

## Koszty uzyskania przychodów nauczycieli akademickich z tytułu praw autorskich

Waldemar Gos\*

**Streszczenie:** *Cel* – Przegląd regulacji prawnych i wewnętrznych regulacji uczelni w zakresie zasad ustalania kosztów uzyskania przychodów.

*Metodologia badania* – W opracowaniu wykorzystano metodę analizy materiałów źródłowych oraz metodę wnioskowania logicznego.

*Wynik* – Wskazanie zasad i postulatów, które należy uwzględnić przy opracowaniu regulacji wewnętrznych uczelni w zakresie kosztów uzyskania przychodów nauczycieli akademickich z tytułu praw autorskich.

*Oryginalność/wartość* – Opracowanie zasad, które będą jednolite i akceptowane we wszystkich uczelniach, zmniejsza ryzyko podatkowe.

**Słowa kluczowe:** podatek dochodowy, koszty uzyskania przychodów

### Wprowadzenie

Od kilku miesięcy trwa ożywiona dyskusja dotycząca kosztów uzyskania przychodów z tytułu praw autorskich przez nauczycieli akademickich, związana z nowelizacją art. 22 ust. 9b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który obowiązuje od 1 stycznia 2018 roku. W związku z wprowadzoną do ustawy zmianą powstało wiele wątpliwości interpretacyjnych dotyczących zastosowania 50-procentowych kosztów uzyskania przychodów w odniesieniu do przychodów uzyskiwanych z działalności badawczo-rozwojowej oraz naukowo-dydaktycznej przez nauczycieli akademickich<sup>1</sup>. Wątpliwości w kwestii zastosowania omawianej preferencji dotyczyły głównie pracowników uczelni wytwarzających utwory w rozumieniu prawa autorskiego, ale wykonujących działalność wyłącznie naukową lub dydaktyczną.

---

\* prof. dr hab. Waldemar Gos, Uniwersytet Szczeciński, Instytut Rachunkowości, e-mail: waldemar.gos@usz.edu.pl. ORCID: 0000-0003-1182-4550.

<sup>1</sup> Według art. 108 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym do tej grupy zawodowej należą: pracownicy naukowo-dydaktyczni, pracownicy dydaktyczni i pracownicy naukowci, dyplomowani bibliotekarze oraz dyplomowani pracownicy dokumentacji i informacji naukowej. Obecnie zgodnie z ustawą z 20 lipca 2018 roku Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. 2018, poz. 1668 ze zm.) są to odpowiednio pracownicy badawczo-dydaktyczni, pracownicy dydaktyczni i pracownicy badawczy.

Celem opracowania jest:

1. Przegląd regulacji prawnych i wewnętrznych regulacji uczelni w zakresie ustalania kosztów uzyskania przychodów przez nauczycieli akademickich z tytułu praw autorskich.
2. Sformułowanie wniosków i postulatów, które powinny zostać uwzględnione przy opracowaniu zasad ustalania kosztów uzyskania przychodów przez nauczycieli akademickich.

W artykule wykorzystano głównie metodę analizy materiałów źródłowych (regulacje prawne, wewnętrzne akty normatywne wybranych uczelni) oraz metodę wnioskowania logicznego.

## **1. Przegląd regulacji prawnych w zakresie praw autorskich nauczycieli akademickich**

Podstawowe zasady ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie ustalania kosztów uzyskania przychodów z tytułu praw autorskich przez nauczycieli akademickich są następujące:

1. Koszty uzyskania przychodów z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich ustala się w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz ubezpieczenie chorobowe.
2. Niniejsze koszty w 2018 roku nie mogą przekroczyć kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, czyli kwoty 85 528 zł.
3. W przypadku nauczycieli akademickich wymienione przepisy prawa stosuje się do przychodów uzyskiwanych z tytułu działalności badawczo-rozwojowej oraz naukowo-dydaktycznej.

Różna interpretacja znowelizowanego przepisu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych skłoniła Ministerstwo Finansów do wydania swojej interpretacji. Wyjaśnienia Ministra Finansów przekazane do wiadomości Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego pismem z dnia 20 grudnia 2017 roku (nr pisma: DD3.8223.361.2017), dotyczące nowych zasad korzystania z 50-procentowych kosztów uzyskania przychodów, wskazują, że „zasadne jest, aby pracodawca tworzył przejrzysty mechanizm pozwalający precyzyjnie określić wysokość należnego honorarium, tj. wynagrodzenia za wykonywanie prac o charakterze twórczym lub za rozporządzenie przez twórcę majątkowymi prawami autorskimi. Z jednej strony mechanizm ten zapewni w przypadku braku realnego rezultatu umowy w postaci utworu skuteczne skorygowanie wysokości wynagrodzenia, do którego w konsekwencji nie przysługiwały 50% koszty uzyskania przychodów. Natomiast w sytuacji, gdy utwór powstanie, mechanizm ten będzie pomocny przy dowodzeniu, że w odniesieniu do części wynagrodzenia twórca pracodawca (płatnik) prawidłowo stosował 50% koszty uzyskania przychodów, bowiem wynagrodzenie to stanowiło w istocie honorarium” (Pismo Ministra Finansów, 2017).

Można więc stwierdzić, że zasady określania wielkości honorarium autorskiego za przeniesienie na uczelnię praw autorskich do utworów naukowych i dydaktycznych przez

pracowników uczelni pozostawiono w gestii szkół wyższych jako pracodawców, co znajduje wyraz w ich wewnętrznych unormowaniach. Przykładowe regulacje w tym zakresie zaprezentowano w tabeli 1.

**Tabela 1.**

Podstawowe zasady ustalania kosztów z tytułu praw autorskich dla pracowników uczelni

Regulacje prawne i wewnętrzne akty normatywne uczelni	Podstawowe założenia
1	2
Zarządzenie Rektora Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie nr R-0201-3/2018 z dnia 24 stycznia 2018 roku w sprawie zasad dokumentowania okoliczności stanowiących podstawę stosowania 50-procentowej stawki kosztów uzyskania przychodów przy poborze zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Pracownikowi, do którego obowiązków wynikających ze stosunku pracy należy tworzenie utworów w rozumieniu ustawy o prawach autorskich, w związku ze stworzeniem takiego utworu w ramach obowiązków pracowniczych i przeniesieniem na UEK autorskich praw majątkowych do niego przysługuje prawo do zastosowania przez płatnika 50-procentowej stawki kosztów uzyskania przychodów na zasadach określonych w niniejszym zarządzeniu.</li> <li>2. Możliwość zastosowania 50-procentowej stawki kosztów uzyskania przychodów uwarunkowana jest prowadzeniem przez pracownika stosownej ewidencji utworów stworzonych w ramach stosunku pracy.</li> <li>3. Wynagrodzenie pracowników naukowo-dydaktycznych z tytułu przeniesienia na UEK autorskich praw majątkowych do utworów stworzonych w ramach działalności naukowo-dydaktycznej może obejmować maksymalnie 90% wynagrodzenia zasadniczego.</li> <li>4. W przypadku pozostałych pracowników, w tym niebędących nauczycielami akademickimi, wynagrodzenie z tytułu przeniesienia na UEK autorskich praw majątkowych do utworów stworzonych w trakcie wykonywania obowiązków pracowniczych może obejmować maksymalnie 75% wynagrodzenia zasadniczego.</li> </ol>
Uchwała nr XXIV –13.2/18 Senatu Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie z dnia 31 stycznia 2018 roku w sprawie ustalania wysokości honorarium z tytułu przeniesienia autorskich praw majątkowych do utworów w wynagrodzeniu pracowników uczelni	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Pracownicy Uniwersytetu zatrudnieni jako nauczyciele akademicy mogą korzystać z 50-procentowej normy kosztów uzyskania przychodu przewidzianej w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu rozporządzenia na rzecz Uniwersytetu autorskimi prawami majątkowymi do utworów wytworzonych w ramach stosunku pracy z Uniwersytetem.</li> <li>2. Przepisy niniejszej uchwały stosuje się do tej części wynagrodzenia pracowników, w stosunku do którego mają zastosowanie przepisy art. 22 ust. 9b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.</li> <li>3. Udział procentowy wynagrodzenia, do którego stosuje się 50-procentową normę kosztów uzyskania przychodów, wynosi dla pracowników:               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) naukowych i naukowo-dydaktycznych do 95% wynagrodzenia zasadniczego;</li> <li>b) dydaktycznych do 70% wynagrodzenia zasadniczego;</li> <li>c) dyplomowanych bibliotekarzy oraz dyplomowanych pracowników dokumentacji i informacji naukowej do 60% wynagrodzenia zasadniczego.</li> </ol> </li> <li>4. Pracownicy korzystający z 50-procentowej normy kosztów uzyskania przychodu zobowiązani są prowadzić w porozumieniu z dziekanem/kierownikiem jednostki organizacyjnej ewidencję prac objętych prawem autorskim oraz przechowywać niezbędną dokumentację dla potrzeb kontroli podatkowej.</li> </ol>

1	2
<p>Uchwała nr 155/2017 Senatu AGH z dnia 29 listopada 2017 roku w sprawie stosowania 50-procentowej stawki kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Pracownicy, którzy obowiązani są w ramach stosunku pracy prowadzić działalność naukowo-dydaktyczną, badawczo-rozwojową, w tym badania naukowe i prace rozwojowe, rozwijać twórczość naukową, mogą mieć prawo do 50-procentowych kosztów uzyskania przychodu.</li> <li>2. Ustala się, że wynagrodzenie z tytułu korzystania z praw autorskich wynosi dla:               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) pracowników naukowo-dydaktycznych do 45% wynagrodzenia;</li> <li>b) pracowników naukowych do 45% wynagrodzenia.</li> </ol> </li> <li>3. Zakres stosowania 50-procentowych kosztów uzyskania przychodu od wynagrodzeń pracowników niewymienionych w pkt 2 uzależniony jest od zakresu wykonywanych przez nich prac o charakterze twórczym, co ma wynikać z ich obowiązków służbowych.</li> </ol>
<p>Uchwała nr 1/2018 senatu Akademii Muzycznej w Krakowie z dnia 15 stycznia 2018 roku w sprawie wynagrodzenia objętego prawami autorskimi dla nauczycieli akademickich zatrudnionych w ramach stosunku pracy oraz stosowania 50-procentowych kosztów uzyskania przychodów</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wynagrodzenie zasadnicze nauczyciela akademickiego będącego pracownikiem naukowym lub naukowo-dydaktycznym składa się z:               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) wynagrodzenia za prace twórcze chronione prawem autorskim – honorarium, stanowiące do 90% wysokości wynagrodzenia zasadniczego;</li> <li>b) pozostałej części wynagrodzenia nieobjętego ochroną wynikającą z prawa autorskiego.</li> </ol> </li> <li>2. Nauczyciel akademicki będący pracownikiem dydaktycznym za wykonywanie działalności twórczej w ramach stosunku pracy, chronionej prawem autorskim, może korzystać z 50-procentowych kosztów uzyskania przychodów, o ile spełnia przesłanki z art. 22 ust. 9b ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2018 roku.</li> <li>3. Wynagrodzenie za prace twórcze chronione prawem autorskim – honorarium stanowi do 50% wysokości wynagrodzenia zasadniczego, pozostała część wynagrodzenia nie jest objęta ochroną wynikającą z prawa autorskiego.</li> <li>4. Zakwalifikowanie zakresu prac jako czynności o charakterze twórczym należy do pracownika, który przyjmuje na siebie odpowiedzialność karno-skarbową za złożone oświadczenie, którego wzór stanowi załącznik do niniejszej uchwały.</li> <li>5. Podstawą zastosowania 50-procentowych kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy jest oświadczenie nauczyciela akademickiego.</li> </ol>
<p>Uchwała Senatu Politechniki Krakowskiej z 20 grudnia 2017 roku nr 123/f/12/2017 zmieniająca uchwałę w sprawie ustalenia ogólnego zakresu obowiązków nauczycieli akademickich i stosowania 50-procentowej stawki kosztów uzyskania przychodu ze stosunku pracy pracowników PK</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Prawem autorskim chronione są prace pracowników naukowo-dydaktycznych i naukowych w ramach obowiązków badawczych i obowiązków dydaktycznych w wysokości zależnej od zajmowanego stanowiska oraz posiadanego tytułu lub stopnia naukowego. Prace w ramach obowiązków organizacyjnych nie są chronione prawem autorskim.</li> <li>2. Pracownicy naukowo-dydaktyczni i naukowci (twórcy) za wykonywanie działalności twórczej w ramach stosunku pracy, chronionej prawem autorskim, korzystają z kosztów uzyskania przychodu w wysokości 50%.</li> <li>3. Ustala się, że wynagrodzenie nauczycieli akademickich z tytułu korzystania z praw autorskich wynosi dla pracowników naukowo-dydaktycznych i naukowych:               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) z tytułem naukowym profesora lub stopniem naukowym doktora habilitowanego – 90%;</li> <li>b) ze stopniem naukowym doktora – 77%;</li> <li>c) z tytułem zawodowym magistra – 64%.</li> </ol> </li> <li>4. Na wniosek pracownika Rektor PK może ustalić inny niż ustalony w ust. 1 niniejszego paragrafu, procentowy udział zakresu obowiązków nauczyciela akademickiego.</li> </ol>

Źródło: opracowanie własne na podstawie uchwał wybranych uczelni.

Analiza informacji zawartych w tabeli 1 pozwala stwierdzić, że nie ma jednolitych zasad dotyczących ustalania kosztów uzyskania przychodów z tytułu praw autorskich przez pracowników uczelni. Uczelnie odwołując się do ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym, zakładają, że czas pracy nauczycieli akademickich mierzy się zakresem ich obowiązków (organizacyjnych, dydaktycznych, naukowych). Prawem autorskim są zazwyczaj chronione obowiązki naukowe i dydaktyczne. Problematyczne jest jednak określenie proporcji między poszczególnymi rodzajami obowiązków pracownika. Z uwagi na brak precyzyjnych i jednoznacznych wytycznych wiele uczelni zwraca się do organów skarbowych o wydanie indywidualnych interpretacji i często otrzymuje odpowiedź, że interpretacja uczelni jest nieprawidłowa. Jako przykład może posłużyć interpretacja indywidualna z 4 kwietnia 2018 roku sygn. 0115-KDIT2-1.4011.23.2018.1.MK dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Uczelnia zadała pytanie, czy przyjęte przez nią rozwiązania, podobne do wskazanych w tabeli 1, są prawidłowe. Niestety otrzymała odpowiedź negatywną. W interpretacji zwrócono uwagę na następujące okoliczności:

1. „W orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowane jest jednolite stanowisko, iż dla zastosowania normy kosztów uzyskania przychodów, określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, **konieczne jest rozróżnienie wynagrodzenia na część związaną z wykonywaniem obowiązków pracowniczych i część określającą honorarium**, związaną z korzystaniem z praw autorskich za eksploatację dzieła w określony sposób i na określonym polu. Nie jest przy tym wystarczające wyróżnienie w umowie o pracę części czasu pracy przeznaczonej na pracę twórczą, gdyż z takiego wyróżnienia nie wynika, czy jakkolwiek utwór rzeczywiście powstał i czy w związku z jego eksploatacją wypłacono honorarium (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 marca 2010 r., II FSK 1791/08; z dnia 16 września 2010 r., II FSK 839/09)”.
2. „Sama przesłanka zatrudnienia na **określonym stanowisku**, z którym związana jest praca twórcza, **nie pozwala** na zastosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 listopada 2015 r., sygn. akt II FSK 2275/13 stwierdzono, że zgodnie bowiem z ugruntowanym orzecznictwem sądów administracyjnych przepis ten nie będzie miał zastosowania, jeżeli z ustalonego w sprawie stanu faktycznego nie można ustalić, jaka część wynagrodzenia, uzyskiwanego przez pracownika ze stosunku pracy, dotyczy wynagrodzenia za wykonywanie prac o charakterze twórczym lub za rozporządzenie przez twórcę majątkowymi prawami autorskimi (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 kwietnia 2011 r. II FSK 2217/09)”.
3. „Podkreślenia przy tym wymaga, że przez **wyodrębnienie honorarium** z łącznej wartości wynagrodzenia nie można uznać sytuacji, w której **pracodawca określa je jako procent ogólnego wynagrodzenia pracownika**. Nie można bowiem przyjęc za założenia, że na pewno taki właśnie procent wynagrodzenia będzie dotyczyć działalności twórczej. Wobec tego, tylko jednoznaczne określenie wartości honorarium w sprecyzowanej kwocie z tytułu rzeczywiście wykonanej pracy twórczej pozwala

na zastosowanie do tak wyliczonej wartości kosztów uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przepis ten nie znajdzie zastosowania do wynagrodzenia wyliczonego w sposób hipotetyczny, nawet jeśli będzie ono zbliżone do wartości rzeczywistej”.

4. „Reasumując, prezentowany przez Wnioskodawcę procentowy podział wynagrodzenia nie stwarza możliwości zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów względem wynagrodzenia za wykonywaną przez pracowników pracę twórczą. Do całości uzyskiwanych przez pracowników przychodów ze stosunku pracy zastosowanie znajdzie art. 22 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.
5. „Zastrzeżenia wymaga, że cytowana w treści ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych nie stanowi przepisów prawa podatkowego, a więc organ nie jest upoważniony do interpretowania tej ustawy w trybie art. 14b Ordynacji podatkowej, a tym samym do stwierdzenia, czy dana osoba jest twórcą/wykonawcą w rozumieniu przepisów ww. ustawy lub czy konkretny efekt pracy danej osoby stanowi przedmiot prawa autorskiego lub praw pokrewnych. Niniejsza interpretacja dotyczy zatem wyłącznie skutków podatkowych przedstawionego we wniosku stanu faktycznego. Nie rozstrzyga zaś kwestii prawidłowości działań na gruncie przepisów odrębnych (w tym przepisów ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych)”.

Analizując argumenty przedstawione w interpretacji, należy podkreślić, że niewątpliwie nauczycielom akademickim przysługuje prawo do zwiększonych kosztów uzyskania przychodów z tytułu praw autorskich. Jednak należy odpowiedzieć na pytanie: jak opracować zasady, aby mogły być zgodne z przepisami prawa, szczególnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych? Zasady te powinny się koncentrować wokół dwóch zagadnień, a mianowicie:

- przedmiotu prawa autorskiego, z którym wiąże się stosowanie preferencji podatkowych,
- wynagrodzenia (honorarium) za ten przedmiot.

## 2. Przedmiot prawa autorskiego

Przedmiot prawa autorskiego określa ustawa z 4 lutego 1994 roku o prawie autorskim i prawach pokrewnych (dalej: upr). Zgodnie z art. 1 ust. 1 upr utworem jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia. Ustawodawca zawarł w niej katalog przykładowych utworów, który ma charakter otwarty. I tak przedmiotem prawa autorskiego są w szczególności utwory<sup>1</sup>:

- wyrażone słowem, symbolami matematycznymi, znakami graficznymi (literackie, publicystyczne, naukowe, kartograficzne oraz programy komputerowe),

---

<sup>1</sup> Przegląd definicji utworu zob. Sokołowska (2017), s. 305–337.

- plastyczne,
- fotograficzne,
- lutnicze,
- wzornictwa przemysłowego,
- architektoniczne, architektoniczno-urbanistyczne i urbanistyczne,
- muzyczne i słowno-muzyczne,
- sceniczne, sceniczno-muzyczne, choreograficzne i pantomimiczne,
- audiowizualne (w tym filmowe).

Dany przejaw działalności pracownika ma twórczy charakter, jeżeli spełnia następujące warunki:

- stanowi przejaw działalności twórczej,
- stanowi rezultat pracy człowieka (twórcy),
- odznacza się indywidualnym charakterem,
- został ustalony w jakiegokolwiek postaci.

Łączne spełnienie wymienionych przesłanek kwalifikuje dany wytwór działalności człowieka jako przedmiot podlegający ochronie praw autorskich.

Można więc stwierdzić, że w ramach stosunku pracy nauczycieli akademickich powstają utwory, różnie wyrażone, które powinny być chronione przepisami prawa autorskiego. Ponadto należy podkreślić, że w ramach stosunku pracy pracownik może stworzyć utwór, a jego wynagrodzenie może w części lub wyjątkowo w całości stanowić honorarium za autorskie prawa majątkowe do stworzonego utworu. Przedstawione stwierdzenie potwierdza WSA w Krakowie w wyroku z 16 lutego 2010 roku (sygn. akt I SA/Kr 1454/09). W uzasadnieniu do przywołanego wyroku sąd wskazał, że „(...) jeżeli pracownik w ramach obowiązków ze stosunku pracy wykonuje również prace twórcze, to z umowy o pracę musi ten fakt wynikać, a także to, jaka część wynagrodzenia stanowi honorarium za przeniesienie praw autorskich do utworu, a jaka jest ściśle związana z wykonywaniem obowiązków pracowniczych, bowiem tylko taki podział wynagrodzenia daje podstawę do zastosowania 50% stawki kosztów uzyskania przychodów (...)”.

### **3. Honorarium jako element wynagrodzeń**

W literaturze (Orłowski, Salamonowicz, 2016, s. 63) stwierdza się, że znaczną część wynagrodzenia nauczycieli akademickich stanowi honorarium za przeniesienie na uczelnię autorskich praw majątkowych do utworów pracowniczych. W związku z tym w umowie o pracę musi być określone, jaka część wynagrodzenia będzie stanowiła honorarium. Biorąc pod uwagę przepisy podatkowe, można określić maksymalną kwotę honorarium, która będzie uwzględniona przy rozliczeniu podatkowym. Podwyższone koszty uzyskania przychodów można więc stosować wtedy, gdy wypłacone zostało wynagrodzenie za przeniesienie autorskich praw majątkowych. W związku z tym, jak już określono, z treści umowy o pracę lub przykładowo aneksu do umowy powinno wynikać, że obowiązki ze stosunku

pracy obejmują także działalność twórczą, a wyodrębniona kwotowo część wynagrodzenia stanowi honorarium za przeniesienie praw autorskich do utworu. Interpretacje podatkowe wskazują, że nie można ustalić honorarium w procencie od wynagrodzenia zasadniczego. Jest to niezgodne z przytoczonym wyrokiem WSA w Krakowie w wyroku z 16 lutego 2010 roku (sygn. akt I SA/Kr 1454/09), który stwierdza, że „w umowie o pracę lub innym dokumencie powiązanej z umową o pracę powinno wynikać, jaka część wynagrodzenia jest objęta prawem autorskim”. W związku z tym określenie honorarium autorskiego jako procent od wynagrodzenia zasadniczego można uznać za prawidłowe rozwiązanie.

Zgodnie z uchwałą SN z 30 kwietnia 1986 roku (III PZP 42/86) wynagrodzenie to świadczenie konieczne, o charakterze przysparzająco-majątkowym, które pracodawca jest zobowiązany wypłacać okresowo pracownikowi w zamian za wykonywaną pracę, świadczoną na podstawie wiążącego pracownika i pracodawcę stosunku pracy. Jednym ze składników wynagrodzenia może być honorarium, czyli wynagrodzenie z tytułu korzystania lub rozporządzania prawami autorskimi i pokrewnymi. Honoraria obejmują w szczególności (GUS, 2018):

- wynagrodzenie przekazane autorowi lub artyście wykonawcy z tytułu korzystania z utworu lub artystycznego wykonania przez podmioty wypłacające wynagrodzenie, jeżeli utwór lub artystyczne wykonanie zostały stworzone przez pracowników na podstawie umowy o pracę i przez osoby fizyczne na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło,
- wynagrodzenia (tantiemy) wypłacane twórcom i artystom wykonawcom przez organizacje zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi,
- wynagrodzenia za opracowania naukowe i badawczo-rozwojowe wykonywane przez pracowników jednostek naukowych i badawczo-rozwojowych, stanowiące wykładnik działalności twórczej.

Nie ma więc żadnych regulacji prawnych, które wskazują na sposób ustalania honorarium, na przykład jako kwotę lub jako procent od znanej kwoty.

Należy jednak podkreślić, że dla celów dowodowych rekomendowanym rozwiązaniem jest prowadzenie ewidencji prac twórczych, pozwalającej na wyodrębnienie wynagrodzenia objętego 50-procentową stawką kosztów uzyskania przychodów (Pismo Ministerstwa Kultury, 2002).

## Uwagi końcowe

Podsumowując wcześniejsze rozważania, należy wskazać, że aby możliwe było zastosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów do części wynagrodzenia związanego z korzystaniem lub rozporządzeniem prawami autorskimi, muszą zostać spełnione następujące przesłanki:

- stosunek prawny łączący pracownika i pracodawcę przewiduje zróżnicowanie wynagrodzenia należnego pracownikowi na część związaną z korzystaniem z praw autorskich i część związaną z wykonywaniem typowych obowiązków pracowniczych,



- pracodawca prowadzi stosowną dokumentację w tym zakresie, np. szczegółową ewidencję przekazanych utworów.

Warto również wskazać na próbę regulacji prawnej, a mianowicie Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego poinformowało, że w porozumieniu z Ministerstwem Finansów zostało wypracowane rozwiązanie polegające na tym, że w ustawie Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce zostanie wprowadzony zapis: „wykonywanie obowiązków nauczyciela akademickiego stanowi działalność o indywidualnym charakterze w rozumieniu przepisów z 4 lutego 1994 roku o prawie autorskim i prawach pokrewnych” (MNiSW, 2018). Podczas analizy treści komunikatu nasuwa się pytanie: jaka część wynagrodzenia (honorarium) nauczyciela akademickiego może być chroniona prawem autorskim i jak to uprawdopodobnić? Zostało to wpisane do nowej ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (art. 116 ust. 7). Na tym tle powstaje kolejne pytanie: jak traktować wyroki sądów w zakresie umów o dzieło, których przedmiotem było prowadzenie wykładów przez nauczycieli akademickich? Wszystkie te pytania powinny być przedmiotem dyskusji, której celem jest precyzyjne i sprawiedliwe wypracowanie zasad w zakresie kosztów uzyskania przychodów dla nauczycieli akademickich.

## Literatura

- GUS. *Pojęcia stosowane w statystyce publicznej: honoraria*. Pobrano z: <https://stat.gov.pl/metainformacje/slownik-pojec/pojecia-stosowane-w-statystyce-publicznej/115.pojecie.html> (7.06.2018).
- Interpretacja indywidualna dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 kwietnia 2018 roku (sygn. 0115-KDIT-2-1.4011.23.2018.1.MK).
- MNiSW. *Koszty uzyskania przychodów – stanowisko MNiSW i MF*. Pobrano z: <https://www.archiwum.nauka.gov.pl/komunikaty/koszty-uzyskania-przychodu-stanowisko-mnisw-i-mf.html> (15.06.2018).
- Orłowski, J., Salamonowicz, M (2016). Dochody nauczycieli akademickich do utworów z praw i ich opodatkowanie. *Studia Prawno-Ekonomiczne*, XCIX, 63–74.
- Pismo Ministra Finansów z 20 grudnia 2017 roku (nr DD3.8223.361.2017).
- Pismo Ministerstwa Kultury z 13 sierpnia 2002 roku (sygn. DP/WPA.024/318).
- Sokołowska, D. (2017). Definiowanie pojęcia utworu naukowego w regulacjach szkół wyższych. *Acta Iuris Stettinensis*, 2 (18), 305–337.
- Uchwała SN z 30 kwietnia 1986 r. (sygn. akt III PZP 42/86).
- Ustawa z 27 lipca 2005 roku – Prawo o szkolnictwie wyższym. Dz.U. 2017, poz. 2 183 ze zm..
- Ustawa z 20 lipca 2018 roku – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Dz.U. 2017, poz. 1 668 ze zm.
- Ustawa z 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 2018, poz. 106 ze zm.
- Ustawa z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Dz.U. 2017, poz. 880 ze zm.
- Ustawa z 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa. Dz.U. 2017, poz. 201 ze zm.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 16 lutego 2010 roku (sygn. akt I SA/Kr 1454/09).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 marca 2010 roku (sygn. akt II FSK 1791/08).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 września 2010 roku (sygn. akt II FSK 839/090).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 kwietnia 2011 roku (sygn. akt II FSK 2217/09).

**TAX DEDUCTIBLE EXPENSES OF ACADEMICS' COPYRIGHTS**

**Abstract:** *Purpose* – An overview of legal regulations and internal university regulations about calculating tax deductible expenses.

*Design/methodology/approach* – In the study the method of the analysis of source material and logical reasoning were used.

*Findings* – Pointing to these rules and postulates which should be taken into consideration while formulating internal university regulations about tax deductible expenses of academics' copyrights.

*Originality/value* – The development of rules, which will be uniform and accepted by all universities, will decrease the tax risk.

**Keywords:** income tax, tax deductible expenses

**Cytowanie**

Gos, W. (2018). Koszty uzyskania przychodów nauczycieli akademickich z tytułu praw autorskich. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (93), 27–36. DOI: 10.18276/frfu.2018.93-03.