**Adekwatność honorarium autorskiego a stosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów** – Jadwiga Chorązka, doradca podatkowy, PwC

**Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 marca 2019 r., I SA/Wr 1225/18**

Jedynym warunkiem zastosowania art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. jest bycie twórcą w rozumieniu przepisów prawa autorskiego i otrzymywanie odrębnego wynagrodzenia w związku z korzystaniem z praw do utworu. W analizowanej sprawie organ natomiast wskazał na kwestię adekwatności honorarium do wartości rzeczywistej powstających utworów i uczynił z tego w zasadzie główny argument, na podstawie którego uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe. Kwestia adekwatności honorarium autorskiego do wartości rzeczywistej powstałych utworów nie przekłada się w żaden sposób na kwestię uznania czy doszło do wyodrębnienia honorarium autorskiego z wynagrodzenia zasadniczego pracownika, czy też nie. Z treści art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. nie da się wyinterpretować akcentowanej przez organ przesłanki adekwatności honorarium autorskiego do rzeczywistej wartości utworów.

**Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

We wniosku o udzielenie interpretacji podatkowej wskazano, iż Spółka zatrudnia wysoko wykwalifikowanych specjalistów (dalej: pracownicy), w tym, programistów, testerów oprogramowania, analityków biznesowo-technicznych oraz analityków wsparcia klienta (Helpdesk). Podkreślono, że pracownicy, w oparciu o swoją indywidualną i kreatywną pracę, biorą udział w pełnym cyklu wytwarzania oprogramowania, tj. od fazy koncepcji i planowania, poprzez projekt techniczny, implementację (programowanie) i testowanie, a kończąc na wdrożeniu, stabilizacji i wsparcia klienta.

Efektem tych prac są unikalne utwory, w szczególności, kody źródłowe programów komputerowych oraz aplikacji (z przewagą aplikacji webowych i desktopowych), dokumentacja techniczna, specyfikacje, scenariusze testowe, itp. Prace te charakteryzują się wysoką niepowtarzalnością, indywidualnością oraz oryginalnością, w związku z czym podlegają ochronie na podstawie ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz.U. z 2017 r., poz. 880 ze zm., dalej: ustawa o prawie autorskim).

Zwrócono uwagę, że autorskie prawa do utworu stworzonego przez pracownika w wyniku wykonywania przez niego obowiązków wynikających ze stosunku pracy - co do zasady - przysługują pracownikowi, jednak zgodnie z ustawą o prawie autorskim pracodawca nabywa je z mocy prawa w momencie przyjęcia towaru. Wyjątek stanowią autorskie prawa majątkowego do programu komputerowego stworzonego przez pracownika w wyniku wykonywania obowiązków ze stosunku pracy, które zgodnie z art. 74 ust. 3 ustawy o prawie autorskim przysługują pracodawcy. Podkreślono przy tej okazji, że, pomimo tych regulacji, ustawa o prawie autorskim dopuszcza w tym względzie możliwość zwarcia porozumień pomiędzy pracodawcą a pracownikiem w kwestii zasad przejścia praw majątkowych do utworów stworzonych przez pracownika w ramach wykonywania obowiązków pracowniczych, w ramach stosownych zapisów umieszczanych w umowie o pracę.

W nawiązaniu do powyższego wskazano, że umowy o pracę jakie Spółka zawiera z pracownikami obok zapisu, że autorskie prawa majątkowe do utworów stworzonych przez pracowników w ramach stosunku pracy przysługują tym pracownikom zawierają również postanowienia dotyczące przeniesienia na rzecz Spółki autorskich praw majątkowych w zamian za należne pracownikom honorarium. Zgodnie z tymi postanowieniami, z chwilą przyjęcia utworu przez A, majątkowe prawa autorskie do przyjętego utworu zostaną przeniesione na spółkę, bez konieczności składania dodatkowych oświadczeń woli. Analogiczne postanowienia będą zawierały umowy o pracę jakie Spółka będzie zawierać w przyszłości.

Jak wynika z dalszej części wniosku, Spółka rozważa określanie honorarium autorskiego należnego pracownikom z tytułu przeniesienia na spółkę autorskich praw majątkowych do utworów stworzonych przez te osoby w ramach stosunku pracy. Honorarium to będzie wypłacane obok wynagrodzenia podstawowego (wypłacanego za wykonywanie pozostałych obowiązków służbowych), a jego wysokość będzie określana przy zastosowaniu jednej z dwóch następujących metod.

W ramach metody I, ustalenie wysokości honorarium autorskiego uwzględniać będzie tzw. rzeczywisty wkład twórczy danego pracownika w stworzeniu utworu, którego podstawą oceny będzie wartość czasu jaki pracownik przeznaczył na stworzenie danego utworu. Wyliczenie tzw. rzeczywistego wkładu twórczego w danym okresie rozliczeniowym bazować będzie na iloczynie wynagrodzenia zasadniczego oraz czasu pracy poświęconego przez danego pracownika na stworzenie utworu do ogólnego czasu pracy danego pracownika w tym okresie rozliczeniowym. W ramach metody II, ustalenie wysokości honorarium autorskiego bazować będzie na pewnej stałej i jednoznacznej kwocie honorarium, ustalanej z każdym pracownikiem i określonej w umowie o pracę. (…)

Na tle przedstawionego stanu faktycznego/opisu zdarzenia przyszłego spółka zadała następujące pytania:

1. Czy działalność twórcza pracowników Spółki stanowi działalność twórczą o jakiej mowa w art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f.?
2. Czy Spółka, stosując I metodę określania honorarium autorskiego, wywiązując się z obowiązków płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, może zastosować w odniesieniu do honorarium autorskiego koszty uzyskania przychodów w wysokości 50% przychodu, zgodnie z art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., z uwzględnieniem limitu o którym mowa w art. 22 ust. 9a ww. ustawy?
3. Czy Spółka, stosując II metodę określania honorarium autorskiego, wywiązując się z obowiązków płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, może zastosować w odniesieniu do honorarium autorskiego koszty uzyskania przychodów w wysokości 50% przychodu, zgodnie z art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., z uwzględnieniem limitu o którym mowa w art. 22 ust. 9a ww. ustawy?

Zdaniem Wnioskodawcy, działalność twórcza pracowników Spółki stanowi działalność twórczą w rozumieniu art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f., a Spółka stosując I metodę określania honorarium autorskiego, wywiązując się z obowiązków płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, może zastosować w odniesieniu do honorarium autorskiego koszty uzyskania przychodów w wysokości 50% przychodu, zgodnie z art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., z uwzględnieniem limitu o którym mowa w art. 22 ust. 9a ww. ustawy. Zdaniem Wnioskodawcy, analogiczne uprawnienia będą przysługiwać Spółce jako płatnikowi w odniesieniu do sposobu rozliczenia kosztów z tytułu wypłacenia honorarium autorskiego określonego jakie zostanie określone w oparciu o II metodę.

W ramach uzupełnienia informacji zwartych we wniosku, Spółka w odpowiedzi na wezwanie organu podatkowego wyjaśniła, że wszelkie utwory stanowiące efekt prac specjalistów zatrudnionych przez wnioskodawcę ukierunkowane są na powstanie programów komputerowych, ich części lub oprogramowania towarzyszącego, a zatem są elementem procesu tworzenia programów komputerowych. Wskazała również, że część z utworów, jak np. kody źródłowe, stanowi element programów komputerowych. Inne rodzaje utworów, jak np. dokumentacja techniczna, specyfikacje, czy, scenariusze testowe nie są elementami programów komputerowych, stanowią jednak niezbędne elementy procesu tworzenia tych programów komputerowych.

W powołanej na wstępie interpretacji indywidualnej, Dyrektor KIS stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku uznał za nieprawidłowe. (…) Na tle tej całościowej argumentacji oraz w nawiązaniu do treści wniosku Dyrektor KIS uznał, że przez wyodrębnienie honorarium nie można uznać sytuacji, w której płatnik określa je tylko jako określony procent ogólnego czasu pracy pracownika, bądź procent ogólnego wynagrodzenia. W tym kontekście podniósł, że żadna z metod przedstawionych we wniosku nie prowadzi do ustalenia honorarium autorskiego w wysokości odpowiadającej rzeczywistej wartości każdego z utworów w stosunku do których prawa autorskie przejdą na spółkę, a tylko jednoznaczne wyliczenie wartości honorarium autorskiego za korzystanie i rozporządzanie prawami autorskimi pozwala na zastosowanie do tej wartości kosztów uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.

W podsumowaniu Dyrektor KIS stwierdził, że do przychodów osiąganych z tytułu wynagrodzenia za pracę twórczą, które będzie ustalane na podstawie zarówno metody I, jak i metody II, wnioskodawca nie będzie mógł zastosować 50% kosztów uzyskania przychodu. W konsekwencji, do całości uzyskiwanych przez pracowników przychodów ze stosunku pracy znajdzie zastosowanie art. 22 ust. 2 u.p.d.o.f. Końcowo podniósł, że przepisy ustawy o prawie autorskim nie stanowią przepisów prawa podatkowego, a więc Dyrektor KIS nie był uprawniony do oceny, czy dana osoba jest twórcą w rozumieniu ustawy o prawie autorskim, ani też tego, czy przedmiot pracy danej osoby stanowi przedmiot praw autorskich lub pokrewnych. (…)

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu zważył, co następuje. (…) Kwestie sporne w sprawie koncentrowały się wokół zagadnienia, czy Skarżąca działając jako płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych, będzie uprawniona do zastosowania w wypadku honorarium autorskiego wypłacanego pracownikom, tzw. podwyższonych kosztów podatkowych (w wysokości 50 %), o których mowa w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. Skarżąca spółka wyjaśniła przy tym, że rozważa zastosowanie dwóch metod ustalania wysokości honorarium, szczegółowo opisanych we wniosku.

Odmawiając Spółce takiego prawa organ podatkowy wskazał, że żadna z proponowanych metod nie uprawnia do skorzystania z podwyższonych kosztów uzyskania przychodów, albowiem ustalenie honorarium w obu przypadkach nie odpowiada rzeczywistej wartości utworu, odnośnie do którego to prawa autorskie przenoszone są następnie na Spółkę. Zdaniem Sądu, stanowisko organu podatkowego nie znajduje uzasadnienia w świetle art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. i stanowi przejaw rozszerzającej wykładni tego przepisu na skutek wprowadzenia warunku, który nie wynika z treści rozważanej regulacji. Zgodnie z brzmieniem art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., koszty uzyskania przychodów z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami - określa się 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. Z kolei, z treści art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f. wynika, że przepis ust. 9 pkt 3 stosuje się do przychodów uzyskiwanych m.in. z tytułu działalności twórczej w zakresie tam wskazanym, w tym w zakresie programów komputerowych. (…)

Podsumowując, aby zastosować koszty uzyskania przychodu na poziomie wynikającym z art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., należy wykazać powiązanie wynagrodzenia (honorarium) z konkretną pracą o charakterze twórczym oraz to, że praca ta została istotnie wykonana, tj., że powstał utwór (por. wyrok WSA w Białymstoku z 28 listopada 2017 r., I SA/Bk 731/17, CBOSA). Odnosząc powyższe do okoliczności przedstawionych we wniosku należy przypomnieć, że w jego treści w sposób wyczerpujący wskazano, że honorarium autorskie będzie wypłacane z tytułu przeniesienia na Spółkę autorskich praw majątkowych; umowy o pracę będą zawierały postanowienia odnośnie do przeniesienia na Spółkę autorskich praw majątkowych w zamian za należne pracownikom honorarium; prowadzone przez pracowników imienne ewidencje utworów służyć mają: ustaleniu, czy w danym okresie rozliczeniowym pracownik rzeczywiście wytworzył utwór w rozumieniu ustawy o prawie autorskim; określeniu kategorii tworzonego utworu (kod źródłowy programu komputerowego, grafika, publikacja itp.); ustaleniu czasu pracy przeznaczonego przez poszczególnych pracowników na stworzenie poszczególnych utworów.

W istocie, Skarżąca w sposób klarowny wskazała, że honorarium autorskie będzie wyodrębnione od wynagrodzenia należnego pracownikowi z tytułu wykonywania obowiązków pracowniczych, oraz, że będzie ono należne tylko i wyłącznie wtedy, gdy utwór rzeczywiście powstanie i gdy dojdzie do przeniesienia majątkowych praw autorskich z tego tytułu spółkę. Wątpliwości, jakie Spółka powzięła na tle art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., dotyczyły natomiast zasadniczo kwestii prawidłowości sposobu wyliczenia wynagrodzenia w ramach honorarium autorskiego według dwóch, przedstawionych we wniosku metod. Należy w tym miejscu zwrócić uwagę, że kwestia właściwego sposobu określenia honorarium stanowi na tle art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., jedno z głównych elementów sporu podatników z organami podatkowymi, a orzecznictwo sądowe podkreśla, że wielkość honorarium musi być jasno określona i powiązana z prawami do konkretnego utworu (wyrok WSA we Wrocławiu z 18 października 2017 r., I SA/Wr 651/17, CBOSA).

Mając powyższe na względzie, a przy tym, biorąc pod uwagę przedstawiony we wniosku, wariantowy sposób określania honorarium, zrozumiałe dla Sądu jest postępowanie strony, która poprzez instytucje interpretacji podatkowej wydanej na wniosek w indywidualnej sprawie podatnika dążyła do potwierdzenia tego, że w przypadku obu wariantów sposobu wyliczenia wysokości honorarium znajdzie zastosowanie norma art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., na którą Spółka będzie mogła się powołać jako płatnik.

W ocenie Sądu, nieprawidłowym jest w tym względzie sposób postępowania organu podatkowego, który zamiast ocenić, czy każdy z przestawionych przez Skarżącą wariantów wyliczenia wysokości honorarium pozostaje w ścisłym związku z wykonaniem konkretnej pracy twórczej oraz z przeniesieniem praw autorskich z tego tytułu na spółkę, przesłanki zastosowania art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. uzależnił od oceny, czy honorarium autorskie wyliczone w ramach każdego z dwóch wariantów prowadzi do ustalenia należności twórcy w wysokości adekwatnej do rzeczywistej wartości utworu. Należy podnieść, że warunek adekwatności wysokości honorarium do rzeczywistej wartości przedmiotu prawa autorskiego nie został zawarty w normie art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., a zatem organ podatkowy nie miał prawa uzależniać zastosowania tego przepisu od spełnienia omawianego warunku.

**Kluczowe przepisy**

**Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych
(Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm.)**

**art. 22 ust. 9 pkt 3**

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;

**art. 22 ust. 9b**

Przepis ust. 9 pkt 3 stosuje się do przychodów uzyskiwanych z tytułu działalności twórczej w zakresie architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, inżynierii budowlanej, urbanistyki, literatury, sztuk plastycznych, wzornictwa przemysłowego, muzyki, fotografiki, twórczości audialnej i audiowizualnej, programów komputerowych, gier komputerowych, teatru, kostiumografii, scenografii, reżyserii, choreografii, lutnictwa artystycznego, sztuki ludowej oraz dziennikarstwa; (…)

**Główne problemy**

1. Jakie są kryteria ustalania honorarium autorskiego?
2. Czy aby stosować 50% koszty uzyskania przychodów honorarium autorskie musi odpowiadać rzeczywistej wartości utworu?