



PLACĘ, WIĘC LICZĘ

Nie każde dzieło to utwór

RACHUNKI Aby pracę twórczą rozliczać z podatku przy zastosowaniu autorskich kosztów, wykonany projekt, program czy publikacja mają być niepowtarzalne, a pracodawca lub zleceniodawca muszą mieć prawo do korzystania z nich.



ROBERT JASIŃSKI

Gdy w wyniku pracy powstaje utwór, naliczając podatek, można zastosować koszty uzyskania przychodu w wysokości 50 proc. Interpretacje podatkowe precyzują, że takie prawo uwarunkowane jest tym, aby jednocześnie:

- zaistniał utwór w rozumieniu ustawy z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (tekst jedn. DzU z 2000 r. nr 80, poz. 904 ze zm.) oraz
- twórca udzielił zamawiającemu licencji na korzystanie z danego utworu, względnie udzielił prawa do rozporządzania majątkowymi prawami autorskimi do twórczego dzieła.

Istotna niepowtarzalność

Z pracą twórczą mamy do czynienia, gdy możliwe jest wyróżnienie dwóch konstytutywnych cech utworu:

- jest przejawem działalności twórczej,
 - ma indywidualny charakter.
- Sąd Najwyższy w wyroku z 30 czerwca 2005 r. (IV CK 763/04) stwierdził, że „przejawem działalności twórczej jest będący wynikiem samodzielnego wysiłku autora rezultat, różniący się od innych rezultatów analogicznego działania (w uproszczeniu – mający atrybut »nowości«). Niekwestionowany jest tu związek z pojęciem oryginalności, a »oryginalny« to tyle, co samodziśny, autentyczny, niebędący powtórzeniem. Indywidualny charakter dzieła wyraża się w tym, że odbiega ono od innych przejawów podobnego działania w sposób świadczący o jego

swoistości i niepowtarzalności. Ta cecha – niepowtarzalność – bywa rozumiana w sposób rygorystyczny jako rezultat statystycznie jednorazowy”. Dlatego utworami nie są dzieła wykonywane powtarzalnie, choćby były perfekcyjnie wykonane. Ich efekt jest bowiem wynikiem rutynowej pracy.

PRZYKŁAD

Pan Jan projektuje i wykonuje biżuterię artystyczną na podstawie umowy o dzieło z przeniesieniem autorskich praw majątkowych na firmę jubilerską. W maju stworzył bardzo popularną kolekcję. W związku z dużym zainteresowaniem zamawiający zlecił mu wykonanie tego samego wzoru w 200 egzemplarzach. Stworzenie produktu według tego samego wzoru to nie utwór. Może to być co najwyżej dzieło, a w opinii ZUS stanowi to świadczenie usług. Dlatego zlecający powinien inaczej rozliczyć wynagrodzenie za projekt będący utworem, a inaczej za fizycznie stworzoną biżuterię (pracę stanowiącą dzieło/zlecenie).

Dla pracodawcy oznacza to, że chcąc zastosować preferencyjne koszty 50 proc., musi mieć pewność, że dany przedmiot pracy jest utworem. Niestety nie wspomóż się interpretacjami podatkowymi. Izby skarbowe gremialnie stwierdzają, że przepisy ustawy z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych nie są przepisami prawa podatkowego. Mimo że ustalenie, co jest utworem, ma zasadnicze znaczenie w zastosowaniu kosztów 50 proc., to bezpośrednio nie jest w zakresie wydawanych interpretacji. W niektórych interpretacjach wprost stwierdzono, że w rozstrzygnięciu o twórczym charakterze prac jako jedynym właściwym jest Ministerstwo Kultury (np. interpretacja dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, IPP-B2/415-270/09-4MK) – patrz ramka.

Przeniesienie praw...

Kluczowe dla sprawy jest zawarcie umowy z autorem. Ustawa o prawie autorskim i

prawach pokrewnych wprowadza dwie możliwości korzystania z utworu:

- przeniesienie autorskich praw majątkowych na nabywcę,
 - licencje.
- Przeniesienie autorskich praw majątkowych na nabywcę to nic innego jak sprzedaż praw do utworu. Po jej sfinalizowaniu jedyną osobą uprawnioną do korzystania z utworu jest nabywca. Twórca traci prawa majątkowe i nie może z nich korzystać, ale otrzymuje za to zapłatę. Ta umowa jest bardzo korzystna dla pracodawcy/zamawiającego utwór, ponieważ nabywa do niego prawa i może eksploatować zgodnie z warunkami w umowie.

Pojawia się tu jednak kwestia pół eksploatacji. To wszelkie możliwe sposoby, na jakich można wykorzystywać utwór w praktyce. Nie ma jednolitego wykazu pół eksploatacji. Sporządzając umowę, należy rozważyć, gdzie w przyszłości będzie wykorzystywany utwór.

PRZYKŁAD

Pan Jerzy zawarł umowę o przeniesienie autorskich praw majątkowych do napisanej aplikacji komputerowej. Wskazano w niej, że polem eksploatacji utworu będzie przestrzeń cyfrowa, w tym prawo do trwałego zwielokrotnienia programu w całości lub w części jakimikolwiek środkami i w jakiegokolwiek formie na potrzeby pracodawcy. Aplikacja okazała się trafna i przedsiębiorca zauważył możliwość jego sprzedaży. Jednak bez dodatkowego wynagrodzenia nie może dokonywać obrotu prawnego utworem, ponieważ pola eksploatacji (miejsce i sposób użytkowania) nie przewidują wprowadzania do obrotu, użyczenia ani najmu.

Nie można ustalić, że nabywanie praw autorskich dotyczy wszystkich pół eksploatacji, ponieważ zabrania tego prawo. Jeśli więc w umowie pominięto jakieś miejsce czy sposób wykorzystania utworu, to autor ma prawo do dodatkowego wynagrodzenia za korzystanie z niego.

... czy licencja

Na podstawie umowy licencyjnej twórca uprawnia licencjobiorcę do korzystania z utworu w określony sposób za wynagrodzeniem. Tutaj jednak autor nie zbywa własności intelektualnej, lecz ją w pewnym sensie wypożycza. Odpowiednik licencji w stosunku do rzeczy są umowy najmu bądź dzierżawy.

Licencje są najbardziej pożądaną przez twórcę formą współpracy. Pozwalają maksymalizować zyski i jak najszerzej zasięgiem obejmować krąg nabywców.

Licencja może wymieniać wszelkie możliwe pola eksploatacji (pełna) albo tylko ich jakąś część (niepełna). Jednak dla zlecającego najważniejsze jest podział licencji na wyłączne i niewyłączne. Wyłączna

ogranicza zakres licencjobiorców do jednego, co gwarantuje mu pewien monopol na obrót dobrem intelektualnym. Natomiast przy licencji niewyłącznej nabywca jest jednym z wielu podmiotów korzystających z utworu. Jeśli pracodawca nie ustali szczegółowo trybu przejścia praw autorskich czy udzielenia licencji, to z mocy prawa występuje domniemanie udzielenia licencji niewyłącznej na 5 lat.

PRZYKŁAD

Pan Tomasz zawarł umowę licencyjną na zaprojektowanie i wykonanie strony internetowej przedsiębiorstwa zamawiającego. Ustalono w niej tylko niejście wykorzystywania strony (pole eksploatacji), którym była przestrzeń cyfrowa, a także wynagrodzenie mające stanowić jednorazową opłatę licencyjną. Nie sprecyzowano natomiast rodzaju licencji. Po 5 latach informatyk zażądał kolejnej opłaty licencyjnej. Zamawiający dzieło odmówił, uznając, że już raz ją uiszczył. Nie ma racji, ponieważ nie usankcjonowano tego w umowie. Zatem licencja wygasta po 5 latach, a niewiedza przedsiębiorcy kosztowała go kwotę zapłaty drugiego wynagrodzenia.

Autor na etacie

Z ugruntowanego orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że jeśli umowa o pracę nie przewiduje rozróżnienia należnego pracownikowi wynagrodzenia na część związaną z korzystaniem z praw autorskich i część dotyczącą wykonywania obowiązków pracowniczych, to do celów podatkowych nie stosuje się art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy z 26 czerwca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. DzU z 2012 r., poz. 351 ze zm., dalej ustawa o PIT). Potwierdził to Naczelny Sąd Administracyjny m.in. w wyroku z 19 czerwca 2002 r. (II FSK 839/09).

W praktyce budzi wątpliwość, jak zapis o pensji należnej za pracę twórczą miałby wyglądać. Izby skarbowe negocjują ustalenie np. procentowej części wynagrodzenia miesięcznej w kolejnych miesiącach (m.in. interpretacja Izby Skarbowej w Poznaniu, ILPB1/415-578/11-4/AP). Poza tym wyższe koszty przysługują z związku z art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy o PIT, który odnosi się do przychodu – czyli tutaj do wynagrodzenia z tytułu rozporządzenia prawami autorskimi. Przychód ten musi być wyraźnie „związany” z uzyskaniem praw autorskich i rozporządzeniem nimi, a nie tylko z czasem pracy przeznaczonym na uzyskanie tych praw (wyrok WSA w Rzeszowie z 6 listopada 2012 r., I SA/Rz 723/12).

Możliwość stosowania wyższych kosztów zależy zatem od tego, czy pracodawca korzysta z utworów stworzonych przez podwładnego. Nie ma podstaw do ich stosowania, jeśli utwór powstał, ale nie nastąpił obrót nim (np. szef nigdy nie

otrzymał projektu, bo nie został dokończony i formalnie przekazany).

Wskazane jest, żeby oprócz wskazania w umowie o pracę części wynagrodzenia stanowiącego przychód z praw autorskich strony potwierdzały co miesiąc w stosownym porozumieniu, jaka jego część objęta jest kosztami 50 proc. i czego to w zasadzie dotyczy.

Jakie dowody

Temat dokumentowania powstających utworów, w tym ich właściwego zakwalifikowania, był przedmiotem wielu orzeczeń NSA. To niebagatelna kwestia, ponieważ od niej zależy wywodzenie skutków prawnych w razie sporu z fiskusem czy autorem.

Po pierwsze istotna jest ewidencja utworów, na którą wskazał NSA w wyroku z 4 lutego 2011 r. (II FSK 1788/09). To zestawienie wykazujące czas, w którym utwory były tworzone, stawkę wynagrodzenia należnego za godzinę pracy nad dziełem oraz datę przekazania dzieła zamawiającemu. Rejestracja utworów nie jest elementem obligatoryjnym w dokumentowaniu praw autorskich, ale stanowi prywatny dokument, który w sądzie stanowi dowód w sprawie wytworzonych utworów.

Konieczne należy też odrębnie ewidencjonować zapłatę za utwory i to najlepiej na

podstawie ewidencji utworów. Inaczej organ skarbowy zaniega możliwość wyliczenia wynagrodzenia za korzystanie z utworu, a przez to równocześnie zastosowanie autorskich kosztów. Poza tym koszty uzyskania przychodu są nierozłączne z przychodami za przeniesienie praw autorskich bądź za ich wynajem (licencja), więc jeśli nie można udowodnić przychodów za korzystanie z utworów, to nienależne są też wyższe koszty.

Ważny jest też grafik czasu pracy ułożony dla pracownika. Powinien on określać, w jakich dniach autor wykonywał prace związane z tworzeniem utworów. Powinny się tam również znaleźć informacje o urlopiach, okresach nieświadczenia pracy z powodu choroby, opieki, macierzyństwa – czyli o okresach, za które przysługuje wynagrodzenie, do którego nie można stosować podwyższonych kosztów. Jednak taki grafik ma sens jedynie wtedy, gdy w wyniku pracy powstają utwory, z których pracodawca korzysta. Stanowią one wówczas podstawę wypłaty wynagrodzenia.

W dokumentacji powinny się też znaleźć protokoły odbioru utworów. W ten sposób można właściwie udokumentować obrót prawnym utworami.

Podstawą rozliczenia należności z praw autorskich jest harmonogram pracy i ewidencja utworów wraz z protokołami odbioru utworów. ■

*PRZYKŁAD

Pan Kamil – informatyk na etacie z pensją zasadniczą 4000 zł – pracował nad aplikacją ułatwiającą rozliczanie czasu pracy w firmie. Pracodawca przyjął ją protokołem odbioru. Dołączył do niej harmonogram potwierdzający czas efektywnie spędzony przy pracy nad oprogramowaniem, tj. 115 godzin w miesiącu. Wyliczono, że za pracę należy mu się wynagrodzenie (podlegające 50-proc. kosztom): (4000 zł : 168 godz.) x 115 zł = 2738,10 zł.

*LISTA PŁAC

Co liczymy	Część pensji bez kosztów autorskich	Część pensji z kosztami autorskimi
Płaca zasadnicza	1261,90 zł	2738,10 zł
Podstawa składek społecznych	1261,90 zł	2738,10 zł
Składki społeczne (13,71 proc.)	173,01 zł	375,39 zł
Podstawa składki zdrowotnej	1261,90 zł – 173,01 zł = 1088,89 zł	2738,10 zł – 375,39 zł = 2362,71 zł
Składka zdrowotna: – należna (9 proc.) – do odliczenia od podatku (7,75 proc.)	98 zł 84,39 zł	212,54 zł (po obniżeniu do zaliczki 212,58 zł) 183,11 zł
Koszty uzyskania przychodu	111,25 zł	– podstawa: 2738,10 zł – 375,39 zł = 2362,71 zł – koszty: 2362,71 zł x 50 proc. = 1181,36 zł
Podstawa opodatkowania	1261,90 zł – 173,01 zł – 111,25 zł = 977,64 zł (po zaokrągleniu)	2738,10 zł – 375,39 zł – 1181,36 zł = 1231,35 zł (po zaokrągleniu)
Zaliczka na podatek: – naliczona (18 proc.) – do US (po zaokrągleniu)	176,04 zł 176,04 zł – 46,33 zł – 84,39 zł = 45 zł	212,58 zł 212,58 zł – 183,11 zł = 29 zł
Do wypłaty	1261,90 zł – 173,01 zł – 98 zł – 45 zł = 945,89 zł	2738,10 zł – 375,39 zł – 212,58 zł – 29 zł = 2121,13 zł

*RESORT ODPOWIE, ALE NIEWIĄŻĄCO

Pracodawca może wystąpić do Ministerstwa Kultury o udzielenie pisemnego wyjaśnienia dotyczącego przedmiotu prawa autorskiego. Niestety jego prawna wartość będzie dla niego znikoma, bo nie chroni w zakresie pobranego podatku. Potwierdził to Wojewódzki Sąd Administracyjny w wyroku z 3 grudnia 2004 r. (III SA/Wa 3302/2003). Wskazał, że taka opinia „nie może być traktowana ani jako zajęcie stanowiska przez inny organ w rozumieniu art. 209 ordynacji podatkowej, ani jako opinia biegłego w rozumieniu art. 197 w. ustawy. Opinia ta może być co najwyżej potraktowana jako ogólne kierunkowe wskazanie czy też pewien rodzaj inspiracji do przeprowadzenia przez organ podatkowy samodzielnych dociekań, ustaleń, analiz oraz przedstawienia własnej argumentacji w zakresie przyporządkowania ustalonego w sprawie stanu faktycznego do określonej normy prawnej”.

W sprawie ustalenia, czy można zastosować 50-proc. koszty, pracodawca jest więc zdany wyłącznie na siebie. Odpowiedź resortu może być dla niego jedynie wskazówką. Prawidłowość jego wyboru może ocenić dopiero sąd powszechny czy administracyjny, gdy np. organy kontrolne zakwestionują przedmiot umowy jako utwór bądź gdy wykonawcy dzieła będą się tego domagać. ■