznym czasie pracy projektanta powinien wynikać z zakresu jego obowiązków oraz z proporcji pomiędzy czasem przeznaczonym przez pracownika na prace twórcze a ogółem czasu jego pracy. Przykładowo, w przypadku ustalenia przez pracodawcę na podstawie zakresu obowiązków pracownika, iż czas pracy twórczej będzie wynosił 50% czasu ogółu pracy, należy określić w umowie o pracę, iż część wynagrodzenia płatnego dla pracownika z tytułu pracy twórczej będzie wynosiła 50% wysokości wynagrodzenia zasadniczego brutto¹¹. Organy skarbowe wskazują, iż rozróżnienie, jaka część wynagrodzenia przysługuje z tytułu pracy twórczej, a jaka z tytułu innych obowiązków pracowniczych, może wynikać również z innego dokumentu regulującego kwestie w tym zakresie, np. regulaminu pracy, załącznika bądź aneksu do umowy o pracę¹². Ustalenie to powinno jednakże odzwierciedlać faktyczny zakres obowiązków oraz czynności związanych z pracą twórczą, za które ta część wynagrodzenia będzie płatna.

Prowadzenie wewnętrznej ewidencji

Konieczność dokumentowania stworzonych przez pracowników prac – utworów chronionych prawem autorskim, oraz ewidencjonowania czasu pracy, jaki został poświęcony na wykonanie zadań związanych z ich tworzeniem, nie wynika wprost z przepisów ustawy o PIT. Jednak na obowiązek ten wskazują organy podatkowe w licznych interpretacjach podatkowych.

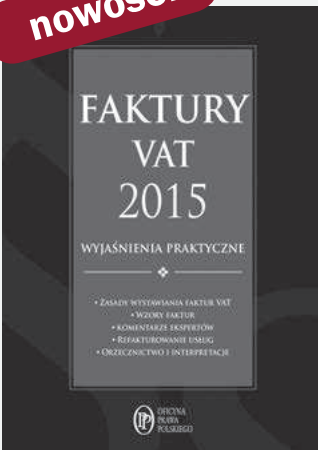
Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wskazał np.: *dla celów prawidłowego zastosowania tychże kosztów koniecznym jest ustalenie – na podstawie wszelkich możliwych do-*

¹¹ Tak np. dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z 22 stycznia 2015 r. nr IBPBII/1/415-847/14/BJ.

¹² Tak np. uznał dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacjach indywidualnych (nr IBPBII/1/415-791/14/MCZ i nr IBPBII/1/415-611/14/ASz).

*kumentów – jaka część dotyczy wynagrodzenia otrzymanego tytułem praw autorskich bądź przeniesienia autorskich praw majątkowych do utworów*¹³. Ewidencja powinna być prowadzona w celu umożliwienia pracodawcy rozgraniczenia czasu pracy pracownika na czas poświęcony tworzeniu utworów będących przedmiotem praw autorskich i na czas związany z wykonywaniem innych czynności. Ewidencja stworzonych utworów prawa autorskiego ma natomiast na celu potwierdzenie, iż pracownicy faktycznie wykonują prace twórcze. Dokumentacje te powinny być podstawą weryfikacji zasadności wypłaconych wynagrodzeń, do których zastosowano 50% koszt uzyskania przychodu. Na podstawie prowadzonej ewidencji powinno dać się ustalić, czy określone w umowie o pracę zapisy dotyczące części wynagrodzenia pracownika posiadają podstawy faktyczne. Organy skarbowe nie wskazują określonej formy i trybu jej prowadzenia. Za prawidłowy sposób prowadzenia ewidencji czasu pracy twórczej organy podatkowe w wydawanych interpretacjach uznawały m.in.: zastosowanie indywidualnych kart czasu pracy pracownika, ewidencje sporządzane w formie elektronicznej za każdy miesiąc zatrudnienia i zatwierdzane przez pracodawcę, a następnie archiwizowane (np. dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z 3 kwietnia 2014 r., nr IBPBII/1/415-1014/14/MZ), czy też ewidencje w formie wewnętrznego systemu informacyjnego. Sposób prowadzenia ewidencji pozostawiono pracodawcy. Należy jednak podkreślić, że warunkiem koniecznym jest, aby ewidencja była prowadzona pod nadzorem pracodawcy, a dokonywane w niej wpisy podlegały jego weryfikacji. Wymagane jest również archiwizowanie stworzonych przez pracowników utworów.

¹³ Patrz interpretacje: nr IBPBII/1/415-497/14/BD i nr IBPBII/1/415-1014/14/MZ. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 16 marca 2009 r., nr IPPB4/415-11/09-2/MO stwierdził natomiast iż: „ustawodawca wśród przesłanek warunkujących możliwość zastosowania przez płatnika podwyższonych 50% kosztów uzyskania przychodów w stosunku do wynagrodzenia z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich, które muszą być spełnione łącznie, wymienił także konieczność prowadzenia szczegółowej ewidencji czasu pracy twórczej pracownika”.



Faktury VAT 2015 wyjaśnienia praktyczne

Dzięki książce

- Dowiesz się jak prawidłowo dokumentować sprzedaż
- Będziesz wiedział jakie są skutki refakturowania usług w podatkach dochodowych
- Zdobędziesz wzory najczęściej wystawianych faktur
- Poznasz odpowiedź na rzeczywiste pytania podatników z zakresu fakturowania

W publikacji: omówienie zmian obowiązujących od 1 stycznia i 1 lipca 2015 roku

Zamów publikację na 