



Warszawa, 15-02-2024 r.

**RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH**

**Marcin Wiącek**

**VII.712.1.2020.AMB**

**Pan  
Bartłomiej Sienkiewicz  
Minister Kultury  
i Dziedzictwa Narodowego  
Ministerstwo Kultury  
i Dziedzictwa Narodowego  
ePUAP**

Szanowny Panie Ministrze,

**do Rzecznika Praw Obywatelskich wpływają sygnały wskazujące na potrzebę rozważenia zasadności wprowadzenia zmian prawnych w zakresie stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów dla artystów świadczących pracę w oparciu o umowę o pracę.**

Zgodnie z art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.; dalej jako: ustawa o PIT), 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.

Wątpliwości artystów budzi jednak praktyka stosowania tego przepisu w odniesieniu do niektórych składników wynagrodzenia.

Dla przykładu w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 11 maja 2023 r., sygn. akt I SA/Wr 706/22, powołując się na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 9 kwietnia 2018 r. o sygn. akt I SA/Kr 174/19, WSA wskazał, że „[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 PIT, 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. W przypadku wykonywania prac twórczych i tworzenia utworów w ramach stosunku pracy, koniecznym jest wyodrębnienie części wynagrodzenia należnej między innymi za rozporządzenie autorskimi prawami majątkowymi do tego utworu, bo to z tytułu przyjęcia tego utworu i związanych z nim praw majątkowych pracodawca wypłaca należne wynagrodzenie. Określenie tej wielkości powinno być zawarte bądź w umowie o pracę, bądź w innych postanowieniach obowiązujących danego pracodawcę i jego pracowników, jak np. w regulaminie wynagradzania, aneksie do umowy o pracę”. WSA we Wrocławiu podkreślił, że „dodatek stażowy nie ma związku z »procesem tworzenia/odtworzenia« utworu skoro jego wysokość zależy wyłącznie od okresu zatrudnienia nie tyle w jednostce kultury, czy też jako artysty/muzyka, lecz generalnie co do zasady zależy od zatrudnienia w ogóle w jednostce budżetowej skarbu państwa lub samorządu terytorialnego”. W orzeczeniu tym WSA uznał, że w odniesieniu do tego składnika wynagrodzenia, nie znajduje zastosowania wspomniany art. 22 ust. 9 pkt 6 ustawy o PIT.

W powołanym wyżej wyroku Sąd negatywnie odniósł się też do możliwości stosowania w odniesieniu do artystów w drodze analogii art. 116 ust. 7 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2023 r. poz. 742 ze zm.; dalej też jako: PSWN), zgodnie z którym wykonywanie obowiązków nauczyciela akademickiego stanowi działalność twórczą o indywidualnym charakterze, o której mowa w art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2509).

Zgodnie z Interpretacją ogólną Ministra Finansów nr DD3.8201.1.2018 z dnia 15 września 2020 r. w sprawie zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów do honorarium autorskiego, wskazany wyżej przepis Prawa o szkolnictwie wyższym

należy interpretować w taki sposób, że do całości wynagrodzenia nauczyciela akademickiego mają zastosowanie 50% koszty uzyskania przychodów, zgodnie z treścią art. 22 ust. 9 pkt 3, ust. 9a i ust. 9aa ustawy PIT<sup>1</sup>.

Z kolei w Interpretacji indywidualnej z dnia 4 lipca 2019 r., wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0113-KDIPT3.4011.276.2019.1.MH, za prawidłową uznano następującą wykładnię ww. przepisów: „ [j]eżeli w regulaminie wynagradzania uczelni są określone zasady wypłacania nauczycielom akademickim składników wynagrodzenia, takich jak np. dodatki za recenzje i promotorstwo, nagrody oraz dodatkowe wynagrodzenie roczne (wypłacane na zasadach określonych w przepisach o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym pracowników jednostek sfery budżetowej), nagroda jubileuszowa, ekwiwalent za urlop wypoczynkowy, odprawa emerytalna oraz innych niż wymienione w art. 136 p.s.w.n. składników wynagrodzenia, to do nich także będzie należało zastosować 50-procentowe koszty autorskie, o których mowa w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. Mają one bowiem ścisły związek z wykonywaniem przez nauczycieli akademickich prac o charakterze twórczym. Składniki te mieszczą się w definicji wynagrodzenia opublikowanej przez Główny Urząd Statystyczny i są wymienione jako elementy wynagrodzenia nauczycieli akademickich w ustawie – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (art. 129, art. 141, art. 146, art. 184 itd.)”<sup>2</sup>.

Z przekazanych mi informacji wynika, że przedstawiciele środowiska twórczego nie dostrzegają przyczyn, dla których ustawodawca dopuszcza do takiego różnicowania w zakresie możliwości zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów w odniesieniu do nauczycieli akademickich i do artystów, skoro artyści znajdują się w analogicznej sytuacji faktycznej do nauczycieli akademickich. Wykonywana przez nich praca ma charakter twórczy, a zakres ich obowiązków implikuje podejmowanie we wszystkich obszarach aktywności zawodowej działalności twórczej, zaś ich praca podlega ocenie okresowej. Te okoliczności pozwoliły w

---

<sup>1</sup> Jednocześnie w Interpretacji zaznaczono, że do wynagrodzenia wypłaconego podczas urlopu dla poratowania zdrowia, podczas którego nauczyciel akademicki nie wykonuje obowiązków nauczyciela akademickiego, a powstrzymuje się od pracy, tj. nie wykonuje działalności twórczej o indywidualnym charakterze, o której mowa w art. 1 ust. 1 ustawy o prawie autorskim, 50% koszty uzyskania przychodów nie przysługują.

<sup>2</sup> W stanowisku tym przyjęto jednak, że wynagrodzenie za okres usprawiedliwionej nieobecności w pracy również stanowi element wynagrodzenia ze stosunku pracy, a co za tym idzie wynagrodzenie za indywidualną pracę o charakterze twórczym. Należy zatem do wynagrodzenia za czas urlopu wypoczynkowego, urlopu na poratowanie zdrowia, niezdolności do pracy spowodowanej chorobą pracownika i wynagrodzenia za czas innej usprawiedliwionej nieobecności w pracy zastosować zryczałtowane koszty autorskie w wysokości 50%, wynikające z art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy PIT.

przeszłości – uwzględniając specyfikę pracy nauczycieli akademickich – na wprowadzenie do systemu prawnego art. 116 ust. 7 PSWN. Powyższe wskazuje na zasadność postulatu zrównania sytuacji artystów z sytuacją nauczycieli akademickich, np. poprzez wprowadzenie do ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz. U. z 2020 r. poz. 194 ze zm.) regulacji analogicznej do postanowień art. 116 ust. 7 PSWN.

Mając na uwadze powyższe, działając na podstawie art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2023 r. poz. 1058), zwracam się z uprzejmą prośbą o przedstawienie stanowiska Pana Ministra w tej sprawie.

Z poważaniem

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-podpisano elektronicznie/

**Do wiadomości:**

Pan Andrzej Domański  
Minister Finansów  
Ministerstwo Finansów  
ePUAP