

---

# KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW Z PRAW AUTORSKICH PRZYSŁUGUJĄCE NAUCZYCIELOM AKADEMICKIM

---

IRENEUSZ NOWAK\*

---

## SPIS TREŚCI

---

1. Uwagi wprowadzające.....	165
2. Istota kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych .	166
3. 50% koszty uzyskania przychodów .....	170
4. Honorarium autorskie nauczyciela akademickiego w świetle przepisów o kosztach uzyskania przychodów a jego dokumentacja.....	179
5. Wykład akademicki jako utwór naukowy objęty prawem autorskim a prawo do 50% kosztów uzyskania przychodów – studium przypadku .....	184
6. Podsumowanie .....	194

## UWAGI WPROWADZAJĄCE

---

Zasadniczym celem publikacji jest dokonanie ustaleń dotyczących 50% kosztów uzyskania przychodów z praw autorskich przysługujących nauczycielom akademickim w ramach stosunku pracy w myśl ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>1</sup>, jednakże bez aspiracji do wyczerpującego zaprezentowania tej tematyki.

W pierwszej kolejności zaprezentowano istotę kosztów uzyskania przychodów na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych wraz ze zryczałtowaną ich stawką

---

\* Ireneusz Nowak – adiunkt, Katedra Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, email: irnowak@uni.lodz.pl

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych; tekst jednolity: Dz.U. z 2018 r., poz. 200 ze zm.; dalej u.p.d.o.f.

w wysokości 50%. Następnie poruszono kwestię honorarium autorskiego nauczyciela akademickiego i jego dokumentacji w świetle uprawnienia do 50% kosztów uzyskania przychodów. Całość publikacji wieńczy krótka analiza wykładu akademickiego jako utworu z prawem do 50% kosztów uzyskania przychodów na przykładzie jego rozumienia przez władze jednej z uczelni wyższych w Polsce.

## ISTOTA KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH

---

Podatek dochodowy od osób fizycznych opiera się na zasadzie powszechności opodatkowania – rozumianej zarówno w sensie podmiotowym, jak i przedmiotowym<sup>2</sup>. W tym ostatnim ujęciu oznacza, że opodatkowaniu podlegają wszelkiego rodzaju dochody<sup>3</sup>, bez względu na rodzaj źródła, z którego pochodzą, oczywiście poza dochodami, które zostały *ex lege* zwolnione lub wyłączone z opodatkowania<sup>4</sup>. Tym samym podstawową regułą obowiązującą w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest zasada powszechności opodatkowania, wyrażona w treści art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f.<sup>5</sup>, zgodnie z którą opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem<sup>6</sup>:

- a) dochodów zwolnionych – co do zasady chodzi o zwolnienia przedmiotowe – na podstawie art. 21 u.p.d.o.f.;
- b) dochodów zwolnionych na podstawie art. 52 i 52a u.p.d.o.f. – zwolnień czasowych wynikających z przepisów przejściowych;
- c) dochodów zwolnionych na podstawie art. 52c u.p.d.o.f. – zwolnień otrzymywanych przez żołnierzy w związku z zakwaterowaniem;
- d) dochodów zwolnionych na podstawie art. 52d u.p.d.o.f. – rekompensat;

---

<sup>2</sup> W. Nykiel, K. Koperkiewicz-Mordel, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 52-53.

<sup>3</sup> M. Kalinowski, *Przedmiot podatku*, Toruń 2013.

<sup>4</sup> Z. Kukulski, *Rodzaje podatków*, [w:] W. Nykiel (red.), M. Wilk (red.), *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, Łódź 2014, s. 84; W. Wójtowicz, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, W. Wójtowicz (red.), Warszawa 2011, s. 235.

<sup>5</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 25 sierpnia 2016 r., I SA/Wr 537/16, CBOSA.

<sup>6</sup> K. Koperkiewicz-Mordel, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, M. Sęk (red.), tom 2, Łódź 2014, s. 350.

- e) kategorii przychodów, które według art. 2 u.p.d.o.f. podlegają wyłączeniu z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych;
- f) dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej<sup>7</sup> zaniechano poboru podatku – dotyczy to sytuacji, w których Minister Finansów na podstawie art. 22 O.p. w drodze rozporządzenia zaniecha poboru podatku w całości lub w części, określając jednocześnie rodzaj podatku, którego zaniechanie dotyczy, okres, na jaki następuje zaniechanie oraz grupy podatników objętych regulacją<sup>8</sup>.

W podatku dochodowym od osób fizycznych co do zasady opodatkowany jest dochód<sup>9</sup>, a ściślej rzecz biorąc osiągnięcie dochodu<sup>10</sup>, czyli stan faktyczny (zachowanie lub zdarzenie), z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie, zmianę lub ustanie obowiązku podatkowego<sup>11</sup>. Według art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f. dochodem ze źródła przychodów, jeżeli przepisy art. 24-25 oraz art. 30f nie stanowią inaczej, jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania<sup>12</sup> osiągnięta w roku podatkowym, który pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Zatem zgodnie z regulacjami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych o dochodzie nie można mówić w trakcie roku podatkowego, przed jego zakończeniem<sup>13</sup>.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że fundamentalną regułą podatku dochodowego od osób fizycznych jest „pomniejszanie przychodu o wydatki stanowiące

---

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa; tekst jednolity: Dz.U. z 2018 r., poz. 800 ze zm.; dalej O.p.

<sup>8</sup> *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, J. Marciniuk (red.), 2017, Legalis/el.

<sup>9</sup> Jednakże w niektórych sytuacjach przedmiotem opodatkowania będzie sam przychód, bez uwzględniania kosztów jego uzyskania. „Jest to spowodowane dwiema okolicznościami: a) dążeniem do uproszczenia podatku – wówczas, gdy przychody są stosunkowo niewielkie, b) obawą przed uchylaniem się od płacenia podatku – zwłaszcza przy okazjonalnych czynnościach, z których dochody podlegają opodatkowaniu” – W. Wójtowicz, *Podatek...*, op. cit., s. 238; analogicznie A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz* 2015, Lex/el.

<sup>10</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 95; K. Koperkiewicz-Mordel, Normatywne określenie przedmiotowego zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych w Polsce, [w:] M. Bogucka-Felczak (red.), T. Nowak (red.), *Z teorii i praktyki prawa finansowego. Księga jubileuszowa dla Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej*, Łódź 2014, s. 94

<sup>11</sup> R. Zieliński, *Uproszczone formy opodatkowania dochodów osób fizycznych z działalności gospodarczej*, Warszawa 2012, s. 57-58.

<sup>12</sup> Jeżeli koszty uzyskania przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów – art. 9 ust. 2 in fine u.p.d.o.f.

<sup>13</sup> J. Kulicki, *Strata w prawie daninowym*, Lex/el.

koszty uzyskania przychodów (...)”<sup>14</sup>, albowiem „w innym wypadku mielibyśmy do czynienia z podatkiem typu przychodowego”<sup>15</sup>. Warto przy tym zauważyć, że „odliczenie kosztów uzyskania przychodów jest istotnym elementem konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych (...)”<sup>16</sup>. Także według W. Wójtowicz „podatek dochodowy obciążający osoby fizyczne jest zwykle skonstruowany jako podatek typu dochodowego. Oznacza to, że przedmiotem opodatkowania powinien być dochód osiągnięty przez podatnika a opodatkowanie powinno nastąpić w toku tworzenia tego dochodu i w sposób ostateczny – wówczas, gdy znana jest ostateczna (końcowa) jego wielkość. Oznacza to, że opodatkowanie podatkiem dochodowym może mieć miejsce tylko wówczas, gdy podatnik osiągnął dochód czyli gdy otrzymany przychód był większy niż poniesione przy jego uzyskaniu koszty”<sup>17</sup>.

Im wyższe koszty uzyskania przychodów, tym mniejszy dochód, a tym samym niższa należność podatkowoprawna<sup>18</sup>. Innymi słowy, instytucja kosztów uzyskania przychodów ma dla funkcjonowania podatku dochodowego od osób fizycznych podstawowe znaczenie, ponieważ możliwość zaliczenia określonych wydatków do kosztów uzyskania przychodów wpływa bezpośrednio na wysokość dochodu będącego podstawą opodatkowania, a w konsekwencji na wysokość należnego zobowiązania podatkowego<sup>19</sup>.

W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych prawodawca w art. 10 ust. 1 dokonuje kategoryzacji przychodów ze względu na źródło je tworzące<sup>20</sup>, zgodnie z którym źródłami przychodów są:

---

<sup>14</sup> W. Nykiel, A. Mariański, M. Wilk, *Komentarz do art. 22 u.p.d.o.f.*, [w:] W. Nykiel (red.), A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2015*, Gdańsk 2015, s. 465.

<sup>15</sup> A. Mariański, *Koszty uzyskania przychodów*, Prawo i Podatki 2007, nr 11, s. 5 i nast.

<sup>16</sup> J. Orłowski, M. Salamonowicz, *Koszty uzyskania przychodów z praw autorskich przez nauczycieli akademickich*, Przegląd Podatkowy 2016, nr 10, s. 22.

<sup>17</sup> W. Wójtowicz, *Koszty uzyskania przychodów z tytułu wynagrodzeń*, [w:] B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski, *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego*. Studia z dziedziny prawa podatkowego, Toruń 1988, s. 236.

<sup>18</sup> W. Nykiel, i in., *Leksykon kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych z uwzględnieniem regulacji prawa bilansowego*, Gdańsk 2007, s. 13; wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 października 2006 r., I SA/Kr 1606/04, CBOSA.

<sup>19</sup> Wyrok NSA z dnia 3 października 2017 r., II FSK 2310/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2017 r., II FSK 1280/15, CBOSA; A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012, s. 278.

<sup>20</sup> I. Nowak, *Opodatkowanie alimentów*, [w:] J.M. Łukasiewicz (red.), I. Ramus (red.), *Prawo alimentacyjne. Zagadnienia systemowe i proceduralne*, tom I, Toruń 2015, s. 202.

- 1) stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta;
- 2) działalność wykonywana osobiście;
- 3) pozarolnicza działalność gospodarcza;
- 4) działy specjalne produkcji rolnej;
- 5) (uchylony);
- 6) najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawa, poddzierżawa działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą;
- 7) kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienione w pkt 8 lit. a-c;
- 8) odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:
  - a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
  - b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
  - c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,
  - d) innych rzeczy,– jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c – przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany;
- 8a) działalność prowadzona przez zagraniczną spółkę kontrolowaną;
- 9) inne źródła<sup>21</sup>.

---

<sup>21</sup> Zatem katalog źródeł przychodów uregulowany w art. 10 u.p.d.o.f. nie ma jednakże charakteru numerus clausus (katalogu zamkniętego), ponieważ normodawca ustanawia odrębną kategorię przychodów – z innych źródeł – co pozwala na pełne objęcie opodatkowania wszelkich innych kategorii przychodowych – A. Mariański, T. Miłek, *Komentarz do art. 10 u.p.d.o.f.*, [w:] W. Nykiel (red.), A. Mariański (red.),

„Wyodrębnienie źródeł przychodów ma dwojakie co najmniej znaczenie. Po pierwsze, ocena, czy podatnik osiągnął dochód, dokonywana jest w odniesieniu do poszczególnych źródeł z osobna. Po drugie, dochody z poszczególnych źródeł nie są opodatkowane w identyczny sposób i ustawa przewiduje szereg odmierności”<sup>22</sup>, np. w zakresie sposobu ustalania kosztów uzyskania przychodów. Nie bez racji wskazuje się w judykaturze, że ustalenie, z jakiego źródła pochodzi przychód osiągnięty przez podatnika, ma ogromne znaczenie praktyczne, gdyż determinuje dalszy sposób postępowania przy wymiarze podatku dochodowego od osób fizycznych, np. przepisy ustawy przewidują ze względu na pochodzenie przychodów z określonego źródła różne zasady obliczania kosztów uzyskania przychodów<sup>23</sup>.

## 50% KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW

---

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych normuje 4 systemy ustalania i uwzględniania kosztów uzyskania przychodów, znajdujące zastosowanie do konkretnego rodzaju przychodów<sup>24</sup>. Z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami – ustawodawca w art. 22 ust. 9 pkt 1-3 u.p.d.o.f. normuje, tzw. system ustalania kosztów w oparciu o ustawowy normatyw udziału kosztu w przychodzie (tzw. koszty ryczałtowe) na poziomie 50%. Warto jednak podkreślić, że przepisy art. 22 ust. 9 pkt 1-3 u.p.d.o.f. nie normują *expressis verbis* możliwości zastosowania zryczałtowanych 50% kosztów od rodzaju umowy, która została zawarta z twórcą, np. umowa o pracę, umowa o dzieło, umowa zlecenia, itp.<sup>25</sup>. Wywieść z tego należy, że 50% koszty uzyskania przychodów można zastosować również do przychodów z umowy o pracę, a więc przysługują one m.in. osobom zatrudnionym na wyższych uczelniach, w instytutach naukowych bądź w innych placówkach naukowo-badawczych, o ile przychód pracowników został uzyskany z

---

*Komentarz...*, op. cit., s. 168; I. Nowak, Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 października 2016 r., II FSK 2412/14, Gdańskie Studia Prawnicze-Przegląd Orzecznictwa 2017, nr 3, s. 26.

<sup>22</sup> A. Olesińska, *Polskie...*, op. cit., s. 272.

<sup>23</sup> Wyrok NSA z dnia 25 maja 2017 r., II FSK 1034/15, CBOSA.

<sup>24</sup> Szerzej A. Olesińska, *Polskie...*, op. cit., s. 278.

<sup>25</sup> A. Kaźmierski, J. Wiśniewski, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] A. Kaźmierski (red.), *Meritum Podatki 2018*, Warszawa 2018, s. 505.

tytułu korzystania z praw autorskich<sup>26</sup>. Należy więc podzielić stanowisko Ministra Finansów, że forma umownego stosunku prawnego, w ramach którego wykonywane są prace twórcze, stanowiące podstawę do uzyskania wynagrodzenia (honorarium) z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich lub praw pokrewnych lub rozporządzania przez nich tymi prawami, nie ma znaczenia dla ich kwalifikacji odnośnie wysokości normy kosztów uzyskania przychodów<sup>27</sup>.

Zgodnie z art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., stanowiącym *lex specialis* zarówno w odniesieniu do normy zawartej w ust. 1<sup>28</sup>, jak i ust. 2<sup>29</sup> art. 22 u.p.d.o.f., 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 określa się w wysokości 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) u.p.d.o.f., których podstawę wymiaru stanowi ten przychód<sup>30</sup>.

Celem prawodawcy, określającego 50% stawkę kosztów uzyskania przychodów, było wprowadzenie „instrumentu fiskalnego” wspierającego twórców (m.in. nauczycieli

---

<sup>26</sup> Pismo Ministra Finansów z dnia 3 lipca 1997 r., PO 5/JS-8693/01926/96, Lex/el.

<sup>27</sup> Pismo Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 1995 r., PO 804-025/95, Lex/el.

<sup>28</sup> Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem, tzw. kosztów negatywnych wymienionych w art. 23 u.p.d.o.f.

<sup>29</sup> Koszty uzyskania przychodów z tytułu stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej:

- 1) wynoszą 111 zł 25 gr miesięcznie, a za rok podatkowy nie więcej niż 1335 zł, w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody z tytułu jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej;
- 2) nie mogą przekroczyć łącznie 2002 zł 05 gr za rok podatkowy, w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody równocześnie z tytułu więcej niż jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej;
- 3) wynoszą 139 zł 06 gr miesięcznie, a za rok podatkowy łącznie nie więcej niż 1668 zł 72 gr, w przypadku gdy miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę;
- 4) nie mogą przekroczyć łącznie 2502 zł 56 gr za rok podatkowy, w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody równocześnie z tytułu więcej niż jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej, a miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę.

<sup>30</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 grudnia 2017 r., I SA/Gd 1374/17, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 grudnia 2017 r., I SA/Gd 1485/17, CBOSA.

akademickich)<sup>31</sup>. Zwraca na to uwagę również orzecznictwo sądowe, przyjmując, że wprowadzenie zasady przewidzianej w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., ma uwzględnić 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<sup>32</sup>. Także w literaturze wskazuje się, że „unormowania z art. 22 ust. 9 pkt 1-3 u.p.d.o.f. wprowadzają pewną fikcję prawną, polegającą na przyjęciu hipotetycznej wielkości kosztów uzyskania przychodów przez twórców (...) wykluczającą potrzebę dokonywania żmudnych i dyskusyjnych ustaleń w zakresie nakładów na uzyskanie danego przychodu”<sup>33</sup>.

Od momentu wejścia w życie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. od dnia 1 stycznia 1992 r. do końca 2012 roku uprawnienie do korzystania przez twórców (w tym m.in. nauczycieli akademickich) z możliwości potrącania 50% kosztów uzyskania przychodu nie było w żaden sposób ograniczane<sup>34</sup>. Dopiero od dnia 1 stycznia 2013 r. do końca 2017 r. łączne koszty uzyskania przychodów z art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., nie mogły przekroczyć, tzw. rocznego limitu, czyli 1/2 kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., czyli kwoty 42.764 zł<sup>35</sup>. Limit ten dotyczył łącznych dochodów, do których mają zastosowanie 50% koszty uzyskania przychodów uzyskanych w roku podatkowym zarówno w ramach stosunku pracy, jak i umów cywilnoprawnych<sup>36</sup>. Impulsem dokonania nowelizacji w tym zakresie – czytając m.in. uzasadnienie projektu ustawy z

---

<sup>31</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 grudnia 2017 r., I SA/Gd 1485/17, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 31 stycznia 2017 r., I SA/Gd 1410/16, CBOSA.

<sup>32</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 listopada 2017 r., I SA/Gd 1159/17, CBOSA.

<sup>33</sup> J. Orłowski, M. Salamonowicz, *Koszty...*, *op. cit.*, s. 23-24.

<sup>34</sup> K. Koperkiewicz-Mordel, *Opodatkowanie dochodu*, [w:] *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, W. Nykiel (red.), Warszawa 2018, s. 209; J. Ostrowski, *Nowe autorskie koszty uzyskania przychodów*, *Przegląd Podatkowy* 2018, nr 6, s. 30.

<sup>35</sup> P. Pomorski, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] *Prawo podatkowe*, P. Smoleń (red.), W. Wójtowicz (red.), Warszawa 2017, s. 380; ustawa z dnia 24 października 2012 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 1278).

<sup>36</sup> Prawo do zastosowania stawki kosztów uzyskania przychodu określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. nie jest związane z rodzajem umowy wiążącej twórcę z podmiotem wypłacającym wynagrodzenie – wyrok WSA w Szczecinie z dnia 5 listopada 2015 r., I SA/Sz 576/15, CBOSA; Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz do zmiany, Lex/el.



dnia 24 października 2012 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – było założenie, że „uprawnienie do zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów stanowi wyjątek od zasady powszechności opodatkowania określonej w art. 84 Konstytucji RP<sup>37</sup>, z którego wynika, iż każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Niewątpliwie przywilejem podatkowym jest opodatkowanie połowy uzyskanych dochodów przez pewną grupę podatników (np. artyści, dziennikarze, naukowcy, wynalazcy), bez względu na podstawie jakiej umowy został on uzyskany (rodzaj zawartej umowy)”<sup>38</sup>. Przyjąć należy za W. Wójtowicz, że otrzymywane wynagrodzenia z tytułu, m.in. pracy twórczej, w tym osiągnięć naukowych nauczycieli akademickich „są często jednorazowym ekwiwalentem za wieloletnią pracę i uzasadnione jest korzystanie z możliwości preferencyjnego rozliczania podatkowego. Odrębność taka była stosowana już w okresie obowiązywania przepisów o podatku wyrównawczym (...)”<sup>39</sup>. Należy także zgodzić się ze spostrzeżeniem wspomnianej Autorki, że taka nowelizacja jest przykładem reformowania prawa podatkowego drogą wycinkowych i doraźnych zmian, nastawionych na prowizoryczne cele czysto fiskalne z całą gamą niedopracowanych regulacji prawnych w tym zakresie<sup>40</sup>. Głos W. Wójtowicz nie jest odosobniony. Warto w tym względzie wskazać stanowisko H. Dzwonkowskiego, zgodnie z którym, „nowelizacja przepisów regulujących konstrukcję kosztów uzyskania przychodów z określonych praw majątkowych, takich jak (...) prawa autorskie i prawa pokrewne oparta jest na błędnym założeniu, że uprawnienie do zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów stanowi wyjątek od zasady powszechności opodatkowania określonej w art. 84 Konstytucji RP. Wbrew twierdzeniu wynikającemu z uzasadnienia nie jest to bowiem przywilej podatkowy. Wynika to z konstrukcji podatku dochodowego. Koszty są dla podatnika obiektywnym przymusem ekonomicznym. Musi on je ponieść aby uzyskać przychód. Z ekonomicznego punktu widzenia koszty obniżają zyskowność działań

---

<sup>37</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483) zwana dalej Konstytucją.

<sup>38</sup> Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/druk.xsp?nr=591>.

<sup>39</sup> W. Wójtowicz, *Nowelizacja zasad uwzględniania w podatku dochodowym od osób fizycznych kosztów uzyskania przychodów z pracy twórczej*, [w:] *Prawo skarbowe i prawo finansowe. Szkoły i uczniowie. Księga dedykowana pamięci Profesora Jerzego Lubowickiego*, C. Kosikowski (red.), Białystok 2013, s. 204-205.

<sup>40</sup> Tamże, s. 203-206; analogicznie T. Szczupaczyński-Dotryw, *Informacje PIT-11 dla uzyskujących dochody z praw majątkowych i działalności wykonywanej osobiście*, Lex/el.

podatnika. Pozbawiają go korzyści jakie mógłby osiągnąć gdyby kosztów nie musiał ponosić. Podatnik nie powinien być za to, że ponosi koszty, karany tym, że nie może tych kosztów odliczyć<sup>41</sup>.

Zbieżny z powyższymi stanowiskami pogląd wyraził także M. Kalinowski, według którego „uzasadnienie nowelizacji przepisu art. 22 ust. 9 pkt 1-3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest chybione”<sup>42</sup>, ponieważ „gdyby – jak przyjęto to w projekcie – przepisy art. 22 ust. 9 pkt 1-3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustanawiały przywilej podatkowy i naruszały zasadę powszechności opodatkowania, to obowiązkiem Sejmu byłoby uchylenie tego przepisu. Jednak stanowisko, że analizowane przepisy art. 22 ust. 9 pkt 1-3 ustawy w obecnym brzmieniu ustanawiają przywilej podatkowy, wskazuje na ich wadliwe rozumienie. Przede wszystkim należy wskazać, że podatek dochodowy jest podatkiem, w którym podstawę opodatkowania stanowi dochód. Ten zaś jest różnicą pomiędzy przychodami i kosztami uzyskania tych przychodów”<sup>43</sup>. Ponadto „koszty ryczałtowe” ustanawiane są z różnych przyczyn. Najczęściej są one wprowadzane w wypadku, gdy występują trudności z ustaleniem czy też udokumentowaniem faktycznych kosztów uzyskania przychodów. Z tej właśnie przyczyny ryczałtowe koszty uzyskania przychodów wprowadzane są w wypadku ustalania dochodu z praw autorskich i praw pokrewnych, czy też innych praw na dobrach niematerialnych. Wytworzenie dóbr objętych tymi prawami trwa często bardzo długo, co utrudnia ewidencjonowanie kosztów uzyskania przychodów (np. wynalazki). Ponadto, często trudno zidentyfikować te koszty i oddzielić je od kosztów bieżących (np. koszty zakupu przez pisarza, poetę, czy wynalazcę literatury, albo czasopism, koszty nabywania doświadczenia życiowego itp.). Taka właśnie konstrukcja kosztów uzyskania przychodów ze wskazanych praw nie jest wyłącznie specyfiką prawa polskiego. Można ją znaleźć w systemach podatkowych wielu państwach”<sup>44</sup>.

Kolejne zmiany przepisów w zakresie 50% kosztów uzyskania przychodów dla twórców (m.in. nauczycieli akademickich) – które weszły w życie od 1 stycznia 2018 r. –

---

<sup>41</sup> H. Dzwonkowski, *Opinia o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* (druk nr 591) z dnia 22 sierpnia 2012 r., <http://orka.sejm.gov.pl/rexdomk7.nsf/Opdodr?OpenPage&nr=591>.

<sup>42</sup> M. Kalinowski, *Opinia o projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* (druk nr 591) z dnia 20 sierpnia 2012 r., <http://orka.sejm.gov.pl/rexdomk7.nsf/Opdodr?OpenPage&nr=591>.

<sup>43</sup> M. Kalinowski, *Opinia...*

<sup>44</sup> Szerzej M. Kalinowski, *Opinia...*

nastąpiły w związku z 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<sup>45</sup> i sprowadzały się w dużym skrócie do zwiększenia ich limitu kwotowego oraz wprowadzenia ograniczonej listy aktywności, dla których mogą mieć zastosowanie<sup>46</sup>.

Po pierwsze *in plus* należy ocenić podwyższenie rocznego limitu dotyczącego stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów dla twórców (tzw. kosztów autorskich)<sup>47</sup>, określonego w art. 22 ust. 9a u.p.d.o.f. z dotychczasowej kwoty 42 764 zł do kwoty 85 528 zł. W uzasadnieniu do projektu ustawy czytamy wyłącznie, że „wychodząc naprzeciw oczekiwaniom podatników wykonujących twórcze zawody projekt przewiduje również podwyższenie limitu dotyczącego stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów dla twórców o 100%, tj. do kwoty 85 528 zł rocznie”<sup>48</sup>. Po drugie – *in minus* – trzeba określić wprowadzenie zamkniętego (*numerus clausus*) i zawężonego katalogu przychodów, których osiągnięcie uprawnia do korzystania z podwyższonych kosztów ich uzyskania<sup>49</sup>. W literaturze wskazuje się, że „dotychczas możliwość ta zależała przede wszystkim od tego, czy przychód został uzyskany z tytułu wykonania utworu lub innego przedmiotu praw własności intelektualnej, które są przedmiotem prawa autorskiego. W efekcie z możliwości tej mogli korzystać przedstawiciele wielu różnych zawodów. Obecnie jednak uprawnienie to przysługuje wyłącznie podatnikom, osiągającym przychody ze źródeł enumeratywnie określonych ustawowo”<sup>50</sup>, to jest działalności:

- 1) twórczej w zakresie architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, urbanistyki, literatury pięknej, sztuk plastycznych, muzyki, fotografii,

---

<sup>45</sup> Dz. U. z 2017 r., poz. 2175.

<sup>46</sup> T. Szczupaczyński-Dotryw, Informacje..., Lex/el.

<sup>47</sup> W art. 22 ust. 9a u.p.d.o.f. wyrazy „ $\frac{1}{2}$  kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1” zastępuje się wyrazami „kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1” – K. Koperkiewicz-Mordel, *Opodatkowanie...*, op. cit., s. 210.

<sup>48</sup> Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy 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, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=1878>.

<sup>49</sup> J. Ostrowski, *Nowe...*, op. cit., s. 31.

<sup>50</sup> K. Koperkiewicz-Mordel, *Opodatkowanie...*, op. cit., s. 210.

twórczości audiowizualnej, programów komputerowych, choreografii, lutnictwa artystycznego, sztuki ludowej oraz dziennikarstwa;

- 2) badawczo-rozwojowej oraz naukowo-dydaktycznej;
- 3) artystycznej w dziedzinie sztuki aktorskiej i estradowej, reżyserii teatralnej i estradowej, sztuki tanecznej i cyrkowej oraz w dziedzinie dyrygentury, wokalistyki, instrumentalistyki, kostiumografii, scenografii;
- 4) w dziedzinie produkcji audiowizualnej reżyserów, scenarzystów, operatorów obrazu i dźwięku, montażyстів, kaskaderów;
- 5) publicystycznej<sup>51</sup>.

Jednakże już 22 lutego 2018 roku Rada Ministrów skierowała do Sejmu rządowy projekt ustawy 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 (druk nr 2291), z którego wynika, m.in. poszerzenie katalogu podatników, uprawnionych do korzystania z 50% kosztów uzyskania przychodu<sup>52</sup>. Zgodnie z art. 1 ust. 4 r.p.u.p.d.o.f. odnośnie 50% kosztów uzyskania przychodów dla twórców (m.in. nauczycieli akademickich) art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f. otrzymuje brzmienie: „przepis ust. 9 pkt 3 stosuje się do przychodów uzyskiwanych z tytułu:

- 1) działalności twórczej w zakresie architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, inżynierii budowlanej, urbanistyki, literatury, sztuk plastycznych, wzornictwa przemysłowego, muzyki, fotografii, twórczości audialnej i audiowizualnej, programów komputerowych, gier komputerowych, teatru, kostiumografii, scenografii, reżyserii, choreografii, lutnictwa artystycznego, sztuki ludowej oraz dziennikarstwa;
- 2) działalności artystycznej w dziedzinie sztuki aktorskiej, estradowej, tanecznej i cyrkowej oraz w dziedzinie dyrygentury, wokalistyki i instrumentalistyki;
- 3) produkcji audialnej i audiowizualnej;
- 4) działalności publicystycznej;
- 5) działalności muzealniczej w dziedzinie wystawienniczej, naukowej, popularyzatorskiej, edukacyjnej oraz wydawniczej;

---

<sup>51</sup> Art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f.

<sup>52</sup> <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2291>; dalej: r.p.u.p.d.o.f.

- 6) działalności konserwatorskiej;
- 7) prawa zależnego, o którym mowa w art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 880 i 1089), do opracowania cudzego utworu w postaci tłumaczenia;
- 8) działalności badawczo-rozwojowej, naukowo-dydaktycznej, naukowej oraz prowadzonej w uczelni działalności dydaktycznej<sup>53</sup>.

Jak czytamy w uzasadnieniu projektu ustawy „zmiana ust. 9b w art. 22 ustawy PIT polega na nadaniu nowego brzmienia przepisowi dodanemu nowelizacją z dnia 27 października 2017 r. Zmiana ta porządkuje i dodaje dziedziny, w odniesieniu do których można zastosować 50% koszty uzyskania przychodów. Z uwagi na to, że dodany przepis budził wątpliwości interpretacyjne wśród przedstawicieli zawodów twórczych, zaproponowano przeredagowanie i dodanie dziedzin m.in. w zakresie: inżynierii budowlanej, tłumaczeń czy gier komputerowych. Przepis został ponadto doprecyzowany poprzez wskazanie, że dyspozycją przepisu objęte są również: działalność naukowa i prowadzona na uczelni działalność dydaktyczna<sup>54</sup>. Co więcej, podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów Paweł Gruza podkreślał na Komisji Finansów Publicznych, że „rozszerzamy co do zasady katalog tych zawodów, które nie były objęte pierwotnym przywilejem. Wydaje się, że można by było wyinterpretować te zawody z pierwotnego brzmienia przepisów, niemniej jednak dla przecięcia dyskusji i spekulacji zaproponowaliśmy po prostu dosłowne poszerzenie tego katalogu zawodów. Dlatego on może obowiązywać już za 2018 r.”<sup>55</sup>. Analogiczną argumentację można przeczytać w odpowiedzi Ministra Finansów na interpelację poselską, z której wynika, że „w związku z napływającymi do Ministerstwa Finansów sygnałami, że dodany przepis ust. 9b w art. 22 ustawy PIT budzi wątpliwości interpretacyjne, w porozumieniu z resortem kultury, wypracowano zmianę tego przepisu. Przepis ten został doprecyzowany między innymi w zakresie wskazania, że 50% kosztami uzyskania przychodów objęta jest również działalność naukowa i prowadzona na uczelni

---

<sup>53</sup> Tamże.

<sup>54</sup> Tamże.

<sup>55</sup> <http://orka.sejm.gov.pl/Zapisy8.nsf/wgsknrn/FPB-320>.

działalność dydaktyczna”<sup>56</sup>. Ponadto podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów Paweł Gruza, wskazuje, że „przepis (art. 22 ust. 9b pkt 8 r.p.u.p.d.o.f. dotyczący działalności badawczo-rozwojowej, naukowo-dydaktycznej, naukowej oraz prowadzonej w uczelni działalności dydaktycznej – przypis autora) był precyzyjnie koordynowany i ustalany z Ministerstwem Szkolnictwa Wyższego. W związku z tym zakładam, że on jest precyzyjny i te zawody, które według Ministerstwa Szkolnictwa Wyższego miały być objęte tą preferencją, zostały precyzyjnie określone”<sup>57</sup>.

Za zdecydowanie niedopuszczalne, biorąc pod uwagę zasady techniki legislacyjnej, należy uznać prawie dosłowne przywołanie brzmienia art. 22 ust. 9b r.p.u.p.d.o.f. w rządowym projekcie ustawy – przepisy wprowadzające prawo o szkolnictwie wyższym<sup>58</sup>, gdyż według § 4 ust. 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów<sup>59</sup> z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej, ustawa nie może powtarzać przepisów zamieszczonych w innych ustawach<sup>60</sup>. Innymi słowy, w gruncie rzeczy takie działanie jest bezzasadne i niezgodne z jedną podstawowych reguł techniki legislacyjnej, jako że powtarzanie przepisów z jednego aktu do drugiego jest normatywnie zbędne, bo przecież dany przepis już obowiązuje<sup>61</sup>, stanowiąc *superfluum* ustawowe<sup>62</sup>.

Poczynione uwagi nakazują uznać, że czymś naturalnym a zarazem i koniecznym powinien być proces dostosowywania systemu podatkowego do zmieniającego się otoczenia, jednakże prawie 200 nowelizacja ustawy o podatku dochodowego od osób fizycznych, od wejścia jej w życie, spowodowała erozję formy prawnej tego aktu prawnego, m.in. poprzez technikę „łatania dziur w łąkach”<sup>63</sup>. Na marginesie trzeba także dodać, że trudno zgodzić się z poglądem, że korzystanie przez twórców (w tym m.in.

<sup>56</sup> Odpowiedź Ministra Finansów z dnia 14 lutego 2018 r. nr DD3.054.5.2018 na interpelację poselską nr 18744 w sprawie rozliczania na uczelniach podatku dochodowego w ramach prawa autorskiego, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F2/%24FILE/i18744-o1.pdf>.

<sup>57</sup> <http://orka.sejm.gov.pl/Zapisy8.nsf/wgsknrn/FPB-320>.

<sup>58</sup> <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2447>.

<sup>59</sup> Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej; tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r., poz. 283 ze zm., dalej: r.p.r.m.

<sup>60</sup> Chodzi tu o tzw. powtórzenie mające charakter zewnętrzny – szerzej G. Wierczyński, *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz* 2016, Lex/el.

<sup>61</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 października 2006 r., IV SA/GI 1032/06, CBOSA.

<sup>62</sup> M.M. Dębska, *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz* 2013, Lex/el; P. Bielskim, *Komentarz do załącznik § 4*, [w:] T. Bąkowski, i in., *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz* 2003, Lex/el.

<sup>63</sup> Por. B. Brzeziński, *Opinia o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Druk sejmowy731) z dnia 27 sierpnia 2006 r., s. 2*, [http://orka.sejm.gov.pl/IEKSBAS.nsf/0/C125728000417C20C1257281002F6EBC/\\$file/i1645-06.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/IEKSBAS.nsf/0/C125728000417C20C1257281002F6EBC/$file/i1645-06.pdf).

nauczycieli akademickich) z 50% kosztów uzyskania przychodów można rozumieć jako „dążenie do ograniczenia ulg i przywilejów nawet kosztem przejrzystości systemu podatkowego”<sup>64</sup>. Ponadto, możliwość odliczenia kosztów nie jest żadnym przywilejem podatkowym<sup>65</sup> – jak nagminnie twierdzą, m.in. przedstawiciele Ministerstwa Finansów<sup>66</sup> (niezależnie od czasu i opcji politycznej)<sup>67</sup> – ale konsekwencją istoty podatku dochodowego<sup>68</sup>. Rację ma B. Brzeziński, który zauważa, że koncepcja przywileju podatkowego zaczyna robić pewną karierę i „być może doczekamy czasów, gdzie przywilejem podatkowym będzie opodatkowanie dochodów podatnika według stawki właściwej dla pierwszego przedziału skali podatkowej”<sup>69</sup>.

### HONORARIUM AUTORSKIE NAUCZYCIELA AKADEMICKIEGO W ŚWIETLE PRZEPISÓW O KOSZTACH UZYSKANIA PRZYCHODÓW A JEGO DOKUMENTACJA

---

Uzyskanie przez twórcę (m.in. nauczyciela akademickiego) zatrudnionego na podstawie umowy o pracę<sup>70</sup> przychodu z tytułu korzystania lub rozporządzania prawem autorskim, uzasadnia obliczenie kosztów uzyskania przychodu na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. Warunek ich zastosowania uzależniony jest od:

---

<sup>64</sup> M. Gadacz, P. Stańczyk, *Zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych od 1 stycznia 2013 r.*, Przegląd Podatkowy 2012, nr 12, s. 18.

<sup>65</sup> Por. I. Nowak, *Zwolnienie dla osób najbliższych na podstawie art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn w świetle doktryny i orzecznictwa*, Toruński Rocznik Podatkowy 2012/el.

<sup>66</sup> I. Molenda-Detyna, *Zmiany w kosztach uzyskania przychodów twórców i ulgach obowiązujących w podatku dochodowym od osób fizycznych*, Biuletyn Skarbowy 2013, nr 1, s. 17.

<sup>67</sup> Zob. <http://orka.sejm.gov.pl/Zapisy7.nsf/wgskrrn/FPB-85>.

<sup>68</sup> W. Nykiel, A. Mariański, M. Wilk, *Komentarz do art. 22 u.p.d.o.f...*, op. cit., s. 479.

<sup>69</sup> B. Brzeziński, Glosa do wyroku SN – Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 7 maja 1997 r. (III RN22/97), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2000, nr 2, s. 187.

<sup>70</sup> Według S. Brzeszczyńskiej „twórca może otrzymywać przychody związane ze swoją działalnością twórczą z kilku źródeł (rozumianych jako kategoria podatkowa): ze stosunku pracy, z działalności wykonywanej osobiście, z działalności gospodarczej, z praw majątkowych” – szerzej S. Brzeszczyńska, *Podatkowy status twórcy*, Monitor Podatkowy 2004, nr 5, s. 12-14. Jednakże „wyróżnienie honorarium za korzystanie przez twórców z praw autorskich lub rozporządzanie nimi nadaje takim przychodom charakter źródła przychodów z praw majątkowych”, przez które zgodnie z art. 18 u.p.d.o.f. uważa się w szczególności przychody z praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, praw do projektów wynalazczych, praw do topografii układów scalonych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również z odpłatnego zbycia tych praw – J. Orłowski, M. Salamonowicz, *Koszty...*, op. cit., s. 69; analogicznie J. Jezioro, B. Sołtys, *Twórczość naukowa w ramach stosunku pracy a podatek dochodowy*, Przegląd Podatkowy 1995, nr 12, s. 11-12.

- a) bycia twórcą w rozumieniu przepisów prawa autorskiego<sup>71</sup>;
- b) otrzymywania wynagrodzenia w związku z korzystaniem z praw do utworu<sup>72</sup>;
- c) rozporządzania przez twórcę majątkowymi prawami autorskimi do utworu lub udzielanie przez twórcę licencji na korzystanie z niego przez pracodawcę<sup>73</sup>.

W orzecznictwie słusznie wskazuje się, że 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 honoraryjną<sup>74</sup>, związaną z korzystaniem z praw autorskich za eksploatację dzieła w określony sposób i na określonym polu<sup>75</sup>. To strony umowy o pracę muszą określić jaką część wynagrodzenia uznają za odpowiednią za opracowanie tego utworu i rozporządzenie tymi prawami<sup>76</sup>. Określenie tej wartości lub procedur jej obliczania powinno być jasno i precyzyjnie zawarte w dokumentach regulujących – co do zasady – treść stosunku pracy<sup>77</sup>. Oznacza to, że w przypadku wykonywania prac twórczych i tworzenia utworów w ramach stosunku pracy dla nauczycieli akademickich określenie tej wielkości powinno być zawarte z reguły w umowie o pracę<sup>78</sup>, aneksie do umowy o pracę, bądź w innych postanowieniach obowiązujących danego pracodawcę i jego pracowników, np. w regulaminie wynagradzania lub innych jasno sprecyzowanych procedurach, uchwałach senatu, itp.<sup>79</sup>. *A contrario*, nie jest poprawna teza, że brak

---

<sup>71</sup> Do uruchomienia domniemania przeniesienia praw autorskich do utworów stworzonych w ramach stosunku pracy konieczne jest by w ramach wykonywania przez pracownika obowiązków ze stosunku pracy powstawały utwory (dzieła) w rozumieniu przepisów ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych – wyroki WSA w Warszawie z dnia 3 lipca 2009 r., III SA/Wa 34-35/09, CBOSA.

<sup>72</sup> Wyrok NSA z dnia 7 lutego 2018 r., II FSK 237/16, CBOSA.

<sup>73</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 listopada 2016 r., I SA/Po 657/16, CBOSA.

<sup>74</sup> Jak wskazano w judykaturze „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 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” – wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 marca 2015 r., III SA/Wa 2134/14, CBOSA.

<sup>75</sup> Wyrok NSA z dnia 12 marca 2010 r., II FSK 1791/08, CBOSA.

<sup>76</sup> Wyroki WSA we Wrocławiu z dnia 23 października 2017 r., I SA/Wr 652-657/17, CBOSA.

<sup>77</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 września 2016 r., I SA/Kr 583/16, CBOSA.

<sup>78</sup> Wyrok NSA z dnia 22 lutego 2001 r., SA/Sz 1966/99, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 stycznia 2008 r., III SA/Wa 1987/07, CBOSA; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 maja 2010 r., I SA/Wr 253/10, CBOSA; wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2002 r., I SA/Łd 1991/2000, CBOSA

<sup>79</sup> Szerzej P. Dańczak, Decyzja administracyjna w indywidualnych sprawach studentów i doktorantów, Warszawa 2015, s. 32 i nast.; wyrok NSA z dnia 11 marca 2015 r., II FSK 459/13, CBOSA; wyrok WSA w



określenia wynagrodzenia za prace twórcze, np. w pisemnej umowie o pracę, wyklucza zastosowanie preferencyjnej stawki kosztów, ponieważ okoliczności tej można dowodzić w inny sposób<sup>80</sup>. Po pierwsze możliwe jest określenie wielkości honorarium za prace autorskie w innych niż umowa o pracę uregulowaniach obowiązujących pracodawcę i jego pracowników – na przykład w regulaminie wynagradzania, czy też zawartych w trakcie trwania stosunku pracy aneksach do umów pracę, etc.<sup>81</sup>. Zwraca na to uwagę również orzecznictwo sądowe, podnosząc, że podwyższone 50% koszty uzyskania przychodów przysługują pracownikom wykonującym pracę twórczą, nawet jeśli taki charakter pracy nie wynika z umowy<sup>82</sup>. Po drugie, przyjęć jednak należy, że według art. 180 § 1 O.p. jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem<sup>83</sup>. Oznacza to, że dowodem w postępowaniu podatkowym może być każde źródło informacji umożliwiające dowodzenie<sup>84</sup>, bez hierarchizacji mocy dowodowej poszczególnych środków dowodowych<sup>85</sup>. Tym samym unormowanie zawarte w art. 180 § 1 O.p. przyjmuje zasadę otwartego katalogu dowodów w postępowaniu podatkowym, która dodatkowo znajduje potwierdzenie w kolejnym przepisie, tj. art. 181 O.p., wymieniającym dowody jedynie przykładowo, na co wskazuje użyty tam zwrot „w szczególności”<sup>86</sup>, a granice dowodzenia wyznaczone zostały „przyczynianiem się” danego środka dowodowego do wyjaśnienia sprawy oraz „brakiem sprzeczności z prawem”<sup>87</sup>. *A contrario*,

---

Warszawie z dnia 30 listopada 2016 r., III SA/Wa 2703/15, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 marca 2015 r., III SA/Wa 2134/14, CBOSA.

<sup>80</sup> Przepis prawa materialnego nie stawia warunku, aby okoliczności, od których zależy preferencja były wykazane w umowie o pracę – wyrok WSA w Kielcach z dnia 4 września 2014 r., I SA/Ke 414/14, CBOSA; wyrok WSA w Kielcach z dnia 4 września 2014 r., I SA/Ke 411/14, CBOSA.

<sup>81</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 kwietnia 2017 r., I SA/Kr 300/17, CBOSA.

<sup>82</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 stycznia 2010 r., III SA/Wa 1314/09, CBOSA.

<sup>83</sup> Należy jednak pamiętać, iż Ordynacja podatkowa nie zawiera definicji legalnej dowodu. Wydaje się, że w art. 180 § 1 O.p. pojęcia dowodu użyto w znaczeniu środka dowodowego – tak m.in. H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017, Legalis/el; P. Pietrasz, Komentarz do art. 180 O.p., [w:] L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017, Lex/el; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 29 stycznia 2014 r., I SA/Ol 392/13, CBOSA.

<sup>84</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 lutego 2015 r., III SA/Gl 1563/14, CBOSA; wyrok NSA z dnia 13 lutego 2014 r., I GSK 1476/12, CBOSA.

<sup>85</sup> J. Kulicki, Dowody w postępowaniu podatkowym, Biuro Analiz Sejmowych 2012, nr 6, s. 2; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 28 czerwca 2012 r., I SA/Wr 388/12, CBOSA.

<sup>86</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 grudnia 2012 r., I SA/Wr 873/12, CBOSA.

<sup>87</sup> Szerzej D. Strzelec, Dowody sprzeczne z prawem, Przegląd Podatkowy 2009, nr 1, s. 42 i nast.; tenże: Błędy i nieprawidłowości związane ze stosowaniem przepisów o dowodach, Prawo i Podatki 2013, nr 3, s. 13 i nast.; Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe, Warszawa 2009; Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym 2015, Lex/el; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z

niedopuszczalne jest w postępowaniu podatkowym stosowanie formalnej teorii dowodów<sup>88</sup>, czyli twierdzenia, że dane zdarzenie może być udowodnione wyłącznie za pomocą określonego rodzaju dowodów lub w określony sposób<sup>89</sup>. Znajduje to odzwierciedlenie w judykaturze, gdzie podnosi się, że „przepisy O.p. nie dzielą dowodów na lepsze czy gorsze. Każdy dowód ma potencjalnie taką samą moc dowodową. Jej konkretyzacja (ustalenie wagi dowodu dla danej sprawy) stanowi wypadkową indywidualnej oceny treści tego dowodu dokonanej przez organ podatkowy przez pryzmat jego wiedzy, zasad logiki i doświadczenia życiowego oraz porównania wniosków płynących z treści ocenianego dowodu z ustaleniami poczynionymi na podstawie pozostałych przeprowadzonych i uznanych za wiarygodne dowodów”<sup>90</sup>.

Z poczynionych uwag wynika, że organom podatkowym nie wolno nakładać na dłużników podatkowych (w tym też płatników) obowiązku prowadzenia, tzw. „ewidencji prac twórczych”<sup>91</sup>, gdyż stanowiłyby *sui generis* księgi podatkowe nieznanne polskiemu prawu podatkowemu<sup>92</sup>, co najmniej z trzech powodów: po pierwsze – samo w sobie prowadzenie ewidencji czasu pracy, w tym tego poświęconego na wykonywanie prac o charakterze twórczym nie jest wystarczające dla zastosowania kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.; po drugie – praca twórcza cechuje się tym, że jej rezultat jest niepewny, toteż poświęcenie na nią określonego czasu wcale nie świadczy o uzyskaniu zamierzonych efektów w postaci stworzenia utworu<sup>93</sup>; po trzecie – z uwagi na złożoność problematyki i różne zasady organizacji pracy uczelni zatrudniających pracowników naukowych, nie można podać uniwersalnych zasad prowadzenia ewidencji prac stanowiących przedmiot prawa

---

dnia 7 sierpnia 2014 r., I SA/Go 332/14, CBOSA; wyrok WSA w Opolu z dnia 27 listopada 2013 r., I SA/Op 652/13, CBOSA.

<sup>88</sup> J. Glumińska-Pawlic, Jeszcze raz na temat dowodów w postępowaniu podatkowym, [w:] *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, J. Glumińska-Pawlic (red.), Katowice 2009, s. 19; I. Nowak, Głosa do wyroku NSA z dnia 6 grudnia 2011 r., I FSK 250/11, *Orzecznictwo Sądów Polskich* 2013, nr 2, s. 104.

<sup>89</sup> I. Nowak, Ciężar dowodzenia w postępowaniu podatkowym – podstawowe problemy, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Ocena i kierunki zmian*, B. Kucia-Guściora (red.), i in., Lublin 2016, s. 190-191; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 kwietnia 2013 r., I SA/Gd 264/13, CBOSA

<sup>90</sup> Wyrok NSA z dnia 13 września 2011 r., II FSK 514/10, CBOSA.

<sup>91</sup> Odmienne pismo Ministra Kultury z dnia 13 sierpnia 2002 r., DP/WPA.024/318, Lex/el.

<sup>92</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 grudnia 2017 r., I SA/Po 1056/17, CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 listopada 2016 r., I SA/Po 657/16, CBOSA.

<sup>93</sup> Wyrok NSA z dnia 12 marca 2010 r., II FSK 1791/08, CBOSA; wyrok NSA z dnia 11 marca 2015 r., II FSK 459/13, CBOSA.

autorskiego<sup>94</sup>. Należy przy tym zauważyć, że „cały poświęcony czas, konieczny dla stworzenia utworu, powinien zostać objęty 50% stawką kosztów uzyskania przychodu. Uznać bowiem należy, że przedmiotowy czas poświęcony na swoiste przygotowanie wytworu do nadania mu cech indywidualnych jest nie mniej istotny dla stworzenia utworu niż czas poświęcony pracy twórczej *sensu stricto*”<sup>95</sup>.

Przyjmując za J. Orłowskim i M. Salamonowiczem, można powiedzieć, iż w dalszym ciągu aktualne są, od dawna zresztą wyrażane w piśmiennictwie poglądy, że „przejściowy brak wyników badań naukowych, prac rozwojowych czy postępów w twórczości naukowej lub artystycznej nie wyklucza stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów z art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.”<sup>96</sup>. Trudno jednak zgodzić się z wykładnią, że nauczycielom akademickim za czas urlopu naukowego<sup>97</sup>, urlopu wypoczynkowego<sup>98</sup>, czy też urlopu dla poratowania zdrowia, nie należy wypłacać wynagrodzenia uwzględniającego 50% koszty uzyskania przychodów<sup>99</sup>. Nie ulega przecież wątpliwości, że może powstać w tym czasie utwór w rozumieniu przepisów ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych.

---

<sup>94</sup> Pismo Ministra Finansów z dnia 3 lipca 1997 r., nr PO 5/JS-8693/01926/96, Lex/el.

<sup>95</sup> K. Żbikowski, Glosa do wyroku NSA z dnia 12 marca 2010 r., II FSK 1791/2008, *Palestra* 2012, nr 1-2, s. 125-131.

<sup>96</sup> J. Orłowski, M. Salamonowicz, Dochody nauczycieli akademickich z praw do utworów pracowniczych i ich opodatkowanie, *Studia Prawno-Ekonomiczne* 2016, t. XCIX, s. 72.

<sup>97</sup> Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 29 lipca 2010 r., IBPBII/1/415-483/10/MK, Lex/el; pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 17 kwietnia 2013 r., IPPB2/415-50/13-2/AK, Lex/el.

<sup>98</sup> Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 22 stycznia 2009 r., IBPBII/1/415-44/08/MK; Lex/el; pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 23 marca 2010 r., IPPB2/415-5/10-2/MK1, Lex/el.

<sup>99</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 stycznia 2013 r., III SA/Wa 1205/12, CBOSA; J. Orłowski, M. Salamonowicz, *Koszty...*, op. cit., s. 26-27.

## WYKŁAD AKADEMICKI JAKO UTWÓR NAUKOWY OBJĘTY PRAWEM AUTORSKIM A PRAWO DO 50% KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW – STUDIUM PRZYPADKU

---

W wyniku nowelizacji art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., wprowadzającego od 1 stycznia 2018 r., enumeratywny (*numerus clausus*) katalog przychodów, których osiągnięcie uprawnia do korzystania z podwyższonych kosztów ich uzyskania, a precyzyjnej rzecz ujmując w odniesieniu do działalności badawczo-rozwojowej oraz naukowo-dydaktycznej, niektóre uczelnie zaczęły zmieniać swoje akty wewnętrzne dotyczące zasad stosowania 50% stawki kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy w zakresie praw autorskich. W publikacji ograniczono się do analizy „procesu legislacyjnego” tylko Politechniki Łódzkiej, ale zakres działań i *sui generis* interpretacji znowelizowanych przepisów w zakresie 50% kosztów autorskich, który tam nastąpił to swoista *licentia poetica* lub *science fiction* (według uznania czytelnika).

Generalnie organy Politechniki Łódzkiej, odczytując znowelizowane przepisy art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. w związku z ust. 9b pkt 2 tegoż artykułu, ustaliły wynagrodzenie (*honorarium*) z tytułu korzystania z praw autorskich dla nauczycieli akademickich, obniżając jego wysokość w stosunku do poprzednio obowiązującego<sup>100</sup> w następujący sposób:

- a) dla pracowników naukowo-dydaktycznych – z 90 % do 60%;
- b) dla pracowników naukowych – z 80 % do 70 %;
- c) dla pracowników dydaktycznych – z 80 % do 45 %<sup>101</sup>.

Biorąc powyższe pod uwagę należy *prima vista* stwierdzić, że organy Politechniki Łódzkiej błędnie zinterpretowały stosowanie instytucji 50% kosztów uzyskania przychodów dla nauczycieli akademickich, m.in. poprzez nie uznanie wykładów

---

<sup>100</sup> Uchwała Senatu Politechniki Łódzkiej z dnia 27 stycznia 2010 r. w sprawie stosowania 50% stawki kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy nr 1/2010; zarządzenie Rektora Politechniki Łódzkiej z dnia 24 marca 2010 r. w sprawie określenia zasad i trybu postępowania przy ustalaniu wynagrodzenia za prace o charakterze twórczym wykonywane w ramach stosunku pracy, za które przysługuje prawo stosowania 50% stawki kosztów uzyskania przychodów, nr 6/2010, <https://adm.edu.p.lodz.pl/enrol/index.php?id=4>.

<sup>101</sup> Uchwała Senatu Politechniki Łódzkiej z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawie stosowania 50% stawki kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy, nr 26/2017; zarządzenie Rektora Politechniki Łódzkiej z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawie określenia szczegółowych zasad ustalania i wyliczenia wynagrodzenia za korzystanie z prac będących przedmiotem praw autorskich, nr 49/2017, <https://adm.edu.p.lodz.pl/enrol/index.php?id=4>.

akademickich za utwór, który korzysta z ochrony praw autorskich, doprowadzając *de facto* do obniżenia uposażeń tych pracowników. Trudno w tym miejscu nie zapytać, czy związki zawodowe działające na uczelni – też podzielały to stanowisko – czy też może przysnęły jak nieroztropne panny z przypowieści biblijnej (sic).

Prawdziwy niepokój budzą stwierdzenia, że „(...) zgodnie z aktualnie obowiązującą linią orzeczniczą sądów powszechnych i administracyjnych prowadzenie wykładów nie stanowi umowy o dzieło, a tym samym nie korzysta z ochrony autorskiej. Takie stanowisko potwierdzają również na gruncie dotychczasowych przepisów wyroki sądowe oraz interpretacje urzędów skarbowych. Wobec powyższego pracownicy dydaktyczni mogą zastosować 50% koszty uzyskania przychodu za wszelkie inne formy aktywności, które korzystają z ochrony autorskiej np. opracowanie materiałów dydaktycznych”<sup>102</sup>. Co więcej, argumentuje się, że „zgodnie z aktualnie obowiązującą linią orzeczniczą sądów powszechnych i administracyjnych prowadzenie wykładów nie stanowi umowy o dzieło, a tym samym nie korzysta z ochrony autorskiej, a więc należało zmodyfikować treść uchwały i zarządzenia w sprawie kosztów i wykreślić prowadzenie wykładów z katalogu prac objętych podwyższonymi kosztami”<sup>103</sup>.

Reasumując, powyższa *sui generis* wykładnia znowelizowanego przepisu art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. w związku z ust. 9b pkt 2, dokonana przez organy Politechniki Łódzkiej ma „różne mankamenty”. Po pierwsze, „urzędy skarbowe” nigdy nie wydawały interpretacji podatkowych; raczej czynili to naczelnicy urzędów skarbowych. Ale i te podmioty od dnia 1 lipca 2007 r. nie są uprawnione do wydawania interpretacji, ponieważ dokonuje ich inny organ podatkowy (*vide*: ustawa Ordynacja podatkowa). Powoływanie się zatem na tego typu pisma nieuprawnionych podmiotów mogło doprowadzić niewątpliwie do wadliwych „tez prawnych”.

Po drugie, ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym<sup>104</sup> ma zastosowanie zarówno do publicznych, jak i niepublicznych szkół wyższych<sup>105</sup>, w

<sup>102</sup> Pismo Rektora Politechniki Łódzkiej z dnia 20 grudnia 2017 r., nr R 076.47.12.2017.

<sup>103</sup> Informacja Kwestora Politechniki Łódzkiej z dnia 5 stycznia 2018 r., pt. „Dla pracowników PŁ: Wyjaśnienie w sprawie stosowania 50% stawki kosztów uzyskania przychodów”.

<sup>104</sup> Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. prawo o szkolnictwie wyższym (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 2183 ze zm.); dalej: u.p.s.w.

<sup>105</sup> Art. 1 ust. 1 u.p.s.w.; H. Izdebski, J. Zieliński, *Prawo o szkolnictwie wyższym. Komentarz 2015*, Lex/el; E. Sieczek, *Komentarz do art. 1 u.p.s.w.*, [w:] *Prawo o szkolnictwie wyższym. Komentarz 2013*, W. Sanetra (red.), M. Wierzbowski (red.), Lex/el.

których pracownikami uczelni<sup>106</sup> są nauczyciele akademicy oraz pracownicy niebędący nauczycielami akademickimi<sup>107</sup>. Nauczycielami akademickimi są: pracownicy naukowo-dydaktyczni, pracownicy dydaktyczni, pracownicy naukowci, dyplomowani bibliotekarze oraz dyplomowani pracownicy dokumentacji i informacji naukowej<sup>108</sup>. Pracownicy naukowo-dydaktyczni i naukowci są zatrudniani na stanowiskach: profesora zwyczajnego, profesora nadzwyczajnego, profesora wizytującego, adiunkta i asystenta<sup>109</sup>. Natomiast pracownicy dydaktyczni są zatrudniani na stanowiskach<sup>110</sup>: starszego wykładowcy, wykładowcy, lektora lub instruktora<sup>111</sup>.

Nawiązanie stosunku pracy z nauczycielem akademickim następuje na podstawie mianowania albo umowy o pracę. *A contrario* z nauczycielem akademickim nie można nawiązać stosunku pracy z wyboru, powołania lub spółdzielczej umowy o pracę<sup>112</sup>. Zastrzec jednak należy, że na podstawie mianowania zatrudnia się wyłącznie nauczyciela akademickiego posiadającego tytuł naukowy profesora i wyłącznie w pełnym wymiarze czasu pracy<sup>113</sup>. Reasumując, według art. 118 u.p.s.w. nawiązanie stosunku pracy z nauczycielem akademickim następuje na podstawie mianowania albo umowy o pracę – nigdy umowy o dzieło, ponieważ jest to umowa zaliczana do kategorii umów o świadczenie usług i regulowana ustawą Kodeks cywilny<sup>114</sup>. Jednakże korzystanie przez uczelnię z uprawnienia do samostanowienia, jako jednostki autonomicznej we wszystkich obszarach swojego działania na zasadach określonych w

---

<sup>106</sup> Uczelnia to szkoła prowadząca studia wyższe, utworzona w sposób określony w ustawie prawo o szkolnictwie wyższym – art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.s.w. Zgodzić należy się z poglądem, że jeżeli w tekście ustawy pojawia się zwrot „uczelnia”, bez dodatkowego przymiotnika, oznacza to, że adresatem normy prawnej jest uczelnia publiczna, jak i prywatna – R. Biskup, Komentarz do art. 1 u.p.s.w., [w:] *Prawo o szkolnictwie wyższym. Komentarz* M. Pyter (red.), 2012, Legalis/el.

<sup>107</sup> Art. 107 u.p.s.w.

<sup>108</sup> Art. 108 u.p.s.w.

<sup>109</sup> Art. 110 ust. 1 u.p.s.w.

<sup>110</sup> W uczelni zawodowej pracownicy dydaktyczni mogą być zatrudniani także na stanowiskach: profesora zwyczajnego, profesora nadzwyczajnego, profesora wizytującego lub asystenta.

<sup>111</sup> Art. 110 ust. 2 u.p.s.w.

<sup>112</sup> Por. art. 2 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy; tekst jednolity: Dz. U. z 2018 r., poz. 917 ze zm.; dalej: K.p.

<sup>113</sup> Art. 118 ust. 1 u.p.s.w. Taki stan prawny ma miejsce dopiero od 1 października 2011 r., kiedy to w drodze nowelizacji ustawy prawo o szkolnictwie wyższym ograniczono krąg nauczycieli akademickich zatrudnianych na podstawie mianowania wyłącznie do osób z tytułem naukowym profesora – zob. E. Stankiewicz, *Rozwiązanie stosunku pracy z mianowanym nauczycielem akademickim, Pracownik i Pracodawca* 2015, nr 1, s. 57.

<sup>114</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny; tekst jednolity: Dz. U. z 2018 r., poz. 1025 ze zm.; dalej: K.c.

ustawie o szkolnictwie wyższym<sup>115</sup>, nie może naruszać przepisów innych aktów prawnych.

Po trzecie, sedno kontrowersji w analizowanej sprawie dotyczy wykładu akademickiego w kontekście nie uznania go za utwór korzystający z ochrony praw autorskich. Należy więc zauważyć, że zgodnie z art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. koszty uzyskania niektórych przychodów określa się z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami<sup>116</sup>. Przepisy regulujące problematykę ww. praw reguluje w obecnym porządku prawnym ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych<sup>117</sup>. Zgodnie z art. 1 ust. 1 u.p.a.p.p. przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór). W szczególności przedmiotem prawa autorskiego są utwory<sup>118</sup>:

- 1) wyrażone słowem, symbolami matematycznymi, znakami graficznymi (literackie, publicystyczne, naukowe, kartograficzne oraz programy komputerowe);
- 2) plastyczne;
- 3) fotograficzne;
- 4) lutnicze;
- 5) wzornictwa przemysłowego;
- 6) architektoniczne, architektoniczno-urbanistyczne i urbanistyczne;
- 7) muzyczne i słowno-muzyczne;
- 8) sceniczne, sceniczno-muzyczne, choreograficzne i pantomimiczne;
- 9) audiowizualne (w tym filmowe)<sup>119</sup>.

---

<sup>115</sup> Art. 4 ust. 1 u.p.s.w.

<sup>116</sup> Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje pojęć użytych w art. 22 ust. 9 pkt 3, takich jak, np. „twórca”, „korzystanie przez twórców z praw autorskich” lub pojęć z nimi związanych, jak np. „utwór”, zaś ustawodawca odsyła w tym względzie do odrębnych przepisów, przez które należy rozumieć ustawę z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych – pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 kwietnia 2018 r., 0115-KDIT2-1.4011.45.2018.2.JG, Lex/el.

<sup>117</sup> Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych; tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 880 ze zm.; dalej: u.p.a.p.p.

<sup>118</sup> Utworem jest rezultat działalności o charakterze twórczym, kreatywnym, oryginalnym, charakteryzujący się indywidualnością – wyrok NSA z dnia 8 marca 2000 r., I SA/Lu 1726/98, CBOSA.

<sup>119</sup> Art. 1 ust. 2 u.p.a.p.p.

Posłużenie się przez normodawcę w art. 1 ust. 2 u.p.a.p.p. zwrotem „w szczególności” oznacza, że wskazane tam kategorie utworów jako przedmioty prawa autorskiego zostały wymienione jedynie przykładowo. Innymi słowy, nie jest to katalog zamknięty, ale wyliczenie ma charakter otwarty i oznacza, że celem prawodawcy nie było stworzenie wyczerpującego wyliczenia utworów, przez co możliwe jest zatem uznanie za nie również innych utworów, nie wyrażonych *expressis verbis* w art. 1 ust. 2 u.p.a.p.p.

Proces dydaktyczny na uczelniach wyższych (uniwersytetach, politechnikach, itp.) polega m.in. na przekazywaniu treści intelektualnych, a podstawowymi środkami dydaktycznymi są m.in. wykłady, ćwiczenia, proseminaria, seminaria, konwersatoria, laboratoria, itp. Jak zasadnie podkreśla doktryna wykład akademicki stworzony w celu realizacji procesu dydaktycznego na wyższej uczelni należy uznać za utwór naukowy<sup>120</sup>, objęty ochroną przewidzianą w prawie autorskim z chwilą jego ustalenia<sup>121</sup> (art. 1 ust. 3 u.p.a.p.p.)<sup>122</sup>. Nie może zatem ulegać żadnej wątpliwości, że przygotowanie i wygłoszenie wykładu jest przejawem działalności twórczej o indywidualnym charakterze<sup>123</sup>, wymagającym przygotowania koncepcyjnego i inwencji twórczej, a przecież szkoły wyższe z istoty swej powołane są do prowadzenia działalności twórczej w zakresie badań naukowych, jak również w dziedzinie dydaktycznej<sup>124</sup>.

Podsumowując powyższe rozważania należy dostrzec, że wykład akademicki, analogicznie jak, np. recenzje prac i projektów naukowo-badawczych, czy recenzje

---

<sup>120</sup> T. Bakalarz, *Twórczość pracowników naukowych. Regulacja prawna*, Warszawa 2015, s. 148.

<sup>121</sup> „Ustalenie utworu traktowane jest jako sposób ukazania (uzewnętrznienia) utworu osobom innym niż jego autor” – I. Matusiak, *Gra komputerowa jako przedmiot prawa autorskiego* 2013, Lex/el. Szersze rozumienie tego terminu podaje E. Laskowska, według której „czynnością aktywującą ochronę prawnoautorską jest ustalenie utworu rozumiane jako takie działanie twórcze człowieka, które prowadzi do wyrażenia dobra niematerialnego w formie umożliwiającej jego percepcję przez osobę trzecią, przy czym działanie to przypisać można twórcy, a możliwość odbioru – innej niż twórca osobie trzeciej, niezależnie nawet od wiedzy autora” – E. Laskowska, *Konstrukcja ochrony prawnoautorskiej na tle procesu europeizacji prawa prywatnego* 2016, Lex/el. Także według judykatury do ustalenia dochodzi wtedy, gdy utwór „przybierze jakąkolwiek postać, choćby nietrwałą, jednak o tyle stałą, żeby treść i cechy utworu wywierały efekt artystyczny” – wyrok SN z dnia 25 kwietnia 1973 r., I CR 91/73, Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna 1974, nr 3, poz. 50.

<sup>122</sup> M. Poźniak-Niedzielska, G. Tylec, *Działalność naukowo-dydaktyczna na wyższej uczelni w świetle prawa autorskiego*, Państwo i Prawo 2009, nr 5, s. 33 i nast. wraz z przywołaną tam literaturą.

<sup>123</sup> Wyciska na prowadzonych przez siebie zajęciach twórczo zindywidualizowane piętno, co pozwala zaliczyć je do działalności twórczej – K. Korzan, *Koszty uzyskania nauczycieli akademickich*, Lex/el.

<sup>124</sup> T. Drozdowska, *Stosunek pracy a prawa autorskie*, Prawo Spółek 1998, nr 1, s. 39; K. Korzan, *Obumieranie nauki a koszty uzyskania nauczycieli akademickich*, Problemy Egzekucji Sądowej 1996, nr 19, s. 81.



dorobku naukowego należy uznać za przedmiot prawa autorskiego<sup>125</sup>. Także w piśmie Ministra Kultury i Sztuki z dnia 26 lutego 1996 r., wyjaśniono, że „wykłady akademickie są przedmiotem prawa autorskiego, ponieważ spełniają przesłanki określone w art. 1 pr. aut. Nadmienić należy, że wykłady są objęte ochroną prawa autorskiego od dawna (poczynając od wejścia w życie pierwszej polskiej ustawy o prawie autorskim z dnia 29 marca 1926 r.), a nie dopiero od dnia 24 maja 1994 r., tj. od daty wejścia w życie obecnie obowiązującej ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych”<sup>126</sup>. Tym samym w zakresie działalności nauczycieli akademickich szkół wyższych przedmiotem prawa autorskiego będą w szczególności objęte wykłady akademickie<sup>127</sup>.

Po czwarte, nie jest zasady pogląd, że „zgodnie z aktualnie obowiązującą linią orzeczniczą sądów powszechnych i administracyjnych prowadzenie wykładów nie stanowi umowy o dzieło, a tym samym nie korzysta z ochrony autorskiej”<sup>128</sup>. Jest to niestety fragment wyrwany z kontekstu orzeczeń sądowych, badających zasadność kwestionowania przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych rzeczywistego charakteru umów cywilnoprawnych, zatytułowanych „umowa o dzieło i o przeniesienie praw autorskich”, nie stanowiących przejawu ustalenia utworu ze względu na brak w nich cech wymaganych przez prawo autorskie, gdzie wyłącznie ich celem było uniknięcie zapłacenia składki na ubezpieczenie emerytalne i rentowe. *De facto* – nie były to umowy o dzieło na przeprowadzenie wykładu akademickiego – a inne umowy, tj. umowy zlecenia lub umowy nienazwane o świadczenie usług, regulowane w art. 750 K.c., od których należało uiścić daninę publicznoprawną, zgodnie z ustawą o systemie ubezpieczeń społecznych<sup>129</sup>. Warto jednak wyjaśnić, że przywołane przez organy Politechniki Łódzkiej rozstrzygnięcia sądów powszechnych i administracyjnych – chociaż nie podano żadnych ich sygnatur – dotyczą umów o przeprowadzenie cyklu bliżej niesprecyzowanych wykładów z danej dziedziny wiedzy, których tematy pozostawiono do uznania wykładowcy (a przecież wykład akademicki ma, m.in. swój sylabus, liczbę godzin, nazwę przedmiotu, wskazaną osobę go prowadzącą, zakres

<sup>125</sup> Pismo Ministra Kultury i Sztuki z dnia 5 sierpnia 1999 r., DP/WPA.024/238/99, Lex/el.

<sup>126</sup> Pismo Ministra Kultury i Sztuki z dnia 26 lutego 1996 r., DPA.024/9/96, CBOSA; analogicznie *Ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych* P. Ślęzak (red.), Komentarz 2017, Legalis/el.

<sup>127</sup> *Ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Komentarz*, E. Ferenc-Szydełko (red.), 2016, Legalis/el.

<sup>128</sup> Pismo Rektora Politechniki Łódzkiej z dnia 20 grudnia 2017 r., nr R 076.47.12.2017.

<sup>129</sup> Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych; tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 1778 ze zm.

przedmiotowy, podlega ocenie przez studentów, itp.). Szkoda, że nie cytuje się już kolejnych zdań z wyroków, zgodnie z którymi „wykładowi można przypisać cechy utworu, ale te warunki spełnia tylko wykład naukowy (cykl wykładów) o charakterze niestandardowym, niepowtarzalnym, wypełniającym kryteria twórczego i indywidualnego dzieła naukowego”<sup>130</sup>. Analogicznie podnosi się w innych orzeczeniach, że wykład stanowi przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, gdzie jego istotą – jako dzieła autorskiego – jest jego treść zawierająca przekaz określonej myśli intelektualnej twórcy, której granice wytycza z góry zamówiony temat, stanowiąc w świetle prawa autorskiego utwór podlegający ochronie tego prawa<sup>131</sup>. Innymi słowy, przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiegokolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór)<sup>132</sup>. Zbieżny z tym zapatrywaniem pogląd wyrazili również K. Koperkiewicz-Mordel i W. Nykiel, według których „przygotowanie i wygłoszenie wykładu przez jego autora stanowi przejaw działalności twórczej. Wykład jako utwór jest przedmiotem prawa autorskiego. W związku z tym od przychodu z tytułu przygotowania i wygłoszenia wykładu odlicza się koszty w wysokości 50% w stosunku do uzyskanego przychodu (...)”<sup>133</sup>.

Reasumując, wykład jako utwór jest przedmiotem prawa autorskiego wobec spełnienia kryteriów z art. 1 u.p.a.p., w związku z czym przychód z tytułu wynagrodzenia za przygotowanie i wygłoszenie wykładu przez jego autora (nauczyciela akademickiego) podlega opodatkowaniu po potrąceniu kosztów uzyskania w wysokości 50%<sup>134</sup>. Dodatkowo należy zauważyć, że przedmiot prawa autorskiego stanowią wykłady, w tym prowadzone przez nauczycieli akademickich wyższych uczelni w

---

<sup>130</sup> M.in. wyrok SN z dnia 10 maja 2016 r., II UK 217/15, OSN; wyrok SN z dnia 4 czerwca 2014 r., II UK 420/13, OSN; wyrok SN z dnia 19 kwietnia 2016 r., II UK 184/15, OSN; wyrok SA w Łodzi z dnia 2 września 2015 r., III AUa 1502/14, OSP.

<sup>131</sup> Wyrok SN z dnia 19 stycznia 2017 r., II UK 590/15, OSN; wyrok SA w Szczecinie z dnia 10 marca 2016 r., III AUa 515/15, OSP; L. Bielecki, *Przekształcenie przez ZUS umowy o dzieło w umowę zlecenia w toku kontroli. Swoboda interpretacji w imię interesu zbiorowego przy milczeniu ustawodawcy. Studium przypadku(-ów)*, Przegląd Prawa Publicznego 2016, nr 7-8, s. 144 i nast.

<sup>132</sup> Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 16 września 2016 r., ITPB1/4511-554/16-1/MR, Lex/el; wyrok SN z dnia 6 marca 2014 r., V CSK 202/13, OSN.

<sup>133</sup> K. Koperkiewicz-Mordel, W. Nykiel, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz 2006*, Lex/el.

<sup>134</sup> Pismo Ministra Finansów z dnia 16 sierpnia 1995 r., PO 5/8-7371-01609/95, Lex/el; pisma Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 17 maja 2001 r., DP/WPA 024/132/01, z dnia 14 maja 2002 r., DP/WPA 024/110/02, z dnia 22 maja 2001 r., DP/WPA 024/72/01) i z dnia 13 czerwca 2003 r., DP/WPA 024/226/03, Lex/el.

związku z programem studiów<sup>135</sup>. Ponadto wygłoszenie wykładu wobec studentów stanowi spełnienie warunku ustalenia tego utworu zawartego w art. 1 ust. 3 u.p.a.p.p. W związku z powyższym przychód z tytułu wynagrodzenia za przygotowanie i wygłoszenie wykładu przez jego nauczyciela akademickiego, podlega opodatkowaniu po potrąceniu kosztów uzyskania przychodu określonego w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. w wysokości 50% w stosunku do uzyskanego przychodu<sup>136</sup>.

Należy również przypomnieć, że utwór w rozumieniu prawa autorskiego powstaje niezależnie od towarzyszących mu okoliczności. Nie wprowadzając do treści art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. żadnych ograniczeń dotyczących, np. w ramach jakiej umowy i jak sformułowanej powinien powstać utwór, ustawodawca miał na celu umożliwienie każdemu twórcy utworów (dzieł) w rozumieniu praw autorskich, skorzystanie z 50% kosztów uzyskania przychodów, jeżeli twórca (m.in. nauczyciel akademicki) osiągnie przychody korzystając z przysługujących mu praw autorskich<sup>137</sup>.

Po piąte, nowelizacja przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>138</sup>, jak wskazuje Minister Finansów<sup>139</sup>, nowe przepisy, które weszły w życie od dnia 1 stycznia 2018 r., nie oznaczają utraty prawa do stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów w stosunku do nauczycieli akademickich, m.in. pracowników naukowo-dydaktycznych, dydaktycznych i naukowych, którzy w ramach stosunku pracy tworzą dzieła objęte ochroną praw autorskich<sup>140</sup>. Ponadto zauważa, że „w nowelizacji ustawy PIT, która weszła w życie od 1 stycznia 2018 r., wskazano dziedziny o charakterze twórczym, które są objęte 50 proc. kosztami (dodany ust. 9b w art. 22 ustawy PIT). Nie uległa jednak zmianie generalna zasada, że koszty te mogą być stosowane wyłącznie do przychodów uzyskanych z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych

---

<sup>135</sup> Pismo Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 17 maja 2001 r., DP/WPA.024/132/01, Lex/el.

<sup>136</sup> Pismo Ministra Finansów z dnia 18 marca 1995 r., PR-1/30/534/95, Lex/el.

<sup>137</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 stycznia 2010 r., III SA/Wa 1314/09, CBOSA.

<sup>138</sup> Poprzez dodanie, m.in. ust. 9b pkt 2 do art. 22 u.p.d.o.f.

<sup>139</sup> Pismo Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2017 r., nr DD3.8223.361.2017, <https://www.nauka.gov.pl/komunikaty/wyjasnienia-ministerstwa-finansow-w-zakresie-kosztow-uzyskania-przychodu.html>.

<sup>140</sup> Pismo Ministra Finansów z dnia 17 stycznia 2018 r., pt. Nowe przepisy PIT o 50 proc. kosztach nie zmieniają sytuacji nauczycieli akademickich, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).

przepisów, lub rozporządzenia przez nich tymi prawami (art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy PIT)<sup>141</sup>.

Powyższe stanowiska Ministra Finansów potwierdzają, że nie ma żadnych racjonalnych podstaw prawnych, aby „zmodyfikować treść uchwały i zarządzenia w sprawie kosztów i wykreślić prowadzenie wykładów z katalogu prac objętych podwyższonymi kosztami”<sup>142</sup>. Oznacza to, że wyodrębnienie w wynagrodzeniu nauczyciela akademickiego honorarium z tytułu zajęć dydaktycznych, w tym wykładów, jako utworów mających twórczy i indywidualny charakter ze względu na, tzw. „rezultat intelektualny” jest ze wszech miar, zarówno prawnych, jak i logicznych, zasadne. Inaczej rzecz ujmując, koszty uzyskania przychodu podwyższone do 50% przychodu przysługują nauczycielom akademickim w zakresie, w jakim w ramach stosunku pracy wykonują utwory objęte prawem autorskim<sup>143</sup>. Zbieżny z tym zapatrywaniem pogląd został wyrażony także w piśmiennictwie, zgodnie z którym „szczególnym przypadkiem uzyskiwania dochodów z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich są dochody uzyskiwane przez pracowników naukowych szkół wyższych. Obejmują one, co do zasady, prowadzenie zajęć dydaktycznych w różnych formach (w tym także seminariów doktorskich, magisterskich i licencjackich, co łączy się z wykonywaniem funkcji promotora lub recenzenta), a także prowadzenie badań naukowych (w tym w szczególności przygotowywanie opracowań, publikacji, referatów, wystąpień konferencyjnych itp.). Czynności te mogą być wykonywane na podstawie umowy o pracę, umowy zlecenia bądź umowy o dzieło. Ta część dochodów pracownika naukowego, która dotyczy czynności o charakterze twórczym (np. publikacje naukowe, wystąpienia konferencyjne, autorskie opracowania wykładu), powinna być objęta możliwością zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów”<sup>144</sup>.

Wskazać również należy, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 16 marca 2018 r., w całości podzielił powyższą argumentację autora, zauważając, iż „nowelizacja przepisów w zakresie stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów m.in. wskazała dziedziny o charakterze twórczym

---

<sup>141</sup> Tamże.

<sup>142</sup> Informacja Kwestora Politechniki Łódzkiej z dnia 5 stycznia 2018 r., pt. „Dla pracowników PŁ: Wyjaśnienie w sprawie stosowania 50% stawki kosztów uzyskania przychodów”.

<sup>143</sup> W. Modzelewski, J. Bielawny, M. Słomka, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2017*, Legalis/el.

<sup>144</sup> W. Nykiel, A. Mariański, M. Wilk, *Komentarz do art. 22 u.p.d.o.f...*, op. cit., s. 501.

objęte 50% stawką kosztów uzyskania przychodów (dodany ust. 9b w art. 22 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Dziedziny te pokrywają się z podstawowym wyszczególnieniem utworów objętych prawem autorskim (art. 1 ust. 2 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych). Nie uległa jednakże zmianie generalna zasada, że koszty te mogą być stosowane wyłącznie do przychodów uzyskanych z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami (cytowany na wstępie art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Zatem, zarówno w obecnym stanie prawnym, jak i w poprzednim to nie wykonywany zawód, czy formalny status pracownika determinują uprawnienie do skorzystania z 50% kosztów uzyskania dla twórców. Zgodnie z art. 22 ust. 9b pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przepis ust. 9 pkt 3 stosuje się m.in. do przychodów uzyskiwanych z tytułu działalności badawczo-rozwojowej oraz naukowo-dydaktycznej. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje użytych pojęć, takich jak "działalność badawczo-rozwojowa" czy "działalność naukowo-dydaktyczna". Dodany punkt nie odsyła też w tym względzie do odrębnych przepisów. Zatem jego stosowania nie można ograniczyć wyłącznie do przychodów uzyskiwanych z tytułu działalności naukowo-dydaktycznej nauczycieli akademickich, o których nowa w art. 108 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U. z 2017 r. poz. 2183, z późn. zm.), który stanowi, że nauczycielami akademickimi są: pracownicy naukowo-dydaktyczni, pracownicy naukowcy, dyplomowani bibliotekarze oraz dyplomowani pracownicy dokumentacji i informacji naukowej. Ponadto przepis – z uwagi na brak zastosowania łącznika "i" – nie wskazuje, że jego zakres dotyczy wyłącznie jednego rodzaju działalności spełniającej zarówno cechy działalności naukowej i dydaktycznej. W związku z tym należy uznać, że przepis ten obejmuje swym zakresem: działalność naukową, działalność dydaktyczną oraz działalność naukowo-dydaktyczną, przy jednoczesnym spełnieniu przesłanki jaką jest stworzenie dzieła (utworu) w ramach tej działalności (art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). W świetle powyższego, możliwe jest zastosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów do pracowników zatrudnionych przez Wnioskodawcę na stanowiskach naukowych, dydaktycznych, naukowo-dydaktycznych oraz dla pracowników, którzy nie są nauczycielami akademickimi, o ile są twórcami utworów

związanych z działalnością badawczo-rozwojową, naukową, dydaktyczną, naukowo-dydaktyczną oraz otrzymują wynagrodzenie związane z korzystaniem lub rozporządzeniem przez nich prawami autorskimi<sup>145</sup>. Podkreślenia ponadto wymaga, że zarówno w obecnym, jak i w poprzednim stanie prawnym to nie wykonywany zawód, czy formalny status pracownika determinują uprawnienie do skorzystania z 50% kosztów uzyskania dla twórców<sup>146</sup>.

## PODSUMOWANIE

---

Prawodawca ustalił normatywne znaczenie dochodu za pomocą dwóch konstrukcji prawnych, tj. przychodu oraz kosztów uzyskania przychodów<sup>147</sup>. Przy czym te ostatnie sprawiają, że danina ta ma charakter podatku dochodowego, nie zaś podatku przychodowego<sup>148</sup>. W doktrynie prawa podkreśla się, że „nie można zgodzić się z pojawiającym się czasami twierdzeniem, że podatnik uzyskuje korzyść majątkową poprzez odliczenie kosztów od przychodów. To wyłączenie pewnych wydatków z kosztów uzyskania przychodów jest raczej przysporzeniem korzyści majątkowej dla Skarbu Państwa i odstępstwem od konstrukcji podatków typu dochodowego”<sup>149</sup>. Prowadzi to do konkluzji, że „bez względu na dyskusje dotyczące zakresu pojęcia i zasad kosztów uzyskania przychodów nie budzi wątpliwości fakt, iż podstawową zasadą podatku typu dochodowego jest pomniejszenie przychodu o wydatki stanowiące koszty uzyskania przychodów, a wszelki wyjątki od tej zasady, zwłaszcza wyłączenia zawarte w ustawach o podatkach dochodowych, należy interpretować w taki sposób, by zakres włączeń tych kosztów był jak najmniejszy. W innym wypadku następuje rozszerzenie zakresu podstawy opodatkowania poza ustawowo przyjęty zakres opodatkowania podatnika”<sup>150</sup>.

---

<sup>145</sup> Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 16 marca 2018 r., 0112-KDIL3-1.4011.370.2017.2.KF, Lex/el.

<sup>146</sup> Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 kwietnia 2018 r., 0115-KDIT2-1.4011.45.2018.2.JG, Lex/el.

<sup>147</sup> Tak Z. Kukulski, *Rodzaje...*, op. cit., s. 83.

<sup>148</sup> Tamże.

<sup>149</sup> A. Mariański, D. Strzelec, *Podatki dochodowe*, [w:] *Zagadnienia...*, op. cit., W. Nykiel (red.), M. Wilk (red.), s. 101.

<sup>150</sup> Tamże, s. 100.

Przyjęcie w podatku dochodowym od osób fizycznych koncepcji opodatkowania dochodów a nie przychodów wymaga od prawodawcy – w zakresie praw autorskich – praktycznego i klarownego unormowania reguł obliczania i uwzględniania kosztów uzyskania przychodów z tego tytułu, według tzw. uproszczonych metod ustalania kosztów (metoda ryczałtowa), ponieważ obliczenie rzeczywiście poniesionych kosztów jest co do zasady nierealne<sup>151</sup>. Jest to szczególnie istotne, ponieważ „przede wszystkim koszty ryczałtowe ustanawiane są z powodu trudności z ustaleniem rzeczywistej wielkości czy też trudności z udokumentowaniem kosztów uzyskania przychodów. Tak właśnie jest w przypadku ustalania dochodów np. z praw autorskich i praw pokrewnych. Szczegółowe ustalanie kosztów i ich ewidencjonowanie w tych sferach działalności nie ma racjonalnego uzasadnienia”<sup>152</sup>. Należy przy tym zauważyć, że „koszty uzyskania przychodów mogą przyjmować różną formę, w tym również tzw. formę ryczałtową, której przykładem są koszty unormowane w art. 22 ust. 9 pkt 1-3 u.p.d.o.f.”<sup>153</sup>.

„Festiwal zmian” w zakresie 50 % kosztów uzyskania przychodów dla twórców z ich praw autorskich – powoduje „chaos normatywny”, którego nie da się naprawić przez ciągłe i podejmowane z doskoku (w potrzebie chwili) nowelizacje podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>154</sup>. Nie ulega zatem wątpliwości fakt, że w efekcie przepisy tego aktu prawnego stają się niezrozumiałe<sup>155</sup>, nie tylko dla samych podatników, ale także, np. zespołów radców prawnych ulokowanych w strukturach uczelni wyższych, prowadząc tym samym do błędnych następstw podatkowopravných względem nauczycieli akademickich<sup>156</sup>. Tym samym aktualny jest *postulat de lege ferenda*, aby w stosunku do pracy świadczonej przez nauczycieli akademickich

<sup>151</sup> W. Wójtowicz, *Teoretyczne modele opodatkowania dochodów osób fizycznych*, [w:] *Prawo...*, op. cit., P. Smoleń (red.), W. Wójtowicz (red.), s. 357; *Koszty...*, op. cit., J. Orłowski, M. Salamonowicz, s. 22.

<sup>152</sup> H. Dzwonkowski, *Opinia...op.cit.*

<sup>153</sup> M. Kalinowski, *Opinia...op.cit.*

<sup>154</sup> I. Nowak, *Wspólne opodatkowanie małżonków na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych – postulaty de lege lata i de lege ferenda*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Sankcje i preferencje w prawie podatkowym*, B. Kucia-Guściora (red.), M. Münnich (red.), A. Zdunek (red.), Lublin 2015, s. 229; szerzej B. Brzeziński, *Podatek dochodowy dzisiaj – trudno o pozytywy*, Doradca Podatkowy 2013, nr 9, s. 2 i nast.; J. Glumińska-Pawlic, *Wadliwa legislacja przyczyną sporów w sprawach podatkowych*, [w:] *Doradca podatkowy obrońca praw podatnika*, J. Glumińska-Pawlic (red.), tom II, Katowice 2008, s. 31 i nast.

<sup>155</sup> A. Mariański, D. Strzelec, *Podatki...*, op. cit., s. 95 i nast.; K. Koperkiewicz-Mordel, *Podatek...*, op. cit., s. 350.

<sup>156</sup> Por. W. Nykiel, *Prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa*, *Prawo i Podatki* 2008, nr 1, s. 2.

wprowadzić w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych osobną kategorię zryczałtowanej normy kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy, ponieważ zastosowanie 50% stawki określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. ciągle napotyka różnorakie trudności z interpretacją *in dubio pro fisco*<sup>157</sup>.

Warto na koniec zadać pytanie retoryczne – czy w Polsce powstanie docelowy model sytemu podatkowego wraz z długofalową koncepcją prac legislacyjnych w tym zakresie<sup>158</sup>? Trzeba także przypomnieć za B. Brzezińskim, że „w jednym z państw starożytnej Grecji inicjator zmian ustawodawczych zanim wystąpił ze stosownym projektem, wchodził na stołek i zakładał na szyję pętlę sznura przymocowanego drugostronnie do gałęzi drzewa. To, czy pozwolono mu zejść ze wspomnianego wyżej stołka zależało od jakości projektu, jaki publicznie przedstawiał. Niestety, ta wartościowa praktyka pierwszego (a niekiedy i ostatniego) czytania została z czasem zaniedbana, czego skutki w sposób jaskrawy widoczne są we współczesnej legislacji dotyczącej podatków”<sup>159</sup>.

## SUMMARY

### **Tax deductible expenses from copyright that academic teachers are entitled to**

The reflections undertaken in this publication concern the so-called cost determination system based on the statutory norm of the share of the cost in income (so-called flat-rate costs) for authors (i.a. academic teachers) from their copyright at the level of 50%. According to the Author, the application by authors (including, i.a., academic teachers) of 50% of tax deductible expenses cannot be treated in the categories of a tax privilege, because they are a structural element of personal income tax, where the fundamental rule is to reduce income by expenses constituting costs of obtaining it.

<sup>157</sup> J. Jezioro, B. Sołtys, *Twórczość...*, op. cit., s. 12; M. Jamroży, A. Główna, *Podwyższone koszty uzyskania przychodów (50%) od wynagrodzenia za przeniesienie przez pracownika majątkowych praw autorskich do utworu*, Monitor Podatkowy 2017, nr 3, s. 53; B. Rogala, *Konsekwencje zatrudnienia nauczyciela akademickiego na podstawie umowy o dzieło w świetle prawa podatkowego i przepisów o ubezpieczeniach społecznych – artykuł dyskusyjny*, Doradztwo Podatkowe-Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2015, nr 6, s. 40 i nast.

<sup>158</sup> B. Brzeziński, W. Nykiel, *Legislacja podatkowa*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, B. Brzeziński (red.), Toruń 2009, s. 148; B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2011, nr 1 s. 61 i nast.

<sup>159</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 334.



In this publication the author negatively assesses the introduction of an annual limit on the application of 50% of tax deductible expenses for authors (so-called copyright costs) and a closed (numerus clausus) catalogue of revenues the obtaining of which entitles one to apply the increased tax deductible expenses. In addition, the "festival of changes" in the scope of 50% tax deductible expenses for authors from their copyright causes "normative chaos" that cannot be remedied by continuous and ad hoc (need of the hour) amendments to personal income tax, which recently has been clearly noticeable.

**Key words:** tax deductible costs, personal income tax, academic teacher, contract of employment, tax authority.

**Słowa kluczowe:** koszty uzyskania przychodów, podatek dochodowy od osób fizycznych, nauczyciel akademicki, umowa o pracę, organ podatkowy.