

Warszawa, 30 maja 2018 r.

Stanowisko

Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych w sprawie możliwości uznania pism procesowych za przejaw działalności twórczej oraz korzystania z 50% kosztów uzyskania przychodów.

Stan faktyczny:

Radca Prawny zwrócił się do Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych z prośbą o udzielenie odpowiedzi w sprawie możliwości uznania pism procesowych za przejaw działalności twórczej oraz korzystania z 50% kosztów uzyskania przychodów.

Konkluzja Opinii:

W świetle postanowień ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2018 roku, po. 200 ze zm., dalej ustawa o PIT) w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2018 roku, stwierdzić należy:

Zastosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 3 w zw. z art. 22 ust 9b ustawy o PIT nie jest możliwe w odniesieniu do wynagrodzenia otrzymanego przez twórcę (radcę prawnego) z tytułu przeniesienia za wynagrodzeniem praw autorskich do utworu (pisma procesowe) w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 4 lutego 1994 roku o prawie autorskim i prawach pokrewnych (tekst jedn. Dz. U. z 2017 roku, poz. 880 ze zm., dalej ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych).

Stan prawny:

Źródła przychodów

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 200, z późn. zm., dalej ustawa o PIT), opodatkowaniu

podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

W myśl art. 9 ust. 2 ustawy o PIT, dochodem ze źródła przychodów, jeżeli przepisy art. 24-25 oraz art. 30f nie stanowią inaczej, jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów.

Stosownie do art. 11 ust. 1 ustawy o PIT, przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19, art. 25b i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Koszty uzyskania przychodów

Zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o PIT, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23.

W odniesieniu do niektórych przychodów ustawodawca dopuścił możliwość ustalania kosztów zryczałtowanych. W przypadku korzystania przez twórców z praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów lub rozporządzania przez nich tymi prawami, koszty uzyskania przychodów ustala się zgodnie z przepisem art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy PIT. Z tego przepisu wynika, że koszty uzyskania niektórych przychodów określa się z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami – w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z zastrzeżeniem ust. 9a i 9b, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia

emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b), których podstawę wymiaru stanowi ten przychód. W myśl art. 22 ust. 9a ustawy o PIT, w roku podatkowym łączne koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 9 pkt 1-3, nie mogą przekroczyć kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1.

Zgodnie z brzmieniem – obowiązującego od 1 stycznia 2018 r. – art. 22 ust. 9b ww. ustawy, przepis ust. 9 pkt 3 stosuje się do przychodów uzyskiwanych z tytułu działalności:

- 1) twórczej w zakresie architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, urbanistyki, literatury pięknej, sztuk plastycznych, muzyki, fotografii, twórczości audiowizualnej, programów komputerowych, choreografii, lutnictwa artystycznego, sztuki ludowej oraz dziennikarstw,
- 2) badawczo-rozwojowej oraz naukowo-dydaktycznej,
- 3) artystycznej w dziedzinie sztuki aktorskiej i estradowej, reżyserii teatralnej i estradowej, sztuki tanecznej i cyrkowej oraz w dziedzinie dyrygentury, wokalistyki, instrumentalistyki, kostiumografii, scenografii,
- 4) w dziedzinie produkcji audiowizualnej reżyserów, scenarzystów, operatorów obrazu i dźwięku, montażyستów, kaskaderów,
- 5) publicystycznej.

O zastosowaniu 50% kosztów uzyskania przychodów z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich decyduje fakt uzyskania przychodu jako wynagrodzenia za wykonanie i przeniesienie prawa do utworu, będącego przedmiotem prawa autorskiego w rozumieniu ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych w ramach działalności wymienionej w art. 22 ust 9b ustawy o PIT.

Wykonywany zawód, czy formalny status podatnika nie mają wpływu na możliwość skorzystania z 50% kosztów uzyskania dla twórców. O zastosowaniu podwyższonych kosztów uzyskania przychodów z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich

decyduje fakt uzyskania przychodu jako wynagrodzenia za korzystanie z praw autorskich i pokrewnych (lub rozporządzania tymi prawami) do utworu. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje pojęć użytych we wskazanej regulacji, takich jak np. „twórca”, „korzystanie przez twórców z praw autorskich” lub „utwór”, zaś ustawodawca odsyła w tym względzie do odrębnych przepisów, przez które należy rozumieć ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz. U. z 2017 r., poz. 880, z późn. zm.).

W myśl art. 1 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór).

W świetle art. 1 ust. 2 tej ustawy, w szczególności przedmiotem prawa autorskiego są utwory:

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

Ochroną objęty może być wyłącznie sposób wyrażenia; nie są objęte ochroną odkrycia, idee, procedury, metody i zasady działania oraz koncepcje matematyczne (art. 1 ust. 21 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych). Utwór jest przedmiotem prawa autorskiego od chwili ustalenia, chociażby miał postać nieukończoną, a ochrona

przysługuje twórcy niezależnie od spełnienia jakichkolwiek formalności (art. 1 ust. 3 i ust. 4 cytowanej ustawy).

W myśl art. 8 ust. 1 ww. ustawy, prawo autorskie przysługuje twórcy, o ile ustawa nie stanowi inaczej. Natomiast zgodnie z art. 8 ust. 2 tej ustawy, domniemywa się, że twórcą jest osoba, której nazwisko w tym charakterze uwidoczniono na egzemplarzach utworu lub której autorstwo podano do publicznej wiadomości w jakikolwiek inny sposób w związku z rozpowszechnianiem utworu.

W rozumieniu prawa autorskiego jako twórczy traktowany jest taki rezultat działalności, który na tyle związany jest z osobą twórcy, by było mało prawdopodobne, aby inna osoba podejmująca identycznie skierowany wysiłek twórczy uzyskała analogiczny lub zasadniczo zbliżony rezultat. Podstawową zasadą prawa autorskiego jest, że prawo to powstaje w sposób pierwotny na rzecz twórcy.

Stosownie do treści art. 41 ust. 1 pkt 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej autorskie prawa majątkowe mogą przejść na inne osoby w drodze dziedziczenia lub na podstawie umowy. Umowa o przeniesienie autorskich praw majątkowych lub umowa o korzystanie z utworu, zwana dalej „licencją”, obejmuje pola eksploatacji wyraźnie w niej wymienione (art. 41 ust. 2 ww. ustawy).

Przychody z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich lub artystów wykonawców z praw pokrewnych albo rozporządzania tymi prawami występują wówczas, gdy spełnione są dwie przesłanki. Po pierwsze, konieczne jest wystąpienie przedmiotu praw majątkowych (autorskich) w postaci utworu lub artystycznego wykonania. Po drugie zaś, osiągnięty przychód musi być bezpośrednio związany z korzystaniem z określonych praw autorskich lub pokrewnych albo rozporządzaniem nimi, stanowić skutek takiego korzystania lub rozporządzenia w postaci odpowiedniego wynagrodzenia autorskiego lub wykonawczego. W umowach, które towarzyszą zamawianiu utworów, strony powinny wyraźnie postanowić, że przedmiotem

zamówienia jest właśnie dobro niematerialne, podlegające ochronie na mocy ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych.

Stworzenie pisma procesowego, opinii prawnej czy innych pism i umów przez radcę prawnego stanowi wykonanie utworu w rozumieniu ustawy o prawach autorskich i prawach pokrewnych. Powstałe w wyniku pracy radcy prawnego twórczej dokumenty mają charakter praw autorskich. Są one oryginalne, indywidualne, uzależnione od jego koncepcji, pomysłu rozwiązania zaistniałego problemu prawnego poprzez napisanie opinii prawnej, informacji prawnej, sposobu prowadzenia procesu i tym samym formułowania pism procesowych – indywidualnych, o odmiennych stanach faktycznych, różnym stopniu skomplikowania, sporządzania umów. Rozwiązania prawne zawarte w opiniach prawnych, informacjach prawnych, umowach, pismach procesowych są wynikiem wyłącznie przemyśleń radcy prawnego opartych na zdobytym doświadczeniu zawodowym.

Przychody z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich lub artystów wykonawców z praw pokrewnych albo rozporządzania tymi prawami występują wówczas, gdy spełnione są dwie przesłanki. Po pierwsze, konieczne jest wystąpienie przedmiotu praw majątkowych w postaci utworu lub artystycznego wykonania. Po drugie zaś, osiągnięty przychód musi być bezpośrednio związany z korzystaniem z określonych praw autorskich lub pokrewnych albo rozporządzaniem nimi, stanowić skutek takiego korzystania lub rozporządzenia w postaci odpowiedniego wynagrodzenia autorskiego lub wykonawczego (np. wyrok WSA z 17.11.2016 r., I SA/Wr 749/16, wyrok WSA z 14.09.2016 r., I SA/Kr 583/16). Prawo do zastosowania stawki kosztów uzyskania przychodu określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy o PIT nie jest związane z rodzajem umowy wiążącej twórcę z podmiotem wypłacającym wynagrodzenie. Ważne jest, by otrzymujący przychód był twórcą w rozumieniu przepisów prawa autorskiego oraz by świadczenie to było związane z korzystaniem przez niego z praw do utworu: udzieleniem licencji na korzystanie z utworu, artystycznym wykonaniem (prawa pokrewne), bądź innym rozporządzeniem prawami autorskimi (wyrok WSA z 22.09.2009 r., III SA/Wa 643/09).

Wykonywanie zawodu radcy prawnego prowadzące do powstania utworu nie jest wynikiem prowadzenia przez radcę prawnego działalności:

- 1) twórczej w zakresie architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, urbanistyki, literatury pięknej, sztuk plastycznych, muzyki, fotografii, twórczości audiowizualnej, programów komputerowych, choreografii, lutnictwa artystycznego, sztuki ludowej oraz dziennikarstw,
- 2) badawczo-rozwojowej oraz naukowo-dydaktycznej,
- 3) artystycznej w dziedzinie sztuki aktorskiej i estradowej, reżyserii teatralnej i estradowej, sztuki tanecznej i cyrkowej oraz w dziedzinie dyrygentury, wokalistyki, instrumentalistyki, kostiumografii, scenografii,
- 4) w dziedzinie produkcji audiowizualnej reżyserów, scenarzystów, operatorów obrazu i dźwięku, montażyстів, kaskaderów,
- 5) publicystycznej.

Podsumowanie

Biorąc pod uwagę przywołane powyżej przepisy należy stwierdzić, że podwyższone koszty uzyskania przychodów mogą być stosowane wyłącznie do przychodów uzyskanych z tytułu korzystania i przenoszenia (rozporządzania) za wynagrodzeniem przez twórców z praw autorskich do utworów w ramach jednego z rodzajów działalności wymienionej w art. 22 ust. 9b ustawy o PIT. Pisma procesowe są przejawem działalności twórczej radcy prawnego i mogą zostać uznane za utwór. Jednocześnie radcom prawnym – twórcom nie przysługuje możliwość skorzystania z podwyższonych kosztów uzyskania przychodu w odniesieniu do wynagrodzeń otrzymywanych z tytułu przenoszenia praw autorskich do utworów, ponieważ działalność radcy prawnego nie mieści się w zakresie wskazanych w powołanym powyżej art. 22 ust. 9b ustawy o PIT.

Radca prawny
Monika Markisz