

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

MARZENA ŚWISTAK
ORCID: 0000-0002-3910-6019
marzena.swistak@umcs.pl

Czynności pracowników artystycznych a preferencyjne koszty
uzyskania przychodu. Glosa aprobująca do wyroku
Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 marca 2019 r.
(II FSK 673/17, LEX nr 2665530)

Activities of Artistic Employees and Preferential Tax-Deductible Costs: Approving
Commentary to the Judgment of the Supreme Administrative Court of 14 March 2019
(II FSK 673/17, LEX no. 2665530)

WPROWADZENIE

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych¹, obok ogólnej reguły opodatkowania całości dochodów stanowiących nadwyżkę sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania w danym roku podatkowym, określa różne sposoby (i wysokość) ustalania kosztów uzyskania przychodów². Wobec wysokiego poziomu różnorodności i szerokiego zakresu czynności podejmowanych przez podatników (artystów) zagadnienie to wciąż budzi w praktyce stosowania prawa szereg wątpliwości. Kontrowersje wokół problematyki zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodów uwidoczniły się szczególnie wyraźnie na tle aktywności artystycznej muzyków-instrumentalistów uczestniczących w przygotowaniach do koncertów symfonicznych. Preferencyjne ze swojej natury regulacje podatkowe, w założeniu premiujące twórców, wobec utrzymujących się rozbieżności interpretacyjnych co do prawidłowego sposobu stosowania 50% kosztów uzyskania przy-

¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2020, poz. 1426, ze zm.), dalej: u.p.d.o.f.

² Art. 9 i 22 u.p.d.o.f.

chodów stopniowo zaczęły nabierać charakteru iluzorycznego. Sytuacja prawna, w której znaleźli się artyści, tym bardziej stała się skomplikowana, że wyłaniające się trudności w wykładni wynikały nie tylko z treści przepisów podatkowych, ale i z brzmienia przepisów ustaw o charakterze *lex specialis*, tj. z ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych³. Osią centralną analizowanego zagadnienia było nadanie prawidłowego wydźwięku semantycznego pojęciu „artystycznego wykonania”. Dopiero bowiem odkodowanie sensu wspomnianego (niezdefiniowanego ustawowo) terminu gwarantuje właściwą ocenę tak cywilnoprawną, jak i podatkową. Z aprobatą więc należało przyjąć formowanie się linii orzeczniczej sądów administracyjnych, na tle której wyłania się argumentacja przyznająca przymiot „artystyczności” wykonaniom utworów podczas prób przed koncertem z udziałem profesjonalnej orkiestry, które nie służą jedynie poprawnemu odtworzeniu zapisu nutowego, lecz także interpretacji. Taką narrację przedstawiono w głosowanym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), który wydaje się stanowić początek trajektorii pożądanых zmian w rozumieniu charakteru podejmowanej aktywności artystycznej⁴.

Celem badawczym glosy jest nakreślenie ram spornego obszaru interpretacji pojęcia „artystyczne wykonanie utworu” w kontekście zakresu stosowania preferencyjnych kosztów uzyskania przychodów wobec artystów uczestniczących w próbach i ćwiczeniach przed koncertem. Wydaje się, że zrozumienie istoty podejmowanych przez nich działań determinuje także tendencje polityki podatkowej. W głosie sformułowano postulaty *de lege ferenda* odnoszące się do wprowadzenia rozwiązań legislacyjnych mających na celu ujednoczenie kierunku wykładni przepisów znajdujących się na styku regulacji prawnoautorskich i podatkowych. W artykule posłużono się głównie metodą dogmatycznoprawną oraz pomocniczo metodą historycznoprawną.

PRZEDSTAWIENIE STANU SPRAWY

Wnioskodawca (Płatnik) we wniosku z dnia 18 grudnia 2015 r. wystąpił do Ministra Finansów o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Wskazał, że posiada status podmiotu działającego na podstawie ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej⁵, którego celem jest upowszechnianie muzyki w kraju i za granicą. Instytucja zatrudnia na podstawie umowy o pracę pracowników artystycznych – muzyków, instrumentalistów.

³ Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (t.j. Dz.U. 2021, poz. 1062), dalej: pr. aut.

⁴ Wyrok NSA z dnia 14 marca 2019 r., II FSK 673/17, LEX nr 2665530.

⁵ Art. 2 ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (t.j. Dz.U. 2020, poz. 194, ze zm.).

Ich zakres obowiązków obejmuje przede wszystkim ćwiczenia indywidualne oraz na potrzeby zaplanowanego koncertu, a także wykonania artystyczne, w trakcie których powstają autorskie prawa pokrewne nabywane we właściwym trybie przez pracodawcę. Umowa o pracę zawarta z pracownikiem artystycznym wskazuje m.in. na obowiązek gry na określonym instrumencie, miesięczną normę zajęć, tj. koncertów, audycji umuzykalniających, prób, które stanowią przedmiot prawa autorskiego, oraz postanowienia, że do wynagrodzenia dotyczącego koncertów, audycji umuzykalniających i prób będą stosowane przepisy zawarte w u.p.d.o.f. dotyczące 50% normy kosztów uzyskania przychodów⁶.

Minister Finansów w wydanej interpretacji indywidualnej uznał jednak za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy o możliwości stosowania w tym zakresie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów. Przyjął wykładnię silnie zawężającą i stwierdził, że wspomniana metoda ustalania kosztów może być aplikowana jedynie wtedy, gdy muzycy wykonują koncerty i audycje umuzykalniające. Do pozostałej części wynagrodzenia pracowniczego, także z tytułu pozostawania w obowiązkowej gotowości do ewentualnego zastąpienia innego muzyka w koncercie z powodu nagłego zdarzenia, zastosowanie znajdą oparte na ogólnych regułach zryczałtowane (ale nie podwyższone) koszty uzyskania przychodów⁷.

Wnioskodawca w skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) we Wrocławiu zakwestionował argumentację przedstawioną przez organ podatkowy i wniósł o uchylenie zaskarżonej interpretacji, zarzucając błędną wykładnię przepisów prawa materialnego, tj. pr. aut. i u.p.d.o.f.⁸ Sąd jednak podtrzymał stanowisko organu podatkowego i w wyroku z dnia 17 listopada 2016 r.⁹ oddalił skargę w całości.

Od wspomnianego wyroku złożono skargę kasacyjną do NSA, wnosząc o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania WSA we Wrocławiu oraz zwrot kosztów postępowania kasacyjnego. Zakwestionowano w całości wyrok WSA, zarzucając mu naruszenie prawa materialnego (pr. aut. oraz u.p.d.o.f.) poprzez ich błędną wykładnię. Zwrócono uwagę na to, że: 1) aktywność artystów muzyków w próbach orkiestry i próbach sekcyjnych do koncertu oraz w ramach pozostawania w gotowości do zastąpienia w koncercie innego muzyka z powodu zdarzenia losowego nie stanowi artystycznego wykonania utworu; 2) brak jest podstaw do ustalania 50% kosztów uzyskania przychodów w odniesieniu do części wynagrodzenia artystów wykonawców z tytułu uczestnictwa w próbach orkiestry i próbach sekcyjnych do koncertu oraz

⁶ Art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.

⁷ Art. 22 ust. 2 u.p.d.o.f.

⁸ Art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. oraz art. 1 ust. 1 i 8, art. 8 ust. 1 i 2, art. 12 ust. 1 i art. 85 ust. 1 i 2 pr. aut.

⁹ SA/Wr 749/16, LEX nr 2175427.

w przypadku gotowości muzyka do zastąpienia innego muzyka. Naczelny Sąd Administracyjny podzielił stanowisko strony i uchylił zaskarżony wyrok w całości, przekazując sprawę do ponownego rozpoznania WSA we Wrocławiu. Dostrzegając niejednorodność orzecznictwa, podzielił jednak pogląd, że aktywność profesjonalnych muzyków-instrumentalistów wykonujących na próbach utwory znanych autorów muzyki orkiestrowej, które później prezentowane są na wydarzeniach koncertowych, spełnia wymogi ustawowe „wykonania artystycznego”. Odmienne jest w przypadku pozostawania w gotowości do zastąpienia w koncercie innego muzyka z powodu nagłego zdarzenia losowego. Sama gotowość do świadczenia pracy nie powinna być bowiem oceniana w kategoriach jakiegokolwiek wykonania (a więc także artystycznego). W tym zakresie podzielono zatem argumentację WSA.

KONTROWERSJE WOKÓŁ POJĘCIA ARTYSTYCZNEGO WYKONANIA UTWORU MUZYCZNEGO

W glosowanym wyroku z dnia 14 marca 2019 r. NSA podjął się analizy zagadnienia, które ze względu na swoją złożoność (ale i przyjęty sposób regulacji ustawowej) generowało wiele wątpliwości interpretacyjnych. Osią spornego zagadnienia pozostaje ocena charakteru prawnego aktywności profesjonalnych muzyków-instrumentalistów podczas prób (sekcyjnych i indywidualnych) przed koncertem. Powyższe uwidacznia się szczególnie w kontekście dopuszczalności zastosowania podwyższonych (50%) kosztów uzyskania przychodów, która zależy od treści decyzji interpretacyjnej w obszarze dookreślenia ram niezdefiniowanego ustawowo pojęcia „artystycznego wykonania utworu”.

Odnosząc się do poszczególnych członów konstytuujących pojęcie „artystycznego wykonania utworu”, należy zaznaczyć, że jest ono przedmiotem prawa pokrewnego niezależnie od jego wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia¹⁰ oraz pozostaje ściśle związane z podstawowym przedmiotem prawa autorskiego, tj. z „utworem”. To ostatnie pojęcie, odmienne niż w przypadku „artystycznego wykonania utworu”, zostało ustawowo zdefiniowane. Nie oznacza to jednak, że nadano mu jednoznaczny wydźwięk normatywny. Do kategorii „utworów” zaliczono każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze (z ustawowo określonymi wyjątkami), ustalony w jakiegokolwiek postaci (choćby niedokończony)¹¹, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia¹². Jak wskazuje się w doktrynie, udzielenie ochrony danemu rezultatowi ludzkiej działalności jest więc uzależnione od spełnienia kilku przesłanek. Powinien on

¹⁰ Artystycznymi wykonaniami są w szczególności działania instrumentalistów. Tak art. 85 pr. aut.

¹¹ Art. 1 ust. 3 pr. aut.

¹² Art. 1 ust. 1 oraz art. 1 ust. 2¹ pr. aut.

stanować przejaw działalności twórczej człowieka (przesłanka twórczości), wykazywać indywidualny charakter (przesłanka indywidualności)¹³, być ustalony w jakiegokolwiek postaci i konstytuować subiektywnie nowy wytwór intelektu¹⁴.

W kontekście relacji pojęciowych pomiędzy „artystycznym wykonaniem” a „utworem” należy poczynić zastrzeżenie, że przesłanką zaistnienia utworu w rozumieniu pr. aut. jest jego ustalenie. Natomiast dla potrzeb rozumienia „artystycznego wykonania utworu” należy przyjąć, że „utworem” jest także przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, którego ustalenie następuje dopiero w chwili artystycznego wykonania. Odmienna wykładnia prowadziłyby do błędnego wniosku, że ustawodawca odmówił ochrony prawnoautorskiej artystycznym wykonaniom improwizacji¹⁵.

Na podstawie współzależności powstających pomiędzy „utworem” i jego „artystycznym wykonaniem” można stwierdzić, że ochrona prawa pokrewnego nie stanowi odrębnego, „wyizolowanego” modelu, lecz współtworzy system ochrony prawnoautorskiej, obok jego podstawowego wariantu, odnosi się bowiem do odmiennego (od utworu) przedmiotu ochrony, choć jest ściśle z nim związana. Przedmiotem prawa pokrewnego jest wykonanie, które może (ale nie musi) mieć twórczy charakter, a o jego powstaniu decydują inne czynniki, tj. samo wykonanie (aktywność) i jego artystyczny charakter¹⁶. Jak słusznie zauważył NSA w glosowanym wyroku, prawo do artystycznego wykonania utworu nie narusza praw autorskich do utworu, ponieważ na gruncie pr. aut. „utwór” (przedmiot prawa autorskiego) i „artystyczne wykonanie” (przedmiot praw pokrewnych) to dwa odrębne przedmioty ochrony, objęte niezależnymi reżimami prawnymi (choć uregulowanymi w jednym akcie prawnym)¹⁷. Jako uprawnienia dotyczące odmiennego dobra prawnego prawa pokrewna powstają równolegle do praw autorskich, nie naruszając ich¹⁸.

Kolejnym elementem istotnym z punktu widzenia podejętej problematyki, który determinuje sposób rozumienia „artystycznego wykonania utworu”, jest

¹³ Zob. np. wyrok SA w Warszawie z dnia 18 lutego 2009 r., I ACa 809/08, LEX nr 1120180; wyrok NSA z dnia 11 lipca 2018 r., II FSK 1845/16, LEX nr 2528581.

¹⁴ Zob. np. wyrok SN z dnia 15 listopada 2002 r., II CKN 1289/00, LEX nr 78613; wyrok SN z dnia 22 czerwca 2010 r., IV CSK 359/09, LEX nr 694269; wyrok SN z dnia 25 stycznia 2006 r., I CK 281/05, LEX nr 181263.

¹⁵ A. Gołaszewska, *Komentarz do art. 85 Prawa autorskiego i praw pokrewnych*, [w:] *Prawo autorskie i prawa pokrewne. Komentarz*, red. W. Machała, R.M. Sarbiński, LEX/el. 2019.

¹⁶ E. Laskowska-Litak, *Komentarz do art. 85 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych*, [w:] *Ustawy autorskie. Komentarze*, red. R. Markiewicz, t. 2, LEX/el. 2021.

¹⁷ Por. wyrok SN z dnia 10 stycznia 2017 r., III UK 53/16, LEX nr 2188651.

¹⁸ R. Markiewicz, S. Stanisławska-Kloc, Z. Ochońska, *Opinia prawna – Artystyczne wykonanie jako przedmiot umowy cywilnoprawnej*, Kraków, 31.05.2017, http://www.sdt.pl/wp-content/uploads/2017/06/Opinia-prawna_Artystyczne-wykonanie-jako-przedmiot-umowy-cywilnoprawnej.pdf (dostęp: 9.08.2021).

jego komponent procesualny. „Artystycznym wykonaniem” jest bowiem aktywność (działanie) umiejscowiona na osi czasu realizacji obowiązków pracowniczych. Można więc przyjąć, że dla zaistnienia chronionego prawnoautorsko wykonania niezbędne jest zaprezentowanie przez artystę szeroko pojętej interpretacji utworu. Inaczej niż jest to w przypadku utworu, jego artystyczne wykonanie nie musi spełniać przesłanki twórczości, nowości¹⁹. Dlatego też słusznie NSA w głosowanym wyroku przyjął, że pozostawanie w samej gotowości do wykonywania obowiązków (które potencjalnie mogłyby być objęte ochroną prawnoautorską) nie jest wystarczające, by uznać, że doszło do artystycznego wykonania utworu.

CZYNNOŚCI MUZYKÓW KLASYCZNYCH A PODWYŻSZONE KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW W U.P.D.O.F.

Zgodnie z ogólną zasadą wynikającą z przepisów u.p.d.o.f. kosztami uzyskania przychodów są wydatki poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia ich źródła²⁰. Dla podatników zatrudnionych w ramach stosunku pracy (i stosunków pokrewnych) zasadniczo przewidziane zostały kwotowe limity kosztów, których wysokość uzależniono od dwóch kryteriów: liczby pracodawców oraz uwarunkowań dojazdu do zakładu pracy (miejsca zamieszkania podatnika). W określonych przypadkach pracownicy zatrudnieni na podstawie umowy o pracę mogą skorzystać z podwyższonych (50%) kosztów uzyskania przychodów. Koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe²¹. W przypadku korzystania przez twórców z praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów (w szczególności pr. aut.) lub rozporządzania przez nich tymi prawami ma zastosowanie 50% kosztów uzyskanego przychodu²². Łączne koszty uzyskania przychodów w danym roku podatkowym nie mogą przekroczyć kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej²³. Reguła ta stosowana jest także do przychodów uzyskiwanych z tytułu działalności twórczej²⁴.

¹⁹ K. Kurosz, *Artystyczne wykonanie jako przedmiot ochrony – uwagi na tle najnowszego orzecznictwa sądowego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace z Prawa Własności Intelektualnej” 2015, nr 4, s. 26–46.

²⁰ Art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. Reguła ta nie obejmuje kosztów wymienionych w art. 23 u.p.d.o.f.

²¹ W przypadku osób, które uzyskują przychody z tytułu wykonywania usług na podstawie umowy o dzieło lub umowy zlecenia, koszty uzyskania niektórych przychodów co do zasady określa się zazwyczaj w wysokości 20% uzyskanego przychodu (z tytułów wskazanych w art. 13 pkt 2, 4, 6 i 8 u.p.d.o.f.).

²² Art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.

²³ Art. 22 ust. 9a u.p.d.o.f.

²⁴ Art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f.

Należy dodać, że w konstrukcji polskiego systemu prawa obowiązuje autonomia prawa podatkowego, co oznacza, że niezależny ustawodawca podatkowy jest uprawniony do stworzenia własnych, określonych konstrukcji podatkowych albo może posłużyć się nazwami używanymi także w innych gałęziach prawa. Pojęcia te są ze sobą w określony sposób powiązane, stanowiąc części składowe kompleksów terminologicznych o cechach swoistych dla prawa podatkowego²⁵. Powyższe spostrzeżenie odnosi się również do takich pojęć jak „utwór” czy „artystyczne wykonanie utworu”. Wobec tego, dla dokonania prawidłowej interpretacji w obszarze sposobu zastosowania kosztów podatkowych w sytuacji, gdy przychód powiązany jest z utworem (czy artystycznym wykonaniem utworu) i został uzyskany w ramach stosunku pracy (umowy o pracę), należy stosować zarówno regulacje u.p.d.o.f., jak i *lex specialis* w postaci pr. aut.

Obok ustalenia ram pojęciowych „artystycznego wykonania utworu” w orzecznictwie sądownoadministracyjnym (w tym w glosowanym wyroku NSA) uzupełniająco podkreślono również istotny aspekt dokumentacyjny. Przedstawiono pogląd, że w przypadku wykonywania pracy twórczej (czy artystycznego wykonania utworu) w ramach stosunku pracy należy wykazać powiązanie wynagrodzenia (honorarium) z wykonaną pracą oraz udokumentować, że praca ta została wykonana, tzn. powstał utwór (bądź doszło do artystycznego wykonania utworu)²⁶. Aby móc skorzystać z podwyższonych 50% kosztów, konieczne jest więc wyraźne wyodrębnienie tej części wynagrodzenia, która należy do rozporządzania autorskimi prawami majątkowymi do utworu (a także z tytułu artystycznego wykonania utworu). Oznacza to, że należy dokonać czytelnego rozróżnienia wynagrodzenia na część związaną z przeniesieniem na pracodawcę praw autorskich lub z korzystaniem z tych praw (honorarium) oraz na część wynagrodzenia będącą ekwiwalentem za wykonywanie pozostałych obowiązków pracowniczych. Taka sekwencja postanowień powinna wystąpić w ramach umowy o pracę lub w dokumentach ściśle z nią powiązanych²⁷. Za niewystarczające, jak się wydaje słusznie, uznano przyjęcie praktyki tworzenia kalkulacji, wycień (np. procentowego udziału czasu pracy²⁸) czy zaświadczeń, jeśli na podstawie umowy o pracę nie można ustalić: czy i jakie utwory (czy artystyczne wykonania utworu) powstały w wyniku tych prac oraz jaka jest konkretna wartość z ogólnej kwoty wynagrodzenia za pracę w tej części, którą należy potraktować jako wy-

²⁵ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 120–121.

²⁶ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 19 sierpnia 2020 r., I SA/Bk 158/20, LEX nr 3048856.

²⁷ Wyrok NSA z dnia 12 listopada 2020 r., II FSK 2082/20, LEX nr 3082251.

²⁸ Ustawa podatkowa wymaga związania przychodu z uzyskaniem praw autorskich i rozporządzeniem nimi, a nie z czasem pracy przeznaczonym na uzyskanie tych praw. Zob. m.in. wyrok NSA z dnia 7 lutego 2019 r., II FSK 422/17, LEX nr 2642709; wyrok NSA z dnia 11 marca 2015 r., II FSK 459/13, LEX nr 1675471; wyrok NSA z dnia 12 marca 2010 r., II FSK 1791/08, LEX nr 595971; wyrok NSA z dnia 16 września 2010 r., II FSK 839/09, LEX nr 745894.

nagrodzenie za pracę twórczą (lub artystyczne wykonanie utworu). Wynagrodzenie, do którego można zastosować 50% kosztów uzyskania przychodu, powinno przysługiwać pracownikowi nie tylko z tytułu wykonywania pracy twórczej czy artystycznego wykonania utworu, lecz także z tytułu przeniesienia na pracodawcę majątkowych praw autorskich do utworu (czy artystycznego wykonania utworu) stworzonego przez pracownika²⁹.

W stanie faktycznym przedstawionym NSA do rozstrzygnięcia w glosowanym wyroku treść umowy o pracę muzyków-instrumentalistów, z punktu widzenia wyodrębnienia honorarium autorskiego, nie wzbudzała istotnych wątpliwości. Osią problemu stało się bowiem dookreślenie zakresu pojęcia „artystycznego wykonania utworu” (a w konsekwencji ustalenie możliwości zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów) w kontekście aktywności muzyków klasycznych uczestniczących w próbach orkiestry i próbach sekcyjnych do koncertu bądź pozostających w gotowości do ewentualnego zastąpienia innego muzyka i wykonania utworu w miesięcznym harmonogramie pracy, wobec którego narosło wiele rozbieżności³⁰. Do czasu wydania przez NSA wyroku linia orzecznicza wykazywała znaczny poziom chwiejności. Podejmując się rozstrzygnięcia analizowanego zagadnienia, NSA dostrzegł istniejące rozbieżności³¹. W części wyroków sądów administracyjnych przyjęto bowiem, jak się wydaje zbyt wąsko, że jedynie koncerty i audycje umuzykalniające *sensu stricto* mogą stanowić artystyczne wykonanie (z zastrzeżeniem, że prawa pokrewne przejdą na pracodawcę). Dopiero w takiej sytuacji możliwe będzie zastosowanie wobec uzyskanych przychodów 50-procentowej stawki kosztów uzyskania przychodów. Wydaje się, że argumentacja prezentowana przez sądy administracyjne, zmierzająca do zaniegowania możliwości stosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów dla aktywności muzyków podczas prób, ćwiczeń czy samej gotowości do świadczenia pracy przez muzyków, skanalizowała się w dwóch podstawowych nurtach. Po pierwsze, argumentowano, że działania takie mają jedynie charakter usiłowań czy starań podjętych w celu wykonania określonego utworu muzycznego i nie są jego artystycznym wykonaniem. Tym bardziej więc pozostawanie w gotowości do pracy, które nie stanowi żadnej aktywności, nie może być objęte ochroną prawnoautorską i korzystać z preferencji podatkowej. Po drugie, wskazano, że próby, ćwiczenia oraz sama gotowość do świadczenia pracy nie powodują przejścia tych praw pokrewnych do utworu, gdyż nie są jego artystycznym wykonaniem. Przepisy prawa podatkowego wymagają natomiast związania przychodu z uzyskaniem

²⁹ Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2019 r., II FSK 1339/17, LEX nr 2676390.

³⁰ Art. 85 ust. 1–2 pr. aut. w zw. z art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.

³¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 listopada 2016 r., I SA/Wr 749/16, LEX nr 2175427; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 czerwca 2018 r., I SA/Wr 324/18, LEX nr 2543494; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 6 września 2017 r., I SA/Wr 582/17, LEX nr 2366649; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 16 lutego 2017 r., I SA/Ol 866/16, LEX nr 2229891.

praw autorskich i praw pokrewnych oraz rozporządzaniem nimi, a nie z czasem pracy przeznaczonym na uzyskanie tych praw³².

Pojawiały się jednak również poglądy odmienne, korzystne dla podatników, w których odwoływano się zarówno do brzmienia przepisów prawa podatkowego, jak i do prawa autorskiego, wyraźnie odróżniając pojęcie „utworu” od „artystycznego wykonania”. Naczelny Sąd Administracyjny podzielił linię argumentacji prezentowaną przez wojewódzkie sądy administracyjne, które słusznie wskazywały, że przychody z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich lub artystów wykonawców z praw pokrewnych albo rozporządzania tymi prawami występują wówczas, gdy spełnione są dwie przesłanki. Po pierwsze, konieczne jest wystąpienie przedmiotu praw majątkowych w postaci utworu lub artystycznego wykonania. Po drugie zaś, osiągnięty przychód musi być bezpośrednio związany z korzystaniem z określonych praw autorskich lub pokrewnych albo rozporządzaniem nimi, stanowić skutek takiego korzystania lub rozporządzenia w postaci odpowiedniego wynagrodzenia autorskiego lub wykonawczego.

Zasadnie podkreślano, że pr. aut. przyznaje ochronę wykonaniom „niezależnie od ich wartości”, przez co należy rozumieć każdą wartość, nie tylko komercyjną, ale przede wszystkim artystyczną. Brak jest również podstaw prawnych zakazujących warunkowania ochrony wykonań „poziomem artystycznością”, ale jednocześnie wymagających cechy „artystyczności”. Stąd też wykonanie takie powinno charakteryzować się osobistym, indywidualnym wkładem osoby w powstanie wykonania³³. Należy zgodzić się z poglądem prezentowanym na tle korzystnej dla podatników linii orzeczniczej³⁴, że brak jest podstaw, by przyjąć, że próba przed koncertem *ipso iure* jest jedynie „ćwiczeniem technicznym”. Zawodowi muzycy-instrumentaliści na próbach wykonują utwory, dokonując ich interpretacji. Na tym poziomie profesjonalizmu muzycy nie uczą się odczytywać zapis nutowy³⁵, a zatem ich wykonaniom nie można odmówić waloru „artystyczności”³⁶.

³² Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 czerwca 2018 r., I SA/Wr 324/18, LEX nr 2543494.

³³ Por. D. Flisak, *Komentarz do art. 85 Prawa autorskiego i praw pokrewnych*, [w:] *Prawo autorskie i prawa pokrewne. Komentarz*, red. D. Flisak, LEX/el. 2014.

³⁴ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 16 lutego 2017 r., I SA/Ol 866/16, LEX nr 2229891; wyrok NSA z dnia 7 maja 2019 r., II FSK 1265/17, LEX nr 2705865.

³⁵ T. Kotuk, *Umowa o dzieło z muzykiem orkiestrowym. Glosa do wyroku SN z dnia 10 stycznia 2017 r., III UK 53/16*, LEX/el. 2017.

³⁶ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 stycznia 2008 r., III SA/Wa 1987/07, LEX nr 394627; wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lipca 2009 r., III SA/Wa 35/09, LEX nr 526443; wyrok NSA z dnia 12 marca 2010 r., II FSK 1791/08, LEX nr 595971; wyrok NSA z dnia 16 września 2010 r., II FSK 839/09, LEX nr 745894; wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 2011 r., II FSK 2217/09, LEX nr 1081354.

PODSUMOWANIE

Na aprobatę zasługuje linia orzecznicza prezentowana przez NSA w glosowanym wyroku. Argumentacja przedstawiona przez sąd oraz poglądy doktryny, odnoszące się w szczególności do interpretacji pojęcia „artystyczne wykonanie”, słusznie uwypuklają aspekt profesjonalizmu muzyków-instrumentalistów uczestniczących w różnego rodzaju próbach i ćwiczeniach przed koncertem, dokonując indywidualnych interpretacji dzieł kompozytorów. Działaniom tym trudno odmówić waloru „artystyczności”, uznając je jedynie za odtwórcze „ćwiczenia techniczne”. Jednocześnie należy zgodzić się z prezentowanym w orzecznictwie sądów administracyjnych poglądem, że nie można uznać za artystyczne wykonanie samego pozostawania w gotowości do zastąpienia w koncercie innego muzyka z powodu nagłego zdarzenia losowego. Nie sposób bowiem gotowości do świadczenia pracy oceniać w kategoriach jakiegokolwiek wykonania (działania), w tym także o charakterze artystycznym³⁷.

Wydaje się, że analizowany wyrok NSA stanowi znaczny wkład w kształtowanie się linii orzeczniczej korzystnej (ale i właściwej) dla podatników-artystów w zakresie reguł stosowania przepisów prawa podatkowego dotyczących podwyższonych, 50% kosztów uzyskania przychodów. Wypada jednak dodać, że choć orzecznictwo i doktryna nie pozostały obojętne wobec dylematów interpretacyjnych, to dla osiągnięcia pełnej efektywności działania preferencyjnych regulacji podatkowych powinno się wdrożyć adekwatne rozwiązania legislacyjne. Do takich mogłoby należeć sformułowanie kompleksowej definicji terminu „artystycznego wykonania utworu”. Istnieje bowiem ryzyko, że pozostanie jedynie na płaszczyźnie kazuistyki orzeczniczej spowoduje przyjęcie asekuracyjnej postawy podatników, którzy obawiając się odpowiedzialności karno-skarbowej, nie będą korzystać z przysługujących im preferencji podatkowych. Niewątpliwie sytuacja taka nie byłaby pożądana ani ze względu na zasadę pewności prawa, ani ze względu na kształt polityki podatkowej.

BIBLIOGRAFIA

LITERATURA

- Flisak D., *Komentarz do art. 85 Prawa autorskiego i praw pokrewnych*, [w:] *Prawo autorskie i prawa pokrewne. Komentarz*, red. D. Flisak, LEX/el. 2014.
- Gołaszewska A., *Komentarz do art. 85 Prawa autorskiego i praw pokrewnych*, [w:] *Prawo autorskie i prawa pokrewne. Komentarz*, red. W. Machała, R.M. Sarbiński, LEX/el. 2019.
- Kotuk T., *Umowa o dzieło z muzykiem orkiestrowym. Glosa do wyroku SN z dnia 10 stycznia 2017 r., III UK 53/16*, LEX/el. 2017.
- Kurosz K., *Artystyczne wykonanie jako przedmiot ochrony – uwagi na tle najnowszego orzecznictwa sądowego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace z Prawa Własności Intelktualnej” 2015, nr 4.

³⁷ Wyrok NSA z dnia 14 marca 2019 r., II FSK 673/17, LEX nr 2665530.

Laskowska-Litak E., *Komentarz do art. 85 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych*, [w:] *Ustawy autorskie. Komentarze*, red. R. Markiewicz, t. 2, LEX/el. 2021.

Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.

NETOGRAFIA

Markiewicz R., Stanisławska-Kloc S., Ochońska Z., *Opinia prawna – Artystyczne wykonanie jako przedmiot umowy cywilnoprawnej*, Kraków, 31.05.2017, http://www.sdt.pl/wp-content/uploads/2017/06/Opinia-prawna_Artystyczne-wykonanie-jako-przedmiot-umowy-cywilnoprawnej.pdf (dostęp: 9.08.2021).

AKTY PRAWNE

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2020, poz. 1426, ze zm.).

Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (t.j. Dz.U. 2020, poz. 194, ze zm.).

Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (t.j. Dz.U. 2021, poz. 1062).

ORZECZNICTWO

Wyrok NSA z dnia 12 marca 2010 r., II FSK 1791/08, LEX nr 595971.

Wyrok NSA z dnia 16 września 2010 r., II FSK 839/09, LEX nr 745894.

Wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 2011 r., II FSK 2217/09, LEX nr 1081354.

Wyrok NSA z dnia 11 marca 2015 r., II FSK 459/13, LEX nr 1675471.

Wyrok NSA z dnia 11 lipca 2018 r., II FSK 1845/16, LEX nr 2528581.

Wyrok NSA z dnia 7 lutego 2019 r., II FSK 422/17, LEX nr 2642709.

Wyrok NSA z dnia 14 marca 2019 r., II FSK 673/17, LEX nr 2665530.

Wyrok NSA z dnia 7 maja 2019 r., II FSK 1265/17, LEX nr 2705865.

Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2019 r., II FSK 1339/17, LEX nr 2676390.

Wyrok NSA z dnia 12 listopada 2020 r., II FSK 2082/20, LEX nr 3082251.

Wyrok SA w Warszawie z dnia 18 lutego 2009 r., I ACa 809/08, LEX nr 1120180.

Wyrok SN z dnia 15 listopada 2002 r., II CKN 1289/00, LEX nr 78613.

Wyrok SN z dnia 25 stycznia 2006 r., I CK 281/05, LEX nr 181263.

Wyrok SN z dnia 22 czerwca 2010 r., IV CSK 359/09, LEX nr 694269.

Wyrok SN z dnia 10 stycznia 2017 r., III UK 53/16, LEX nr 2188651.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 stycznia 2008 r., III SA/Wa 1987/07, LEX nr 394627.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lipca 2009 r., III SA/Wa 35/09, LEX nr 526443.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 listopada 2016 r., I SA/Wr 749/16, LEX nr 2175427.

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 16 lutego 2017 r., I SA/Ol 866/16, LEX nr 2229891.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 6 września 2017 r., I SA/Wr 582/17, LEX nr 2366649.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 czerwca 2018 r., I SA/Wr 324/18, LEX nr 2543494.

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 19 sierpnia 2020 r., I SA/Bk 158/20, LEX nr 3048856.

ABSTRACT

The commentary discusses an issue which has so far given rise to many difficulties in interpretation. It concerns the assessment of the legal nature of a wide range of diverse activities performed by professional musicians under an employment relationship (e.g., participation in various types of rehearsals before a concert), both from the point of view of copyright law and tax regulations. The challenge of interpreting the notion of “artistic performance” in the context of the emerging divergences in interpretation was taken up by the Supreme Administrative Court in the judgment

of 14 March 2019 (II FSK 673/17), which was reviewed. Undoubtedly, this is a decisive step in the right direction. Until now, it has repeatedly (unfortunately incorrectly) been assumed in the practice of applying the law that rehearsals or exercises of professional musicians cannot enjoy the attribute of “artisticity” and therefore do not qualify for copyright protection for related rights consisting in “artistic performance of a work”. The argumentation that such attempts are only a technical, repetitive reproduction of a musical notation, deprived of the value of the artist’s individual interpretation, should be regarded as unfounded. The aim of the research carried out in this commentary is to present the disputed normative area at the junction of copyright and tax regulations, in particular by referring to the interpretation difficulties arising in connection with decoding the meaning of the term “artistic performance of a work”. The above has not only an intra-system meaning (within the private law regulations), but also an extra-system meaning (within the public law regulations). In particular, this concerns the scope of correct application of tax preferences towards artists-musicians. The analysis of the course of narration of the cited ruling allows the formulation of *de lege lata* and *de lege ferenda* conclusions, which in turn may point the way towards stabilising the legal situation of taxpayers exercising the profession of musician. The article uses mainly the dogmatic-legal method and the auxiliary historical-legal method.

Keywords: rehearsal before a concert; copyright law and tax regulations; employment relationship; artistic performance

ABSTRAKT

W glosie podjęto problematykę, która do tej pory nastęrcza wiele trudności interpretacyjnych. Dotyczy ona oceny charakteru prawnego szerokiego spektrum zróżnicowanych czynności wykonywanych przez muzyków profesjonalnych w ramach stosunku pracy (m.in. uczestnictwa w różnego rodzaju próbach przed koncertem), zarówno z punktu widzenia regulacji prawnoautorskich, jak i regulacji podatkowych. Dokonania interpretacji pojęcia „artystyczne wykonanie” w kontekście pojawiających się rozbieżności w wykładni podjął się Naczelny Sąd Administracyjny w głosowanym wyroku z dnia 14 marca 2019 r. (II FSK 673/17). Niewątpliwie jest to zdecydowany krok we właściwym kierunku. Do tej pory wielokrotnie (niestety błędnie) w praktyce stosowania prawa przyjmowano, że próby czy ćwiczenia muzyków profesjonalnych nie mogą korzystać z przymiotu „artystyczności”, a zatem nie kwalifikują się do ochrony prawnoautorskiej dla praw pokrewnych polegających na „artystycznym wykonaniu utworu”. Za nieuzasadnioną należy uznać argumentację, że próby takie są jedynie technicznym, powtarzalnym odtworzeniem zapisu nutowego, pozbawionym waloru indywidualnej interpretacji artysty. Celem badawczym glosy jest przedstawienie spornego obszaru normatywnego na styku regulacji prawnoautorskich i podatkowych, w szczególności poprzez odniesienie się do powstających trudności interpretacyjnych związanych z odkodowaniem znaczenia pojęcia „artystyczne wykonanie utworu”. Powyższe ma znacznie nie tylko wewnątrzsystemowe (w obrębie regulacji prywatnoprawnych), ale również zewnątrzsystemowe (w ramach regulacji publicznoprawnych). W szczególności dotyczy to zakresu prawidłowego stosowania preferencji podatkowych wobec artystów-muzyków. Analiza toku narracji głosowanego orzeczenia pozwala na sformułowanie wniosków *de lege lata* i *de lege ferenda*, co z kolei może wyznaczać kierunek ku stabilizacji sytuacji prawnej podatników wykonujących zawód muzyka. W artykule posłużono się głównie metodą dogmatycznoprawną oraz pomocniczo metodą historycznoprawną.

Słowa kluczowe: próba przed koncertem; regulacje prawnoautorskie i podatkowe; stosunek pracy; artystyczne wykonanie