

---

# OPODATKOWANIE DOCHODÓW Z DZIAŁALNOŚCI ARTYSTYCZNEJ

---

TERESA SERMAK\*

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Uwagi ogólne .....	29
2. Osiąganie przychodów z autorskich praw majątkowych.....	34
3. Osiąganie przychodów z działalności wykonywanej osobiście.....	40
4. Artysta prowadzący działalność gospodarczą .....	47
5. Osiąganie przychodów ze stosunku pracy .....	59
6. Zakończenie .....	65

---

## 1. UWAGI OGÓLNE

---

Artykuł dotyczy sytuacji prawnej artysty w prawie podatkowym. Sztuka, szeroko rozumiana, wydaje się być aktualnie coraz bardziej obecna w otaczającym nas świecie, a także środowisku relacji biznesowych. Stąd kwestia praw autorskich coraz częściej podlega wnikliwej analizie z perspektywy prawa, przy okazji przyczyniając się do zadawania kolejnych pytań, których wiele wciąż pozostaje w sferze interpretacji. Popularyzacji tematu sprzyja bardzo dynamiczny rozwój stosunkowo niedawno wyodrębnionej dziedziny prawa - prawa własności intelektualnej<sup>1</sup>, którego prawo autorskie stało się integralną częścią. Idąc jednak dalej, nie sposób oddzielić tych dziedzin od innych niezwykle ważnych aspektów prawnych, jak właśnie poruszanych w niniejszym opracowaniu, kwestii opodatkowania. Szczególnie, gdy podmiotem jest artysta.

---

\* Teresa Sermak, e- mail: [teresa.sermak@gmail.com](mailto:teresa.sermak@gmail.com)

<sup>1</sup> Przyjmuje się, że pojęcie własności intelektualnej, choć kształtowało się już w XIX w., stało się powszechne dopiero w drugiej połowie XX w.

Jak się okazuje, samo zdefiniowanie artysty na gruncie obowiązujących przepisów jest dosyć problematyczne, chociażby ze względu na fakt, iż zakres definicji języka powszechnego i języka prawnego w pewnym stopniu jest zróżnicowany. Słownikowa definicja artysty jest bardzo lakoniczna - odnosi się do „człowieka uprawiającego jakąś dziedzinę sztuki”. Z kolei efekt pracy artysty w postaci dzieła sztuki jest przejawem działań o charakterze twórczym. Definicja ta jest nieostra i wyjaśnienia jej należałoby szukać nie tylko w literaturze prawniczej, ale literaturze szerszej odnoszącej się do tematu.

Podstawowym źródłem przepisów prawnych odnoszących się do artysty w dużym stopniu jest prawo autorskie, jako regulujące kwestie związane z twórczością i jej ochroną. Jednakże w celu zdefiniowania niektórych pojęć, niejednokrotnie konieczne jest odwoływanie się również do pojęć prawa cywilnego, a także prawa pracy i ubezpieczeń społecznych. Poszukiwanie przepisów prawa podatkowego, które jednoznacznie pozwalałyby zakwalifikować sytuacje prawne, w jakich znajduje się artysta okazało się jednak w pewnym sensie problematyczne, na co wskazuje teza M. Bukowskiego: „stosowanie przepisów prawa podatkowego w odniesieniu do czynności, których przedmiotem są prawa autorskie lub prawa pokrewne stwarza szereg problemów prawnych. Przepisy podatkowe przewidują w odniesieniu do tej kategorii dóbr szczególne regulacje, z którymi wiążą się określone przywileje podatkowe. Stan ten prowadzi w wielu przypadkach do niewłaściwego stosowania przepisów podatkowych oraz błędnej interpretacji prawa autorskiego dla uzasadnienia stosowania przywilejów podatkowych. Dodatkowe problemy prawne wynikają również z braku spójności między przepisami podatkowymi oraz nieprecyzyjnego ich sformułowania”<sup>2</sup>.

Ponieważ literatura przedmiotu w tej materii jest raczej skromna, wiele z istniejących opracowań w pewnym stopniu uległo archaizacji i brakuje kompleksowego ujęcia dotyczącego omawianej tematyki, niniejsze opracowanie stanowi, więc próbę wnikliwego opracowania jednego z aspektów opodatkowania szeroko rozumianej działalności twórczej, a mianowicie opodatkowania dochodów artystów.

Tytułem wstępu, należałoby jeszcze krótko wyjaśnić pojęcia artysty oraz twórcy, wskazując na pewne różnice, ponieważ obydwa te pojęcia często stosowane są w

---

<sup>2</sup> M. Bukowski, *Podatkowe aspekty obrotu prawami autorskimi oraz prawami pokrewnymi*, Prace z wynalazczości i ochrony własności intelektualnej 1999, z. 71, s. 197.

dostępnym piśmiennictwie wymiennie, natomiast z perspektywy terminologii prawniczej są nieco odmienne.

Sięgając w pierwszej kolejności do Słownika języka polskiego, odnajdziemy jedynie krótką informację, że termin artysta pochodzi z języka francuskiego od słowa „*artiste*” i charakteryzuje „człowieka uprawiającego jakąś dziedzinę sztuki”<sup>3</sup>. Jest to stwierdzenie dość lakoniczne, aczkolwiek wyjaśnia, dlaczego termin ten jest dość szeroko rozumiany w języku powszechnym. Wychodząc z kolei od podstawowej, jakby się mogło wydawać dla prowadzącego działalność twórczą Ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (dalej „pr.aut.”)<sup>4</sup>, pojęcie artysty będzie jednak definiowane w sposób węższy. Odnosi się ono do „artysty wykonawcy” i dotyczy praw pokrewnych, związanych z artystycznym wykonaniem danych utworów lub dzieł sztuki ludowej.

Artysta pojawia się jednak w różnego rodzaju opracowaniach dość często i nie jedynie w kontekście odtwórcy, ale także jako podmiot działalności twórczej, na poziomie równym twórcy. Pojęcie „twórcy”, co ciekawe, nie zostało zdefiniowane w systemie prawa autorskiego. Prawo autorskie nie definiuje również żadnego z pojęć charakterystycznych dla dziedziny sztuki (np. malarz, rzeźbiarz, grafik itp.), co może oznaczać, że pojęcie twórcy będzie odnosić się do wszystkich podmiotów w obrębie działalności twórczej, a tym samym artystycznej<sup>5</sup>. Odwołując się do doktryny, przyjęto w niej, że twórcą jest osoba fizyczna, która stworzyła utwór (dzieło o indywidualnym charakterze, będące przejawem działalności twórczej). Może być to jedynie osoba fizyczna, ze względu na to, że tylko człowiek może podjąć działalność, której efektem będzie dzieło spełniające kryteria utworu. Wykluczone jest zatem, z mocy ustawy, przyznanie statusu twórcy osobie prawnej (lub jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, ani jednostce z art. 331 K.c.)<sup>6</sup>. Mimo, iż pojęcie twórcy, jako osoby fizycznej, utrwalone na gruncie rozumienia ustawy o prawie autorskim, jest jednoznaczne, to sama ustawa w kilku miejscach przypisuje ten termin także innym osobom, które niekoniecznie nabyły prawo w sposób pierwotny (np. art.

<sup>3</sup> *Uniwersalny słownik języka polskiego*, S. Dubisz (red.), Warszawa 2003, hasło: artysta.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych, Dz.U. z 1994 r. Nr 24, poz. 83.

<sup>5</sup> P. Łada, *Sztuka a prawo autorskie*. Wybrane zagadnienia. LexisNexis, Warszawa 2014, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>6</sup> *Ibidem*, s. 81.

67, 68, 79 pr.aut.). W niektórych przepisach jednak ustawodawca stara się być bardziej konsekwentny i podmiot praw autorskich dookreśla przez pojęcie „uprawniony”, gdy przepisy odnoszą się także do osób innych niż twórca (np. art. 25 ust. 4, art. 75 pr.aut.)<sup>7</sup>. Odpowiednie definicje zawarte są także w Ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych<sup>8</sup>. Ustawodawca zalicza twórców i artystów do osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą. Za twórcę uznaje się osobę tworzącą dzieła w zakresie „architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, urbanistyki, literatury pięknej, sztuk plastycznych, muzyki, fotografiki, twórczości audiowizualnej, choreografii i lutnictwa artystycznego oraz sztuki ludowej, będące przedmiotem prawa autorskiego”<sup>9</sup>, a za artystę - osobę „wykonującą zarobkowo działalność artystyczną w dziedzinie sztuki aktorskiej i estradowej, reżyserii teatralnej i estradowej, sztuki tanecznej i cyrkowej oraz w dziedzinie dyrygentury, wokalistyki, instrumentalistyki, kostiumografii, scenografii, a także w dziedzinie produkcji audiowizualnej reżyserów, scenarzystów, operatorów obrazu i dźwięku, montażystów i kaskaderów”<sup>10</sup>. Aby powstał obowiązek ubezpieczenia społecznego z tytułu prowadzonej którejkolwiek z wyżej wymienionych form działalności, prowadzona działalność musi zostać uznana za działalność twórczą i artystyczną i dopiero wówczas objęta zostaje obowiązkiem ubezpieczenia społecznego. Uznanie takie przyjmuje formę decyzji Komisji do Spraw Zaopatrzenia Emerytalnego Twórców, działającej przy ministrze właściwym do spraw kultury<sup>11</sup>.

Dla celu niniejszego opracowania, ze względu na powszechność użycia terminu „artysta” w życiu codziennym, termin ten będzie naprzemiennie używany wraz z pojęciem twórcza (chyba, że omówienie konkretnych przepisów będzie wymagało zastosowania rozróżnienia).

Przechodząc do *meritum*, twórcy i artyści w związku ze swoją działalnością twórczą, uzyskują przychody, które mogą być osiągnęte w ramach kilku źródeł przychodów, w zależności od sposobu otrzymywania wynagrodzenia przez twórcę. W

---

<sup>7</sup> Ibidem, s. 82.

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, Dz.U. z 1998 r. Nr 137, poz. 887.

<sup>9</sup> Ibidem.

<sup>10</sup> Ibidem.

<sup>11</sup> M. Klimas, *Postępowanie sądowe w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych*, Wolters Kluwer 2013, dostęp elektroniczny Lex.

związku z tym, że artysta, zgodnie z przyjętymi wcześniej ustaleniami (przy okazji analizy pojęcia twórcy) funkcjonuje jako osoba fizyczna, większość regulacji dotyczących opodatkowania pochodzić będzie z Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>12</sup> (dalej „u.p.d.o.f.”). Zgodnie z powszechnie przyjętym w piśmiennictwie podziałem, przychody artystów będą kwalifikowane, jako przychody z następujących kategorii:

- 1) przychody z praw majątkowych (w art. 18 u.p.d.o.f.);
- 2) przychody ze stosunku pracy (w art. 12 u.p.d.o.f.) lub
- 3) przychody z działalności gospodarczej (art. 14 u.p.d.o.f.), a także
- 4) przychody z działalności wykonywanej osobiście (art. 13 u.p.d.o.f.)<sup>13</sup>.

W doktrynie spotykamy się także z poglądem, iż to przychody z praw autorskich, a nie przychody twórców mogą być zaliczane do kilku źródeł, ale wydaje się być to ujęcie nie do końca prawidłowe. Zgodnie z podziałem przychodów określonym w art. 10 u.p.d.o.f. oraz brzmieniem art. 18 u.p.d.o.f., gdzie doprecyzowane zostało pojęcie „przychód z praw majątkowych”, należy przyjąć, że przychody z praw autorskich mieszczą się właśnie w tym jednym źródle przychodów. Inną kwestią pozostaje ustalenie w jakich przypadkach twórca przysługuje prawo do tzw. autorskich kosztów uzyskania przychodów<sup>14</sup>.

Do źródeł przychodów z art. 10 u.p.d.o.f. zaliczono m.in.: stosunek służbowy, stosunek pracy, działalność wykonywaną osobiście, pozarolniczą działalność gospodarczą, oraz kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych. Jak wymieniono powyżej, poszczególne źródła mogą mieć zastosowanie w przypadku kwalifikacji przychodów twórców i artystów.

W dużym stopniu od artysty zależeć będzie forma opodatkowania, gdyż kryterium decydującym o kwalifikacji danych przychodów do konkretnego źródła jest to, czy twórca wykonuje swoje dzieło np. na zamówienie, czy też przenosi prawa majątkowe do korzystania z dzieła już stworzonego.

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350 z późn. zm.

<sup>13</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, J. Marciniuk (red.), Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2016, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>14</sup> S. Brzeszczyńska, *Podatkowy status twórcy*, Monitor Podatkowy 2004, Nr 5, s. 12.

## 2. OSIĄGANIE PRZYCHODÓW Z AUTORSKICH PRAW MAJĄTKOWYCH

---

### 2.1. Majątkowe prawa autorskie

Autorskie prawo majątkowe to prawo podmiotowe o charakterze bezwzględny, powstające w momencie ustalenia utworu. Istotą tego prawa jest nie tylko „możność eksploatacji utworu przez uprawnionego i wykluczania innych osób od tego jednostkowo utrwalonego dobra, ale przede wszystkim prawo zakazywania osobom trzecim takiej działalności ze względu na «dalsze» jego ustalenia”<sup>15</sup>.

W przypadku praw majątkowych, twórcy przysługuje prawo do korzystania z utworu na wszystkich polach eksploatacji (art. 17 pr.aut.), co oznacza prawo do każdej czynności faktycznej polegającej na jego wykorzystywaniu, zarówno w postaci materialnej, czyli poprzez np. reprodukcję, korzystanie z opracowań (adaptacji), czy wprowadzanie do obrotu (najem, użyczenie, sprzedaż), a także niematerialnej, czyli poprzez np. wykonanie, wystawienie, recytację i inne formy rozpowszechniania (pola eksploatacji utworów określone zostały w art. 50 pr.aut.)<sup>16</sup>.

Na gruncie prawa autorskiego, przewidziane zostało również prawo do rozporządzania utworem i prawo do wynagrodzenia za korzystanie z niego (art. 17 pr.aut.). Wynagrodzenie będzie w związku z tym przysługiwało autorowi z tytułu korzystania z utworów w ramach niektórych postaci dozwolonego użytku publicznego (np. przedruku), będą to również należności współtwórców utworu audiowizualnego, *droit de suite* (czyli należności z tytułu wynagrodzenia przy zawodowej odsprzedaży), oraz opłat od nośników i urządzeń z art. 20 pr.aut. - przeznaczonych dla autorów z tytułu korzystania z utworów w ramach dozwolonego użytku osobistego. W innych przypadkach, autorowi przysługiwać będzie z kolei roszczenie o wynagrodzenie z tytułu zobowiązań umownych (umowy licencyjnej lub umowy o przeniesienie praw autorskich)<sup>17</sup>.

Majątkowe prawa autorskie mogą przysługiwać nie tylko twórcom, ale także współtwórcom, (jeśli przy powstaniu utworu pracowała więcej niż jedna osoba), producentom, wydawcom, pracodawcom zatrudniającym twórców i innym (np.

---

<sup>15</sup> J. Barta, R. Markiewicz, *Prawo autorskie, op. cit.*, s. 152.

<sup>16</sup> *Ibidem*, s. 161.

<sup>17</sup> *Ibidem*, s. 167.

spadkobiercom twórcy oraz osoby, na którą w drodze umowy przeniesiono majątkowe prawa autorskie)<sup>18</sup>.

## 2.2. Przedmiot opodatkowania - przychody z autorskich praw majątkowych

Punktem wyjścia dla analizy opodatkowania przychodów z autorskich praw majątkowych, będzie regulacja art. 18 u.p.d.o.f.: „za przychód z praw majątkowych 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”.

Przychody z praw majątkowych, a w tym odpłatne zbycie praw majątkowych (innych niż wymienione w pkt 8 lit. a-c u.p.d.o.f) zostały przez ustawodawcę zaliczone do jednej kategorii źródeł przychodów wraz z przychodami z kapitałów pieniężnych (art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.). Przychody te jednak różnią się między sobą, a w dalszej części ustawy bardziej szczegółowe regulacje ich dotyczące znajdują się w odrębnych artykułach (odpowiednio art. 17 i art. 18 u.p.d.o.f.). Jeśli chodzi o definicję legalną prawa majątkowego to niestety nie została ona uwzględniona ani w przepisach podatkowych, ani w przepisach prawa cywilnego. Brak tutaj także definicji majątku. Doktryna wśród praw majątkowych wyróżnia m. in. prawa własności intelektualnej (np. prawo autorskie, prawa pokrewne itd.)<sup>19</sup>.

Na pierwszy rzut oka właściwie każde odpłatne zbycie rzeczy lub praw stanowi przychód z przeniesienia (zbycia) prawa majątkowego. Uznawanie przychodu za pochodzący z tego źródła powinno jednak następować w ostateczności, gdy nie ma możliwości zakwalifikowania go do innego źródła<sup>20</sup>. W art. 18 u.p.d.o.f. wymienione zostały przychody z praw majątkowych, ale obejmujące jedynie prawa własności intelektualnej. Katalog ten jednak ze względu na użycie przez ustawodawcę zwrotu „w szczególności” pozostaje katalogiem otwartym, więc i wymienione prawa mają charakter przykładowy. Można więc zaliczyć do niego także prawa nigdzie w ustawie niewymienione<sup>21</sup>. W związku z tym, za przychód z praw majątkowych z art. 18 u.p.d.o.f.

<sup>18</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>19</sup> Zob. *PIT. Komentarz*, A. Bartosiewicz (red.), Wolters Kluwer, Warszawa 2015, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>20</sup> *Ibidem*.

<sup>21</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 28 maja 1997 r. I SA/Ka 102/96.

będzie można uznać „każdy przychód, którego bezpośrednim źródłem jest prawo majątkowe, nawet jeśli prawo to nie zostało w sposób wyraźny wskazane w ustawie”<sup>22</sup>.

Charakter praw majątkowych jest niejednorodny, stąd przychody również mogą występować w różnych konfiguracjach. Przede wszystkim przychód pojawia się w przypadku odpłatnego przeniesienia danego prawa majątkowego na inną osobę i jest to kwota otrzymana przez przenoszącego prawa tytułem wynagrodzenia, (choć nie można wykluczyć innego niż pieniężny sposobu zapłaty). Przychody z praw majątkowych powstają w momencie otrzymania zapłaty, kwoty należne nie stanowią przychodu. Strony mogą, zgodnie z zasadą swobody umów w dowolny sposób ustalić formę odpłatnego korzystania z praw majątkowych. Natomiast w przypadku, gdy przeniesienie własności praw majątkowych wynika z zawartej umowy zlecenia lub umowy o dzieło, przychód zostanie zakwalifikowany, jako przychód z działalności wykonywanej osobiście, gdyż przeniesienie tych praw jest jedynie skutkiem zawartej umowy<sup>23</sup>.

Jednym z rodzajów praw majątkowych z art. 18 u.p.d.o.f., są prawa autorskie i prawa pokrewne w rozumieniu odrębnych przepisów, czyli przepisów wcześniej przywoływanej Ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Artykułem tym objęte są jednak tylko majątkowe prawa autorskie, gdyż prawa autorskie osobiste ze względu na to, iż mają charakter niezbywalny i nieograniczone nie będą generować przychodu<sup>24</sup>.

Jak już wcześniej wspomniano, prawa autorskie majątkowe mogą przysługiwać: twórcom, współtwórcom, wydawcom, producentom, pracodawcom zatrudniającym twórców i innym osobom, do których zaliczyć należy spadkobierców twórców oraz osoby, na które przeniesiono majątkowe prawa autorskie w drodze umowy<sup>25</sup>.

Przychody twórców i ich spadkobierców związane są z wysokością wynagrodzeń, które kształtują się w wysokości od 0,25% do 5% ceny dokonanej zawodowo odsprzedaży oryginalnych egzemplarzy utworu plastycznego lub fotograficznego, oraz 5% ceny dokonanych zawodowo odsprzedaży rękopisów utworów literackich i muzycznych<sup>26</sup>.

---

<sup>22</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>23</sup> *Ibidem.*

<sup>24</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>25</sup> *Ibidem.*

<sup>26</sup> *Ibidem.*

Jako przychody z tytułu praw majątkowych kwalifikowane są także części opłat przypadające twórcom oraz wydawcom lub producentom, które uiszczane są organizacjom zbiorowego zarządzania, działającym na rzecz twórców, artystów wykonawców, producentów fonogramów i wideogramów oraz wydawców przez producentów i importerów: magnetofonów, magnetowidów i innych podobnych urządzeń; kserokopiarek, skanerów i innych podobnych urządzeń reprograficznych umożliwiających pozyskiwanie kopii całości lub części egzemplarza opublikowanego utworu; czystych nośników służących do utrwalania, w zakresie własnego użytku osobistego, utworów lub przedmiotów praw pokrewnych, przy użyciu urządzeń wymienionych wyżej (opłat w wysokości nieprzekraczającej 3% kwoty należnej z tytułu sprzedaży tych urządzeń i nośników). Za przychody tej kategorii uznawane są także części opłat przysługujące twórcom i wydawcom, uiszczane za pośrednictwem organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi, przez posiadaczy urządzeń reprograficznych, którzy prowadzą działalność gospodarczą w zakresie zwielokrotniania utworów dla własnego użytku osobistego osób trzecich (w wysokości do 3% wpływów z tego tytułu, chyba, że zwielokrotnienie odbywa się na podstawie umowy z uprawnionym)<sup>27</sup>.

Wśród przychodów z tytułu praw autorskich i praw pokrewnych wymienić należy także: przychody artystów wykonawców, czyli korzyści majątkowe osiągnięte z tytułu korzystania z praw do artystycznych wykonań, rozporządzania tymi prawami, ich zamianą lub sprzedażą; przychody z praw do fonogramów lub wideogramów; przychody z prawa do nadań – przychody organizacji radiowej lub telewizyjnej, która jest właścicielem programów, z tytułu wykonywania prawa do utrwalania, zwielokrotniania i nadawania tych programów; sprzedaż lub zamiana tych praw (na mocy umów rozporządzających, które przenoszą uprawnienia na osobę trzecią w takim zakresie, w jakim służyły dotychczasowemu uprawnionemu – np. twórcy)<sup>28</sup>.

Art. 18 u.p.d.o.f. obejmuje także przychody z praw do projektów wynalazczych, praw do topografii układów scalonych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, a także przychody z odpłatnego zbycia tych praw, ale ze względu na to, iż opracowanie

---

<sup>27</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>28</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

niniejsze dotyczy artystów, wyżej wymienione źródła przychodów nie będą bardziej szczegółowo analizowane.

### **2.3. Sposób kwalifikacji przychodów i opodatkowania dochodów z autorskich praw majątkowych**

Jeżeli źródłem dochodów artysty są wpływy z przeniesienia praw majątkowych, to uzyskany przychód powinien zostać wykazany w zeznaniu podatkowym, jako pochodzący z praw autorskich i innych praw, zgodnie z art. 18 u.p.d.o.f. Dla takiej kwalifikacji istotne jest jednak czy artyście faktycznie przysługują prawa autorskie, czyli czy jest on autorem dzieła, które stanowi przedmiot prawa autorskiego, tak więc zgodnie z wcześniejszymi ustaleniami czy spełnia wymogi utworu w rozumieniu przepisów prawa autorskiego. Przychód w tym wypadku opodatkowany jest z chwilą jego faktycznego osiągnięcia, czyli fizycznego otrzymania lub postanowienia do dyspozycji, a nie w momencie, kiedy jest należny, gdyż mają tu zastosowanie ogólne regulacje art. 11 u.p.d.o.f. Samo nabycie przez spadkobiercę prawa majątkowego, w tym wypadku z tytułu praw autorskich, nie oznacza w sensie prawnym realizacji tego prawa i uzyskiwania z niego przychodu, także w takim przypadku nie będą miały zastosowania omawiane regulacje. W związku z tym podatek należny będzie dopiero w momencie uzyskania przychodu z tytułu zbycia praw autorskich, udzielenia licencji czy uzyskania innych wpływów należnych posiadaczom tych praw<sup>29</sup>.

W przypadku przychodów uzyskanych z praw majątkowych, powinny być wpłacane zaliczki na podatek. Obowiązek poboru zaliczek w wysokości 18% dotyczy płatników, do których należą: osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, dokonujące świadczeń z tytułu działalności wykonywanej osobiście, albo właśnie praw majątkowych, o których tutaj mowa<sup>30</sup>. Podstawą obliczenia zaliczki jest dochód, (czyli przychód pomniejszony o koszty uzyskania przychodu), od którego odliczone zostają składki na ubezpieczenia społeczne. Zaliczkę w wysokości 18% tak obliczonej kwoty obniża się następnie o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne (na wniosek podatnika mogą być pobierane zaliczki w wysokości 32%)<sup>31</sup>. Od

---

<sup>29</sup> *Ibidem.*

<sup>30</sup> *Ibidem.*

<sup>31</sup> *Ibidem.*

1 stycznia 2003 r., rozszerzony został obowiązek poboru zaliczki na wszystkie dochody z tytułu praw majątkowych (wcześniej dotyczyło to jedynie dochodów z praw własności intelektualnej)<sup>32</sup>.

W podatku dochodowym od osób fizycznych, podstawą opodatkowania jest przychód pomniejszony o koszty uzyskania przychodu (czyli dochód). Za koszty uzyskania przychodu uznaje się „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów”, do których nie zalicza się pewnej kategorii kosztów wymienionych w art. 23 u.p.d.o.f. Ogólną zasadą jest przyporządkowywanie kosztów uzyskania przychodów do źródła przychodów, z jakim są związane, ale w kilku przypadkach ustawodawca przewidział zryczałtowane koszty uzyskania przychodów lub postanowił o nie ustalaniu w stosunku do pewnych kategorii przychodów kosztów ich uzyskania. Zakwalifikowanie przychodów, jako pochodzących z „tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych (...) lub rozporządzania przez nich tymi prawami” umożliwia podatnikom zastosowanie korzystnego rozwiązania w postaci ryczałtowych kosztów uzyskania przychodu w wysokości 50% (o czym mowa w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.).

Od 1 stycznia 2013 r.<sup>33</sup> koszty uzyskania przychodów określane przez twórców ograniczone są jednak limitem - jak stanowi art. 22 ust. 9a u.p.d.o.f., koszty te nie mogą przekroczyć 1/2 kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej. Zgodnie z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., począwszy od 2009 r., górną granicę pierwszego przedziału stanowi kwota 85.528 zł, co oznacza, że limit kosztów uzyskania przychodów, które będzie można odpisać wynosi 42.764 zł. Pamiętać jednak należy, że koszty uzyskania przychodu w tym przypadku oblicza się od przychodu po potrąceniu przez płatnika w danym miesiącu składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenia chorobowe, których podstawą wymiaru jest ten przychód. Jeżeli w danym roku określony limit zostanie przekroczony, płatnik nie powinien już potrącać żadnych kosztów.

Jak już wspomniano, przeniesienie praw autorskich może nastąpić także w ramach innych stosunków. Przede wszystkim wykonywanie utworów może następować

<sup>32</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>33</sup> Art. 22 ust. 9a dodany ustawą z dnia 24 października 2012 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 1278), która weszła w życie 1.01.2013 r., ma zastosowanie do dochodów uzyskanych (strat poniesionych) od 1.01.2013 r.

w ramach stosunków pracy, działalności gospodarczej, działalności wykonywanej osobiście<sup>34</sup>.

W przypadku, gdy artysta prowadzi działalność gospodarczą, w rozumieniu definicji z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., uzyskane przychody nie będą mogły być zakwalifikowane jako pochodzące z praw majątkowych, ale jako przychody z prowadzonej działalności gospodarczej i w związku z tym będą miały tu zastosowanie nieco odmienne regulacje.

### **3. OSIĄGANIE PRZYCHODÓW Z DZIAŁALNOŚCI WYKONYWANEJ OSOBIŚCIE**

---

#### **3.1. Działalność wykonywana osobiście**

Źródłem przychodów artysty może być działalność wykonywana osobiście. W ustawie brak definicji legalnej tego pojęcia, ale zastępuje ją zawarty w art. 13 u.p.d.o.f. zamknięty katalog kategorii działalności, które dla celów podatkowych różnią się od innych określonych w art. 10 u.p.d.o.f. źródeł przychodu, m.in. działalności gospodarczej, czy stosunku pracy<sup>35</sup>.

Jako działalność wykonywaną osobiście można więc określić działalność artystyczną, naukową, literacką, oświatową i publicystyczną, uprawianie sportu, działalność trenerską, udział w konkursach z dziedziny nauki, kultury i sztuki oraz dziennikarstwa, uzyskiwanie stypendiów sportowych, prowadzenie zawodów sportowych, a także m.in. działalność duchownych (ale nie na podstawie umowy o pracę), działalność polskich arbitrów uczestniczących w procesach arbitrażowych z partnerami zagranicznymi, czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych lub obywatelskich, wykonywanie określonych czynności, zleconych przez organ władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, sąd lub prokuratora, na podstawie właściwych przepisów i inne.

Działalnością wykonywaną osobiście będą więc „wszelkiego rodzaju usługi, rozumiane jako stałe, powtarzające się działanie o charakterze nie tylko twórczym, ale przede wszystkim zarobkowym, zbliżone do działalności gospodarczej, lecz wykonywane samodzielnie (bez pomocy innych osób)”<sup>36</sup>. Za działalność wykonywaną

---

<sup>34</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>35</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>36</sup> S. Brzeszczyńska, *op. cit.*, s. 12.

osobiście uznano w ustawie także wykonywanie usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, ale przy spełnieniu określonych przesłanek (art. 13 pkt 8 u.p.d.o.f.).

Ponieważ pojęcie działalności wykonywanej osobiście scharakteryzowane zostało przez rodzaje czynności wchodzące w jej zakres, bez dookreślenia zestawu cech charakterystycznych dla takiej działalności, w niektórych przypadkach pojawia się problem, czy dane czynności nie powinny zostać zakwalifikowane do innego źródła przychodu, np. działalności gospodarczej. Szczególnie, jeśli chodzi o kontrakty menedżerskie, lub wykonywanie określonych czynności na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło (wyłącznie na rzecz osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej), dopuszczalne zarówno w przypadku działalności wykonywanej osobiście, ale także działalności gospodarczej. Do kryteriów odróżniających obydwie formy działalności będą cechy charakterystyczne dla działalności gospodarczej: rejestracja, zarobkowy cel działalności, prowadzonej we własnym imieniu i na własny rachunek, w sposób zorganizowany i ciągły. Cechy te nie mają znaczenia przy ocenie działalności wykonywanej osobiście. Wykonywanie działalności osobiście nie jest związane z obowiązkiem rejestracji w urzędzie skarbowym<sup>37</sup>. Dodatkowo, jeśli zostaną spełnione przesłanki z art. 5b ust. 1 u.p.d.o.f., określające dodatkowe warunki wykluczające możliwość uznania czynności za pozarolniczą działalność gospodarczą, to przychody uzyskiwane przez podatnika zostaną uznane za pochodzące z działalności wykonywanej osobiście, (jeśli nie zostaną uznane za przychody z pracy)<sup>38</sup>.

### **3.2. Przedmiot opodatkowania - przychody z działalności wykonywanej osobiście**

Przychodami z działalności wykonywanej osobiście są więc poszczególne kategorie przychodów określonych w art. 13 u.p.d.o.f. Do źródeł przychodów z działalności wykonywanej osobiście, ustawodawca zaliczył także m.in. przychody z działalności artystycznej, naukowej, literackiej, oświatowej i publicystycznej, uprawiania sportu, działalności trenerskiej, z tytułu udziału w konkursach z dziedziny nauki, kultury i sztuki oraz dziennikarstwa, stypendia sportowe i przychody sędziów z tytułu prowadzenia zawodów sportowych.

---

<sup>37</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>38</sup> *Ibidem*.

Przede wszystkim jednak, aby można było zakwalifikować działalność w ten sposób, nie może ona być wykonywana w ramach stosunku pracy ani działalności gospodarczej (jak również pozostałych kategorii źródeł przychodów określonych w art. 10 u.p.d.o.f.).

Jednakże, zgodnie z interpretacją ogólną Ministra Finansów z dnia 21 maja 2014 r.<sup>39</sup>, przychody uzyskane w ramach katalogu działalności uznanych za działalności wykonywane osobiście, mogą być przez podatnika dla celów podatkowych zaliczone do przychodów z działalności gospodarczej. Dla takiej kwalifikacji konieczne jest jednak, aby przychody te faktycznie były uzyskiwane w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (zgodnie z definicją z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f.) i jednocześnie nie zachodziły łącznie przesłanki negatywne wymienione w art. 5b ust. 1 u.p.d.o.f. (określające, jakich czynności nie uznaje się za pozarolniczą działalność gospodarczą).

Jeżeli charakter wykonywanej pracy, odpowiada charakterystyce działalności z art. 13 u.p.d.o.f., ale praca wykonywana jest na podstawie umowy o pracę, to w przypadku braku szczególnych regulacji między stronami, wynagrodzenie wypłacane na podstawie tej umowy kwalifikuje się dla celów opodatkowania jako przychód ze stosunku pracy<sup>40</sup>.

Odrębnym rodzajem przychodu z działalności wykonywanej osobiście są przychody uzyskiwane na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, które aby mogły być uznane za pochodzące z działalności wykonywanej osobiście, muszą spełniać szczególne przesłanki wymienione w art. 13 pkt 8 u.p.d.o.f. Przychody w tym wypadku uzyskiwane mają być wyłącznie od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, osób prawnych lub ich jednostek organizacyjnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, a także od właściciela nieruchomości, z wyjątkiem przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej oraz przychodów uzyskanych z tytułu umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze<sup>41</sup>.

---

<sup>39</sup> Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 21 maja 2014 r. (DD2/033/30/KBF/14/RD-47426), Dz.Urz. MF z 2014 r. poz. 21.

<sup>40</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>41</sup> Ibidem.

Jeżeli artysta świadczy usługi na podstawie umów zlecenia lub umów o dzieło, ale wyłącznie podmiotom innym niż osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, a równocześnie nie jest zarejestrowany jako przedsiębiorca, wykonujący faktycznie działalność w celach zarobkowych, zawodowo we własnym imieniu i na własny rachunek, to wynagrodzenie uzyskane z tytułu tych umów, także należy zakwalifikować do źródła przychodów, jakim jest działalność wykonywana osobiście - biorąc pod uwagę, wspomniane założenia, „nawet stałe świadczenie umów zlecenia lub umów o dzieło (...), nie stanowi przesłanki obligującej podatnika do dokonania wpisu do ewidencji działalności gospodarczej”<sup>42</sup>.

W przypadku podatnika, który prowadzi działalność gospodarczą, dla zakwalifikowania uzyskanych przychodów do źródła przychodów, jakim jest działalność wykonywana osobiście, nie ma decydującego znaczenia katalog podmiotów, od których uzyskiwane są przychody z tytułu usług na podstawie umowy zlecenia czy umowy o dzieło zawarty w art. 13 pkt 8 u.p.d.o.f. Ten problem poruszony został w wyroku NSA z dnia 9 marca 2011 r.<sup>43</sup> "(...) działalność gospodarczą w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. od działalności wykonywanej osobiście określonej w art. 10 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. odróżnia nie tyle fakt realizowania osobiście działalności na rzecz określonego kręgu podmiotów niemających przymiotu «ludności» (o czym mowa w art. 13 pkt 8 tej ustawy), ale zarobkowy, zorganizowany, zawodowy, określony administracyjnoprawnie i ciągły (powtarzalny i stały) charakter prowadzonej działalności, mającej, z uwagi na powyższe przymioty, charakter działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o działalności gospodarczej, pozwalający na uczestnictwo w obrocie gospodarczym. O kwalifikacji danego rodzaju przychodów do określonego źródła nie może decydować bowiem tylko ta okoliczność, na rzecz jakich podmiotów podatnik świadczy swoje usługi, lecz przesłanki istotne dla kwalifikacji danego rodzaju działalności jako działalności gospodarczej”<sup>44</sup>. Stanowisko sądu podzielają organy podatkowe<sup>45</sup>.

---

<sup>42</sup> Ibidem.

<sup>43</sup> Wyrok NSA z dnia 9 marca 2011 r. (II FSK 1952/09).

<sup>44</sup> Wyrok NSA z dnia 9 marca 2011 r. (II FSK 1952/09).

<sup>45</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 21 lipca 2011 r. (IBPBII/1/415-533/11/HK) oraz z 5 czerwca 2014 r. (IBPBI/1/415-325/14/BK); Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 12 lipca 2010 r. (IPPB1/415-283/10-4/MT). Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 22 maja 2014 r. (DD2/033/30/KBF/14/RD-47426), Dz.Urz. MF z 2014 r. poz. 21.

Jak należałoby jednak zakwalifikować przychody w przypadku, gdy podatnik prowadzący działalność gospodarczą, jednocześnie zawiera umowę zlecenia, na mocy której ma wykonywać czynności zbieżne z tymi, które świadczy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej? W doktrynie pojawia się pogląd, iż w takim wypadku to sam podatnik decyduje, czy przychody z umowy zlecenia zaliczyć do źródła jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza<sup>46</sup>. W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 18 lutego 2013 r.<sup>47</sup> uznano, że jeżeli umowa zlecenia nie została zawarta w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, to uzyskane w ten sposób przychody mogą być zakwalifikowane, jako pochodzące z działalności wykonywanej osobiście<sup>48</sup>.

Powyższe uwagi dotyczące kwestii uzyskiwania przez twórcę dochodów na podstawie umów o dzieło spotkały się jednak w piśmiennictwie z krytyką, a argumentem na rzecz tego punktu widzenia jest argument, iż „zawarcie umowy o dzieło nie ma nic wspólnego z twórczością”<sup>49</sup>. Warto uzupełnić charakterystykę spornej umowy - umowa o dzieło zakłada, iż przyjmujący zamówienie zobowiązuje się do realizacji określonego dzieła, a zamawiający zobowiązuje się do wypłaty wynagrodzenia (art. 627-646 K.c.). W przypadku zaś umowy zlecenia, przyjmujący zlecenie zobowiązuje się do dokonania określonej czynności prawnej w stosunku do zlecającego (art. 734-751 K.c.)<sup>50</sup>. W orzecznictwie przyjęto, iż „jeżeli przedmiotem umowy o dzieło ma być utwór w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy z 4.2.1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (...), to wówczas przedmiot oznaczenia dzieła powinien być tak określony, aby obowiązkiem przyjmującego zamówienie było dostarczenie zamawiającemu dzieła będącego rezultatem działalności twórczej, o indywidualnym charakterze, ustalonego w skonkretyzowanej przez strony postaci”<sup>51</sup>. Jednak do tego źródła nie można zakwalifikować przychodów z tytułu zawartej umowy agencyjnej<sup>52</sup>.

<sup>46</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>47</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 18 lutego 2013 r. (ITPB1/415-1274/12/HD).

<sup>48</sup> Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 6 czerwca 2014 r. (IPPB2/415-146/14-4/PW), z 14 listopada 2014 r. (IPPB1/415-984/13-2/KS), oraz z 2 lipca 2015 r. (IPPB1/4511-415/15-4/ES).

<sup>49</sup> S. Brzeszczyńska, *op. cit.*, s. 12.

<sup>50</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>51</sup> Wyrok SN z dnia 18 czerwca 2003 r. II CKN 269/01.

<sup>52</sup> Wyrok NSA z dnia 28 października 2008 r. I FSK 1321/07.

We wcześniejszej części opracowania wspomniano, iż jednoznaczne zakwalifikowanie działalności artysty może być problematyczne. Tutaj pojawia się kolejny problem - przychody czerpane z działalności artystycznej, literackiej, naukowej, trenerskiej, oświatowej i publicystycznej często pochodzą z przeniesienia lub uprawnienia osób trzecich do korzystania z praw autorskich, co kwalifikuje te przychody, jako pochodzące z praw majątkowych. Jednakże jeżeli powyższe czynności odbyły się w związku z wykonaniem zawartej umowy - powstałe w ten sposób przychody będą kwalifikowane jako pochodzące z działalności wykonywanej osobiście<sup>53</sup>.

### **3.3. Sposób kwalifikacji przychodów i opodatkowania dochodów z działalności wykonywanej osobiście**

Artysta osiągający dochody z działalności wykonywanej osobiście, podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych, według progresywnej skali podatkowej, czyli w zależności od wysokości uzyskanego dochodu opodatkowanie wynosi 18% lub 32%. Na podatniku o nieograniczonym obowiązku podatkowym ciąży więc obowiązek wpłacania zaliczek na podatek dochodowy. W przypadku podatnika o ograniczonym obowiązku podatkowym, zastosowanie ma zryczałtowany podatek dochodowy. Ze względu na fakt, że świadczenia, o których mowa, mogą nie mieć charakteru stałego, zaliczka nie jest wpłacana miesięcznie, ale należna jest od każdej wypłaty lub każdorazowego postawienia powstałego przychodu do dyspozycji podatnika<sup>54</sup>.

Do poboru zaliczek zobowiązani są, jako płatnicy: osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne, oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłat z tytułu działalności wykonywanej osobiście (art. 13 u.p.d.o.f.) oraz z tytułu praw majątkowych (art. 18 u.p.d.o.f.)<sup>55</sup>. Tak więc, osoba fizyczna, nieprowadząca działalności gospodarczej, dokonująca wypłaty należności np. z tytułu zlecenia, nie ma obowiązku pobrania i odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy<sup>56</sup>.

---

<sup>53</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>54</sup> *Ibidem*.

<sup>55</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>56</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

Wysokość pobieranej zaliczki wynosi 18% należności pomniejszonej o koszty uzyskania przychodów oraz składki na ubezpieczenia społeczne. W ten sposób obliczoną zaliczkę, zmniejsza się następnie o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne (ale nie może ona przekroczyć 7,75% podstawy wymiaru tej składki). Na wniosek podatnika, może być do zaliczka zastosowana wyższa stawka, czyli 32%<sup>57</sup>. Obliczone i pobrane zaliczki na podatek dochodowy wpłacane są w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym został uzyskany dochód. Do rozliczenia rocznego, m.in. z umów zlecenia i umów o dzieło, służy sporządzana przez płatnika "Imienna informacja o dochodach oraz o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy" (formularz według wzoru PIT-11). Informacja ta przesyłana jest przez płatnika podatnikowi i urzędowi skarbowemu przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy, według jego miejsca zamieszkania wykonuje swoje zadania, w terminach określonych w art. 42 ust. 2 pkt 1 i art. 45ba ust. 4 u.p.d.o.f., (czyli w zależności od formy składania – do końca stycznia lub końca lutego roku następującego po roku podatkowym)<sup>58</sup>.

W przypadku działalności wykonywanej osobiście, podobnie jak w przypadku praw majątkowych, zastosowanie ma ryczałtowe określenie kosztów uzyskania przychodu. Jednak w tym przypadku artysta może określić koszty w wysokości 20% uzyskanego przychodu (zgodnie z regulacją art. 22 ust. 9 pkt 4 u.p.d.o.f.). Jeżeli jednak udowodni, że jego koszty były wyższe, wówczas przyjmuje się je w wysokości faktycznie poniesionej<sup>59</sup>. Płatnik nie ma obowiązku pobierania zaliczek, jeżeli podatnik złoży oświadczenie, że wykonywane przez niego usługi świadczone są w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. (jeśli świadczy je na podstawie umowy-zlecenia lub umowy o dzieło)<sup>60</sup>.

W pewnych sytuacjach opodatkowanie będzie miało formę ryczału. Przede wszystkim chodzi tu o sytuację, gdy artysta świadczący usługi w ramach działalności wykonywanej osobiście ma w Polsce ograniczony obowiązek podatkowy. Wówczas, zgodnie z regulacją art. 29 u.p.d.o.f. podatek pobiera się w formie ryczału w wysokości 20% dochodu. Podobnie będzie w przypadku, gdy należności z tytułu działalności

---

<sup>57</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>58</sup> Ibidem.

<sup>59</sup> Ibidem.

<sup>60</sup> Zob. PIT. *Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

wykonywanej osobiście nie przekroczyć 200 zł. Zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 5a u.p.d.o.f., w takiej sytuacji opodatkowanie wynosić będzie 18% przychodu (bez pomniejszenia o koszty uzyskania przychodu)<sup>61</sup>.

Działalność wykonywana osobiście może być skierowana zarówno do spółek (wówczas obowiązki podatkowe spoczywają na tych podmiotach - płatnikach podatku), ale także do osób prywatnych (w takiej sytuacji jednak za obowiązki podatkowe odpowiedzialna jest osoba wykonująca działalność osobiście).

## **4. ARTYSTA PROWADZĄCY DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ**

### **4.1. Działalność gospodarcza**

Działania związane z twórczością i działalnością artystyczną często mają cechy działalności gospodarczej. Również ustawodawca dopuszcza możliwość uznania twórców i artystów za przedsiębiorców - „potraktowanie działalności twórczej i artystycznej jako działalności gospodarczej oraz jej legalizacja np. w formie działalności gospodarczej prowadzonej przez osobę fizyczną pozwala występować w obrocie gospodarczym w sposób legalny. Umożliwia również nabywanie niezbędnych narzędzi i wyposażenia w ramach kosztów działania przedsiębiorcy”<sup>62</sup>. Choć działalność gospodarcza sprzyja poczuciu większej kontroli własnej działalności artysty, to wiąże się z koniecznością płacenia składek na ubezpieczenia społeczne, a także kosztami operacyjnymi, co niestety może być problematyczne, szczególnie na początkowym etapie<sup>63</sup>. W celu uzyskania praw do emerytury, działalność artystyczna musi zostać za taką uznana przez Komisję do Spraw Zaopatrzenia Emerytalnego i Twórców (o czym wspomniane było przy okazji definicji działalności twórczej, w poprzednim rozdziale), co w związku z brakiem definicji legalnej takiej działalności, może okazać się problematyczne. Stąd wybór przez artystę rejestracji swojej działalności może okazać się całkiem korzystny<sup>64</sup>.

Jak ustalono już we wcześniejszych fragmentach opracowania, dla zakwalifikowania przychodów, jako pochodzących z działalności gospodarczej kluczowe

---

<sup>61</sup> Ibidem.

<sup>62</sup> W. Wytrązek, *op. cit.*, s. 10.

<sup>63</sup> Ibidem, s. 11.

<sup>64</sup> Ibidem, s. 11.

znaczenie będzie mieć określenie samego pojęcia tej formy działalności. Działalność gospodarcza została zdefiniowana na potrzeby prawa podatkowego w Ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i zgodnie z definicją oznacza: „działalność zarobkową: wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową, polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż, polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych - prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły”. Dodatkowym wymogiem jest, żeby uzyskane z tak określonej działalności przychody nie były zaliczone do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2, 4 - 9 u.p.d.o.f. W art. 5b u.p.d.o.f. znajdują się dodatkowo wymienione warunki, które wykluczają uznanie danych czynności za pozarolniczą działalność gospodarczą. Należy pamiętać, że powyższe regulacje stanowią *lex specialis* w stosunku do przepisów Ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej<sup>65</sup>, w której w art. 2 znajduje się definicja legalna działalności gospodarczej<sup>66</sup>. W rozumieniu tej ustawy za działalność gospodarczą uznaje się każdą zarobkową działalność wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodową, wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły. Pojęcie działalności gospodarczej tak zdefiniowane określa kryterium ekonomicznej klasyfikacji działalności, cele zarobkowe działalności i sposób jej wykonywania ze względu na organizację i częstotliwość<sup>67</sup>. Pojęcie działalności gospodarczej z ustawy podatkowej ma jednak szerszy zakres znaczeniowy.

W orzecznictwie często pojawia się pogląd, że prowadzenie działalności gospodarczej jest kategorią o charakterze obiektywnym, bez względu na przekonanie podatnika. Określonego rodzaju działalność zarobkowa może być uznana za działalność gospodarczą, nawet jeżeli nie zostanie poddana rejestracji w odpowiednich rejestrach i ewidencjach. Wówczas przychody z tej działalności będą kwalifikowane jako pochodzące z pozarolniczej działalności gospodarczej i zostaną poddane opodatkowaniu zgodnie z art. 14 u.p.d.o.f. - „zarobkowa, a niezgłoszona działalność, polegająca na ciągłym «prywatnym» imporcie towarów w celu ich dalszej odprzedaży, jest

<sup>65</sup> Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz.U. z 2004 r. Nr 173, poz. 1807.

<sup>66</sup> Zob. *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, (red.) C. Kosikowski, LexisNexis, Warszawa 2013, s. 15.

<sup>67</sup> *Ibidem*, s. 15.

działalnością gospodarczą w rozumieniu u.p.d.o.f., zaś przychody z niej powinny być opodatkowane na zasadach art. 14, a nie jako przychody ze źródła przychodów wskazanego w art. 10 ust. 1 pkt 8<sup>68</sup>.

Za działalność gospodarczą uznawane jest także wykonywanie wolnego zawodu. Choć brak definicji legalnej wolnego zawodu, to w celu zdefiniowania tego pojęcia należy sięgnąć do art. 86 Ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych<sup>69</sup>, który definiuje spółkę partnerską, oraz art. 88 k.s.h. określającego jakie podmioty wchodzi w skład spółki partnerskiej powołanej w celu wykonywania wolnego zawodu<sup>70</sup>.

Pojęcie działalności gospodarczej w rozumieniu Ustawy o podatku od towarów i usług nie jest tożsame z pojęciem pozarolniczej działalności gospodarczej na gruncie Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu Ustawy o podatku od towarów i usług, niekoniecznie będzie powodowało przychody kwalifikowane do źródła jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza w rozumieniu Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przypadki odwrotne również są możliwe, aczkolwiek rzadkie<sup>71</sup>.

#### 4.2. Przedmiot opodatkowania - przychody z działalności gospodarczej

Definicja pozarolniczej działalności gospodarczej jest definicją uniwersalną, a dla uzyskiwania przychodów z tego źródła podatnik nie ma obowiązku posiadać statusu przedsiębiorcy. Przychody z działalności gospodarczej zdefiniowane zostały w art. 14 u.p.d.o.f. i są to otrzymane lub należne kwoty uzyskane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Z zakwalifikowaniem przychodów, jako przychodów z działalności gospodarczej wiąże się jednak kilka problemów. Przede wszystkim niektóre z przychodów mogą być alternatywnie zakwalifikowane, jako przychody z kapitałów pieniężnych lub praw majątkowych. Czasami problem sprawia także kwestia rozstrzygnięcia o tym, czy przychód pochodzi z działalności wykonywanej osobiście, czy właśnie z działalności

<sup>68</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex, wyrok NSA z dnia 1 kwietnia 1998 r., SA/Sz 1187/97, wyrok NSA z dnia 13 listopada 1998 r., I SA/Lu 1122/97.

<sup>69</sup> Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, Dz.U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037., dalej jako k.s.h.

<sup>70</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>71</sup> *Ibidem.*

gospodarczej. Kwestia ta jest o tyle istotna, że strat z danych źródeł nie można pokrywać z dochodów pochodzących z innych źródeł. Dany przychód może pochodzić tylko z jednego źródła, nie może być on zakwalifikowany częściowo do jednego, a częściowo do innego źródła<sup>72</sup>.

Dominującym poglądem doktryny i orzecznictwa jest kwalifikowanie przychodów, jako pochodzących z działalności gospodarczej, o ile nie można zaliczyć ich do innych źródeł przychodów wymienionych w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f<sup>73</sup>. Wynika to wprost z treści definicji pozarolniczej działalności gospodarczej zawartej w słowniczku ustawowym, w której podkreślono, że chodzi o działalność, „z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9”<sup>74</sup>. W wyroku NSA z dnia 18 maja 2010 r. uargumentowano to w następujący sposób: "Nawet w sytuacji spełnienia przez podatnika warunku przewidzianego w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., wskazującego na to, że w ramach działalności wykonywanej zarobkowo, w sposób zorganizowany i ciągły, we własnym imieniu, na własny lub cudzy rachunek, podatnik osiąga przychody, które jednocześnie odpowiadają opisowi przychodów z innego niż pozarolnicza działalność gospodarcza źródła przychodu i nie zostały zaliczone w sposób jednoznaczny do przychodów z tej działalności, to przychody te stanowią przychód z tego innego źródła”<sup>75</sup>. Jeżeli zakwalifikowanie danych przychodów do innego źródła okaże się niemożliwe, a osiągnięcie przychodu jest wynikiem działalności zarobkowej wykonywanej w sposób zorganizowany i ciągły, wówczas przychód może zostać przydzielony do źródła jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza<sup>76</sup>.

Ze stanowiskiem wyrażonym w wyroku nie zgadza się jednak B. Brzeziński, który wskazuje na pewne niedopatrzenia związane z wykładnią obowiązujących przepisów<sup>77</sup>. Zgodnie z przedstawionymi argumentami, jako problem „wyjściowy” wskazano niefortunną regulację ustawodawcy, który w art. 5a pkt 6 lit. c *in fine* u.p.d.o.f. zbędnie umieścił zastrzeżenie o możliwości zaliczeniu przychodów do kategorii jaką jest

---

<sup>72</sup> Ibidem.

<sup>73</sup> Ibidem.

<sup>74</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>75</sup> Wyrok NSA z dnia 18 maja 2010 r. (II FSK 47/09).

<sup>76</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>77</sup> B. Brzeziński, *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 maja 2010 r. (II FSK 47/09)*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2014, Nr 3, B. Brzeziński, *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów - łamigłówka rozwiązana...*, Przegląd Podatkowy 2015, Nr 2.

działalność gospodarcza dopiero w razie, gdy nie można zaliczyć ich do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9 u.p.d.o.f.<sup>78</sup>. Należy podkreślić, że kategoryzacja źródeł przychodów z art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. ma „charakter zupełny, formalnie w pełni rozłączny”<sup>79</sup>, co oznacza, że jest możliwe zakwalifikowanie konkretnego przychodu do konkretnej, jednej kategorii źródeł (rozłączność), oraz że każdy przychód jest objęty podatkiem dochodowym (zupełność). Zaliczenia przychodów do konkretnej kategorii należy więc przypisać do jednej kategorii, bez rozważań, czy istnieje możliwość zaliczenia do innej. Takie rozwiązanie mogłoby być zastosowane w przypadku kategorii „inne” z art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f., gdy dany przychód nie jest objęty żadnym z zakresów pozostałych źródeł<sup>80</sup>.

Podsumowując powyższe rozważania, pozostaje wniosek, że dla uznania przychodów za pochodzące z działalności gospodarczej, należy przeanalizować cechy tej działalności, a nie stosować nie w pełni logiczne metody wykładni - „jeśli jakiś rodzaj aktywności podatnika ma cechy działalności gospodarczej, to dla celów opodatkowania jest źródłem przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. Jeśli natomiast nie ma takich cech, to może być zaliczony do innego źródła przychodów”<sup>81</sup>.

Ponadto, w art. 14 ust. 2 u.p.d.o.f. w drodze uzupełnienia definicji, zawarto otwarty katalog przychodów, które zalicza się do przychodów z działalności gospodarczej.

#### **4.2.1. Przychody ze zbycia rzeczy lub praw majątkowych, a przychody z działalności gospodarczej**

W kontekście działalności artystów, bardzo istotną kwestią jest rozliczenie przychodów ze zbycia praw majątkowych, co zostało przeanalizowane we wcześniejszej części opracowania. Jednak w związku z tym, iż kwestia ta nie jest oczywista, należy poddać ją ponownej analizie w kontekście działalności gospodarczej.

Jak już była o tym mowa, odpłatne zbycie praw majątkowych stanowi osobne źródło przychodów. Natomiast przychody z tworzenia i sprzedaży utworów, jeżeli są

<sup>78</sup> B. Brzeziński, *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów*, op. cit., s. 14.

<sup>79</sup> B. Brzeziński, *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 maja 2010 r....*, op. cit., s. 212.

<sup>80</sup> *Ibidem*, s. 212.

<sup>81</sup> B. Brzeziński, *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów*, op. cit., s. 15.

uzyskiwane w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, nie będą stanowiły przychodu z praw majątkowych zgodnie z art. 18 u.p.d.o.f., ale właśnie z działalności gospodarczej, o której mowa w art. 14 u.p.d.o.f.

Dopuszcza się możliwość zakwalifikowania uzyskanych ze zbycia praw majątkowych przychodów do tego źródła, jakim są przychody z praw majątkowych, gdy zakres przedmiotowy przychodów z działalności wykonywanej w ramach wolnego zawodu nie pokrywa się z zakresem przedmiotowym określonym dla pozarolniczej działalności gospodarczej<sup>82</sup>.

#### **4.2.2. Przychody z działalności wykonywanej osobiście, a przychody z działalności gospodarczej**

Choć dana działalność może być wykonywana albo w formie działalności wykonywanej osobiście, albo w formie działalności gospodarczej, ale dla obydwu form przewidziany został zestaw szczególnych cech (m.in. w stosunku do działalności wykonywanej osobiście, gdy ma być świadczona na podstawie umów zlecenia czy umów o dzieło, świadczenie tylko na rzecz przedsiębiorców). Jednakże w niektórych przypadkach cechy charakterystyczne dla działalności wykonywanej osobiście nie będą wystarczające by zakwalifikować daną działalność w ten sposób, ponieważ inne cechy przesądzą o tym, iż będzie to działalność gospodarcza<sup>83</sup>. Przede wszystkim będzie to świadczenie usług w sposób zorganizowany lub ciągły<sup>84</sup>.

Czasami niektóre czynności będące w przekonaniu podatnika prowadzeniem działalności gospodarczej, faktycznie stanowią osobiste wykonywanie usług (np. w przypadku samozatrudnienia lub świadczenia usług zarządczych z art. 13 pkt 9 u.p.d.o.f.). Tym bardziej, że samo zarejestrowanie działalności gospodarczej nie powoduje automatycznego kwalifikowania wszystkich przychodów podatnika do źródła pozarolnicza działalność gospodarcza. Właśnie w celu sprecyzowania, czym owa działalność gospodarcza jest lub nie jest, ustawodawca dodał wspomniany art. 5b

---

<sup>82</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

<sup>83</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>84</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

u.p.d.o.f. określający warunki, które wykluczają świadczenie czynności w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej<sup>85</sup>.

Działalność gospodarcza niejednokrotnie polega na świadczeniu usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło jedynie na rzecz osoby prawnej, jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej lub przedsiębiorcy (co wskazuje na pewne cechy działalności wykonywanej osobiście). Tego rodzaju działalność pozostaje nadal działalnością gospodarczą, gdyż inne cechy będą ją od działalności wykonywanej osobiście odróżniać. W związku z tym, w sytuacji gdy zarejestrowany jako podmiot gospodarczy podatnik, faktycznie wykonuje działalność w celach zarobkowych, zawodowo i we własnym imieniu, a działalność ma charakter zorganizowany i ciągły, przychody pochodzące z tej działalności zakwalifikowane zostaną do źródła jakim jest działalność gospodarcza, ponieważ to właśnie te charakterystyczne cechy, a nie świadczenie na rzecz określonego kręgu podmiotów będą decydować o charakterze działalności<sup>86</sup>.

#### 4.2.3. Najem, dzierżawa, a przychody z działalności gospodarczej

Najem może być odrębnym źródłem przychodów, ale przychody z najmu mogą być również uzyskiwane w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Jeśli najem jest związany z działalnością gospodarczą, będzie opodatkowany zgodnie z zasadami opodatkowania działalności gospodarczej. W przypadku najmu pomieszczeń wchodzących w skład nieruchomości użytkowanej na potrzeby działalności gospodarczej, przychody z tego tytułu mogą zostać rozliczone w ramach kosztów uzyskania przychodu. W tym przypadku przychód powstanie z chwilą, kiedy stanie się należny<sup>87</sup>.

Natomiast w przypadku wynajmu składników niezwiązanych z działalnością gospodarczą, albo w przypadku wynajmu składników majątku osobistego, przychody z tego tytułu będą opodatkowane na zasadach ogólnych. Poszukując odpowiedzi na pytanie, czym jest w związku z tym „majątek związany z działalnością”, należy posłużyć się wykładnią gramatyczną, zgodnie z którą „trzeba przyjąć, że chodzi o

---

<sup>85</sup> Ibidem.

<sup>86</sup> Zob. *PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

<sup>87</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

składniki mienia, których posiadanie wiąże się z faktem wykonywania działalności gospodarczej. Ustawodawca nie wymaga, aby składniki te były wykorzystywane we wspomnianej działalności. Wystarczy istnienie związku z tą działalnością”<sup>88</sup>.

W kontekście działalności artystycznej, najem jest bardzo istotną formą umowy. Artysty i instytucje nie zawsze będą zainteresowani sprzedażą, bądź kupnem, szczególnie, jeśli chodzi o wschodzących artystów na których dzieła niekoniecznie istnieje wystarczający popyt. Nowym, interesującym trendem na rynku sztuki jest właśnie wynajem dzieł sztuki np. do biur. Nie wszyscy mogą sobie pozwolić na zakup często bardzo drogich dzieł sztuki, natomiast ich posiadanie niejednokrotnie kształtuje pozytywny wizerunek firmy. Jest to dla artysty także duża szansa na promocję własnej twórczości, niedużym kosztem (niestety też, nie tak dużym przychodem).

Od 1 stycznia 2007 r. zasadą generalną dotyczącą momentu powstania przychodu jest przyjęcie za datę jego powstania dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi, nie późniejszy niż dzień: wystawienia faktury albo uregulowania należności (art. 14 ust. 1c u.p.d.o.f.). Przychód w związku z tym będzie powstawał z chwilą wydania rzeczy lub z chwilą wykonania usługi. Jeżeli jednak zostanie wcześniej wystawiona faktura, albo zostanie uregulowana należność, wówczas przyjmie się powstanie przychodu z tym dniem.

W kontekście tej regulacji pojawiają się wątpliwości, co do momentu powstania przychodu w przypadku uzyskania zaliczki na poczet towarów i usług, które zostaną wykonane w późniejszym okresie. Zgodnie z literalnym brzmieniem przepisu przychód należałoby uznać za powstały nie później niż w dniu uregulowania należności, a więc z chwilą otrzymania zaliczki. Tutaj istotne są jednak regulacje art. 14 ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.f., które wykluczają z przychodów z działalności gospodarczej m.in. pobrane wpłaty lub zarachowane należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych. W związku z tym, część doktryny opowiada się za przyjęciem, że zaliczki takie nie będą stanowić przychodu do momentu wykonania zobowiązań<sup>89</sup>.

---

<sup>88</sup> Ibidem.

<sup>89</sup> *Zob. PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

### 4.3. Sposób kwalifikacji przychodów i opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej

Artysta-przedsiębiorca może wybrać formę opodatkowania działalności gospodarczej. W przypadku prowadzonej działalności gospodarczej, do wyboru ustawodawca pozostawił kilka możliwości:

- a) opodatkowanie na zasadach ogólnych (według skali podatkowej na poziomie 18% lub 32%),
- b) podatek liniowy 19%,
- c) podatek zryczałtowany<sup>90</sup>;

Wspólne dla tych form opodatkowania jest ustalanie dochodu ze źródła przychodu, natomiast zasady ustalania podstawy opodatkowania i wysokości podatku są odmienne. Wielkość przychodów podatników wykonujących działalność gospodarczą, ustalana jest na podstawie ksiąg rachunkowych albo na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów. W przypadku ryczału od przychodów ewidencjonowanych, formą dokumentacji jest ewidencja przychodów, a w przypadku karty podatkowej podatnicy zwolnieni są z obowiązku jakiegokolwiek ewidencji natomiast zobowiązani są do wydawania na żądanie klienta rachunków i przechowywania ich kopii przez okres 5 lat<sup>91</sup>.

#### 4.3.1. Opodatkowanie na zasadach ogólnych

Jeżeli podatnik wybrał podstawową formę opodatkowania, czyli według skali podatkowej, jego dochód z działalności gospodarczej łączy się z dochodami z innych źródeł przychodów.

Podatnik jest zobowiązany do wpłacania zaliczek, tak jak w przypadku działalności wykonywanej osobiście. Podatnik może wybrać jeden z dwóch sposobów obliczania zaliczki: albo zaliczki obliczane na zasadach ogólnych (art. 44 ust. 3 u.p.d.o.f.), albo zaliczki w uproszczonej formie (art. 44 ust. 6b-6g u.p.d.o.f.). Pierwszy polega na tym, że obowiązek wpłacenia pierwszej zaliczki powstaje w miesiącu w którym dochody ustalone zgodnie z zasadami ogólnymi z art. 26, 27 i 27b u.p.d.o.f. przekroczyły kwotę

<sup>90</sup> *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, H. Litwińczuk (red.), Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 50.

<sup>91</sup> *Ibidem*, s. 54-65.

powodującą obowiązek zapłacenia podatku, a zaliczka za dalsze miesiące ustalana jest w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku, a sumą zaliczek za miesiące poprzedzające. Drugi sposób polega na tym, że podatnik wpłaca zaliczki miesięczne obliczone według stawek podatkowych obowiązujących w danym roku podatkowym, na podstawie 1/12 wykazanego w zeznaniu podatkowym dochodu, za rok poprzedzający dany rok podatkowy, albo za rok poprzedzający dany rok podatkowy o dwa lata. Zgodnie z art. 44 ust. 3 u.p.d.o.f. podatnicy kwalifikujący się, jako mali podatnicy (uzyskujący przychód ze sprzedaży nieprzekraczający równowartości 1 200 000 euro) oraz podatnicy rozpoczynający działalność (którzy w roku rozpoczęcia działalności oraz w okresie 2 lat, licząc od końca roku poprzedzającego rok rozpoczęcia nie prowadzili działalności w określonych ustawowo formach), mogą wpłacać zaliczki kwartalne. Podatnicy rozpoczynający prowadzenie działalności po raz pierwszy, o statusie małego przedsiębiorcy, mogą być zwolnieni z obowiązku wpłacania zaliczek<sup>92</sup>.

Podatnicy mają obowiązek składania zeznań rocznych do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, a w przypadku uzyskania również dochodów, które nie podlegają kumulacji, nie zawiera ich w tym zeznaniu<sup>93</sup>.

#### 4.3.2. Podatek liniowy 19%

Opodatkowanie dochodu według stawki liniowej w stosunku do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą regulują art. 9a i 30c u.p.d.o.f. Możliwość rozliczenia w ten sposób obwarowana jest jednak szczególnymi warunkami. Konieczne jest złożenie oświadczenia do kierownika urzędu skarbowego o wyborze tej formy opodatkowania, w terminie do 20 stycznia roku podatkowego, a w przypadku rozpoczynania działalności w trakcie trwania roku podatkowego, w terminie do dnia poprzedzającego dzień rozpoczęcia działalności, a najpóźniej w dniu uzyskania pierwszego przychodu<sup>94</sup>.

Taka forma opodatkowania nie jest dopuszczalna w stosunku do podatników, którzy w roku podatkowym wykonywali lub nadal wykonują w ramach stosunku pracy

<sup>92</sup> Ibidem, s. 59.

<sup>93</sup> Ibidem, s. 60.

<sup>94</sup> Ibidem, s. 61.

(lub spółdzielczego stosunku pracy). Opodatkowanie w tej formie dotyczy wówczas wszystkich form prowadzenia działalności. Podatnik ma prawo pomniejszenia dochodu o składki na ubezpieczenia społeczne, a podatku o składkę na ubezpieczenie zdrowotne. Nie może jednak korzystać z żadnych innych odliczeń, ani rozliczać się wspólnie z małżonkiem lub dzieckiem. Nie ma tutaj zastosowania także kwota zmniejszająca dochód do opodatkowania, tak jak jest to w przypadku skali podatkowej.

Podatnik zobowiązany jest wpłacać zaliczki w trakcie roku podatkowego, a także rozliczyć się rocznie. Wysokość zaliczki stanowi różnicę między podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku, a sumą zaliczek za poprzednie miesiące. Również w przypadku tej formy opodatkowania można zastosować przepisy dotyczące przedsiębiorców rozpoczynających działalność<sup>95</sup>.

### 4.3.3. Podatek zryczałtowany

Próbując rozważyć, czy artysta osiągający przychody z działalności gospodarczej może także wybrać zryczałtowaną formę opodatkowania, należy sięgnąć do przepisów Ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (dalej „u.z.p.d.f.”)<sup>96</sup>.

Działalność gospodarcza może być opodatkowana w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych, jak i w formie karty podatkowej. Opodatkowaniu ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych podlega pozarolnicza działalność gospodarcza osób fizycznych, ale może być także objęte wykonywanie wolnego zawodu. Na potrzeby ustawy wprowadzono definicję pojęcia wolnego zawodu, która stanowi zamknięty katalog wolnych zawodów i obejmuje: pozarolniczą działalność gospodarczą lekarzy, lekarzy stomatologów, lekarzy weterynarii, techników dentystycznych, felczerów, położne, pielęgniarki, tłumaczy oraz nauczycieli w zakresie świadczenia usług edukacyjnych polegających na udzielaniu lekcji na godziny. Opodatkowaniu w tej formie podlegają również dochody osiągane przez osoby fizyczne z tytułu najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze. Opłacanie podatku w formie ryczału wymaga jednak spełnienia kilku warunków: przede wszystkim w roku poprzedzającym rok podatkowy, uzyskanie przychodów z

---

<sup>95</sup> Ibidem, s. 62.

<sup>96</sup> Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. z 1998 r. Nr 144, poz. 930.

działalności prowadzonej wyłącznie samodzielnie w wysokości nieprzekraczającej 150 000 euro (w przypadku działalności prowadzonej w formie spółki, suma przychodów spółki również nie może przekroczyć 150 000 euro, ale to nie ma znaczenia w odniesieniu do artystów), oraz konieczność rozpoczęcia wykonywania działalności w danym roku podatkowym i nie korzystanie z opodatkowania w formie karty podatkowej. Wymiar podatku jest zróżnicowany, wyróżnia się pięć rodzajów stawek, w zależności od rodzaju działalności: 20% (wolne zawody, najem, dzierżawa), 17% (przychody określone w załączniku nr 2 do ustawy), 8,5 (m.in. dla przychodów z działalności usługowej), 5,5% (m.in. dla działalności wytwórczej), 3% (m.in. dla działalności usługowej w zakresie handlu). Teoretycznie więc można założyć, że powyższe regulacje nie uniemożliwiają artystom wyboru właśnie takiej formy opodatkowania<sup>97</sup>.

W przypadku karty podatkowej różnica polega na tym, że poszczególne rodzaje działalności opodatkowane są kwotowo, według tabeli będącej załącznikiem do ustawy. Ta forma opodatkowania przewidziana jest w szczególności w stosunku do działalności prowadzonej w małych rozmiarach, usługowej, bądź wytwórczo-usługowej.

Podatnik, który wybiera opodatkowanie w formie ryczałtu, zobowiązany jest złożyć pisemne oświadczenie do urzędu skarbowego o wyborze opodatkowania w tej formie za dany rok podatkowy, nie później niż do 20 stycznia roku podatkowego, natomiast w przypadku, gdy dana działalność rozpoczynana jest w trakcie trwania roku podatkowego, do dnia poprzedzającego dzień rozpoczęcia działalności, nie później jednak niż w dniu uzyskania pierwszego przychodu. Jeśli podatnik chciałby zmienić formę opodatkowania, ma obowiązek zgłoszenia tego faktu do 20 stycznia roku podatkowego. W przeciwnym razie uważa się, że jego działalność opodatkowana jest jak poprzednio.

Opodatkowanie w formach zryczałtowanych wyłącza możliwość rozliczenia wspólnego z małżonkiem oraz na zasadach przewidzianych dla osób samotnie wychowujących dzieci<sup>98</sup>.

Zanim dokonano zmiany ustawy zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne<sup>99</sup>, przychody z działalności

<sup>97</sup> *Prawo podatkowe przedsiębiorców, op. cit.*, s. 65.

<sup>98</sup> *Zob. PIT. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Lex.

artystycznej nie mogły być opodatkowane ryczałtem ewidencjonowanym. W Interpretacji prawa podatkowego wydanej przez Trzeci Urząd Skarbowy<sup>100</sup> wyraźnie wskazano, że działalność artystyczna, jako zakwalifikowana kodem PKWiU 92.31, mieściła się w wyłączeniu stanowiącym załącznik nr 2 do ustawy, ze względu na fakt, że w poz. 28 tego załącznika figurowały usługi związane z rekreacją i sportem - dział 92 PKWiU.

## 5. OSIĄGANIE PRZYCHODÓW ZE STOSUNKU PRACY

---

### 5.1. Stosunek pracy, a problematyka praw autorskich

Artysta może również uzyskiwać przychody z praw autorskich w ramach stosunku pracy. W art. 12 pr.aut. ustawodawca zdecydował jednak o tym, że w braku innych ustaleń (np. w umowie o pracę) zasadą jest, że to pracodawca nabywa majątkowe prawa autorskie do utworu, który stworzył jego pracownik w wyniku wykonywania obowiązków wynikających ze stosunku pracy, ale oczywiście w granicach wynikających z celu umowy o pracę i zgodnego zamiaru stron. Jako przykład twórców pracujących na podstawie umowy o pracę można powołać: osoby zatrudnione w działach marketingu (wykonujące prace wymagające twórczego zaangażowania), programistów i grafików komputerowych, nauczycieli opracowujących autorskie programy nauczania, innych pracowników, jeśli tworzą dzieła charakteryzujące się oryginalnością, niepowtarzalnością i indywidualnością<sup>101</sup>.

Zgodnie z art. 12 u.p.d.o.f. przychody pracownika ze stosunku pracy i tzw. stosunków pokrewnych pochodzić mogą ze stosunku służbowego, stosunku pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy. Przepisy te nie mają zastosowania w przypadku umów zlecenia czy umów o dzieło.

---

<sup>99</sup> Ustawa z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz. U. z 2010 r. Nr 219, poz. 1442.

<sup>100</sup> Interpretacja prawa podatkowego wydana przez Trzeci Urząd Skarbowy w Lublinie z dnia 26 września 2005 r. (D-3/415/18/05).

<sup>101</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

W prawie pracy wyróżnia się różne rodzaje stosunków prawnych, w ramach których pracownicy świadczą pracę na rzecz pracodawcy - przede wszystkim stosunki zobowiązaniowe i służbowe. Cechami charakterystycznymi dla tych stosunków jest dobrowolne, osobiste i odpłatne świadczenie pracy na rzecz pracodawcy, pod jego kierownictwem i na jego ryzyko, a także fakt, że uregulowane są przepisami prawa pracy. Inne stosunki prawne, na mocy których świadczona jest praca, określane są mianem „pracowniczych stosunków pracy”<sup>102</sup>. Jeśli chodzi o stosunki zobowiązaniowe, to zgodnie z Kodeksem pracy<sup>103</sup>, uprawnieniom jednej strony stosunku odpowiadają obowiązki drugiej, przy czym zachowana jest dobrowolność kontynuowania więzi prawnej, co przejawia przysługującą obydwu stronom możliwością zmiany istotnych warunków umowy o pracę. Ponadto pracownik podporządkowany jest pracodawcy, co charakteryzuje się tym, że pracodawca ma prawo wydawania pracownikowi poleceń, a pracownik ma obowiązek wykonywania tych poleceń<sup>104</sup>.

W przypadku stosunków służbowych z reguły pracodawcą jest państwo i jego jednostki organizacyjne lub podmioty należące do państwa, a pracownicy określane są mianem funkcjonariuszy. Podstawą zatrudnienia nie jest, jak w przypadku stosunku pracy, umowa o pracę, ale akt mianowania<sup>105</sup>.

Nakładczy stosunek pracy jest pojęciem doktryny prawa pracy. Praca nakładcza świadczona jest na podstawie umów cywilnoprawnych, czyli jest niepracowniczym stosunkiem zatrudnienia (nie zostaje nawiązany stosunek pracy w rozumieniu kodeksu pracy)<sup>106</sup>.

Spółdzielczy stosunek pracy nawiązywany jest między spółdzielnią pracy a jej członkiem w formie spółdzielczej umowy o pracę. Regulacje szczegółowe dotyczące tego stosunku pracy znajdują się w ustawie Prawo spółdzielcze<sup>107</sup>.

W związku z tym, że istnieje bardzo dużo zawodów, które związane są z wykonywaniem działań twórczych, co związane jest z powstawaniem utworów w rozumieniu prawa autorskiego, pojawia się pytanie o szczegółowe regulacje dotyczące

---

<sup>102</sup> A. M. Świątkowski, *Polskie prawo pracy*, LexisNexis, Warszawa 2014, s. 89.

<sup>103</sup> Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy, Dz.U. z 1974 r. Nr 24, poz. 141., dalej jako k.p.

<sup>104</sup> A. M. Świątkowski, *op. cit.*, s. 90.

<sup>105</sup> *Ibidem*, s. 95.

<sup>106</sup> Zob. *Kodeks pracy. Komentarz*, K. W. Baran (red.), Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 25 - 27.

<sup>107</sup> Ustawa z dnia 16 września 1982 r. Prawo spółdzielcze, Dz.U. z 1982 r. Nr 30, poz. 210.

rozstrzygnięcia do kogo należeć będą prawa autorskie w przypadku stosunku pracy<sup>108</sup>. W jakim zakresie sam autor może dysponować swoim dziełem, jeśli związany jest stosunkiem pracy? Jak już wcześniej ustalono, prawo autorskie do utworu przysługuje twórcy, który go stworzył. Jednak zgodnie z regulacjami prawa autorskiego, pracodawca, który zatrudnia twórcę nabywa majątkowe prawa autorskie na mocy stosunku pracy (tzw. utwór pracowniczy). Jest to oczywiście obwarowane szczególnymi warunkami, jakimi są cel umowy i zgoda stron. Żeby uznać utwór za pracowniczy, konieczne jest, aby powstał on w wyniku wykonywania obowiązków ze stosunku pracy. Wykonanie utworu może wynikać zarówno z treści umowy, jak i polecenia służbowego oraz wewnątrzzakładowych aktów prawa pracy. W przypadku jeśli np. projektant branżowy w pracowni architektoniczno-budowlanej, przy użyciu służbowego komputera tworzy rysunki do wydawanych przez siebie komiksów, to pomimo faktu wykonywania tych czynności na terenie zakładu pracy i w czasie pracy, pracodawca nie nabędzie praw majątkowych, gdyż nie mieści się to w zakresie obowiązków pracowniczych - „istotne jest zatem rozróżnienie, czy utwór powstał w ramach stosunku pracy, czy tylko «przy okazji», poza stosunkiem pracy”<sup>109</sup>. W celu ustalenia czy utwór powstał w wyniku wykonywania obowiązków pracowniczych należałoby zbadać dodatkowo, czy podczas tworzenia utworu pracownik pozostawał w stosunku podporządkowania pracodawcy lub osobie przez niego wskazanej, czy stosował się do wskazówek pracodawcy, czy realizacja danego utworu wchodziła w zakres działalności przedsiębiorstwa pracodawcy<sup>110</sup>.

Istotna jest również analiza celu umowy o pracę, którą należy interpretować z uwzględnieniem treści, ale także innych okoliczności istniejących przy jej zawieraniu. Mimo, że umowa o pracę z twórcą nie musi spełniać szczególnych wymogów, to zwraca się uwagę na kilka istotnych kwestii. Przede wszystkim, należy dokładnie określić zakres obowiązków pracownika, tak, aby nie było wątpliwości, że zadaniem jest tworzenie określonych utworów. Nie ma konieczności zawierania w umowie postanowień odnośnie pól eksploatacji, (o których mowa w art. 60 pr.aut.) - na pracodawcę przechodzą te prawa, które są związane z celem umowy. Jeśli chodzi o

---

<sup>108</sup> J. Basińska, *op. cit.*, s. 2.

<sup>109</sup> *Ibidem*, s. 2.

<sup>110</sup> *Ibidem*, s. 3.

osobiste prawa majątkowe to, jak wcześniej omówiono, nie podlegają one zbyciu, aczkolwiek w umowie o pracę mogą zostać zawarte postanowienia o nie wykonywaniu tych praw przez pracownika, bądź wykonywaniu w sposób niezakłócający pracodawcy korzystania z utworu<sup>111</sup>. Natomiast kwestia praw zależnych (czyli praw do korzystania i rozporządzania danym utworem) jest nieco problematyczna, ponieważ zgodnie z art. 46 pr.aut., jeżeli umowa nie stanowi inaczej, twórca zachowuje wyłączne prawo zezwalania na wykonywanie zależnego prawa autorskiego. Prawo autorskie chroni twórcę, dlatego najlepszym rozwiązaniem jest bardzo dokładne sprecyzowanie wszelkich oczekiwań dotyczących współpracy w umowie.

Wynagrodzenie z tytułu umowy o pracę obejmuje w tym wypadku także wynagrodzenie z tytułu nabycia autorskich praw majątkowych, ale strony mogą tą kwestię uregulować bardziej szczegółowo, gdy np. pracownik wykonuje jeszcze inne zadania, niezwiązane z tworzeniem utworów. Wówczas można w umowie wyodrębnić honorarium za tworzenie utworów i przenoszenie na pracodawcę praw do nich<sup>112</sup>.

## 5.2. Przedmiot opodatkowania - przychody ze stosunku pracy

Regulacja dotycząca przychodów ze stosunku pracy znajduje się w art. 12 u.p.d.o.f. Forma stosunku prawnego między pracodawcą a twórcą nie powinna mieć znaczenia dla przyjęcia ryczałtowych kosztów uzyskania przychodu, ale jest istotna w przypadku kwalifikacji przychodu z praw autorskich do źródła przychodu. Wynika to z faktu, iż stosunek prawny, w ramach którego wykonywane są prace twórcze, może regulować zarówno umowa o pracę, jak i umowa o dzieło lub umowa zlecenie. Dla obliczenia zaliczki na podatek dochodowy, płatnik wypłacający jednej osobie należności z różnych źródeł ma obowiązek zastosowania odpowiednich kosztów uzyskania przychodu, odpowiadających ich źródłom<sup>113</sup>.

Przychody ze źródła jakim jest stosunek pracy i tzw. stosunki pokrewne zostały zawarte w czterech kategoriach: wypłaty pieniężne, wartość świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, wartość świadczeń pieniężnych ponoszonych za pracownika, wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń. Ustawodawca poprzez

---

<sup>111</sup> Ibidem, s. 3.

<sup>112</sup> Ibidem, s. 4.

<sup>113</sup> Zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, op. cit.*, dostęp elektroniczny Legalis.

zastosowanie wyrażenia „w szczególności” wskazuje, że poszczególne kategorie przychodów mają charakter przykładowy i przychody z tego źródła stanowią katalog otwarty. W ustawie brak definicji legalnej przychodu ze stosunku pracy i stosunków pokrewnych, ale za przychody z tego źródła uznaje się: „wszelkiego rodzaju wypłaty i świadczenia w tym również koszty poniesione za pracownika, powodujące u niego przysporzenie majątkowe o trwałym charakterze, charakteryzujące się przyrostem jego aktywów albo zmniejszeniem pasywów, a mające swoje źródło w łączącym podatnika z pracodawcą stosunku pracy lub stosunku pokrewnym”<sup>114</sup>.

Co do zasady, za chwilę powstania przychodu z tytułu wynagrodzenia za pracę świadczoną na podstawie stosunku pracy uznaje się chwilę jego otrzymania przez pracownika lub postawienia mu go do dyspozycji, a nie datę, kiedy staje się należny<sup>115</sup>.

Ustalenie, czy dane świadczenie jest przychodem ze stosunku pracy lub stosunków pokrewnych ma bardzo istotne znaczenie dla określenia kosztów uzyskania przychodów w odpowiedniej wysokości, a następnie obliczenia należnego podatku i określenia w jaki sposób będzie pobrany. Zasadą jest, że przychodem ze stosunku pracy będzie świadczenie, które może otrzymać wyłącznie pracownik, np. wypłacony przez pracodawcę zasiłek chorobowy będzie przychodem z innych źródeł, w przeciwieństwie do wynagrodzenia za czas choroby, które na podstawie art. 92 § 1 k.p. stanowi przychód ze stosunku pracy<sup>116</sup>.

Przychody ze stosunku pracy najczęściej wypłacane są jako: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki (np. wyrównawczy, stażowy), premie i nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop, dodatkowe wynagrodzenie roczne (tzw. trzynastka), nagroda jubileuszowa, prowizje, świadczenia w naturze lub inne nieodpłatne lub częściowo odpłatne świadczenia zazwyczaj ponoszone bezpośrednio przez pracodawcę za pracownika<sup>117</sup>.

Niektóre przychody, mimo iż mają postać wypłat dokonywanych przez pracodawcę lub mają związek z danym stosunkiem pracy, nie stanowią przychodów ze stosunku pracy. Zaliczyć do nich należy w szczególności zasiłki chorobowe wypłacane przez pracodawcę (są to przychody z innych źródeł, zgodnie z art. 20 u.p.d.o.f.).

---

<sup>114</sup> Ibidem.

<sup>115</sup> Ibidem.

<sup>116</sup> Ibidem.

<sup>117</sup> Ibidem.

Częściowo zwolniona z opodatkowania jest wartość rzeczowych świadczeń dla pracowników, sfinansowanych ze środków związków zawodowych. Dopiero nadwyżka ponad kwotę 380 zł rocznie podlega opodatkowaniu (art. 21 ust. 1 pkt 67 u.p.d.o.f.)<sup>118</sup>.

### **5.3. Sposób kwalifikacji przychodów i opodatkowania dochodów ze stosunku pracy**

Dochody uzyskane ze stosunku pracy opodatkowane są stawką progresywną, a na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych wpłacane są zaliczki. Podstawę obliczenia i wysokość podatku ustala się zgodnie z art. 26 u.p.d.o.f. Płatnik, którym jest pracodawca, zobowiązany jest do potrącenia składek określonych w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych.

W przypadku twórców bardzo istotne jest określenie zakresu obowiązków pracowniczych, gdyż w ramach stosunku pracy może wystąpić sytuacja, w której za część przychodów będą przysługiwały wyższe koszty uzyskania przychodów - chodzi o przychody powstałe w związku ze zbyciem majątkowych praw autorskich.

W art. 22 ust. 2 u.p.d.o.f. określono, że koszty z tytułu stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej, w ryczałtowej formie wynoszą 111,25 zł miesięcznie, a za rok podatkowy nie więcej niż 1.335 zł (w przypadku jednego stosunku pracy, natomiast gdy podatnik uzyskuje przychody z więcej niż jednego stosunku pracy, przysługują mu wyższe koszty uzyskania przychodów). Dodatkowo przewidziane są koszty uzyskania przychodu w przypadku nie uzyskiwania przez podatnika dodatku za rozłąkę, przy miejscu stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy<sup>119</sup>.

Jak już wspomniano we wcześniejszej części opracowania, w przypadku majątkowych praw autorskich istnieje możliwość odliczenia kosztów uzyskania przychodu w wysokości 50% uzyskanego przychodu, zgodnie z zasadami określonymi w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. Dla takiego preferencyjnego rozliczenia przychodów konieczne jest jednak wyraźne rozgraniczenie przychodów uzyskiwanych z

---

<sup>118</sup> Ibidem.

<sup>119</sup> E. Lis, *Twórca utworu ma prawo do podwyższonych kosztów*, Prawo i podatki 2015, Nr 121, s. 11.

majątkowych praw autorskich od pozostałych przychodów w ramach stosunku pracy (jeśli pracownik dodatkowo takie uzyskuje). Ryczałt kosztowy może odnosić się wyłącznie do tych elementów stosunku pracy, który obejmuje dyspozycja art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f<sup>120</sup>.

Żeby móc zastosować 50% koszty uzyskania przychodu muszą zostać spełnione warunki: efekt pracy twórcy stanowi utwór w rozumieniu praw autorskich, pracownikowi przysługuje przymiot twórcy i uzyskuje on przychód z tytułu rozporządzenia prawami autorskimi<sup>121</sup>. W doktrynie funkcjonują dodatkowe wymogi dla zastosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodu: sprecyzowanie w umowie o pracę jaka część wynagrodzenia przysługuje pracownikowi z tytułu rozporządzania prawami autorskimi oraz głównie dla celów dowodowych prowadzenie przez pracodawcę ewidencji prac twórczych pozwalającą na rozgraniczenie czasu poświęconego na prace związane z utworami oraz inne zadania<sup>122</sup>.

Z punktu widzenia wymogów podatkowych bardzo istotne jest wyraźne wskazanie w umowie o pracę, że pracownik korzysta z prawa autorskiego. Wówczas, jeśli obowiązki określone w umowie o pracę dotyczą tworzenia utworów w rozumieniu prawa autorskiego, a wynagrodzenie za pracę jest równocześnie wynagrodzeniem za przeniesienie majątkowych praw autorskich do utworu, można zastosować koszty uzyskania przychodu w wysokości 50% (ograniczonego na mocy art. 22 ust. 9a u.p.d.o.f. limitem 1/2 kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., czyli od 2009 r. kwotą 42.764 zł). Natomiast, jeżeli w umowie brak odpowiednich postanowień określających korzystanie przez pracownika z praw autorskich, nie ma uzasadnienia dla zastosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodu<sup>123</sup>.

## 6. ZAKOŃCZENIE

---

Opracowanie miało na celu przeanalizowanie sytuacji prawnej szczególnego rodzaju podatnika jakim jest artysta. Jego szczególna pozycja wynika ze specyfiki pracy,

---

<sup>120</sup> J. Basińska, *op. cit.*, s. 5.

<sup>121</sup> E. Lis, *op. cit.*, s. 11.

<sup>122</sup> *Ibidem*, s. 12.

<sup>123</sup> J. Basińska, *op. cit.*, s. 6.

jaką podejmuje. Artysta działający na rynku sztuki spotyka się z wieloma regulacjami, które niekoniecznie są dla niego jasne i zrozumiałe. W zależności od tego, czy dany artysta decyduje się na działalność na rynku krajowym, czy też próbuje swoich sił na arenie międzynarodowej, trafia na zawilości nie tylko przepisów polskich ustaw podatkowych, ale także jurysdykcji podatkowej krajów, w których prowadzi swoją działalność.

W opracowaniu nie zaprezentowano kwestii związanej z unikaniem podwójnego opodatkowania w przypadku artystów działających międzynarodowo. Warto jednak zaznaczyć, że wśród regulacji Modelu Konwencji OECD, osobne miejsce znalazły przepisy odnoszące się bezpośrednio do artystów. W Modelu Konwencji uwzględniono więc specyficzny charakter działalności artystycznej. Jednak po bardziej dokładnej analizie Modelu Konwencji, okazuje się, że nie tylko art. 17 MK OECD może mieć zastosowanie w przypadku rozliczania dochodów uzyskanych za granicą przez artystów, ale w zależności od formy działalności mogą być to także przepisy odnoszące się do: należności licencyjnych, dochodów z pracy, czy zysków przedsiębiorstw.

Jeśli chodzi natomiast o orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>124</sup> w odniesieniu do artystów, to należy wspomnieć, że jest ono mało oryginalne i dość ubogie. W chwili obecnej przy wyszukiwaniu według dziedziny „podatki” i hasła „artysta”, można odnaleźć tylko trzy sprawy dotyczące tego zakresu tematycznego: sprawa EMI Group przeciwko brytyjskiemu organowi podatkowemu (C-581/08)<sup>125</sup>, Komisja przeciwko Finlandii (C-169/00)<sup>126</sup> oraz sprawa Hoffmann (C-144/00)<sup>127</sup>, wszystkie z zakresu opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Jednakże w orzecznictwie Trybunału miała miejsce również bardzo interesująca sprawa Arnoud Gerritse przeciwko Finanzamt Neukölln-Nord (C-234/01)<sup>128</sup>, która na dzień dzisiejszy przy zastosowaniu wyżej wymienionych kryteriów nie znajduje się w wynikach wyszukiwania<sup>129</sup>. Sprawa ta była o tyle interesująca, że jej efektem było wskazanie, iż

<sup>124</sup> Dalej jako Trybunał Sprawiedliwości lub TS.

<sup>125</sup> Wyrok TS w sprawie EMI Group Ltd v The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-581/08, ECLI:EU:C:2010:559.

<sup>126</sup> Wyrok TS w sprawie Commission v Finland, C-169/00, ECLI:EU:C:2002:149.

<sup>127</sup> Wyrok TS w sprawie Hoffmann, C-144/00, ECLI:EU:C:2003:192.

<sup>128</sup> Wyrok TS w sprawie Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord, C-234/01, ECLI:EU:C:2003:340.

<sup>129</sup> Wyszukiwanie w udostępnionej na portalu internetowym Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej może być więc obarczone pewnym metodologicznym błędem, związanym z wprowadzanymi już w trakcie funkcjonowania tej wyszukiwarki zmianami (np. dziedzin wyszukiwania).

niezgodne z art. 49 i 50 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską są przepisy krajowe państwa członkowskiego, które do podstawy opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez podatników, niebędących rezydentami danego państwa, nakazują przyjęcie przychodu bez możliwości odliczenia wydatków będących w rzeczywistości kosztami uzyskania przychodu, jeżeli dla rezydentów kraju przewidziana jest taka możliwość.

Podsumowując powyższe rozważania, warto zauważyć, że pozycja artysty, z pewnymi małymi wyjątkami, nie różni się znacząco od pozycji jakiegokolwiek innego podmiotu działającego na rynku. Jedynie kwestia ochrony praw do stworzonych dzieł, jaką gwarantuje prawo autorskie, wydaje się być charakterystycznym dla działalności twórczej przymiotem. Jak zostało już wspomniane na samym początku niniejszego opracowania, przepisy prawa podatkowego, w przypadku przychodów z tytułu majątkowych praw autorskich wydają się „wychodzić artyście naprzeciw”, ale w obrębie samego systemu widać czasami brak spójności między poszczególnymi przepisami podatkowymi, nieprecyzyjne ich sformułowanie, w następstwie czego pojawiają się trudności interpretacyjne i niewłaściwe ich stosowanie.

## SUMMARY

**Taxation of artists' income**

The subject of the thesis concerns the legal situation of an artist in the tax law in the context of the tax rules related to the artists' income. Currently, as there exists no comprehensive study on the subject, this analysis aims at a synthetic presentation of the most important regulations related to artists, in terms of Polish legislation. Some basic concepts and definitions are presented in the introduction. The mere area of the study outlining tax rules related to the artists' income, is focused on various forms of their activity in the market, including obtaining revenues from copyrights, personal activity or a business activity, as well as revenues from an employment relationship.

The scope of this essay comprises an analysis of the relevant provisions of tax law, but also the relevant provisions of the copyright law and civil law.

General conclusions that stem from the analysis show the lack of concrete definitions that should be applied to tax law, as well as the imperfections of the provisions related to artists.

It is of an utmost importance to underline the fact that the position of an artist, with some exceptions, is not significantly different from the position of any other entity acting in the market, although some specific tax rules are directed at this particular taxpayer.

**Key words:** income tax, artists' income, rules of taxation, qualification of sources of income

**Słowa kluczowe:** podatek dochodowy, dochód artystów, zasady opodatkowania, kwalifikacja źródeł przychodów