



# Krajowa Izba Gospodarcza Elektroniki i Telekomunikacji

Warszawa, dn. 22.01.2019 r.  
KIGEiT/294/01/2019

Ministerstwo Finansów  
Departament Podatków Dochodowych  
ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa  
[konsultacje.50%koszty.dd@mf.gov.pl](mailto:konsultacje.50%koszty.dd@mf.gov.pl)

Dot. DD3.8201.1.2018

## Stanowisko KIGEiT w zakresie projektu interpretacji ogólnej dotyczącej możliwości zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów do części wynagrodzenia uzyskanego w ramach stosunku pracy z tytułu rozporządzenia prawami autorskimi

### 1. Uwagi ogólne

Na wstępie Krajowa Izba Gospodarcza Elektroniki i Telekomunikacji (dalej: KIGEiT) chciałaby wyrazić w imieniu swoich członków aprobatę dla podjęcia się przez Ministerstwo Finansów przygotowania projektu interpretacji ogólnej w sprawie warunków zastosowania 50 % kosztów uzyskania przychodów do części wynagrodzenia uzyskanego w ramach stosunku pracy z tytułu rozporządzenia prawami autorskimi (dalej: „50% KUP”).

W ocenie członków KIGEiT, interpretacja ogólna powinna w jednoznaczny sposób stwierdzać, kiedy pracodawca jako płatnik, uprawniony jest do stosowania 50% KUP. Ponadto, interpretacja powinna wskazywać, jakie dokumenty powinien posiadać płatnik i jakich dokumentów w czasie kontroli, mogą żądać organy Krajowej Administracji Skarbowej.

### 2. Warunki, które powinny zostać spełnione, aby pracodawca jako płatnik był uprawniony do stosowania 50% KUP w stosunku do rodzajów działalności wymienionej w art. 22 ust. 9b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, włączając w to działalność badawczo-rozwojową

Zdaniem KIGEiT, z interpretacji ogólnej powinno wynikać, że płatnicy mogą stosować 50% KUP, jeżeli:

- Umowa o pracę stanowi, że w ramach stosunku pracy pracownik będzie tworzył utwory w rozumieniu prawa autorskiego oraz że pracownik przenosi autorskie prawa majątkowe na pracodawcę lub przechodzą one z mocy prawa. Ponadto, umowa o pracę stanowi, że pracownik wykonuje inne obowiązki pracownicze niż tworzenie utworów;
- Uprawnienie do stosowania 50% KUP **nie powinno być uzależnione** od tego, czy dochodzi do tzw. nabycia następczego (art. 12 ust. 1 ustawy prawo autorskie), nabycia pierwotnego (art. 74 ust. 3 ustawy prawo autorskiego) lub nabycia wtórnego (tj. jeśli strony ustalą, że zasadą jest, że autorskie prawa majątkowe pozostają przy pracowniku, chyba, że pracownik przeniesie je na pracodawcę);

- W ramach stosunku pracy powstał zindywidualizowany utwór w rozumieniu przepisów prawa autorskiego, a utwory są gromadzone przez pracodawcę w repozytorium lub ewidencji utworów;
- Nie tylko **powstanie utworu**, ale także **powstawanie utworu** powinno uprawniać do stosowania 50% KUP (zgodnie z ustawą prawo autorskie utwory niedokończone podlegają takiej samej ochronie, jak kompletne utwory), przy czym pracodawca powinien posiadać stosowane oświadczenie od pracownika lub ewidencję jego pracy, informującą o tym, ile godzin przeznaczył na działalność twórczą w danym okresie rozliczeniowym lub inne dowody potwierdzające, że pracownik wykonywał pracę twórczą (np. wykaz czynności wykonanych przez pracownika w danym okresie rozliczeniowym);
- Pracodawca powinien wdrożyć wewnętrzną procedurę, z której powinno wynikać w jaki sposób następuje przyjęcie utworów przez pracodawcę;
- Umowa o pracę powinna wyodrębnić w kwocie wynagrodzenia zasadniczego brutto kwotę honorarium, przy czym strony umowy o pracę powinny mieć swobodę w wyborze mechanizmu ustalania wysokości honorarium (jak słusznie wskazano, w projekcie interpretacji: „*Żadne powszechnie obowiązujące przepisy nie regulują zasad ustalania wysokości honorarium autorskiego*”).
- Interpretacja powinna dotyczyć rozporządzenia prawami autorskimi bez zawężania pracy twórczej wyłącznie do tworzenia oprogramowania. W polskim przemyśle ICT (ang. Information and Communication Technology) działa wiele firm tworzących urządzenia elektroniczne, w których pracownicy w ramach prac badawczo-rozwojowych tworzą projekty, których opis w postaci dokumentacji wypełnia znamiona utworu. Analogiczna dokumentacja tworzona jest również w firmach wyłącznie programistycznych.

Zwracamy uwagę, że prace badawczo-rozwojowe w polskich firmach czy też tworzenie programów komputerowych może być bardzo długim procesem – bardzo często twórcy muszą poświęcić kilka miesięcy, aby powstał gotowy utwór. Innymi słowy, nie musi być tak, że w każdym miesiącu do repozytorium/ewidencji utworów trafia nowy utwór, mimo że pracownicy wykonują działalność twórczą w dziedzinach wskazanych przez ustawodawcę w art. 22 ust. 9b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Stąd postulujemy, aby interpretacja ogólna wprost wskazywała, że 50% KUP przysługują także w związku z powstawaniem utworu, o ile pracodawca dysponuje oświadczeniem pracownika lub innymi dowodowymi potwierdzającymi, że pracownik wykonywał pracę twórczą (np. wykaz czynności wykonanych przez pracownika w danym miesiącu).

Ponadto, interpretacja ogólna powinna wskazywać, że **możliwe jest zastosowanie 50% KUP, jeśli powstanie danego utworu, jest wynikiem pracy twórczej więcej niż jednego pracownika**. Skomplikowane projekty, w tym programy komputerowe są tworzone przez wielu pracowników.

3. ***Umożliwienie pracownikom wykonującym pracę twórczą, w tym programistom/informatykom zatrudnionym na podstawie umowy o pracę, w której jest zapis o tzw. pierwotnym nabyciu praw autorskich na pracodawcę możliwości korzystania z 50% KUP i określona jest kwota honorarium***

Jak wynika z przepisów ustawy o prawie autorskim, autorskie prawa majątkowe do utworu (w tym programu komputerowego) stworzonego przez pracownika w sposób pierwotny przysługują pracodawcy, chyba, że strony stosunku pracy uregulują tą kwestię inaczej w umowie. W projekcie interpretacji ogólnej wskazane jest, że, cyt.: „*Na podstawie [art. 74 ust. 3 ustawy o prawie autorskim] tej normy pracodawca programisty nabywa prawa majątkowe w całości już z chwilą ich powstania. Jest to pierwotne nabycie praw autorskich przez pracodawcę – zatem twórca programu komputerowego nie korzysta z praw autorskich ani nie rozporządza*



*tymi prawami. Oznacza to, że programista nie otrzymuje honorarium autorskiego, co wyklucza prawo do zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów do wynagrodzenia programisty”.*

W świetle projektu interpretacji ogólnej, nabycie pierwotne praw autorskich do programów komputerowych przez pracodawcę wyklucza zastosowanie 50% KUP do honorarium autorskiego twórcy.

Zgodnie z projektem interpretacji ogólnej powyższe niekorzystne zasady nie znajdują jednak zastosowania, jeżeli umowa o pracę z twórcą (w tym programistą) przewiduje, że majątkowe prawa autorskie pierwotnie przysługują pracownikowi, a nie pracodawcy. W takim przypadku przeniesienie praw autorskich następuje na zasadach ogólnych (tj. w drodze wydania przez pracownika i przyjęcia przez pracodawcę). Rozwiązanie takie oznacza jednocześnie jednak nabycie przez pracodawcę praw autorskich majątkowych do utworu (w tym oprogramowania) dopiero z momentem przyjęcia dzieła, a nie w sposób pierwotny, co oznacza ogromne ryzyko biznesowe i prawne dla firm zatrudniających twórców.

Pozostawienie majątkowych praw autorskich pracownikowi rodzi ryzyko, że pracownik po napisaniu/stworzeniu kodu nie przeniesienie prawa autorskich na pracodawcę, ale na inny podmiot (zazwyczaj prawa autorskie nabędzie bezpośredni konkurent pracodawcy). Ponadto, dla wielu inwestorów, zwłaszcza dla inwestorów spoza Polski, fakt, że prawa autorskie do dokumentacji, programów komputerowych nie będą automatycznie przechodzić na pracodawcę, stanowi nieakceptowalne ryzyko. W rezultacie, gdyby wprowadzono w umowach o pracę z twórcami inne rozwiązania niż pierwotne przeniesienie praw autorskich, inwestorzy ci nie będą chcieli udzielać finansowania polskim podmiotom z branży IT.

Należy wskazać, że z treści art. 22 ust. 9 pkt 3 w zw. z art. 22 ust. 9b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wynika, aby ustawodawca uzależniał uprawnienie do stosowania 50% KUP do wynagrodzenia z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich oraz z tytułu rozporządzania tymi prawami od tego, w jaki sposób dochodzi do rozporządzenia prawami autorskimi przez pracownika. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie uzależniają prawa do stosowania 50% KUP od tego, czy pracownik godzi się, aby prawa autorskie do utworów stworzonych przez niego w ramach wykonywania obowiązków pracowniczych przysługiwały automatycznie pracodawcy ani od tego, czy pracownik przeniesie majątkowe prawa autorskie na pracodawcę po powstaniu utworów na podstawie odrębnej umowy. Zaproponowana w projekcie interpretacji ogólnej wykładania przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest wykładnią zawężającą. A zgodnie z art. 217 Konstytucji, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje wyłącznie w drodze ustawy. **Interpretacja ogólna może wyjaśniać wątpliwości, jakie łączą się ze stosowaniem danych regulacji podatkowych w praktyce, ale nie może zawęzać grupy podatników, których na podstawie ustawy mogą korzystać z preferencyjnych zasad opodatkowania.**

Zwracamy uwagę, że sektor IT jest sektorem o strategicznym znaczeniu dla rozwoju Polski. Prezes NBP Adam Glapiński stwierdził w artykule opublikowanym w miesięczniku finansowym „Bank”: *„Ze względu na rosnącą rolę usług w światowym handlu, perspektywy dla ekspansji polskiego eksportu pozostają pozytywne. W szczególności najbardziej obiecująca jest działalność informatyczna. Spektakularny wzrost eksportu tej gałęzi wskazuje na ujawnienie*



się przewag komparatywnych polskiej gospodarki, które w przypadku tego rodzaju działalności wiążą się z dostępnością specyficznego kapitału ludzkiego, czyli wysoko wykwalifikowanej kadry”<sup>1</sup>.

O ważności sektora IT w gospodarce Polski (związanym z rynkiem oprogramowania) świadczą prace prowadzone przez Ministerstwo Cyfryzacji<sup>2</sup> i Ministerstwo Przedsiębiorczości i Technologii<sup>3</sup> związane z oprogramowaniem kognitywnym (zwanym też sztuczną inteligencją) a wynikających ze "Strategii na rzecz odpowiedzialnego rozwoju"<sup>4</sup> przygotowanej przez Pana Premiera **Mateusza Morawieckiego**.

Jednocześnie branża IT w 2017 i w 2018 roku borykała się z licznymi problemami. W szczególności jako jeden z czynników hamujących rozwój branży IT były deficyt pracowników oraz związana z tym **presja płacowa**<sup>5</sup>. W praktyce, zasadnicza korzyść wynikająca z zastosowania 50% KUP sprowadza się do zmniejszenia wysokości zaliczki na podatek dochodowy, a przez to zwiększenia wysokości pensji netto pracownika. Pozbawienie zatem większości pracowników branży IT prawa do stosowania 50% (jak wskazano wyżej, wprowadzenie do umów o pracę tzw. wtórnego nabycia praw autorskich przez pracodawcę jest nieakceptowalne z punktu widzenia ryzyka prawnego, jakie się wiąże z takim rozwiązaniem), jeszcze zwiększy presję płacową dla firm IT. Pracownicy będą bowiem chcieli, aby pracodawca podniósł im wysokość pensji, aby zrekompensować niemożność korzystania z 50% KUP.

Ponadto, obniżka wynagrodzeń netto pracowników w branży IT będzie stanowiła zachętę dla polskich programistów do wyemigrowania z Polski i szukania pracy w innych krajach, gdzie pensje netto są wyższe, co stanowi jedno z największych zagrożeń dla rozwoju polskiej branży IT.

#### **4. Brak obowiązku raportowania przez płatników stosowania 50% KUP na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 3 w zw. z art. 22 ust. 9b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w ramach raportowania schematów podatkowych**

KIGEiT wnosi także o to, aby z interpretacji ogólnej wprost wynikało, że stosowanie przez płatników 50% KUP na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 3 w zw. z art. 22 ust. 9b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie stanowi schematu podatkowego i nie podlega raportowaniu na podstawie przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej.

#### **5. Podsumowanie**

W ocenie KIGEiT, w dalszych pracach nad interpretacją ogólną powinny zostać wzięte pod uwagę następujące kwestie:

- nie tylko powstanie utworów, ale sam proces powstawania utworów prowadzący do powstania utworów powinien uprawniać do stosowania 50% KUP;
- interpretacja ogólna powinna wskazywać, że możliwe jest zastosowanie 50% KUP, jeśli powstanie danego utworu, jest wynikiem pracy twórczej więcej niż jednego pracownika;
- strony powinny mieć swobodę co do sposobu określenia wysokości honorarium, nie powinno mieć przy tym znaczenia czy honorarium stanowi z góry określoną kwotę, czy

---

1 <https://www.money.pl/gospodarka/wiadomosci/artukul/sektoir-it-przyszloscia-polski-tak-uwaza,146,0,2420370.html> dostęp z dnia 18.01.2019 r.

2 <https://www.gov.pl/web/cyfryzacja/sztuczna-inteligencja-polska-2118> dostęp z dnia 18.01.2019 r.

3 <https://www.mpit.gov.pl/strony/aktualnosci/innowacje-cyfrowe-dla-msp/> dostęp z dnia 18.01.2019 r.

4 <https://www.miiir.gov.pl/strony/strategia-na-rzecz-odpowiedzialnego-rozwoju/> dostęp z dnia 18.01.2019 r.

5 <https://www.parkiet.com/Analizy/302199956-Gospodarka-rozgrzana--a-w-branzy-IT-nadal-zima.htm> dostęp z dnia 18.01.2019 r.

jest to kwota zmienna, a jego wysokość jest kalkulowana co miesiąc w oparciu o faktyczny czas pracy twórczej;

- uprawnienie do stosowania 50% KUP w przypadku twórców, w tym twórców programów komputerowych i gier komputerowych nie powinno być uzależnione od tego, w jaki sposób strony umowy uzgodnią kwestię przejścia praw autorskich, tj. czy skorzystają z regulacji art. 74 ust. 3 ustawy o prawie autorskim czy odmiennie uregulują tą kwestię w umowie o pracę, natomiast w razie odmiennego uregulowania tej kwestii w umowie o pracę-pracodawca i pracownik mają dowolność w określeniu sposobu przyjęcia przez pracodawcę utworu, co może nastąpić także w sposób dorozumiany w ramach wewnętrznych procedur obowiązujących u pracodawcy;
- stosowanie przez płatników 50% KUP na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 3 w zw. z art. 22 ust. 9b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie stanowi schematu podatkowego i nie podlega raportowaniu na podstawie przepisów rozdziału 11a Ordynacji podatkowej.
- Zapisy interpretacja powinna dotyczyć rozporządzenia prawami autorskimi bez zawężania pracy twórczej wyłącznie do tworzenia oprogramowania.

Prezes Zarządu



Stefan Kamiński