

## Przychody uzyskiwane z tytułu umów o dzieło o rezultacie niematerialnym - konsekwencje na gruncie prawa ubezpieczeń społecznych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych

### Streszczenie

Zawarcie umowy o dzieło jest niezwykle korzystną formą współpracy. Tego typu umowy nie podlegają ani ubezpieczeniom społecznym, ani zdrowotnym. Ponadto umowa o dzieło stwarza możliwości ustalania preferencyjnych kosztów uzyskania przychodów na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych. W ostatnich latach kontrowersje budzi możliwość realizacji różnego rodzaju wykładów/szkoleń w oparciu o umowę o dzieło. Organy rentowe kwestionują możliwość zawarcia tego typu umowy w zakresie wykładów i „przekwalifikowują” te umowy w umowy zlecenia podlegające systemowi ubezpieczeń społecznych. Orzecznictwo sądowe nie jest jednolite. W orzecznictwie dostrzega się jednak możliwość zawarcia umowy o dzieło dla prowadzonych szkoleń/wykładów, jednak tego typu umowom stawia się określone warunki, których często oceniane umowy nie zawierały.

**Słowa kluczowe:** umowa o dzieło – wykłady – prawo autorskie – podatek dochodowy od osób fizycznych – koszty uzyskania przychodów

### Abstract

Conclusion of a contract to perform a specified task is an extremely beneficial form of cooperation. Such agreements are not subject to social or health insurance. In addition, the contract to perform a specified task

creates the possibility of determining preferential tax deductible costs on the basis of personal income tax. In recent years, the possibility of implementing various types of lectures / trainings based on a contract to perform a specified task raises controversy. Pension authorities question the possibility of concluding such a contract in the field of lectures and “reclassify” these contracts into mandate contracts subject to the social insurance system. Judicial jurisprudence is not uniform. However, the case law recognizes the possibility of concluding a contract to perform a specified task for the trainings / lectures, but these types of contracts set out certain conditions, which often were not included in the contracts.

**Keywords:** contract to perform a specified task – lectures – copyright – personal income tax – tax deductible costs

## 1. Wprowadzenie

Celem niniejszego opracowania jest zarówno analiza skutków prawnych na gruncie prawa ubezpieczeń społecznych, jak i podatku dochodowego od osób fizycznych, związanych z uzyskiwaniem przychodów w oparciu o umowy o dzieło, których rezultat jest niematerialny. W szczególności tekst koncentruje się na przychodach uzyskiwanych w ramach różnego typu wykładów/szkoleń/prelekcji, a w obszarze podatku dochodowego na możliwości zastosowania „kosztów autorskich”.

Umowa o dzieło jest umową, z tytułu której nie są pobierane składki na ubezpieczenie społeczne, ani zdrowotne. Ta cywilnoprawna forma współpracy bywa dość często nadużywana przez przedsiębiorców próbujących „omijać” system ubezpieczeń, gdzie powinna być zawarta podlegająca systemowi ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych umowa zlecenia. Z drugiej strony, organy ubezpieczeń społecznych od kilku lat podważają zawarte umowy o dzieło w sytuacjach, gdzie wcześniej takiej formy umowy nie kwestionowano. Niestety rozgraniczenie umowy o dzieło od umowy zlecenia bywa niekiedy bardzo problematyczne i oparte jest o niezwykle niejednoznaczne kryteria.

Powstaje także pytanie o zakres możliwości zastosowania preferencyjnych kosztów uzyskania przychodów w sytuacji, gdy organy rentowe (ZUS/NFZ) „przekwalifikują” umowę o dzieło w umowę zlecenie, zwłaszcza, gdy decyzja ta zostanie utrzymana prawomocnym wyrokiem sądu.

## 2. Podstawy prawne

Stosunek cywilnoprawny zawarty w oparciu o umowę o dzieło nie jest objęty zarówno systemem ubezpieczeń społecznych, jak i zdrowotnych<sup>1</sup>. Jednym z kluczowych zagadnień na styku prawa cywilnego i prawa ubezpieczeń społecznych jest odróżnienie zlecenia od umowy o dzieło. Wynika to przede wszystkim z faktu, iż podstawowym cywilnoprawnym tytułem do ubezpieczenia społecznego o charakterze samoistnym jest zlecenie, a umowa o dzieło takim tytułem nie jest. Z jednej strony osoba wykonująca pracę na podstawie zlecenia uzyskuje dostęp do ubezpieczenia społecznego, a z drugiej strony jej praca jest droższa z uwagi na obowiązek płacenia składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne<sup>2</sup>.

Stosownie do treści art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych<sup>3</sup>, obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego podlegają osoby spełniające warunki do objęcia ubezpieczeniami społecznymi lub ubezpieczeniem społecznym rolników, które są: osobami wykonującymi pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług,

<sup>1</sup> W orzecznictwie Sądu Najwyższego dominuje pogląd, że pomimo organizacyjnego wyodrębnienia uzasadnionego przedmiotem ochrony, ubezpieczenie zdrowotne ma charakter ubezpieczenia społecznego (wyrok SN z 1 czerwca 2014 r., akt II UK 464/13, postanowienie SN z 18 października 2004 r., I UZ 35/04). W literaturze również podkreśla się, iż ubezpieczenie zdrowotne jest rodzajem ubezpieczenia społecznego, wydzielonym ze względu na przedmiot ochrony: I. Jędrasik-Jankowska, *Pojęcia i konstrukcje prawne ubezpieczenia społecznego*, Warszawa 2016 r., s. 25.

<sup>2</sup> B. Lackoroński, *Zlecenie a umowa o dzieło w systemie ubezpieczeń społecznych – perspektywa cywilnoprawna* [w:] M. Szablowska-Juckiewicz (red.), M. Wałachowska (red.), J. Wantoch-Rekowski (red.), *Umowy cywilnoprawne w ubezpieczeniach społecznych*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2015, LEX/el.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1938).

do której stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego<sup>4</sup> (dalej: k.c.) dotyczące zlecenia lub osobami z nimi współpracującymi. Artykuł 85 ust. 4 ustawy o świadczeniach przewiduje, że za osobę wykonującą pracę na podstawie umowy zlecenia, umowy agencyjnej lub innej umowy o świadczenie usług oraz za osobę z nią współpracującą składkę jako płatnik oblicza, pobiera z dochodu ubezpieczonego i odprowadza zamawiający.

Wszystkie tytuły do obowiązku ubezpieczenia zdrowotnego mają charakter bezwzględny, co oznacza, że składka zdrowotna jest płacona od każdego posiadanego tytułu<sup>5</sup>.

Z kolei ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych (dalej: u.s.u.s.)<sup>6</sup>, w art. 6 i 6a określa zamknięty katalog osób, które podlegają ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym, czyli posiadają tzw. tytuł do ubezpieczenia. Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych nie wymienia umowy o dzieło jako podstawy tytułu ubezpieczenia. Dla takiej interpretacji nie ma znaczenia wielokrotność zawierania kontraktów z wykonawcami. Natomiast ważny jest fakt, że z tymi osobami przedsiębiorcę nie łączy umowa o pracę ani zlecenia. Gdyby tak było (wystąpił tzw. zbieg tytułów ubezpieczeń), to wystąpiłby obowiązek zapłacenia składek także od umowy o dzieło. Wynika to jednoznacznie z brzmienia art. 9 ust. 1 u.s.u.s., zgodnie z którym osoba fizyczna podlega obowiązkowi ubezpieczeniowemu w sytuacji, gdy umowa o dzieło jest zawierana obok łączącego strony stosunku pracy<sup>7</sup>.

System ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych obejmuje swym zakresem określone relacje prawne, w ramach prawa cywilnego określone typy stosunków cywilnoprawnych.

Na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych uzyskiwanie przychodu na podstawie umowy o dzieło może także prowadzić do

---

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 459).

<sup>5</sup> I. Jędrasik-Jankowska, Pojęcia i konstrukcje prawne ubezpieczenia społecznego, op.,cit., s. 26.

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1778).

<sup>7</sup> Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Gdańsku w decyzji 197 z 2 maja 2016 r. (DI/100000/43/ 330/2016).

preferencyjnego opodatkowania w postaci ustalania zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodów aż w wysokości 50 % tego przychodu. Jednakże ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>8</sup> (dalej: u.p.d.o.f.) nie odnosi się w tym zakresie do umowy o dzieło jako skutkującej automatyczną możliwością zastosowania „kosztów autorskich”.

W świetle art. 10 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 18 u.p.d.o.f. źródłami przychodów są prawa majątkowe, za które uważa się w szczególności: przychody z praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, praw do projektów wynalazczych, praw do topografii układów scalonych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również z odpłatnego zbycia tych praw. Zgodnie z art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.<sup>9</sup> (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2017 r.<sup>10</sup>) 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, 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. Stosownie do art. 22 ust. 9a u.p.d.o.f. (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2017 r.) w roku podatkowym łączne koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 9 pkt 1-3, nie mogą przekroczyć 1/2 kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1.

Unormowania art. 22 ust. 9 pkt 1-3 u.p.d.o.f. wprowadzają pewną fikcję prawną, polegającą na przyjęciu hipotetycznej wielkości kosztów uzyskania przychodów przez twórców i artystów wykonawców,

---

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 200).

<sup>9</sup> Celowo pomijam tutaj punkt 1 i 2 ust. 9 art. 22 u.p.d.o.f., ich analiza wykracza poza ramy tekstu.

<sup>10</sup> Zmiany w zakresie „kosztów autorskich” obowiązujące od 1 stycznia 2018 r. zostaną przedstawione w końcowej części opracowania.

wykluczającą potrzebę dokonywania żmudnych i dyskusyjnych ustaleń w zakresie nakładów na uzyskanie danego przychodu<sup>11</sup>.

Jak trafnie wskazuje Dyrektor Izby Skarbowej (dalej: Dyrektor IS) w Warszawie: „Powołany przepis art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje, że ustalenie, czy określony przychód został osiągnięty z tytułu praw autorskich lub pokrewnych, i podatnik jest twórcą, czy też artystą wykonawcą należy ocenić w świetle odrębnych przepisów, czyli przepisów ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Jak z powyższego wynika, o zastosowaniu podwyższonych kosztów uzyskania przychodów decyduje fakt osiągnięcia przez podatnika przychodu za wykonanie czynności (utworu), będącej przedmiotem prawa autorskiego lub rozporządzenia prawem autorskim<sup>12</sup>. Jak zauważa w innej interpretacji Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS): „Na ich podstawie, w szczególności biorąc pod uwagę treść art. 1, przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór)<sup>13</sup>”

Przychody z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich albo rozporządzania tymi prawami występują wówczas, gdy spełnione są dwie przesłanki. Po pierwsze, konieczne jest wystąpienie przedmiotu praw majątkowych w postaci utworu. Po drugie zaś, osiągnięty przychód musi być bezpośrednio związany z korzystaniem z określonych praw autorskich albo rozporządzaniem nimi (np. poprzez udzielenie licencji)<sup>14</sup>.

Już w tym miejscu warto zwrócić uwagę na zupełnie inne referencje na gruncie prawa ubezpieczeń społecznych, względem u.p.d.o.f. Ubezpieczeniem nie jest objęta relacja nawiązana w ramach umowy o dzieło (jako innej umowy aniżeli objętej systemem ubezpieczeń

---

<sup>11</sup> J. Orłowski, M. Salamonowicz, Koszty uzyskania przychodów z praw autorskich przez nauczycieli akademickich, PP 2016 r., nr 10, s. 22-27.

<sup>12</sup> Dyrektor IS w Warszawie w interpretacji z 12 września 2017 r., 0115-KDIT1-2.4012.459.2017.1.KK.

<sup>13</sup> Dyrektor KIS w interpretacji z 12 października 2017 r., IBPBI/1/415-1288/13-1/NL.

<sup>14</sup> Tak przykładowo Dyrektor IS w Katowicach w interpretacji z 2 listopada 2016 r., 2461-IBPB-1-1.4511.505.2016.1.BK.

społecznych i zdrowotnych), natomiast dla celów prawa podatkowego kluczowe jest nie zawarcie samej umowy o dzieło, lecz ustalenie czy świadczenie realizowane w oparciu o relacje cywilnoprawne może stanowić utwór w rozumieniu prawa autorskiego.

Tak więc samo zakwestionowanie charakteru prawnego umowy jako umowy o dzieło przez organy rentowe nie może prowadzić do automatycznego „przekwalifikowania” kosztów uzyskania przychodów na gruncie prawa podatkowego<sup>15</sup>. Prawo podatkowe nie odnosi się w tym obszarze do charakteru prawnego relacji łączącej strony, lecz do „efektu” tych relacji – czyli utworu objętego ochroną wynikającą z prawa autorskiego. Z drugiej strony powstaje wątpliwość, czy zakwestionowanie skuteczności zawartej umowy o dzieło i przyjęcie, iż zawarto w istocie umowę zlecenia, nie podważy zarazem zakresu relacji chronionej prawem autorskim.

Niezależnie od powyższych różnic należy podkreślić, iż z podstawowych cech prawa podatkowego wynika, że ustalenia przyjęte w decyzji ZUS/NFZ lub w toku kontroli przeprowadzonej przez ten organ nie wiążą organów podatkowych. W toku postępowania przed organami podatkowymi dokumenty te są wyłącznie jednym z dowodów, przy czym jako dokumenty urzędowe korzystają ze zwiększonej mocy dowodowej (art. 194 § 1 Ordynacji podatkowej<sup>16</sup>). Brak jest natomiast regulacji, które nakazywałyby organom podatkowym przyjąć ustalenia wynikające z decyzji wydanej przez ZUS/NFZ<sup>17</sup>.

Gdyby jednak zapadł wyrok potwierdzający ustalenia ZUS, zastosowanie znalazłby art. 365 § 1 kodeksu postępowania cywilnego<sup>18</sup>

---

<sup>15</sup> Szerzej na temat skutków podatkowych „przekwalifikowania” umowy: P. Majka, Skutki prawnopodatkowe przekwalifikowania umów cywilnoprawnych przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych [w:] M. Szablowska-Juckiewicz (red.), M. Wałachowska (red.), J. Wantoch-Rekowski (red.), Umowy cywilnoprawne w ubezpieczeniach społecznych, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2015, LEX/el.

<sup>16</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 201).

<sup>17</sup> P. Majka, Skutki prawnopodatkowe przekwalifikowania umów cywilnoprawnych przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych [w:] tamże.

<sup>18</sup> Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 155).

(dalej: k.p.c.), zgodnie z którym: „Orzeczenie prawomocne wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy oraz inne organy państwowe i organy administracji publicznej, a w wypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby”<sup>19</sup>. Analogicznie art. 170 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>20</sup>, co ma istotne znaczenie, gdy właściwy jest sąd administracyjny w sprawach z zakresu składki na ubezpieczenie zdrowotne.

### **3. Umowa o dzieło a umowa o dzieło autorskie – ubezpieczenia społeczne i zdrowotne**

#### **3.1. Umowa o dzieło a umowa zlecenia – rezultat jako kryterium dystynkcji**

Dla celów prawa ubezpieczeń społecznych kluczowy jest charakter cywilnoprawny łączący strony. Skrajnie pojmowana swoboda umów może prowadzić do obchodzenia systemu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych poprzez zawieranie umów o dzieło w przypadkach, gdy świadczenia realizowane w efekcie tych umów nie stanowią dzieła, lecz powinny być oceniane jako zlecenie. Z drugiej strony, niezrozumiała jest praktyka organów ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych wszczynających postępowania wobec przedsiębiorców, którzy swoje relacje kształtowali w oparciu o umowy o dzieło, w obszarach gdzie nie było to wcześniej kwestionowane i było oparte o trwałą praktykę interpretacyjną. Trudności te potęguje dyskusyjna różnica pomiędzy umowami o dzieło, a umowami zlecenia. Zróżnicowane orzecznictwo sądowe, tak sądów powszechnych (w zakresie ubezpieczeń społecznych), jak i administracyjnych (w zakresie składek na ubezpieczenie zdrowotne) ogniskuje dyskusje.

Zarówno w judykaturze, jak i w literaturze przyjmuje się, że kwestia prawidłowej kwalifikacji umowy może być w praktyce znacznie

---

<sup>19</sup> A. Laskowska-Hulisz, Prawomocny wyrok sądu cywilnego wydany w sprawie roszczeń wynikających z umowy a kwalifikacja prawna umowy dokonywana przez organ rentowy lub podatkowy [w:] tamże.

<sup>20</sup> Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1369).



utrudniona, albowiem, o ile w odniesieniu do prostych sytuacji faktycznych i prawnych nazwanie faktycznej umowy o dzieło w inny sposób nie powoduje wielkich trudności w ustaleniu rzeczywistej umowy, o tyle w przypadku umów bardziej złożonych zasadne jest rozważenie, czy wola stron w tym zakresie (nazwanie umowy w określony sposób, odesłanie do określonych przepisów) nie powinna być podstawą rozstrzygnięcia wątpliwości<sup>21</sup>.

Z drugiej strony należy wskazać, iż Sąd Najwyższy (dalej: SN) w uzasadnieniu postanowienia z dnia 7 stycznia 2014 r.<sup>22</sup> wyraził pogląd – następnie wielokrotnie przywoływany – iż samo nazwanie spornych umów umowami o dzieło i posługiwanie się przez strony umów terminologią stosowaną przy zawieraniu umów rezultatu (o dzieło), nie decyduje autonomicznie ani samodzielnie o rodzaju zawieranych zobowiązań, ale wymaga uwzględnienia i oceny prawnej rzeczywistego przedmiotu spornych umów, w tym sposobu, okoliczności i celu ich wykonywania.

Zgodnie z art. 734 § 1 k.c., przez umowę zlecenie przyjmujący zlecenie zobowiązuje się do dokonania określonej czynności prawnej dla dającego owe zlecenie. Z kolei, jak stanowi przepis art. 750 k.c., do umów o świadczenie usług, które nie są uregulowane innymi przepisami, stosuje się odpowiednio przepisy o zleceniu. W tej sytuacji ustalenie, że jakaś konkretna umowa i stosunek zobowiązaniowy jest „umową o świadczenie usług, która nie jest regulowana innymi przepisami”, pociąga za sobą obowiązek wykonania nakazu z art. 750 k.c., a więc obowiązek odpowiedniego zastosowania przepisów o zleceniu. Przy czym, subsumcja zawartej umowy pod przepis art. 750 k.c. nie czyni takiej umowy umową zlecenia, w rozumieniu art. 734 k.c.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> G. Kozieł [w:] A. Kidyba (red.), Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania – część szczególna, LEX el 2010, komentarz do art. 627 k.c., teza 36.

<sup>22</sup> Postanowienie Sądu Najwyższego z 7 stycznia 2014 r., II UK 414/13.

<sup>23</sup> L. Ogiegło [w:] J. Rajska (red.), System prawa prywatnego, Prawo zobowiązań - część szczególna, Tom 7, Warszawa 2011 r., s. 573 i nast.

W orzecznictwie przyjmuje się, iż wykonanie określonej czynności (szeregu powtarzających się czynności), bez względu na to, jaki rezultat czynność ta przyniesie, jest cechą charakterystyczną tak dla umów zlecenia (gdy chodzi o czynności prawne – art. 734 § 1 k.c.), jak i dla umów o świadczenie usług nieuregulowanych innymi przepisami (gdy chodzi o czynności faktyczne – art. 750 k.c.). W odróżnieniu od umowy o dzieło, przyjmujący zamówienie w umowie zlecenia (umowie o świadczenie usług) nie bierze więc na siebie ryzyka pomyślnego wyniku spełnianej czynności. Jego odpowiedzialność za właściwe wykonanie umowy oparta jest na zasadzie starannego działania (art. 355 § 1 k.c.), podczas gdy odpowiedzialność strony przyjmującej zamówienie w umowie o dzieło niewątpliwie jest odpowiedzialnością za rezultat<sup>24</sup>. Zatem, odpowiedzialność kontraktowa przyjmującego zlecenie powstanie wówczas, gdy przy wykonaniu zlecenia nie zachował wymaganej staranności, niezależnie od tego, czy oczekiwany przez dającego zlecenie rezultat nastąpił, czy też nie<sup>25</sup>.

W świetle art. 627 k.c.: „Przez umowę o dzieło przyjmujący zamówienie zobowiązuje się do wykonania oznaczonego dzieła, a zamawiający do zapłaty wynagrodzenia”. Umowa o dzieło jest umową konsensualną, dwustronnie zobowiązującą, wzajemną i odpłatną, a jej zawarcie następuje zgodnie z ogólnymi zasadami dotyczącymi umów. Stosunek prawny umowy o dzieło dochodzi do skutku w wypadku złożenia przez obie strony zgodnych oświadczeń woli. Do skutecznego zawarcia umowy o dzieło nie jest wymagane wydanie przyjmującemu zamówienie jakiegokolwiek rzeczy, na przykład materiałów potrzebnych do wykonania dzieła<sup>26</sup>.

Jak podkreślał wielokrotnie SN, przedmiotem umowy o dzieło jest doprowadzenie do weryfikowalnego i jednorazowego rezultatu, zdefiniowanego przez zamawiającego w czasie zawierania umowy. Dzieło

<sup>24</sup> Wyroki SN: z 11 sierpnia 2016 r., II UK 316/15, LEX nr 2113367; z 12 sierpnia 2015 r., I UK 389/14, LEX nr 1816587; z 28 sierpnia 2014 r., II UK 12/14, LEX nr 1521243; z 8 października 2013 r., III UK 126/12, OSNP 2014 nr 9, poz. 135.

<sup>25</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 22 maja 2017 r., VI SA/Wa 2250/16.

<sup>26</sup> A. Kidyba [w:] A. Kidyba (red.), Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania – część szczególna, wyd. II (LEX el 2010).

jest wytworem, który w momencie zawierania umowy nie istnieje, jednak jest w niej z góry przewidziany i określony w sposób wskazujący na jego indywidualne cechy. Dlatego też jednym z kryteriów umożliwiających odróżnienie umowy o dzieło od umowy zlecenia lub umowy o świadczenie usług, jest możliwość poddania dzieła sprawdzianowi na istnienie wad fizycznych. Sprawdzian taki jest zaś niemożliwy do przeprowadzenia, jeśli strony nie określiły w umowie cech i parametrów indywidualizujących dzieło<sup>27</sup>.

Ocena umów o dzieło i umów zleceń z perspektywy rezultatu napotka także pewne trudności. Dostrzega tę okoliczność także SN podkreślając: „Oddzielenie normatywnego odwzorowania umowy o dzieło (art. 627 k.c.) od umowy o świadczenie usług (art. 750 k.c.) jest trudne. Różnią się one rodzajem świadczenia. W pierwszym przypadku, jest nim osiągnięcie przez przyjmującego zamówienie określonego rezultatu ludzkiej pracy, w drugim, chodzi tylko o sumę czynności faktycznych lub prawnych. Rzecz w tym, że dane zachowania, stanowiące przedmiot umowy o świadczenie usług, prowadzą również do wystąpienia określonych skutków. Każda czynność człowieka rodzi następstwa i prowadzi do zmiany rzeczywistości, w której następuje. Oznacza to, że rozpoznanie rodzaju zawartej umowy z pozycji efektu pracy jest problematyczne”<sup>28</sup>

W literaturze i orzecznictwie zgodnie przyjmuje się, iż przedmiotem umowy o dzieło są rezultaty materialne i niematerialne. Obok takich rezultatów (materialnych) istnieją także efekty (rezultaty) niematerialne, które mogą, ale nie muszą, być ucieleśnione w jakimkolwiek przedmiocie materialnym (rzeczy). Takim nieucieleśnionym w rzeczy rezultatem nie może być jednak sama czynność, ale wynik tej czynności. Dzieło musi bowiem istnieć w postaci postrzegalnej, pozwalającej nie tylko odróżnić je od innych przedmiotów, ale i uchwycić istotę osiągniętego rezultatu<sup>29</sup>.

<sup>27</sup> Wyrok SN z 3 października 2013 r., sygn. akt II UK 103/13.

<sup>28</sup> Wyrok SN z 17 stycznia 2017 r., III UK 53/16.

<sup>29</sup> A. Brzozowski [w:] K. Pietrzykowski (red), Kodeks cywilny. Komentarz, t. II, Warszawa 2005 r., s. 351-352.

Szczególne trudności przy zakwalifikowaniu świadczenia jako umowy dzieła, bądź jako umowy zlecenia, powstają przy pracach mających charakter niematerialny, zwłaszcza przy wygłaszaniu szkoleń/prelekcji. W orzecznictwie podkreśla się niekiedy, iż wykład nie może być rozpatrywany w kategorii umowy o dzieło w rozumieniu art. 627 k.c., z uwagi właśnie na brak rezultatu. Reprezentatywny w tym względzie jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z 27 lipca 2017 r.<sup>30</sup>: „Wykonująca umowę nie miała jednak wpływu na nabycie przez słuchaczy wiedzy z zakresu tego wykładu i osiągnięcie takiego celu nie było objęte treścią postanowień umowy, nie stanowiło również przedmiotu świadczenia. Jednak prowadząca zajęcia dydaktyczne nie przyjęła na siebie odpowiedzialności za ich rezultat, tj. zdobycie przez uczestników seminarium wiedzy i umiejętność jej wykorzystania. Poziom opanowania wiedzy przekazanej podczas zajęć i umiejętności nabyte przez słuchaczy nie mogą być oceniane i traktowane jako rezultat w rozumieniu art. 627 k.c.”

Jednakże NSA w tym wyroku dopuścił możliwość rozpatrywania wykładów w kategoriach utworów w rozumieniu prawa autorskiego. Jest to zarazem sposób argumentacji prezentowany do tej pory szerzej przez sądy powszechne (w tym SN), pozwalający uznać wytwory pracy niematerialnej za utwory, a w konsekwencji za mogące być przedmiotem umów o dzieło.

### **3.2. „Umowa o dzieło autorskie” – utwór jako rezultat**

W świetle art. 1 ust 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych<sup>31</sup> (dalej: prawo autorskie): „Przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiegokolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór)”. Katalog otwarty („w szczególności”)

<sup>30</sup> Wyrok NSA z 27 lipca 2017 r., II GSK 3176/15.

<sup>31</sup> Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 880).

utworów zawiera ustęp 2., zgodnie z którym mieszczą się w tym zakresie utwory: 1) wyrażone słowem, symbolami matematycznymi, znakami graficznymi (literackie, publicystyczne, naukowe, kartograficzne oraz programy komputerowe); 2) plastyczne; 3) fotograficzne; 4) lutnicze; 5) wzornictwa przemysłowego; 6) architektoniczne, architektoniczno-urbanistyczne i urbanistyczne; 7) muzyczne i słowno-muzyczne; 8) sceniczne, sceniczno-muzyczne, choreograficzne i pantomimiczne; 9) audiowizualne (w tym filmowe).

W literaturze powszechnie wskazuje się, że przedmiotem umowy o dzieło może być utwór w rozumieniu prawa autorskiego. W tej sytuacji prawa i obowiązki stron umowy powinny być oceniane na podstawie przepisów k.c., natomiast w zakresie, w którym dzieło jest utworem – należy stosować przepisy ustawy o prawie autorskim<sup>32</sup>. Na gruncie ustawy o prawie autorskim zaobserwować można zjawisko przenikania się regulacji kodeksowej i autorsko-prawnej. Wydaje się, że szeroko określony przedmiot praw autorskich (obejmujących m.in. utwory literackie, naukowe, kartograficzne, plastyczne, architektoniczne, muzyczne, sceniczne, audiowizualne czy programy komputerowe) jest podstawą do wyodrębnienia – jako szczególnej kategorii – tzw. umów o dzieło autorskie<sup>33</sup>.

W literaturze przyjmuje się, iż umowy o dzieło autorskie posiadają następujące cechy szczególne: 1) przedmiotem umowy o dzieło autorskie jest dzieło szczególne, oznaczone jako „utwór”; 2) umowa o dzieło autorskie powinna wskazywać rodzaj utworu, postać jego ustalenia, formę rozporządzenia, pola eksploatacji i wynagrodzenie; 3) utwór jest prawidłowo oznaczony, jeżeli przedmiotem umowy o dzieło autorskie jest rezultat działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w określonej przez strony postaci; 4) zagadnienie ucieleśnienia rezultatów niematerialnych w rzeczy, w szczególności z punktu

<sup>32</sup> Wyrok SN z 18 czerwca 2003 r., II CKN 269/01, OSNC 2004, nr 9, poz. 142.

<sup>33</sup> Z. Gawlik, A. Janiak, A. Kidyba, K. Kopaczyńska-Pieczniak, G. Kozieł, E. Niezbecka, T. Sokołowski, Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część szczególna, LEX/el 2010.

widzenia odpowiedzialności za wady przedmiotu tej umowy, nie ma pierwszoplanowego znaczenia w wypadku umowy o dzieło autorskie<sup>34</sup>. Takie kryteria za literaturą przejmuje zarówno NSA<sup>35</sup>, jak i SN<sup>36</sup>.

Należy także wskazać, iż dziełem literackim lub artystycznym jest wygłoszenie odczytu czy przemówienia na podstawie art. 2 ust. 1 Aktu Paryskiego Konwencji Berneńskiej o Ochronie Dzieł Literackich i Artystycznych<sup>37</sup>, którą Rzeczpospolita Polska ratyfikowała<sup>38</sup>.

Dzięki takiemu rozumieniu rezultatu w kontekście umów o dzieło zasadne jest przyjęcie założenia, iż świadczenia niematerialne zwłaszcza w kontekście wykładów czy też szkoleń mogą - co do zasady - być przedmiotem umowy o dzieło, a w konsekwencji nie będą podlegać ubezpieczeniom społecznym i zdrowotnym.

Jak zaznacza SN w wyroku z marca 2016 r<sup>39</sup>: „Świadczenie wynikające z zamówienia dzieła, które nie ma postaci materialnej i możliwe jest tylko wtedy, gdy przedmiotem umowy jest utwór naukowy chroniony prawem autorskim. Tylko na tym gruncie możliwa jest ocena rezultatu umowy o realizację cyklu wykładów jako odpowiadającemu pojęciu dzieła – dzieła autorskiego – także w rozumieniu art. 627 k.c.”

Powyższe tezy sądy odnoszą do możliwości kwalifikacji wykładów jako utworów chronionych prawem autorskim, choć w tym zakresie stawiają wykładom, prelekcjom, seminariom określone wymagania. W wyroku

---

<sup>34</sup> Ibidem.

<sup>35</sup> Wyrok NSA z 27 lipca 2017 r., II GSK 3176/15.

<sup>36</sup> Choćby wyrok SN z 10.1.2017 r., III UK 53/16.

<sup>37</sup> Akt Paryski Konwencji Berneńskiej o Ochronie Dzieł Literackich i Artystycznych sporządzony w Paryżu dnia 24 lipca 1971 r. (Dz. U. z 1990 r., nr 82, poz. 474).

<sup>38</sup> Zgodnie z tym przepisem: „Określenie «dzieła literackie i artystyczne» obejmuje wszystkie dzieła literackie, naukowe i artystyczne, bez względu na sposób lub formę ich wyrażenia, takie jak książki, broszury i inne pisma; odczyty, przemówienia, kazania i inne dzieła tego rodzaju; dzieła dramatyczne lub dramatyczno-muzyczne; dzieła choreograficzne i pantomimy; dzieła muzyczne ze słowami lub bez słów; dzieła filmowe oraz zrównane z nimi dzieła wyrażane w podobny sposób jak film; dzieła rysunkowe, malarstwo, dzieła architektoniczne, rzeźby, dzieła rytownicze i litograficzne; dzieła fotograficzne oraz zrównane z nimi dzieła wyrażane w podobny sposób jak fotografia; dzieła sztuki użytkowej, ilustracje, mapy geograficzne, plany, szkice i dzieła plastyczne dotyczące geografii, topografii, architektury lub innych nauk”.

<sup>39</sup> Wyrok SN z 15 marca 2016 r. II UK 129/15.

z 4 czerwca 2014 r.<sup>40</sup> SN stwierdził zaś, że możliwa jest umowa o dzieło, nieobjęta obowiązkiem ubezpieczenia społecznego, której przedmiotem jest wygłoszenie wykładu, pod warunkiem jednak, że wykładowi można przypisać cechy utworu. Te warunki spełnia tylko wykład naukowy (cykl wykładów) o charakterze niestandardowym, niepowtarzalnym, wypełniający kryteria twórczego i indywidualnego dzieła naukowego. Analogicznie uznał SN w wyroku z 12 sierpnia 2015 r.<sup>41</sup> Warto przy tym zwrócić uwagę, że sposób ustalenia wynagrodzenia wykonawcy, określający jego wysokość za jednostkę czasową – bez ustalenia liczby tych jednostek przypadających na poszczególne dzieła – może wskazywać na ukształtowanie obowiązków wykonawcy odpowiadających świadczeniu usług. Jeśli bowiem nie są znane ramy czasowe określonego wykładu, to niemożliwy jest sprawdzian, czy dzieło zostało wykonane zgodnie z zamówieniem<sup>42</sup>.

Oczywiście można wskazać również na znaczną liczbę orzeczeń, także SN, kwalifikujących wykłady jako zlecenia. Należy jednak zawsze odnieść się szczegółowo do okoliczności faktycznych, w których zapadają wyroki, czego nie robią niestety organy kontrolne, podnosząc tezy sformułowane w zupełnie innych stanach faktycznych<sup>43</sup>.

---

<sup>40</sup> Wyrok SN z 4 czerwca 2014 r., II UK 420/13.

<sup>41</sup> Wyrok SN z 12 sierpnia 2015 r. I UK 389/14: „Same zaś prelekcje nosiły cechy utworu w rozumieniu ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Miały bowiem charakter indywidualny, autorski, opracowany i zaprezentowany słuchaczom według własnej koncepcji zainteresowanej. Odwołujący się nie ingerował w proces przygotowania prelekcji i ich treść, natomiast dokonał ich oceny pod kątem zgodności z tematyką konferencji i oczekiwaniami zamawiającego. Przygotowane i wygłoszone przez E. J. prelekcje były zatem utworami, a umowy o ich stworzenie należy zakwalifikować jako umowy o dzieło, niestanowiące tytułu do podlegania obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym i ubezpieczeniu zdrowotnemu”.

<sup>42</sup> Wyrok SN z 12 kwietnia 2017 r., II UK 140/16.

<sup>43</sup> Zakład Ubezpieczeń Społecznych przywołuje choćby wyrok SN z 4 czerwca 2014 r., II UK 548/13 dotyczący wykładów realizowanych przez nauczycieli akademickich na rzecz Uczelni Wyższej. W wyroku tym SN uznał, iż umowy nie spełniały kryteriów umów o dzieła, a wykłady nie stanowiły utworów, gdyż „(...) zwraca uwagę niekonkretność sformułowania umowy między skarżącym i zainteresowanym, co do przedmiotu nabywanego prawa autorskiego i pól eksploatacji utworu (por. art. 5 prawa autorskiego). Polecając opracowanie i wygłoszenie wykładów oraz prowadzenie ćwiczeń, zamawiający nie określił cech indywidualizujących utwór (dzieło). Wątpliwość, co do istnienia między skarżącym i zainteresowanym stosunku prawnego odpowiadającego umowie o dzieło budzi także sposób określenia wynagrodzenia”.

#### 4. Utwór w rozumieniu prawa autorskiego a koszty uzyskania przychodów

Na gruncie u.p.d.o.f. zastosowanie kosztów w wysokości 50 % uzyskanego przychodu zależy od spełnienia kryteriów wskazanych w prawie autorskim. Jak wskazują organy podatkowe: „Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje pojęć użytych w art. 22 ust. 9 pkt 3, takich jak np. «twórca», korzystanie przez twórców z praw autorskich” lub pojęć z nimi związanych, jak np. «utwór». Jednakże przepis art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje, że ustalenia m.in. czy określony przychód został osiągnięty z tytułu praw autorskich oraz czy podatnik jest twórcą, należy dokonać w świetle odrębnych przepisów”<sup>44</sup> (przepisów prawa autorskiego – dopisek autora).

Obok problemów związanych z możliwością zawierania umów mieszanych<sup>45</sup> (gdzie w stosunku do części wynagrodzenia ustalane są podwyższone koszty uzyskania przychodów), przedmiotem wykładni jest sama problematyka zastosowania 50-procentowych kosztów. W obszarze opodatkowania organy podatkowe wykazują zwykle dużo większą „wstrzeźliwość” w ocenie, czy dane świadczenie spełnia kryteria utworu w rozumieniu prawa autorskiego. O ile kontrolerzy ZUS/NFZ niekiedy dość „swobodnie” interpretują przepisy k.c. i przekwalifikują umowy o dzieło w umowy zlecenia, tak organy podatkowe nie dokonują zwykle arbitralnej oceny prawa autorskiego. W nowszych interpretacjach podkreśla się, iż: „(...) przedmiotu niniejszej interpretacji nie stanowi ocena prawidłowości stanowiska Wnioskodawcy w kwestii uznania efektów pracy za utwory w rozumieniu ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych”<sup>46</sup>. W niektórych interpretacjach organy podatkowe wskazują trafnie na właściwość Ministerstwa Kultury i Dziedzictwa Narodowego (dalej: MKiDN) w zakresie interpretacji prawa

<sup>44</sup> Dyrektor KIS w interpretacji z 25 października 2017 r., 0111-KDIB2-3.4011.123.2017.1.KK.

<sup>45</sup> Zagadnienia te wykraczają poza zakres i cel artykułu.

<sup>46</sup> Dyrektor IS w Warszawie Interpretacja z 12 września 2017 r., 0115-KDIT1-2.4012.459.2017.1.KK.



autorskiego.<sup>47</sup> Sami podatnicy przywołują także stanowiska Ministerstwa Kultury lub MKiDN uzasadniające traktowanie wykładów jako utworów.

Warto w tym kontekście podkreślić, iż już w 1995 r. Minister Kultury i Sztuki stwierdził: „Nie budzi wątpliwości zagadnienie uznania za dzieło w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych wykładu akademickiego ze względu na jego twórczy charakter oraz spełnienie warunku ustalenia”<sup>48</sup>. Tezy te podkreślano także w kolejnych pismach, przykładowo w piśmie z 2001 r. Minister Kultury wskazał: „(...) zgodnie z wcześniejszymi interpretacjami Ministerstwa Finansów, autorskie wykłady mogą być traktowane jako utwory w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (...). Dla zakwalifikowania konkretnego szkolenia jako utworu nie ma znaczenia jego przedmiot (poruszane w jego trakcie zagadnienia), ale to, czy dane szkolenie rzeczywiście przybiera w praktyce formę autorskiego, twórczego wykładu, przygotowanego przez prowadzącego szkolenie na indywidualne zamówienie (...)”<sup>49</sup>. W kolejnym piśmie z 2002 r. Minister Kultury stwierdził: „(...) utworami w rozumieniu prawa autorskiego są autorskie wykłady. Dla zastosowania w stosunku do wynagrodzeń, wypłacanych w związku z ich wygłaszaniem, 50%-towych kosztów uzyskania przychodów, konieczne jest jednak przeniesienie praw autorskich do utworu lub udzielenie licencji na korzystanie z niego (...)”<sup>50</sup>.

---

<sup>47</sup> Jak podkreślił Dyrektor IS w Bydgoszczy: „Organy podatkowe nie są właściwe w zakresie rozstrzygania autorskiego charakteru wykonywanych czynności. Interpretacja przepisów ustawy o prawie autorskim nie leży w kompetencji organów podatkowych. Organy podatkowe nie są zatem uprawnione do orzekania, czy określony rezultat pracy jest utworem w rozumieniu prawa autorskiego, komu przysługują w niniejszej sprawie autorskie prawa majątkowe i na jakiej podstawie (ustawy czy umowy stron) może dojść do rozporządzenia tymi prawami. W sprawach interpretowania przepisów ww. ustawy o prawach autorskich i prawach pokrewnych uprawnione jest Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego Departament Prawny” (Dyrektor IS w Bydgoszczy w interpretacji z 1 sierpnia 2014 r., ITPB1/415-539/14/AD).

<sup>48</sup> Pismo z 1 stycznia 1995 r. Min. Kultury i Sztuki, DPA.024/303/95.

<sup>49</sup> Pismo z 22 maja 2001 r. MKDiN, DP/WPA.024/72/01.

<sup>50</sup> Pismo z 16 sierpnia 2002 r. Min. Kultury, DP/WPA.024/292/02.

Warto wskazać, iż nowelizacja u.p.d.o.f. z 27 października 2017 r., która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2018 r.<sup>51</sup> wprowadziła podwyższenie stosowania limitu dotyczącego stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów dla twórców o 100%, tj. do kwoty 85 528 zł rocznie oraz kontrowersyjny katalog przychodów uprawniający do „kosztów autorskich”. Do art. 22 u.p.d.o.f. dodano ust. 9b, zgodnie z którym ust. 9 pkt 3 (koszty 50%) stosuje się do przychodów uzyskiwanych z tytułu działalności: „1) twórczej w zakresie architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, urbanistyki, literatury pięknej, sztuk plastycznych, muzyki, fotografii, twórczości audiowizualnej, programów komputerowych, choreografii, lutnictwa artystycznego, sztuki ludowej oraz dziennikarstwa; 2) badawczo-rozwojowej oraz naukowo-dydaktycznej; 3) artystycznej w dziedzinie sztuki aktorskiej i estradowej, reżyserii teatralnej i estradowej, sztuki tanecznej i cyrkowej oraz w dziedzinie dyrygentury, wokalistyki, instrumentalistyki, kostiumografii, scenografii; 4) w dziedzinie produkcji audiowizualnej reżyserów, scenarzystów, operatorów obrazu i dźwięku, montażystów, kaskaderów; 5) publicystycznej”.

Ustawodawca tworzy więc samodzielny charakter przychodów pozwalających na stosowanie podwyższonych kosztów bez referencji do prawa autorskiego. Katalog ten został uznany jednak za zbyt wąski i z uwagi na wątpliwości formułowane przez MKiDN odnośnie zakresu obowiązywania art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2018 r. zdecydowano się na nowelizację tego katalogu. Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego wskazał na branże kreatywne, które nie są wskazane w tym przepisie. Proponuje się dodanie dziedzin, w odniesieniu do których można zastosować 50% koszty uzyskania przychodów<sup>52</sup>. Chodzi zwłaszcza o inżynierię budowlaną,

<sup>51</sup> Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2017 r., poz. 2175).

<sup>52</sup> Projekt z 31 stycznia 2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym

tłumaczenia, czy gry komputerowe. Warto dodać, iż w świetle projektu ustawy preferencyjne koszty obok działalności naukowo-dydaktycznej będą także miały zastosowanie do „prowadzonej w uczelni działalności dydaktycznej”. Bez tego dookreślenia wykładowcy pracujący na uczelniach i zatrudnieni na stanowisku pracowników dydaktycznych obecnie nie mają podstaw do stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów począwszy od 1 stycznia 2018 r. Proponowane zmiany naprawiają tę lukę i skoro są korzystne dla podatników mają obowiązywać wstecz, czyli do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2018 r.

## 5. Wnioski

Mając na uwadze powyższą utrwaloną praktykę interpretacyjną Ministra Kultury i MKiDN, zdumienie budzi fakt, iż w ostatnich latach tak ZUS, jak i NFZ, nie pytając o opinię tego organu, arbitralnie odmawiają wykładowcom i szkoleniom waloru utworu w rozumieniu prawa autorskiego.

Pomimo, iż u.p.d.o.f. odwołuje się do pojęć używanych na gruncie prawa autorskiego, to organy podatkowe słusznie nie czują się kompetentne do interpretacji prawa autorskiego, odsyłając zwykle w tym zakresie do właściwych organów. W przypadku dysponowania przez podatnika opinią lub pismem z MKiDN organy podatkowe akceptują zwykle te ustalenia.

Zgoła odmiennie postępują organy ZUS i NFZ, które po pierwsze arbitralnie dokonują wykładni k.c., a po drugie interpretują samodzielnie prawo autorskie. Co więcej, w przypadku przedkładania przez podatników opinii z MKiDN nie są one brane pod uwagę. Niestety zresztą samo MKiDN wskazuje w swych pismach, iż nie są one wiążące, co pogłębia tylko problem.

Organy administracji państwowej obowiązane są prowadzić postępowanie w taki sposób, aby pogłębiać zaufanie obywateli do organów państwa oraz świadomość i kulturę prawną obywateli. Przywołana

---

podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (<https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12306951/katalog/12483772#12483772>). Dostęp na dzień: 14 luty 2018 r.

zasada nie jest postulatem, lecz obowiązującą normą prawną (tak WSA w Warszawie w wyroku z 23 lutego 2016 r.<sup>53</sup>, dotyczącym notabene „oskładkowania” umów o dzieło). Jak zaznaczył WSA w Warszawie: „Zmienność rozstrzygnięć podejmowanych przez organy administracji państwowej przy tym samym stanie faktycznym i prawnym, bez szczegółowego uzasadnienia zmiany poglądów – od pozytywnego do negatywnego dla skarżącej – w ocenie Sądu narusza wynikającą z art. 8 KPA zasadę prowadzenia postępowania w taki sposób, aby pogłębiać zaufanie obywateli do organów Państwa oraz świadomość i kulturę prawną obywateli”.

Niestety można odnieść wrażenie, iż kwestionowanie umów o dzieło z tytułu prowadzenia wykładów lub szkoleń przez ZUS czy NFZ jest „akcją ogólnopolską”. Przez wiele lat przedsiębiorcy, stosując się do ogólnie dostępnych interpretacji Ministra Finansów czy Ministra Kultury, uznawali, iż mają prawo do ustalania relacji z wykładowcą w oparciu o umowę o dzieło. Nagła kontrola w tym zakresie i „twórcze” podejście zwłaszcza ZUS budzi mocne kontrowersje, w szczególności mając na uwadze zasady ogólne postępowania administracyjnego, jak i zasady konstytucyjne (zwłaszcza art. 2 Konstytucji RP). Państwo prawne nie może „zaskakiwać” obywateli zmianą interpretacji, pomimo braku zmiany prawa. Niestety należy podkreślić, iż sądy tak administracyjne, jak i powszechne w wielu wyrokach utrzymują w mocy decyzje administracyjne w tym zakresie. Oczywiście istnieje możliwość uzyskania korzystnego rozstrzygnięcia, pewną nadzieję w tym zakresie daje także orzecznictwo SN, choć orzecznictwo wymaga, by umowa o prawo autorskie zawierała wiele szczegółowych klauzul (choćby odnośnie pól eksploatacji utworu), których to umowy badane przez ZUS lub NFZ zwykle nie zawierają, gdyż przedsiębiorcy nieświadomi takich wymogów po prostu ich nie zamieszczali.

---

<sup>53</sup> WSA w Warszawie w wyroku z 23 lutego 2016 r., VI SA/Wa 2371/15.

## BIBLIOGRAFIA

Brzozowski A. [w:] K. Pietrzykowski (red), Kodeks cywilny. Komentarz, t. II, Warszawa 2005 ).

Gawlik, A. Janiak, A. Kidyba, K. Kopaczyńska-Pieczniak, G. Kozieł, E. Niezbecka, T. Sokołowski, Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część szczególna, LEX/el 2010.

Jędrasik-Jankowska I., Pojęcia i konstrukcje prawne ubezpieczenia społecznego, Warszawa 2016.

Kidyba A. [w:] A. Kidyba (red.), Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część szczególna, wyd. II (LEX el 2010).

Kozieł G. [w:] A. Kidyba (red.), Z. Gawlik, A. Janiak, K. Kopaczyńska-Pieczniak, G. Kozieł, E. Niezbecka, T. Sokołowski, Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część szczególna, LEX el 2010, komentarz do art. 627 kc, teza 36.

Lackoroński B., Zlecenie a umowa o dzieło w systemie ubezpieczeń społecznych – perspektywa cywilnoprawna [w:] M. Szabłowska-Juckiewicz (red.), M. Wałachowska (red.), J. Wantoch-Rekowski (red.), Umowy cywilnoprawne w ubezpieczeniach społecznych, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2015, LEX/el.

Laskowska-Hulisz A., Prawomocny wyrok sądu cywilnego wydany w sprawie roszczeń wynikających z umowy a kwalifikacja prawna umowy dokonywana przez organ rentowy lub podatkowy [w:] M. Szabłowska-Juckiewicz (red.), M. Wałachowska (red.), J. Wantoch-Rekowski (red.), Umowy cywilnoprawne w ubezpieczeniach społecznych, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2015, LEX/el.

Majka P., Skutki prawnopodatkowe przekwalifikowania umów cywilnoprawnych przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych [w:] M. Szabłowska-Juckiewicz (red.), M. Wałachowska (red.), J. Wantoch-Rekowski (red.), Umowy cywilnoprawne w ubezpieczeniach społecznych, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2015, LEX/el.

Ogiegło L. [w:] J. Rajski (red.), System prawa prywatnego, Prawo zobowiązań – część szczegółowa, Tom 7, Warszawa 2011.

Orłowski J., Salamonowicz M., Koszty uzyskania przychodów z praw autorskich przez nauczycieli akademickich, PP 2016 r., nr 10.

