

GLOSY

Dr hab. Paweł Smoleń, prof. KUL

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II

ORCID: 0000-0001-6607-3446

e-mail: pasmo@kul.pl

Dr Marzena Świstak

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

ORCID: 0000-0002-3910-6019

e-mail: marzena.swistak@umcs.pl

Dokumentacja wyników działalności twórczej pracownika akademickiego — aspekty podatkowe. Glosa częściowo krytyczna do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28.05.2021 r., II FSK 3717/18

Documentation of the results of creative activity of a scientific employee — tax aspects. Partly critical gloss to the judgment of the Supreme Administrative Court of 28 May 2021, II FSK 3717/18

Streszczenie

Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych przewiduje 50-procentowe koszty uzyskania przychodów. Reguła ta dotyczy także nauczycieli akademickich. W tym kontekście szczególne znaczenie mają zarówno przepisy prawa podatkowego, jak i nowe regulacje dotyczące szkolnictwa wyższego i nauki. Z założenia wskazane obszary prawne powinny być koherentne, zwłaszcza że tak przepisy podatkowe, jak i przepisy tzw. ustawy 2.0 odsyłają do regulacji prawnoautorskich. Trudno się jednak oprzeć wrażeniu, iż w praktyce nie udało się uzyskać oczekiwanej synchronizacji, co skutkuje wykreowaniem stanu specyficznego dualizmu prawnego. Wypada podkreślić, że wyłaniające się trudności interpretacyjne dodatkowo uwypukliła interpretacja ogólna Ministra Finansów. W przygotowanej glosie do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28.05.2021 r., II FSK 3717/18, jedynie częściowo podzielono tok narracji merytorycznej Sądu, przedstawiając jednocześnie rozbieżności w prezentowanej argumentacji i ich negatywne skutki dla prawidłowego roz-

Abstract

The Personal Income Tax Act of 26 July 1991 provides for 50% tax deductible costs. This rule also applies to academic teachers. In this context, both the tax law regulations and the new regulations concerning higher education and science are of particular importance. In principle, the indicated legal areas should be coherent, especially that both the tax regulations and the provisions of the so-called Act 2.0 refer to copyright regulations. However, it is hard to resist the impression that the expected synchronisation has not been achieved in practice, which results in the creation of a specific legal dualism. It should be emphasised that the emerging interpretation difficulties were additionally highlighted by the general interpretation of the Minister of Finance. The prepared commentary to the judgment of the Supreme Administrative Court of 28 May 2021, II FSK 3717/18, only partially shares the substantive narrative of the Court, at the same time presenting the discrepancies in the presented

strzygnięcia problemu oraz praktyki prawa podatkowego. Celem badawczym było przeprowadzenie diagnozy wciąż utrzymującej się niejednorodności orzecznictwej, a także sprzeczności w prezentowanym toku narracji. W głosie posłużono się głównie metodą dogmatyczno-prawną i metodą analizy orzecznictwa sądowego.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób fizycznych, opodatkowanie honorarium autorskiego, uczelnia, pracownik akademicki, działalność twórcza.

JEL: K34, K31

Wprowadzenie

Pracownik w ramach realizowanego stosunku pracy może wykonywać różnego rodzaju działania, które mogą prowadzić do efektów objętych ochroną prawnoautorską. Zazwyczaj w takiej sytuacji pracodawca nabywa z chwilą przyjęcia utworu autorskie prawa majątkowe. Jeżeli nie pozostaje to w sprzeczności z zawartą umową, dotyczy to również nabycia na własność przedmiotu, na którym utwór utrwalono¹. Niezależnie od tego wynik kreatywnej działalności powinien wypełniać warunki umożliwiające uznanie go za utwór w rozumieniu przepisów prawnoautorskich. Jak wiadomo, za utwór uznaje się każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (Barta & Markiewicz, s. 22; Poźniak-Niedzielska & Niewęglowski, 2013, s. 9; Sarbiński, 2019, LEX el.; Fliśak, 2018)². Co przy tym istotne, do uznania utworu za przedmiot prawa autorskiego niezbędne jest jego ustalenie (nawet jeśli ma jeszcze postać nieukończoną)³. Tym samym szczególnego znaczenia nabiera kwestia stosownego udokumentowania powstania rezultatu objętego honorarium. W istocie rzeczy bez znaczenia pozostaje tutaj charakter realizowanych obowiązków pracowniczych. Nie ma znaczenia, czy praca wykonywana jest w ramach standardowego stosunku pracy, czy też zawiera on elementy właściwe dla wykonywania obowiązków np. w sferze szkolnictwa wyższego i nauki. W obu wariantach zagadnienia związane z powstaniem i nabyciem majątkowych praw autorskich określają przepisy prawnoautorskie.

W tym kontekście szczególne znaczenie mają zarówno treść przepisów prawa podatkowego, jak i nowe regulacje dotyczące szkolnictwa wyższego i nauki. Chodzi tutaj o zasady stosowania tzw. 50-procentowych (ryczałtowych) kosztów w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ukształtowanie obowiązków pracowniczych nauczycieli akademickich. Z założenia wskazane obszary prawne powinny być koherentne, zwłaszcza że tak przepisy podatkowe, jak i przepisy tzw. ustawy 2.0 odsyłają do regulacji prawnoautorskich. Trudno się jednak oprzeć wrażeniu, iż w praktyce nie udało się uzyskać oczekiwanej synchronizacji, co skutkuje wykreowaniem stanu specyficznego duali-

argumentation and their negative consequences for the correct resolution of the problem and the practice of tax law.

Keywords: personal income tax, royalty taxation, university, academic, creative activity.

zmu prawnego. Wypada podkreślić, że wyłaniające się trudności interpretacyjne wynikają nie tylko z treści regulacji podatkowych. Ich źródłem stały się w dużej mierze przepisy prawa o szkolnictwie wyższym i nauce, a także treść interpretacji ogólnej Ministra Finansów.

Celem badawczym było przeprowadzenie diagnozy wciąż utrzymującej się niejednorodności orzecznictwej, a także sprzeczności w prezentowanym toku narracji. W głosie posłużono się głównie metodą dogmatyczno-prawną i metodą analizy orzecznictwa sądowego.

Stan sprawy i zarys problemu

W głosowanym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) uchylił wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Olsztynie z 6.09.2018 r., I SA/OI 333/18, w sprawie ze skargi uczelni na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22.03.2018 r., nr 0115-KDIT2-1.4011.34.2018.1.MN. W swoim wyroku NSA odniósł się do kilku kwestii, które pozostając w bezpośrednim powiązaniu z oceną (głównie negatywną) postępowania podatkowego oraz treści wyroku WSA, nie stanowią przedmiotu rozważań w niniejszej glosie. W znacznym stopniu należy się z nimi zgodzić. Poza tym warto podnieść, iż częściowo dotyczą one także powszechnie stosowanej na uczelniach praktyki określania (zazwyczaj w drodze uchwały senatu uczelni) procentowej proporcji honorarium autorskiego w wynagrodzeniu nauczyciela akademickiego. Zasadniczo w aktualnym stanie prawnym zabiegi takie nie mają większego znaczenia. Jak wiadomo, z dniem 1.10.2018 r. zaczęła obowiązywać nowa ustawa o szkolnictwie wyższym i nauce⁴. W świetle obowiązujących przepisów wykonywanie obowiązków nauczyciela akademickiego stanowi działalność twórczą o indywidualnym charakterze, o której mowa w art. 1 ust. 1 ustawy z 4.02.1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych⁵. Taka redakcja wskazuje, że realizacja wszystkich obowiązków nauczyciela akademickiego objęta została preferencyjnymi, 50-procentowymi kosztami uzyskania przychodów. Nowa regulacja p.s.w.n. może jednak budzić wątpliwości

praktyczne⁶. Dotyczy to także wydanej w związku z nią interpretacji ogólnej Ministra Finansów⁷. W swoim wyroku NSA odniósł się zarówno do wspomnianego rozwiązania p.s.w.n., jak i do interpretacji ogólnej. W istocie rzeczy, z punktu widzenia podjętej w niniejszej glosie problematyki pełna akceptacja (czy wręcz powielenie) w uzasadnieniu wyroku NSA argumentacji zawartej w interpretacji ogólnej stanowi swoisty przejaw „grzechu pierworodnego” omawianego wyroku sądowego. Głównie w tym kontekście będzie prowadzona dalsza analiza (głosy częściowo krytycznej).

Jak już wspomniano, zgodnie z przepisami p.s.w.n. wykonywanie obowiązków nauczyciela akademickiego stanowi działalność twórczą o indywidualnym charakterze, o której mowa w ustawie o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Posługując się wykładnią językową, należałoby zatem rozumieć, że wykonywanie (proces podejmowanych działań) wszystkich obowiązków nauczyciela akademickiego jest indywidualną działalnością twórczą w rozumieniu regulacji prawnoautorskich. Z całokształtu normatywnego przepisów nie wynika jednak, że dochodzi do powstania *sui generis* twórczego wytworu (który podlegałby ochronie prawnoautorskiej, niezależnie od warunku spełnienia cech konstytutywnych utworu). Trzeba przy tym podkreślić, że brak jest obecnie regulacji, która wskazywałaby na odstąpienie przez ustawodawcę od definicji legalnej (bądź jej modyfikacji), do której wprost odsyła przepis p.s.w.n. — tj. do definicji „utworu” zawartej w przepisach prawnoautorskich. Jest to definicja legalna i należy się nią posługiwać w procesie wykładni. Wypada przyjąć, iż racjonalny ustawodawca, chcąc odstąpić od tej zasady, wyraźnie podałby inne znaczenie tego pojęcia (praca twórcza nauczyciela akademickiego), ustalając jego zakres odniesienia⁸. Zgodnie z zasadami poprawnej legislacji mógłby też wprowadzić odrębną kategorię utworów powstających w ramach akademickiego stosunku pracy. Tak się jednak nie stało.

Nie kwestionując przyjętej reguły, należy zauważyć rodzące się problemy praktyczne. Zgodnie z p.s.w.n. nauczyciele akademicki mogą być zatrudniani w grupach pracowników: dydaktycznych, badawczych, badawczo-dydaktycznych. Do podstawowych obowiązków nauczycieli akademickich należy prowadzenie działalności naukowej oraz kształcenie i wychowywanie studentów. Zestawienie to nie wyczerpuje jednak całości zadań nauczyciela akademickiego. Oprócz tego jest on zobowiązany do uczestniczenia w pracach organizacyjnych na rzecz uczelni oraz stałego podnoszenia kompetencji zawodowych⁹. Już w tym względzie powstaje wyraźna trudność skutecznej aplikacji rozwiązania przyjętego w p.s.w.n., zgodnie z którą wykonywanie obowiązków nauczyciela akademickiego w całości jest działalnością twórczą o indywidualnym charakterze, o której mowa w pr.aut. Bez wątpienia przepisy prawnoautorskie systemowo nie korespondują z rozwiązaniami przyjętymi w p.s.w.n. Poza tym należy zauważyć, iż specyfika pracy nauczyciela akademickiego sprawia, że struktura jego wynagrodzenia może przybierać stosunkowo rozbudowaną postać prawną. W kontekście prawa autorskiego i wspomnianej reguły

p.s.w.n. mogą wystąpić tutaj różne rodzaje honorariów powiązanych z zakresem obowiązków zawodowych. Obok typowego dla stosunku pracy wynagrodzenia zasadniczego mogą to być np. wynagrodzenie projakościowe, dodatki funkcyjne, dodatkowe wynagrodzenie za pełnienie funkcji promotora czy w związku z wydaniem opinii w sprawie nadania stopnia naukowego bądź z tytułu pracy w komisjach rekrutacyjnych. Zestawienie zasad prawa autorskiego oraz p.s.w.n. czyni wyjątkowo trudną prawną kwalifikację charakteru tych elementów wynagrodzenia — a w konsekwencji właściwego zastosowania rozwiązań podatkowych dotyczących kosztów uzyskania przychodu.

W efekcie narastających w praktyce kontrowersji Minister Finansów zdecydował się na wydanie interpretacji ogólnej. Wskazał w niej, że w zakresie analizy stosowania 50-procentowych kosztów uzyskania przychodów p.s.w.n. stanowi *lex specialis*. Na takim tle sformułowano wniosek, że zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁰ do całości wynagrodzenia nauczyciela akademickiego mają zastosowanie 50-procentowe koszty uzyskania przychodów. Jednocześnie Minister podkreślił, że dla zastosowania 50-procentowych kosztów uzyskania przychodów niezbędne jest: 1) powstanie utworu będącego przedmiotem prawa autorskiego, 2) dysponowanie obiektywnymi dowodami potwierdzającymi powstanie utworu będącego przedmiotem prawa autorskiego. Co ważne, w interpretacji zaznaczono, że do utworów powstających w ramach działalności nauczycieli akademickich nie ma zastosowania warunek wyraźnego wyodrębnienia honorarium autorskiego. Pozostaje to w jaskrawej sprzeczności z literą prawa autorskiego oraz dotychczasową linią orzecznictwa sądowoadministracyjnego. Odnośnie do dokumentowania powstania utworów wskazano, że 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 swoim wyroku NSA przywołał powyższą interpretację ogólną. Jednocześnie należy w tym miejscu podkreślić swoistą dwoistość toku narracji NSA. W ministerialnej interpretacji zaznaczono, że do utworów powstających w ramach działalności nauczycieli akademickich nie ma zastosowania warunek wyraźnego wyodrębnienia honorarium autorskiego. Pozostaje to w jaskrawej sprzeczności z literą prawa autorskiego oraz dotychczasową linią orzecznictwa sądowoadministracyjnego. NSA, powołując się na tę interpretację, równocześnie podziela (prezentowane w orzec-

nictwie sądów administracyjnych) stanowisko, zgodnie z którym dla zastosowania normy kosztów uzyskania przychodów, określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., 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 przy tym, że nie jest wystarczające jedynie wyróżnienie części czasu pracy przeznaczonej na pracę twórczą, gdyż z takiego rozróżnienia nie wynika, czy utwór w ogóle powstał i czy w związku z jego eksploatacją wypłacone zostało honorarium, o którym mowa w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. Słusznie NSA podkreślił, że aby skorzystać z 50-procentowych kosztów, konieczne jest wyraźne wyodrębnienie części wynagrodzenia należnej między innymi za rozporządzanie autorskimi prawami majątkowymi do utworu. To z tytułu przyjęcia utworu i związanych z nim praw majątkowych pracodawca wypłaca należne wynagrodzenie (honorarium), a zatem wielkość tego honorarium musi być jasno określona w dokumentach regulujących treść stosunku pracy. Określenie tej wartości lub procedur jej obliczania powinno być jasno i precyzyjnie zawarte w dokumentach regulujących treść stosunku pracy w czasie jego istnienia¹¹. Należy zgodzić się z NSA, że obowiązki pracownika mogą być sprecyzowane tak w samej umowie o pracę, jak i w bezpośrednich poleceniach służbowych, czy też wewnętrznych regulaminach. Może to być również (jak w rozpatrywanej sprawie) uchwała senatu uczelni. Żaden z przepisów podatkowych (jak również przepisów pr.aut. czy też p.s.w.n.) nie wymaga, aby wyodrębnienie to miało miejsce w umowie o pracę. Ważne jest, aby w sposób jednoznaczny i precyzyjny można było wyodrębnić honorarium.

Bez wątpienia wskazane zasady odnoszą się do wszystkich umów o pracę. Wydaje się jednak, iż wejście w życie p.s.w.n. wprowadziło swoisty dualizm prawny. Wynika on z odmiennego traktowania umów o pracę nauczycieli akademickich. Szczególne znaczenie odgrywa interpretacja ogólna Ministra Finansów. W istocie rzeczy interpretacja ogólna wydaje się być wręcz niespójna. Z jednej strony prawidłowo odwołano się do konstytucyjnych cech rezultatu (utworu), który powinien powstać w wyniku podejmowania działalności przez nauczyciela akademickiego. Z drugiej nawiązuje się do przesłanek pozaustawowych, które nie mają w analizowanym przypadku wydźwięku normatywnego. Zaistniała dwoistość jak w zwierciadle odbija się w treści głosowanego wyroku NSA. Niestety czytelność tego wyroku znacząco obniżają kolejne elementy przyjętej w uzasadnieniu narracji.

Konstrukcja „akademickiego stosunku pracy” a stosowanie 50-procentowych kosztów uzyskania przychodów

NSA w głosowanym wyroku, nawiązując do wykładni prezentowanej w interpretacji ogólnej Ministra Finansów,

stwierdził, że „zawód nauczyciela akademickiego, mimo dotyczących go ram prawnych, jest zawodem o charakterze zbliżonym do tzw. wolnego zawodu”. O ile samo przytoczone stwierdzenie Sądu (jak się wydaje postulatywne) *in genere* nie wydaje się wywierać konstytucyjnego wpływu na ukształtowanie ram podatkowych dotyczących wysokości kosztów uzyskania przychodów, o tyle z niepokojem wypada przyjąć dalszą część wyводу Sądu. Wskazuje się bowiem, że „nauczyciel akademicki wykonuje swoje zadania jedynie w części w sposób podporządkowany i nadzorowany przez pracodawcę”. Literalne rozumienie argumentacji NSA (powtarzane za treścią interpretacji ogólnej Ministra Finansów) prowadzi do wniosków, które mogą okazać się sprzeczne z brzmieniem przepisów p.s.w.n., a nawet kodeksu pracy¹².

Odnosząc się do substancjalnej treści więzi łączącej pracownika i pracodawcę, która wynika z regulacji k.p., należy wskazać, że poprzez nawiązanie stosunku pracy pracownik zobowiązuje się do wykonywania pracy określonego rodzaju na rzecz pracodawcy i pod jego kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonym przez pracodawcę, a pracodawca — do zatrudniania pracownika za wynagrodzeniem. Zawarta umowa powinna oznaczać rodzaj wykonywanej pracy, do której zobowiązany będzie pracownik¹³, a która będzie poddana kierownictwu pracodawcy. Oznacza to, że pracodawca jest uprawniony do wydawania pracownikowi wiążących poleceń (o ile będą one zgodne z prawem i wiążącą strony umową), w szczególności co do sposobu, miejsca i czasu osobistego świadczenia pracy¹⁴ przez pracownika¹⁵. Paralelnym (w stosunku do obowiązku wykonywania pracy przez pracownika) obowiązkiem pracodawcy jest powinność zatrudniania pracownika za wynagrodzeniem. W ten sposób obowiązek pracownika do świadczenia pracy na rzecz pracodawcy staje się również jego uprawnieniem (powstaje więc roszczenie o dopuszczenie go do wykonywania pracy)¹⁶.

Oczywiście k.p. nie jest jedyną regulacją, która reguluje w sposób uniwersalny całokształt relacji pracowniczych (Goździewicz & Zieliński, 2017; Jackowiak i in., 2009; Jaśkowski, 2021). Istnieje bowiem szereg pragmatyk służbowych, które przy zachowaniu stosowania (odpowiednio lub wprost) przepisów prawa pracy w różnym stopniu modyfikują treść stosunku pracy. Do przepisów o takim charakterze niewątpliwie należy zaliczyć przepisy p.s.w.n. (Dubowik, 2020, s. 71–87).

Jednakże należy zastrzec, że p.s.w.n. odsyła w zakresie nieuregulowanym, zarówno w stosunku do nauczycieli akademickich, jak pracowników niebędących nauczycielami akademickimi, do bezpośredniego stosowania przepisów k.p.¹⁷ Dotyczy to sytuacji, gdy sprawa dotycząca stosunku pracy nie została uregulowana w p.s.w.n. bądź też regulacja nie jest wystarczająco szczegółowa. Poza zakresem niniejszego opracowania jest przeprowadzenie szczegółowej, kompleksowej analizy wszystkich odstępstw, jakie wprowadza p.s.w.n., niemniej jednak należy stwierdzić, że brak jest w p.s.w.n. regulacji, która wyłączałaby ogólne reguły decydujące o kształcie stosunku pracy, w tym wyłączenia spod

kierownictwa pracodawcy wykonywania określonych obowiązków pracownika-nauczyciela akademickiego. W tym kontekście bliżej niedoprecyzowane stwierdzenie Sądu o „częściowym” kierownictwie pracodawcy nie znajduje uzasadnienia prawnego, a wręcz wydaje się pozostawać w sprzeczności z obowiązującymi przepisami.

Próbując ustalić *ratio* kierunku argumentacji NSA (a także Ministra Finansów w interpretacji ogólnej), można mieć wrażenie, że doszło do przemieszania materialnego elementu kierownictwa pracodawcy (uczelni) z zapewnianiem nauczycielom akademickim wolności prowadzenia badań naukowych. Gwarancję tę zapewnia wyraźnie p.s.w.n., ale w żaden sposób nie przekreśla to możliwości (a nawet obowiązku) sprawowania kierownictwa nad prawidłowością wykonywania obowiązków pracowniczych. Do przedstawionych powyżej wniosków może prowadzić dalszy tok narracji Sądu, że „znaczna część zadań typowych dla nauczycieli akademickich i uwzględnianych także w ocenach ich pracy to wynik inwencji twórczej i swobodnie prowadzonej działalności badawczej, publikacyjnej”. Cytowane stwierdzenie Sądu w kontekście podejmowanej problematyki należy uznać za nietrafne. Po pierwsze, jeśli przyjmie się proponowaną konstrukcję stosowania 50-procentowych kosztów uzyskania przychodów do całości wynagrodzenia nauczyciela akademickiego (co podkreślane jest również w interpretacji ogólnej Ministra Finansów), to powoływanie się na „fragmentaryczność” powstawania „wyników inwencji twórczej” wydaje się być nieporozumieniem. Jeśli bowiem przyjmuje się zasadę stosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów do całości wynagrodzenia, to oznacza, że nie „znaczna część zadań”, ale całość powinna być „wynikiem inwencji twórczej” nauczyciela akademickiego (Bakalarz, 2020, s. 23–31). Po drugie, wskazanie na „swobodę prowadzenia działalności badawczej” stanowi o zachowaniu gwarancji wolności badań naukowych, co z kolei nie oznacza, że niejako automatycznie w ramach prowadzonej działalności powstaje utwór w rozumieniu pr.aut. W kontekście oceny podatkowej ochrona wolności badań naukowych, nie znajduje bezpośredniego przełożenia na wysokość kosztów podatkowych. Po trzecie, na marginesie wypada dodać, że p.s.w.n. nie przewiduje obowiązku nauczyciela akademickiego dotyczącego prowadzenia działalności publikacyjnej.

Upowszechnianie i pomnażanie osiągnięć nauki i kultury stanowi jeden z podstawowych zadań uczelni¹⁸, natomiast w przypadku nauczycieli akademickich zatrudnionych w grupie pracowników badawczych (lub badawczydydaktycznych) pojawia się zobowiązanie m.in. do prowadzenia „działalności naukowej”¹⁹ (nie publikacyjnej). Dopiero w wyniku takiej działalności następczo może (ale przecież nie musi) dojść do powstania utworu. „Działalnością publikacyjną” można najwyżej potocznie określić aktywność wydawnictw lub czasopism publikujących utwory nauczycieli akademickich, ale nie działalność pracowników — twórców.

Problem dokumentowania wysokości honorarium nauczyciela akademickiego

Odnosząc się do kwestii dokumentowania „wykonanych prac autorskich”, NSA w głosowanym wyroku wskazał niejako na dwa etapy dokumentacyjne. Po pierwsze, „płatnik jest uprawniony do stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów w sytuacji, gdy podatnik złoży mu pisemne oświadczenie o zamiarze rozliczenia w tej formie kosztów uzyskania przychodów²⁰. Zgodnie z obowiązującymi przepisami u.p.d.o.f. zakład pracy (uczelnia) przy obliczaniu zaliczki nie stosuje kosztów uzyskania przychodów określonych w art. 22 ust. 9 pkt 1–3 od miesiąca, w którym otrzymał pisemne oświadczenie pracownika o rezygnacji z ich stosowania, albo od następnego miesiąca, jeżeli w miesiącu, w którym otrzymał oświadczenie, nie miał możliwości pobrania zaliczki bez zastosowania tych kosztów. Podatnik składa oświadczenie odrębnie dla każdego roku podatkowego”. Po drugie, niezbędne jest, choć nieograniczone co do formy, „dokumentowanie wykonanych prac autorskich”. Dopuszczono więc sytuację, „gdy pracodawca i pracownik prowadzą ewidencję powstających utworów, w tym obejmującą utwory, co do których stosowana jest zaliczkowa forma wypłaty honorarium autorskiego i odrębnie stworzonych już utworów pracowniczych”. Dodano, że „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 też utworami określonymi rodzajowo)”. Jak stwierdza NSA „wystarczające jest zatem, jeśli twórca rejestruje czas pracy twórczej w odrębnym dokumencie (np. w ewidencji prowadzonej papierowo lub w formie elektronicznej), bazie danych prowadzonej w formie elektronicznej lub ewentualnie w oświadczeniu składanym pracodawcy za określony okres, np. miesiąc, kwartał, półrocze lub rok. Wówczas nie ma przeszkód, aby wartość honorarium autorskiego była określana na podstawie czasu pracy twórczej w powiązaniu z konkretnym stworzonym (czy tworzącym) utworem”.

Jak już wcześniej podnoszono, wywód przedstawiony przez Sąd (nawiązujący do interpretacji ogólnej Ministra Finansów) budzi liczne wątpliwości. Abstrahując od braku dbałości terminologicznej — m.in. wymienne posługiwanie się pojęciem „prac autorskich” (które *nota bene* nie występuje w pr.aut.) i „utworu” — należy zaznaczyć, iż w wyniku analizy uwidaczniają się liczne nieścisłości (jeśli nie wręcz sprzeczności). Wypada stwierdzić, że rodzące się zastrzeżenia wiążą się z problemem, który niejako występuje „u źródła”, tj. już w przepisach p.s.w.n., a następnie również w interpretacji ogólnej Ministra Finansów.

Po pierwsze, doszło bowiem do przemieszania kwestii wykonywania pracy nauczyciela akademickiego (realizowania obowiązków pracowniczych) z powstaniem utworu w rozumieniu pr.aut. Sąd poniekąd słusznie wskazuje na obowiązek powiązania honorarium autorskiego z po-

wstaniem utworu (lub utworów), ale jednocześnie wspomina o „rejestrowaniu pracy twórczej”. Powyższe spostrzeżenia wydają się stać w sprzeczności z regulacjami pr.aut., które ochroną prawnoautorską obejmuje utwory (rezultaty), nie zaś działania zmierzające do ich wykonania.

Po drugie, rozbieżności powstają również w świetle narracji dotyczącej kwestii ustalania honorarium autorskiego. Jak już wspomniano, NSA powołuje się na treść interpretacji ogólnej Ministra Finansów, z której wynika, że warunek wyraźnego wyodrębnienia honorarium od innych składników wynagrodzenia nie obejmuje przypadków, w których 50-procentowe koszty uzyskania przychodów można stosować do całości wynagrodzenia twórcy (to jest nauczycieli akademickich). Jednocześnie jednak dowodzi, że oświadczenia o wymiarze udziału praw autorskich w wynagrodzeniu „mogą wskazywać na rozróżnienie wynagrodzenia na część związaną z wykonywaniem obowiązków pracowniczych i część określającą honorarium, związaną z korzystaniem z praw autorskich za eksploatację utworu w określony sposób i na określonym polu”. W tym zakresie trudno jest podążać za tokiem narracji NSA. Skoro z treści przepisów p.s.w.n. (a także interpretacji ogólnej Ministra Finansów) wynika wprost, że całość aktywności pracowniczego nauczyciela akademickiego ma charakter twórczy i nie potrzeba wyodrębniać honorarium autorskiego, to dlaczego oświadczenia składane przez pracowników (podatników) miałyby wyodrębniać z wynagrodzenia honorarium autorskie.

Wnioski końcowe

Przedstawione rozbieżności wykazują, że interpretacja ogólna Ministra Finansów nie usunęła narastających wątpliwości interpretacyjnych (Smoleń & Świstak, 2022, s. 235–253). Co więcej, można wręcz zauważyć, że powielanie argumentacji zawartej w jej treści będzie generowało nowe problemy w wykładni obowiązujących przepisów, a w konsekwencji ugruntowywało stan niepewności panującej wśród podatników (nauczycieli akademickich) i płatników (uczelni).

Niepokojący zamęt w sferze argumentacji powstaje także w orzecznictwie sądowym, pomimo że zasadnicza linia narracji merytorycznej budowana w kontekście li tylko regulacji prawnoautorskich zasadniczo wydawałaby się stabilna. Wyraźne jej zaburzenie następuje jednak w odniesieniu do zasad opodatkowania honorarium nauczycieli akademickich. Świadczy to bowiem również o istnieniu niejasności na styku regulacji pr.aut., p.s.w.n. oraz u.p.d.o.f. W głosowanym wyroku skumulowały się wskazane powyżej słabości regulacji prawnej p.s.w.n. oraz argumentacji zawartej w interpretacji ogólnej Ministra Finansów. Dodatkowo w narracji merytorycznej sądu doszło do przemieszczenia interpretacji w zakresie aktualnego porządku prawnego z weryfikacją poglądów prezentowanych w judykaturze w poprzednim stanie prawnym. Niestety sąd w sposób dowolny sięgał w tym obszarze do prezentowanej argumentacji. Jednocześnie nie zaznaczył wyraźnie różnic zaistniałych w poszczególnych okresach, na które składała się przede wszystkim odmienna ocena stanu prawnego w momencie zawiązania sporu przed sądem oraz w chwili wydawania wyroku.

Przypisy/Notes

¹ Art. 12 ust. 1–3 ustawy z 4.02.1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych, t.j. Dz.U. 2021, poz. 1062, dalej: pr.aut.

² Art. 1 ust. 1 pr. aut.

³ Art. 1 ust. 3 pr. aut.

⁴ Ustawa z 20.07.2018 r. — Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, Dz.U. z 2021 r., poz. 478 ze zm., dalej: p.s.w.n. lub ustawa 2.0.

⁵ Art. 116 ust. 7 p.s.w.n. w zw. z w art. 1 ust. 1 pr. aut.

⁶ Niezależnie od licznych kontrowersji dotyczących samej instytucji podatkowej tzw. kosztów ryczałtowych, a także związanego z tym określenia źródeł przychodów dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych — zob. m.in. Smoleń, 2019, s. 484–494; Mariański, 2020, s. 22–27.

⁷ Interpretacja ogólna Ministra Finansów nr DD3.8201.1.2018 z 15.09.2020 r. w sprawie zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów do honorarium autorskiego, Dz.Urz. 2020, poz. 107.

⁸ §147 rozporządzenia Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, Dz.U. z 2016 r., poz. 283.

⁹ Zob. art. 112–115 p.s.w.n.

¹⁰ Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. z 2021, poz. 1128 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.

¹¹ Zob. m.in. wyrok NSA z 12.11. 2020, II FSK 2082/20, publ. CBOSA; wyrok NSA z 7.02. 2019 r., II FSK 422/17, LEX nr 2642709; wyrok NSA z 11.03.2015 r., II FSK 459/13, LEX nr 1675471; wyrok NSA z 12.03. 2010 r., II FSK 1791/08, LEX nr 595971 oraz wyrok NSA z 16.09. 2010 r., II FSK 839/09, LEX nr 745894.

¹² Ustawa z 26.06.1974 r. — Kodeks pracy, t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1320 ze zm., dalej: k.p.

¹³ Rodzaj pracy (nawet więcej niż jeden) oznacza zespół czynności, które będą należały do obowiązków pracownika. W razie wykonywania na rzecz tego samego pracodawcy kilku rodzajów pracy podporządkowanej należy domniemywać, że strony łączy jeden stosunek pracy (wyrok SN z 14.02.2002 r., I PKN 876/00, LEX nr 82595). Zdarza się jednakże, że zawarta przez strony umowa ma charakter mieszany. Orzecznictwo wskazuje, że należy wtedy ustalić przeważający zespół cech (wyrok SN z 14.09.1998 r., I PKN 334/98, LEX nr 37685), a jeśli ich nasilenie jest równe, należy wziąć po uwagę zgodny zamiar stron i cel umowy, sposób realizacji zobowiązania, a także pomocniczo jej nazwę (wyrok SN z 18.06.1998 r., I PKN 191/98, LEX nr 36702, wyrok SN z 2.09.1998 r., I PKN 293/98, LEX nr 37269).

¹⁴ Wyrok SN z 28.10.1998 r., I PKN 416/98, LEX nr 35429.

¹⁵ Wyrok SA w Łodzi z 7.05.2019 r., III AUa 851/18, LEX nr 2701123.

¹⁶ Art. 22 § 1 k.p. w zw. z art. 471 ustawy z 23.04.1964 r. Kodeks cywilny, Dz.U. 2020, poz. 1740, dalej: k.c.

¹⁷ Art. 147 k.p.

¹⁸ Art. 11 ust. 1 pkt 9 p.s.w.n.

¹⁹ Art. 115 ust. 1 pkt 2–3 p.s.w.n.

²⁰ Zob. art. 9, art. 22 i art. 37 ust. 7 *a contrario* u.p.d.o.f.

Bibliografia/References

Literatura/Literature

- Bakalarz, T. (2020). Fikcja prawna uznania wykonywania obowiązków nauczyciela akademickiego za działalność twórczą. *Białostockie Studia Prawnicze*, 25(1), 23–31.
- Barta, J., & Markiewicz, R. (red.). (2011). *Prawo autorskie i prawa pokrewne. Komentarz*. Wolters Kluwer.
- Barta, J. (red.). (2013). *System Prawa Prywatnego. Tom 13. Prawo autorskie*. Wolters Kluwer.
- Dubowik, A. (2020). Nowa regulacja stosunku pracy nauczycieli akademickich — zagadnienia sporne. *Białostockie Studia Prawnicze*, 25(1), 71–87.
- Florek, L. (red.). (2017). *Kodeks pracy. Komentarz*. Wolters Kluwer.
- Flisak, D. (2018). *Komentarz do wybranych przepisów ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych*. Wolters Kluwer.
- Jackowiak, U., Uziak, W., & Wypych-Żywicka, A. (2009). *Prawo pracy*. Wolters Kluwer.
- Jaśkowski, K., Maniewska, E., & Jaśkowski, K. (2021). *Komentarz aktualizowany do Kodeksu pracy*. Wolters Kluwer.
- Machała, W. (red.). 2019. *Prawo autorskie i prawa pokrewne. Komentarz*. Wolters Kluwer.
- Mariański, A. (2020). Źródła przychodów — niesprawiedliwe i skomplikowane różnicowanie opodatkowania dochodu osób fizycznych. *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego*, (10), 22–27.
- Smoleń, P. (2019). Koszty uzyskania przychodów nauczycieli akademickich. W: J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Tom I. Księga Jubileuszowa Dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*. Wolters Kluwer, 484–494.
- Smoleń, P., & Świstak, M. (2022). Taxation of Academic Teachers' Royalties. Controversies in the context of the general interpretation by the Minister of Finance. *Review of European and Comparative Law*, 48(1), 235–253.

Akty prawne/Legal acts

- Rozporządzenie Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r., poz. 283).
- Ustawa z 23.04.1964 r. — Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm.).
- Ustawa z 26.06.1974 r. — Kodeks pracy (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1320 ze zm.).
- Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2021, poz. 1128 ze zm.).
- Ustawa z 4.02.1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (t.j. Dz.U. z 2021, poz. 1062).
- Ustawa z 20.07.2018 r. — Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2021 r., poz. 478 ze zm.).

Orzecznictwo/Judgments

- Wyrok SN z 18.06.1998 r., I PKN 191/98, LEX nr 36702.
- Wyrok SN z 2.09.1998 r., I PKN 293/98, LEX nr 37269.
- Wyrok SN z 14.09.1998 r., I PKN 334/98, LEX nr 37685.
- Wyrok SN z 28.10.1998 r., I PKN 416/98, LEX nr 35429.
- Wyrok NSA z 11.03.2015 r., II FSK 459/13, LEX nr 1675471.
- Wyrok NSA z 12.03. 2010 r., II FSK 1791/08, LEX nr 595971.
- Wyrok NSA z 16.09. 2010 r., II FSK 839/09, LEX nr 745894.
- Wyrok NSA z 7.02. 2019 r., II FSK 422/17, LEX nr 2642709.
- Wyrok NSA z 12.11. 2020 r., II FSK 2082/20, LEX nr 3082251.
- Wyrok SA w Łodzi z 7.05.2019 r., III AUa 851/18, LEX nr 2701123.

Inne źródła/Other sources

- Interpretacja ogólna Ministra Finansów Nr DD3.8201.1.2018 z 15.09.2020 r. w sprawie zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów do honorarium autorskiego (Dz.Urz. MF 2020, poz. 107).

Dr hab. Paweł Smoleń, prof. KUL

Doktor habilitowany nauk prawnych, profesor Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego, kierownik Katedry Finansów i Prawa Finansowego na Wydziale Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji; wieloletni wykładowca uniwersytecki; autor licznych opracowań naukowych z zakresu prawa finansów publicznych oraz prawa podatkowego.

Dr hab. Paweł Smoleń, prof. KUL

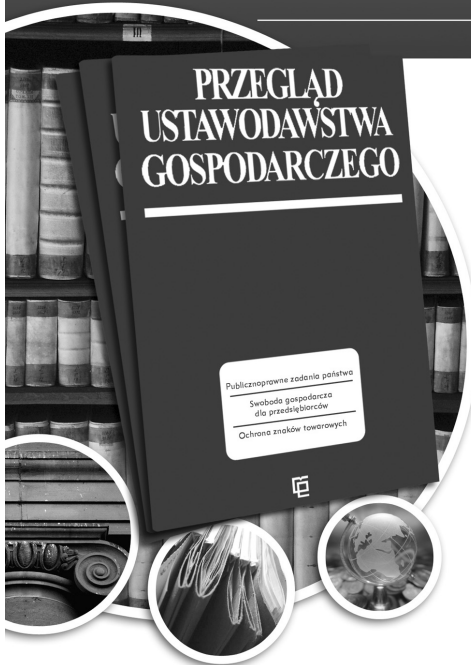
Doctor of Juridical Science, Professor at the Catholic University of Lublin, Head of the Department of Finance and Financial Law at the Faculty of Law, Canon Law and Administration; university lecturer for many years; author of numerous scientific studies on public finance law and tax law.

Dr Marzena Świstak

Doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Informatycznego i Zawodów Prawniczych w Instytucie Nauk Prawnych, Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie; radca prawny; autorka licznych publikacji poświęconych tematyce prawa publicznego.

Dr Marzena Świstak

Doctor of Law, Associated Professor at the Chair of Informatics Law and Legal Professions at the Institute of Legal Sciences, Faculty of Law and Administration, Maria Curie-Skłodowska University in Lublin; attorney-at-law; author of numerous publications on public law.

Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczegowww.pug.pl**Business Law Journal**www.pwe.com.pl**ZNAJDZIESZ NAS TU****www.pug.pl****tel. 795 155 583****ul. Podwale 17****00-252 Warszawa**