

Warszawa, 18 stycznia 2018 r.
KL/31/12/PP/2018

Pan
Filip Świtaja
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

w nawiązaniu do prowadzonych konsultacji podatkowych w zakresie projektu interpretacji ogólnej dotyczącej możliwości zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów do części wynagrodzenia uzyskanego w ramach stosunku pracy z tytułu rozporządzania prawami autorskimi, przekazuję uwagi Konfederacji Lewiatan.

Z poważaniem,



Henryka Bochniarz
Prezydent Konfederacji Lewiatan

Załączniki:

Uwagi Konfederacji Lewiatan do propozycji interpretacji ogólnej dotyczącej możliwości zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów do części wynagrodzenia uzyskanego w ramach stosunku pracy z tytułu rozporządzania prawami autorskimi.



Uwagi Konfederacji Lewiatan do propozycji interpretacji ogólnej dotyczącej możliwości zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów do części wynagrodzenia uzyskanego w ramach stosunku pracy z tytułu rozporządzania prawami autorskimi.

1. Zakres podmiotowy interpretacji ogólnej

Zakres projektowanej interpretacji ogólnej ogranicza się wyłącznie do interpretacji warunków stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów do wynagrodzenia autorskiego uzyskiwanego w ramach stosunku pracy.

Tymczasem, art. 22 ust. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych [dalej: **ustawa o PIT**] zastrzega, że podwyższone koszty uzyskania przychodów nie mają zastosowania do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Poza tym wyjątkiem, podwyższone koszty mogą mieć zastosowanie bez względu na źródło uzyskiwania przychodów, tj. zarówno do przychodów ze stosunku pracy, **jak też do przychodów z działalności wykonywanej osobiście i praw majątkowych, uzyskiwanych na podstawie m.in. umów o dzieło, umów zlecenia z przeniesieniem majątkowych praw autorskich, umów licencyjnych**, o ile spełnione zostaną ustawowe warunki wskazane w art. 22 ust. 9, 9a i 9b ustawy o PIT.

Już pobieżna analiza interpretacji indywidualnych, zamieszczonych w Systemie Informacji Podatkowej, potwierdza, że wątpliwości płatników i podatników co do stosowania 50% kosztów podatkowych nie ograniczają się tylko do przychodów ze stosunku pracy, ale dotyczą również zasad rozliczania 50% kosztów w przypadku przychodów z działalności wykonywanej osobiście oraz przychodów z praw majątkowych.

Stąd, mając na względzie postulat przejrzystości przepisów, **celowym i pożądanym przez środowiska twórcze byłoby rozszerzenie zakresu projektowanej interpretacji ogólnej o zagadnienie stosowania 50% kosztów podatkowych w odniesieniu do podatników uzyskujących wynagrodzenia kwalifikowane do przychodów z działalności wykonywanej osobiście oraz z praw majątkowych.** Alternatywnie, pod rozwagę przedkładamy wydanie odrębnej interpretacji ogólnej, skoncentrowanej na interpretacji art. 22 ust. 9, 9a i 9b ustawy o PIT w kontekście rozliczania wynagrodzeń autorskich dla tej grupy podatników.

2. Zakres przedmiotowy interpretacji ogólnej

Począwszy od 1 stycznia 2018 r. możliwość stosowania 50% kosztów podatkowych została ograniczona do przychodów uzyskiwanych z tytułu działalności wymienionej w art. 22 ust. 9b ustawy o PIT.

Powołany przepis odwołuje się do kilkadziesiątu różnych rodzajów działalności, w ramach których wynagrodzenia za prace twórcze mogą korzystać z 50% kosztów podatkowych. Niemniej, w zdecydowanej większości pojęcia te w ogóle nie zostały zdefiniowane w ustawie o PIT, bądź



w innych przepisach podatkowych lub pozapodatkowych. W konsekwencji, zakres pojęciowy poszczególnych pojęć, zawartych w art. 22 ust. 9b ustawy o PIT, nie jest jasny. W tym stanie rzeczy wielu płatników, nie mając pewności czy prace twórcze pracowników, objętych systemem wynagradzania z podwyższonymi kosztami podatkowymi, mieszczą się w zakresie art. 22 ust. 9b ustawy o PIT, w ogóle zrezygnowało ze stosowania 50% kosztów podatkowych. Wydaje się, że nie taki był cel wprowadzenia powyższego przepisu.

Tytułem przykładu, brak jest jakichkolwiek wytycznych ustawowych co do tego jakie kryteria powinny być stosowane do oceny czy pracownik uzyskuje przychody z tytułu działalności twórczej w zakresie programów komputerowych. Powstaje bowiem pytanie czy zakres pojęcia „działalność w zakresie programów komputerowych” ogranicza się wyłącznie do działalności osób tworzących oprogramowanie przy użyciu języka programowania, których efektem są w szczególności skrypty i kody źródłowe. Co w takim przypadku z pracami twórczymi innych pracowników branży IT, nie będących programistami, np. w postaci analiz, instrukcji, podręczników użytkownika, interfejsów użytkownika, które to utwory powstają w związku z tworzeniem programu komputerowego bądź są z nim funkcjonalnie połączone? Czy utwory te stanowią przejaw działalności w zakresie programów komputerowych, a może mieszczą się w zakresie którejkolwiek z innych działalności twórczych, o których mowa w art. 22 ust. 9b ustawy o PIT?

Należy ponadto zwrócić uwagę, że projekt interpretacji ogólnej w kilku miejscach odwołuje się do pojęcia „programista”. To może sugerować, że tylko w zakresie prac programistów Ministerstwo Finansów dostrzega przejaw „działalności w zakresie programów komputerowych”. Byłoby to jednakże stanowisko sprzeczne ze stanowiskiem aktualnie prezentowanym w indywidualnych interpretacjach Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (np. interpretacja z 24 sierpnia 2018 r., sygn. 0112-KDIL3-3.4011.251.2018.2.TW, w której czytamy: *Odnosząc powyższe wyjaśnienia do przedstawionego opisu zdarzenia przyszłego, należy stwierdzić, że sformułowanie „działalność twórcza w zakresie programów komputerowych”, zawarte w art. 22 ust. 9b pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczy korzystania i rozporządzania prawami autorskimi do wszelkich utworów, które powstają w związku z działaniami podejmowanymi w celu stworzenia programów komputerowych. W tym znaczeniu nie tylko kody źródłowe programów komputerowych wypełniają przesłanki wynikające z art. 22 ust. 9b pkt 1 omawianej ustawy, lecz także inne utwory, w tym wskazane w zdarzeniu przyszłym przez Wnioskodawcę, niebędące składnikami programu komputerowego, ale powstające w związku z tworzeniem takiego programu, a także utwory połączone z programem komputerowym (np. utwory audiowizualne), podręczniki użytkownika, czy też interfejsy użytkownika).*

Wątpliwości interpretacyjne dotyczą również innych rodzajów działalności twórczych. Przykładowo, czy za działalność publicystyczną można uznać twórcze prace copywriterów i innych twórców reklam, teksty tworzone przez blogerów? Czy prace grafików komputerowych, która to grupa zawodowa nie została wskazana w art. 22 ust. 9b ustawy o PIT, mogą być objęte 50% kosztami jako prace w zakresie sztuk plastycznych bądź programów komputerowych?



W związku z tym, postulujemy **rozszerzenie zakresu interpretacji ogólnej poprzez dookreślenie możliwych kierunków interpretacyjnych poszczególnych rodzajów działalności twórczej, zawartych w art. 22 ust. 9b ustawy o PIT, bądź co najmniej poprzez wskazanie zasad należytej staranności płatnika przy kwalifikowaniu czy dany przejaw działalności twórczej mieści się w zakresie któregośkolwiek z pojęć wymienionych w powołanym przepisie.** Alternatywnie, pod rozwagę przedkładamy ujęcie powyższej problematyki w treści odrębnej interpretacji ogólnej.

3. Zasady dokumentowania utworów

Na s. 2 Projektu wskazano, że (cyt.): *jednym z warunków zastosowania 50% kosztów podatkowych jest dysponowanie obiektywnymi dowodami potwierdzającymi stworzenie przez pracownika utworu będącego przedmiotem prawa autorskiego; przy czym dowodem może być oświadczenie pracodawcy i pracownika stwierdzające, że została wykonana praca twórcza, jeżeli określa, jaki utwór powstał.*

W oparciu o powyższe sformułowanie, zakładamy, że **jako dowód potwierdzający stworzenie utworu wystarczające byłoby co miesięczne oświadczenie pracodawcy i pracownika o powstaniu utworu.**

Jednakże, na s. 5. Projektu wskazano, że (cyt.): *Bez wątpienia jednak fakt uzyskania przychodu z praw autorskich i jego wysokość wymaga odpowiedniego udokumentowania. Przykładowo pomocniczo pracodawca i pracownik mogą prowadzić ewidencję powstających i stworzonych już utworów pracowniczych. W ewidencji tej pracodawca może też potwierdzać przyjęcie danego utworu.* Fragment ten sugeruje natomiast, że oświadczenie pracodawcy i pracownika o powstaniu utworu nie jest jednak wystarczającym dowodem stworzenia utworu, **co wydaje się sprzeczne z cytowanym fragmentem ze s. 2.**

Źródłem dalszych wątpliwości co do intencji autora projektu interpretacji ogólnej jest fakt posłużenia się sformułowaniem „obiektywne dowody”. Rodzą się bowiem następujące pytania:

- kto rozstrzyga o obiektywności dowodu – pracodawca, pracownik, organ skarbowy?
- jakie kryteria powinny zostać przyjęte na etapie ustalania czy dowód jest obiektywny?
- czy pracodawca ponosi odpowiedzialność podatkową w przypadku, gdy „obiektywność” dowodu została zakwestionowana przez organy skarbowe?

W związku z tym postulujemy, aby **interpretacja ogólna jednoznacznie wskazywała jakimi dokumentami powinien dysponować płatnik na potwierdzenie okoliczności powstania utworu celem zastosowania 50% kosztów podatkowych.**

Jeżeli takim dowodem ma być dodatkowa ewidencja, co sugeruje sformułowanie (cyt.): *pomocniczo pracodawca i pracownik mogą prowadzić ewidencję powstających i stworzonych już utworów pracowniczych,* pożądanym byłoby, aby **interpretacja ogólna dookreślała:**



- jakie elementy powinna zawierać taka ewidencja, w tym czy powinna obejmować wyłącznie utwory ukończone i nabyte przez pracodawcę (nabycie następcze), czy również utwory nieukończone w danym miesiącu (np. w związku z zaliczkowym wypłaceniem honorarium),
- przez jaki okres oraz w jakiej formie tego rodzaju ewidencja powinna być przechowywana przez płatnika (papierowo, elektronicznie),
- kto ponosi odpowiedzialność podatkową za rzetelność ewidencji utworów – pracownik czy pracodawca. W praktyce, w wielu branżach (np. IT) pracodawcy nie mają realnej możliwości weryfikacji czy wszystkie efekty prac, wykazywane w rejestrach utworów przygotowywanych przez pracowników, rzeczywiście spełniają ustawową definicję utworu. Wydaje się, że w takim przypadku nierzetelne prowadzenie rejestrów przez pracowników stanowiłoby okoliczność świadczącą, że nieuzasadnione zastosowanie 50% kosztów podatkowych i, w konsekwencji, zaniżenia należnej zaliczki na PIT, nastąpiło z winy podatnika. A zatem, płatnik, w oparciu o art. 30 par. 4 i par. 1 ustawy Ordynacja podatkowa nie ponosiłby odpowiedzialności za zaniżenie zaliczki na PIT.

Dodatkowo, kwestią wymagającą rozważenia jako przedmiot interpretacji ogólnej jest odpowiedź na pytanie czy płatnik powinien przechowywać również same utwory, a jeżeli tak, przez jaki okres i w jakiej formie (papierowej, elektronicznej). Możliwe są bowiem różne sytuacje praktyczne, w których przedłożenie utworu może okazać się niemożliwe lub będzie ekonomicznie nieuzasadnione. Np.:

- kody źródłowe, zapisywane w systemach IT. Ewentualny obowiązek posiadania wydruku tych kodów nie rzadko wiązałaby się z koniecznością tworzenia nowych stanowisk pracy tylko w celu administrowania procesem wydruku i przechowania dokumentacji papierowej, nie wspominając już o kosztach tych działań,
- artykuł prasowy pracownika został opublikowany w serwisie internetowym wydawcy. Następnie, w wyniku prawomocnego orzeczenia sądowego, pracodawca został zobowiązany do usunięcia artykułu. Czy w takiej sytuacji należy uznać, że pracodawca nie dysponuje już dowodem nabycia utworu od pracownika? A może wystarczającym dowodem byłoby zdeponowanie artykułu w repozytorium utworów, prowadzonym przez pracodawcę, na podstawie którego możliwe byłoby ustalenie personaliów autora oraz miesiąc stworzenia artykułu?

4. Zasady ustalania wynagrodzenia autorskiego

Czytelna interpretacja co do zasad ustalania wynagrodzenia autorskiego, z tytułu którego przysługują 50% koszty podatkowe, stanowi niewątpliwie kluczowy aspekt z punktu widzenia bezpieczeństwa podatkowego płatnika i podatnika.

Na s. 5 Projektu czytamy (cyt.): *Pracodawca może zastosować kwotowe lub procentowe określenie honorarium autorskiego w stosunku do wynagrodzenia zasadniczego, z tym że honorarium to musi być powiązane z konkretnym utworem (utworami) pracowniczym.*



Jak rozumiemy, interpretacja ogólna potwierdzi autonomię woli stron co do kształtowania wysokości wynagrodzenia autorskiego w związku z powstaniem utworów w ramach stosunku pracy. Jak rozumiemy również, **kwota wynagrodzenia autorskiego może zostać ustalona jako określony procent wynagrodzenia zasadniczego, niezależnie od tego ile utworów powstało w danym miesiącu i do ilu utworów w danym miesiącu zostały przeniesione prawa autorskie przez pracownika.**

Nie jest jednakże jasne co oznacza sformułowanie (cyt. :) *honorarium to musi być powiązane z konkretnym utworem (utworami) pracowniczym*. **Czy na pracodawców, w konsekwencji, zostanie nałożony wymóg odrębnej wyceny każdego z utworów nabywanego od pracownika**, na co może wskazywać lektura niektórych interpretacji indywidualnych Dyrektora Krajowej Izby Skarbowej? Jeżeli tak, czy również w tym zakresie pracownik i pracodawca mogą według własnego uznania dokonywać wyceny poszczególnych utworów? Co w sytuacji, gdy jeden utwór ma kilku twórców? Czy każdemu ze współtwórców należy przypisać identyczną wysokość wynagrodzenia autorskiego za ten utwór, czy też mając na uwadze subiektywną ocenę wkładu poszczególnych pracowników w stworzenie utworu pracodawca ma prawo ustalić wynagrodzenie odrębnie dla każdego pracownika?

Bazując na Projekcie można przyjąć założenie, iż intencją ww. sformułowania jest to, aby **wypłata wynagrodzenia autorskiego była powiązana z samym faktem powstania utworu/utworów, bez konieczności ewidencjonowania jaka kwota wynagrodzenia przypada na poszczególne utwory?**

Zagadnienie to, w naszej opinii, wymaga stosownego doprecyzowania w sposób pozwalający na uniknięcie dalszych wątpliwości interpretacyjnych.

5. 50% koszty do wynagrodzeń w miesiącach nieobecności

Jak czytamy na s. 3 i 4 Projektu „*Należy mieć na uwadze, że wypłacenie honorarium autorskiego lub jego części za dany utwór może nastąpić przed jego powstaniem (np. w dacie podpisania umowy). Skoro zatem honorarium autorskie może być wypłacane w sposób zaliczkowy, to do tej części wynagrodzenia pracodawca stosuje 50% koszty uzyskania przychodów. W związku z tym nie ma przeszkód, aby koszty te pracodawca stosował również, gdy wypłaca wynagrodzenie za miesiąc, w którym pracownik przebywał na urlopie, czy też na zwolnieniu, gdyż wynagrodzenie to również może mieć charakter zaliczki*”.

Powyższe stanowisko odczytujemy w tym sposób, że:

- istnieje możliwość zastosowania 50% kosztów podatkowych niezależnie od tego czy w danym miesiącu pracownik stworzył utwór, czy też prace twórcze są co prawda prowadzone, ale ustalenie utworu i przeniesienie praw autorskich do niego nastąpi w późniejszym okresie,



- ewentualne nieobecności pracownika w pracy w danym miesiącu, wynikające z urlopów lub zwolnień chorobowych, pozostają bez wpływu na możliwość naliczenia przez płatnika 50% kosztów uzyskania przychodów oraz na wysokość tych kosztów w tym miesiącu,
- płatnik ma prawo do zastosowania 50% kosztów podatkowych również wtedy, gdy przez cały miesiąc pracownik przebywał na urlopie lub zwolnieniu chorobowym, a zatem nie realizował prac twórczych w tym miesiącu, ale prace te zostaną zrealizowane w przyszłości.

W związku z tym widzimy potrzebę dookreślenia zasad odpowiedzialności płatnika w sytuacji, gdy stosowane są 50% kup w miesiącu, w którym nie dochodzi do powstania jakichkolwiek utworów pracowniczych. Wskazujemy przy tym trzy przykładowe sytuacje, w których omawiane zagadnienie może mieć istotne znaczenie praktyczne.

Przypadek 1

Pracodawca wypłaca pracownikowi zaliczkę na poczet wynagrodzenia autorskiego za listopad 2018 r. Utwór pracownika zostaje ukończony w **grudniu 2018 r.** i w tym miesiącu pracownik przenosi na pracodawcę majątkowe prawa autorskie do utworu.

Przypadek 2

Pracodawca wypłaca pracownikowi zaliczkę na poczet wynagrodzenia autorskiego za listopad 2018 r. Utwór pracownika zostaje ukończony w **styczniu 2019 r.** i w tym miesiącu pracownik przenosi na pracodawcę majątkowe prawa autorskie do utworu.

Przypadek 3

Pracodawca wypłaca pracownikowi zaliczkę na poczet wynagrodzenia autorskiego za listopad 2018 r. **Nie dochodzi jednak do powstania utworu** – utwór nie został ukończony przez pracownika, a zatem pracownik nie przenosi na pracodawcę majątkowych praw autorskich do utworu.

W zakresie Przypadku 1 oraz Przypadku 2 zakładamy, że zastosowanie przez płatnika 50% kosztów podatkowych do wynagrodzenia za listopad 2018 r., gdy utwór faktycznie powstanie w przyszłości, nie powinno budzić zastrzeżeń.

Powstaje natomiast pytanie o ocenę zakresu odpowiedzialności podatkowej Pracodawcy w Przypadku 3. Pracodawca wypłacił pracownikowi zaliczkowe wynagrodzenie na poczet nabycia praw autorskich do tworzonego utworu, który to utwór faktycznie nie powstał. Czy w takiej sytuacji pracodawca powinien dokonać korekty naliczenia zaliczki na PIT za listopad 2018 r. i odprowadzić odsetki od zaległości podatkowej?

Mając na uwadze powyższe uwagi wnosimy o uwzględnienie przy wydawaniu interpretacji ogólnej wskazanych aspektów związanych ze stosowaniem 50% kosztów.

Konfederacja Lewiatan, KL/31/12/PP/2018

