

# Analiza przepisów dotyczących problematyki uzgadniania wartości kosztów uzyskania przychodów na przykładzie znowelizowanych regulacji odnoszących się do kosztów autorskich ujętych w artykule 22 ustęp 9 punkt 3 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – część II

*Analysis of provisions regarding the issue of reconciling the value of tax deductible costs on the example of amended regulations pertaining to authorial costs included in article 22 (9) (3) of the Personal Income Tax Act – part II*

Piotr Olechowski, Bartłomiej Węgrzyn, Uniwersytet Jagielloński, Wydział Prawa i Administracji

Typ artykułu: przeglądowy.

Źródło finansowania badań i artykułu: środki własne Autorów.

Citation: Olechowski P., Węgrzyn B., (2018) *Analiza przepisów dotyczących problematyki uzgadniania wartości kosztów uzyskania przychodów na przykładzie znowelizowanych regulacji odnoszących się do kosztów autorskich ujętych w artykule 22 ustęp 9 punkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - część II*, „Rynek-Społeczeństwo-Kultura” nr 1(27), s. 79-83,

[https://kwartalnikrsk.pl/Artykuły/RSK1-2018/RSK1-2018-Olechowski\\_Węgrzyn-Analiza przepisów-koszty-autorskie-2.pdf](https://kwartalnikrsk.pl/Artykuły/RSK1-2018/RSK1-2018-Olechowski_Węgrzyn-Analiza przepisów-koszty-autorskie-2.pdf)

STRESZCZENIE

W artykule autorzy analizują znowelizowane przepisy dotyczące tzw. kosztów autorskich i przeprowadzają ich analizę krytyczną. Ponadto przedyskutowano powody, dla których wprowadzono nowelizację w obrębie tych przepisów. Została również podjęta próba oceny omawianych zmian z perspektywy zasady sprawiedliwości podatkowej. Dodatkowo po krótko omówiono możliwy wpływ omawianej nowelizacji na kondycję finansów publicznych.

**Słowa kluczowe:** Koszty uzyskania przychodów, podatek dochodowy, zasada sprawiedliwości podatkowej, utwór, prawa majątkowe autorskie.

In the article, the authors analyze revised provisions of so-called author's costs and carry out a critical analysis. In addition, the reasons for which amendments were introduced regarding said regulations were analyzed. An attempt was also made to assess the discussed changes by looking through the prism of the principle of tax justice. In addition, the possible impact of this amendment on the condition of public finances is briefly discussed.

**Keywords:** Tax-deductible costs, personal income tax, tax-fairness principle, work, copyrights.

ABSTRACT

## Wstęp

Na podstawie ustawy z dnia 27 października 2017 roku 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) został znowelizowany artykuł 22 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r., poz. 2032 ze zm., dalej: p.d.o.f.) poprzez zmianę artykułu 22 ustęp 9 punkt 3 i artykułu 22 ustęp 9a oraz dodanie artykułu 22 ustęp 9b p.d.o.f. Ta z pozoru niewielka modyfikacja ma istotne znaczenie dla niektórych podmiotów korzystających do tej pory ze zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodu na poziomie 50%. Kwestia dotycząca tego, który twórca po przedmiotowej nowelizacji będzie mógł skorzystać z tzw. „kosztów autorskich” wymaga krytycznej analizy. Ponadto zostanie również podjęta próba oceny zmian – przede wszystkim z perspektywy zasady sprawiedliwości podatkowej. Nie sposób również omawiać kwestii związanych z systemem podatkowym nie analizując spraw odnoszących się do możliwego wpływu przedmiotowych zmian na kondycję finansów publicznych. Na koniec wskazać należy, że oceniając dane regulacje ważnym jest zarysowanie tła historycznego, obejmującego wskazanie, w jaki sposób (i na podstawie jakich argumentów) zdecydowano o finalnym kształcie danej nowelizacji.

## Analiza porównawcza przepisów poprzednio obowiązujących i znowelizowanych

Na wstępie należy zauważyć, że trzon przepisu, w oparciu o który można stosować podwyższone koszty uzyskania przychodu pozostał taki sam. Omawiany artykuł 22 ustęp 9 punkt 3 p.d.o.f. przed 1 stycznia 2018 roku miał następującą treść: „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 ustępu 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 artykule 26 ustęp 1 punkt 2 litera b, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód”. Obecnie (styczeń 2018 roku) ten przepis stanowi, że: „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 ustępów 9a i 9b, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których

mowa w artykule 26 ustęp 1 punkt 2 litera b, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód”. Widać, że jedyną zmianą, jaka została dokonana to dodanie po słowach: „w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z zastrzeżeniem ustępu 9a” wyrazów: „i 9b”. W związku z tym należy odwołać się do artykułu 22 ustęp 9b p.d.o.f., którego brzmienie jest następujące: „Przepis ustęp 9 punkt 3 stosuje się do przychodów uzyskiwanych z tytułu działalności: 1) twórczej w zakresie architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, urbanistyki, literatury pięknej, sztuk plastycznych, muzyki, fotografiki, 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, montażyistów, kaskaderów; 5) publicystycznej”. Już *prima facie* można dojść do wniosku, że ustawodawca bardzo istotnie zawęził możliwość stosowania podwyższonych kosztów zyskania przychodu dla twórców. Z punktu widzenia Ustawy z dnia 4 lutego 1994 roku o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 880 ze zm., dalej: pr. aut.) nowelizacja nie przynosi zmian, ponieważ tak jak zostało wspomniane, główny trzon artykułu 22 ustęp 9 p.d.o.f. nie został zmodyfikowany. Oznacza to, że nadal podstawową przesłanką, aby korzystać z tzw. „kosztów autorskich” jest stworzenie utworu w rozumieniu przepisów pr. aut. Co istotne, ustawodawca pr. aut. nie rozgranicza utworów samoistnych na „lepsze” i „gorsze”.

Rozróżnienie w p.d.o.f. na utwory z określonych dziedzin jako te, które zasługują na stosowanie zryczałtowanych kosztów na poziomie 50% może jawić się jako nieuzasadnione, a nawet sprzeczne z *ratio legis* pr. aut. Trudno zrozumieć, dlaczego prawodawca decyduje się na premiowanie określonego utworu, a innego nie. Z perspektywy prawa autorskiego należy dość krytycznie podejść do tak sformułowanych przepisów. W tym miejscu należy podkreślić, że utwory tworzą „Nie tylko muzycy, malarze, pisarze czy filmowcy. Także marketingowcy, projektanci, szkoleniowcy, tłumacze czy piszący opinie prawne bądź ekonomiczne konsultanci” (<http://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/311019933-50---procentowe-koszty-uzyskania-przychodu-Ulga-tylko-dla-wybranych-tworcow.html>, 2017). Dokonując ścisłej (restrykcyjnej) wykładni tego przepisu można przypuszczać, że przykładowo marketingowcy czy projektanci stracą możliwość stosowania podwyższonych kosztów na poziomie 50%. Równolegle, przyjmując optykę stricte prawno-autorską, zarówno utwór stworzony przez muzyka, jak i marketingowca będzie podlegał tym samym reżimom prawnym oraz korzystał z takich samych środków ochrony.

### Analiza artykułu 22 ustęp 9b p.d.o.f.

Jak zostało już podniesione we wcześniejszej części artykułu, ustawodawca zdecydował się na zawężenie możliwości stosowania tzw. kosztów autorskich tylko do określonych przejawów działalności kreacyjnej człowieka. Wskazane w przepisie obszary tworzenia utworów, które należy uwzględnić przy stosowaniu artykułu 22 ustęp 9 punkt 3 p.d.o.f. są dosyć jasno przedstawione.

Artykuł 22 ustęp 9b p.d.o.f. stanowi, że: „Przepis ustęp 9 punkt 3 stosuje się do przychodów uzyskiwanych z tytułu działalności: 1) twórczej, w zakresie architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, urbanistyki, literatury pięknej, sztuk plastycznych, muzyki, fotografiki, 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, montażyistów, kaskaderów; 5) publicystycznej”.

Jak widać pojęcia te są pojemne i organ podatkowy powinien stosować zryczałtowane koszty na poziomie 50% zawsze wtedy, gdy dany utwór mieści się w określonej przez przepisy dziedzinie działalności twórcy.

Problemy mogą pojawić się np. w trakcie dokonywania wykładni artykułu 22 ustęp 9b punkt 2 p.d.o.f. Pytanie, jakie należy postawić brzmi czy w wyrazach: „naukowo-dydaktycznej” mieszczą się jedynie nauczyciele akademicki. Trzeba zaznaczyć, że w p.d.o.f. nie ma definicji „działalności naukowo-dydaktycznej”. Aktem prawnym, do którego można sięgnąć pomocniczo jest Ustawa z dnia 27 lipca 2005 roku Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. z 2017 r. poz. 2183, dalej: p.o.s.w.). Artykuł 108 p.o.s.w. stanowi, że: „nauczycielami akademickimi są: 1) pracownicy naukowo-dydaktyczni, 2) pracownicy dydaktyczni, 3) pracownicy naukowcy”.

Natomiast artykuł 110 p.o.s.w. stanowi, że: „Pracownicy naukowo-dydaktyczni i naukowcy są zatrudniani na stanowiskach: 1) profesora zwyczajnego, 2) profesora nadzwyczajnego, 3) profesora wizytującego, 4) adiunkta, 5) asystenta”. Co zaś się tyczy pracowników dydaktycznych to są oni „zatrudniani na stanowiskach: 1) starszego wykładowcy, 2) wykładowcy, 3) lektora lub instruktora”. Według niektórych autorów: „W konsekwencji, wydaje się, że użycie przez ustawodawcę określenia ‘działalność naukowo-dydaktyczna’ i pominięcie ‘działalności dydaktycznej’ zamyka możliwość stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów przez większość wykładowców (tych, którzy nie są pracownikami naukowo-dydaktycznymi)” (<http://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/312119984-Dla-kogo-50-proc-koszty-podatkowe-w-2018-roku.html>, 2017).

Taki pogląd wydaje się być raczej nieuzasadniony. W ramach niniejszego artykułu pragniemy wskazać, że opowiadamy się za rozciągnięciem terminu „działalności naukowo-dydaktycznej” na podmioty, które nie podlegają reżimowi p.o.s.w. Trudno znaleźć racjonalne wytłumaczenie, dlaczego by osoby prowadzące dydaktykę we własnym zakresie (np. poprzez organizowanie prywatnych szkoleń) musiały być objęte innymi zasadami w zakresie uzgadniania wartości kosztów uzyskania przychodów. Zdaniem Autorów mogłoby to nawet naruszać normy konstytucyjne – o czym mowa poniżej. W tym miejscu wskazać należy, że prowadzenie wykładów w publicznych lub niepublicznych szkołach wyższych, w zasadzie niczym się nie różni od nauczania w innych miejscach.

Należy z całą stanowczością podkreślić, że zarówno podmiot podlegający, jak i nie p.o.s.w. może tworzyć taki sam utwór. W konsekwencji trudno znaleźć racjonalne uzasadnienie, ażeby różnicować sytuację prawną tych podmiotów na gruncie p.d.o.f.

## Analiza uzasadnienia przepisów ustawy nowelizującej odnoszących się do tzw. kosztów autorskich

### Tło historyczne

Celem wprowadzenia do poniższych rozważań, należy po krótko omówić w jaki sposób doszło do zmiany analizowanych przepisów p.d.o.f. W pierwszej kolejności wskazać trzeba, że przed skierowaniem analizowanego projektu ustawy nowelizującej do Sejmu, w omawianym zakresie tylko jeden przepis miał ulec modyfikacji – treść artykułu 22 ustęp 9a p.d.o.f. miała zostać zmieniona w ten sposób, że wyrazy „1/2 kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, o której mowa w artykule 27 ustęp 1” miały zostać zastąpione wyrazami „kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, o której mowa w artykule 27 ustęp 1” (<http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12300402/katalog/12445416#12445416> 2018). Zgodnie z uzasadnieniem, niniejsza zmiana miała na celu spełnienie oczekiwań podatników wykonujących twórcze zawody. Z punktu widzenia finansów publicznych – oszacowano, że niniejsze powinno skutkować uszczupleniem dochodów ogółem budżetu państwa oraz dochodów jednostek samorządu terytorialnego o około 720 milionów PLN w okresie 10 lat.

W trakcie posiedzenia Sejmowej Komisji Finansów Publicznych nr 264 (z dnia 24 października 2017 roku) poseł Lech Sprawka zaproponował, ażeby do znowelizowanych przepisów p.d.o.f. wprowadzić dodatkowo artykuł 22 ustęp 9b p.d.o.f., którego treść została już przywołana powyżej. Zgodnie ze stenogramem z tego posiedzenia, w ocenie Autora owej poprawki miała ona polegać na „dookreśleniu rodzajów działalności twórczej, do której mogą mieć zastosowanie wyżej wymienione koszty uzyskania przychodów. Celem propozycji jest eliminacja nadużyć” (<http://orka.sejm.gov.pl/Zapisy8.nsf/wgskrnrr/FPB-264> 2018). Wskazana poprawka została zaakceptowana przez Komisję i znalazła się w projekcie ustawy nowelizującej – która to ustawa została uchwalona przez Sejm dnia 27 października 2017 roku (na posiedzeniu nr 50) i została podpisana przez Prezydenta RP w dniu 22 listopada 2017 roku (Senat uprzednio nie wniósł żadnych poprawek). W konsekwencji opisywane powyżej zmiany w przepisach p.d.o.f. weszły w życie 1 stycznia 2018 roku.

### Próba oceny znowelizowanych przepisów, traktujących o tzw. kosztach autorskich

W ramach niniejszej sekcji zostanie podjęta próba oceny przedmiotowych zmian w przepisach p.d.o.f., z perspektywy zasad prawa podatkowego (przede wszystkim zasady sprawiedliwości podatkowej) oraz z punktu widzenia ich wpływu na finanse publiczne.

#### – Nowelizowane przepisy p.d.o.f., a zasada sprawiedliwości podatkowej

Analizowana nowelizacja, poprzez wprowadzenie dodatkowej restrykcji (tj. artykułu 22 ustęp 9b p.d.o.f.), spowodowała, że krąg adresatów, do których zastosowanie ma określenie kosztów uzyskania przychodów na uprzywilejowanych zasadach (zgodnie z artykułem 22 ustęp 9 punkt 3 p.d.o.f.) został zawężony. W tym zakresie, decyzją ustawodawcy, zostały enumeratywnie wymienione rodzaje

działalności, których wykonywanie powoduje, że podatnik będzie korzystał ze swego rodzaju przywileju w postaci określenia kosztów uzyskania przychodów – co do zasady w kwocie znacznie wyższej niż na zasadach ogólnych. Stąd należy rozważyć, czy wprowadzenie takiego rozwiązania jest zgodne z zasadami sprawiedliwości podatkowej – *prima facie* stwierdzić należy, że podstawowa wątpliwość w tym aspekcie wynika z tego, że ustawodawca niejako podzielił twórców na dwie grupy tj. tych korzystających nadal z omawianego przywileju (i to dodatkowo na jeszcze bardziej korzystnych zasadach – z uwagi na omawianą nowelizację artykułu 22 ustęp 9a p.d.o.f.) oraz na tych, którzy z uwagi na niewykonywanie działalności ujętej w artykule 22 ustęp 9b będą podlegali przepisom p.d.o.f., które konstytuują ogólne reguły określenia wielkości kosztów podatkowych.

Jak wskazano powyżej, celem owej nowelizacji (w ocenie Autora analizowanej poprawki) było dążenie do eliminacji nadużyć. W podobnym tonie wypowiedział się również Wiceminister Finansów Paweł Gruza, który wskazał, że ta zmiana jest potrzebna, aby ulga trafiała do właściwych adresatów (<http://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/311019933-50---procentowe-koszty-uzyskania-przychodu-Ulga-tylko-dla-wybranych-tworcow.html> 2018). Tutaj w pierwszej kolejności wskazać należy na pewną nieścisłość semantyczną – otóż koszty uzyskania przychodów nie są w żadnym przypadku ulgą podatkową, natomiast immanentnie współkształtują podatkowy stan faktyczny w podatkach dochodowych – w przypadku natomiast określenia ich wielkości na szczególnych (uprzywilejowanych) zasadach, należałoby co najwyżej mówić o quasi-uldze, natomiast nigdy o uldze/zwolnieniu *sensu stricto*. W zakresie natomiast pozostałej części argumentacji, to z pozoru wydaje się ona słuszna; natomiast z jednej strony nie sposób *ex post* ocenić czy ta nowelizacja wyeliminuje nadużycia (przy czym tutaj należałoby bardzo precyzyjnie zdefiniować, co należy rozumieć przez nadużycie w analizowanym aspekcie), a z drugiej strony krytycznej analizie poddać należy kwestie dotyczące tego, czy rzeczywiście ów przepis będzie miał zastosowania do odpowiedniego kręgu adresatów – głównie w kontekście respektowania zasady sprawiedliwości podatkowej.

Na wstępie należy podkreślić, że istnienie owej zasady w polskim systemie prawa nie jest wywodzone wprost z jednego przepisu rangi konstytucyjnej. W ramach niniejszego przyjmuje się, że jej występowanie opiera się zasadniczo na następujących fundamentach (Nita 2014: 66): sprawiedliwość społeczna (artykuł 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku – Dz.U. z 1997 nr 78 poz. 483 ze zm. – dalej Konstytucja RP), równość wobec prawa (artykuł 32 ustęp 1 Konstytucji RP) oraz powszechność opodatkowania (artykuł 84 Konstytucji RP). W ramach niniejszego opracowania zostanie podjęta próba oceny omawianej nowelizacji, przede wszystkim pod kątem jej zgodności z zasadą równości wobec prawa.

W tym miejscu należy odwołać się do treści artykułu 32 ustęp 1 Konstytucji RP, który stanowi, że „Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne”. Jako punkt wyjścia do poniższych rozważań można wskazać, że zdaniem wielu przedstawicieli doktryny ta zasada jest realizowana wtedy, gdy jednostki odznaczające się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) są traktowane tak samo (Garlicki, Zubik 2016; Kulig 2011). Taka ocena nie może być rzecz jasna dokonana in abstracto tylko *in concreto* (*ad casum*) – przy czym uprzywilejowane traktowanie danej grupy (czy też klasy) podmiotów niemalże zawsze

będzie rodzić pytanie w kontekście zgodności takiego wyodrębnienia z zasadą równości wobec prawa (Garlicki, Zubik 2016). Podstawowy problem w ramach niniejszego stanowi to, że w istocie nie ma w pełni obiektywnych kryteriów, zgodnie z którymi należałoby ustalać kształt/treść danej cechy relewantnej – w analizowanym przypadku niniejsze objawia się w tym, że w zasadzie nie sposób jednoznacznie odpowiedzieć na pytanie czy wykonywanie działalności twórczej (a dodatkowo jedynie tej, o której mowa w artykule 22 ustęp 9b p.d.o.f.) spełnia ów wymóg. Stwierdzić natomiast należy, że uprzywilejowane traktowanie danych grup podatników, powinno być raczej wyjątkiem – ponieważ niniejsze skutkuje tym, że decyzją ustawodawcy kreowane są grupy jednostek uprzywilejowanych wobec innych, zaś dobór kryterium różnicującego przez ustawodawcę nacechowany jest niemalże zawsze istotnym stopniem uznaniowości. Zatem z pozoru zawężenie kręgu adresatów analizowanych norm mogłoby się wydawać słuszne – tym niemniej dalece uznaniowe wykreowanie listy adresatów, mogących korzystać z omawianego przywileju może być postrzegane jako niezgodne z zasadą sprawiedliwości podatkowej.

W ramach niniejszego należy również odwołać się do uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 lipca 2012 roku (sygn. akt P 35/10, <http://prawo.sejm.gov.pl> 2017), gdzie omawiając możliwe wyjątki od zasady równości wobec prawa stwierdzono m.in., że „różnicowania muszą mieć charakter relewantny, tzn. pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma oraz służyć realizacji tego celu i treści – oznacza to, że wprowadzane odstępstwa od zasady równości muszą mieć charakter racjonalnie uzasadniony; nie wolno dokonywać różnicowania według dowolnie ustalonego kryterium”. Równoległe w omawianym uzasadnieniu Trybunał Konstytucyjny wskazał, że chociaż zasada równości wobec prawa jest jedną z fundamentalnych reguł kształtujących status jednostki w Polsce, to nie ma ona charakteru bezwzględny i może niekiedy podlegać ograniczeniom.

W kontekście powyższych rozważań należy podkreślić, że niezwykle trudno jest ocenić czy zastosowanie przez ustawodawcę kryteriów różnicujących w artykule 22 ustęp 9b p.d.o.f. było zasadne – ponieważ w istocie nie da się obiektywnie stwierdzić, czy to wyodrębnienie było racjonalnie uzasadnione. Można natomiast poddawać niniejsze w wątpliwość o tyle, że doszło do dość autorytatywnego podziału twórców (na podstawie przepisów prawa podatkowego) na grupę korzystającą z analizowanego przywileju i na tych, którzy mimo wykonywania działalności twórczej z omawianego przywileju korzystać nie będą. Istnienie dotychczasowej ogólnej zasady w tym zakresie wydawało się być o tyle bardziej uzasadnione, że nie sposób np. ocenić czy praca danego prawnika (czy też ekonomisty) jest mniej twórcza od działań np. architekta (<http://www.rp.pl/Opinie/311019973-PIT-to-sa-koszty-na-miare-naszych-mozliwosci---komentuje-Jolanta-Ojczyk.html> 2018). Co prawda występowanie takiej klauzuli generalnej może powodować nadużycia, tym niemniej dzięki niej konstytucyjna zasada równości wobec prawa jest w sposób pełniejszy respektowana – ponieważ jedynym kryterium różnicującym było wykonywanie działalności twórczej, a obecnie jest nim dodatkowo wykonywanie działalności twórczej danego rodzaju. Tym samym doszło do tego, że niektórzy twórcy są traktowani lepiej na gruncie przepisów p.d.o.f. niż inni twórcy –

a dodatkowo począwszy do 1 stycznia 2018 roku przysługuje im dwukrotnie większy limit odliczenia kosztów uzyskania przychodów w ramach wykonywania działalności twórczej (z uwagi na to, że artykuł 22 ustęp 9a p.d.o.f. został znowelizowany w sposób opisany powyżej).

W związku z powyższym, w kontekście konieczności przestrzegania zasady sprawiedliwości podatkowej (szczególnie w trakcie procesu stanowienia przepisów prawa podatkowego), należy stwierdzić, że analizowana nowelizacja może być kwestionowana o tyle, że niezwykle trudno jest stwierdzić, czy wyodrębnienie z artykułu 22 ustęp 9b p.d.o.f. jest spójne z założeniem, aby podmioty cechujące się w równym stopniu daną cechą relewantną były traktowane w ten sam sposób – tutaj można zadać pytanie, czy aby na pewno twórcy wykonujący działalność w ramach listy ujętej w artykule 22 ustęp 9b p.d.o.f. powinni zasługiwać na lepsze traktowanie od pozostałych twórców. Rzecz jasna w wątpliwość można poddawać w ogóle to, czy twórcy powinni korzystać ze szczególnych przywilejów na gruncie p.d.o.f. (w skrajnym przypadku można by nawet uważać, że w ramach niniejszego dochodzi do swego rodzaju dyskryminacji podatników nie wykonujących działalności twórczej). Hipotetycznie można by przykładowo twierdzić, że wykonywanie działalności twórczej powinno być zupełnie nieistotne z perspektywy ustalania kwot kosztów uzyskania przychodów dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych; niniejsze wymagałoby natomiast bardzo głębokiej analizy, która znaczenia wykracza poza zakres niniejszego opracowania.

#### **Oddziaływanie znowelizowanych przepisów p.d.o.f. na tzw. kondycję finansów publicznych**

Jeżeli zaś chodzi o wpływ omawianych zmian na finanse publiczne, to z uwagi na wprowadzenie analizowanej poprawki w trakcie ww. posiedzenia Sejmowej Komisji Finansów Publicznych (tj. modyfikującej artykuł 22 ustęp 9 punkt 3 p.d.o.f., poprzez dodanie zastrzeżenia zawartego w artykule 22 ustęp 9b) do ustawy nowelizującej, nie sposób stwierdzić czy całość omawianych zmian wpłynie na uszczuplenie, czy na zwiększenie wpływów do budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Z punktu widzenia natomiast postulatu zachowania równowagi budżetowej – rozumianej szeroko jako stan, w którym wpływy do budżetu są równe lub większe wydatkom (Owsiak 2005), wprowadzenie dodatkowej restrykcji można uznać za zasadne – ponieważ bez jej implementacji, samo podwyższenie analizowanego limitu (ujętego w artykule 22 ustęp 9a p.d.o.f.) miało w założeniu spowodować zmniejszenie przychodów finansów publicznych o około 720 milionów PLN, (<http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12300402/12445416/12445417/dokument310550.pdf> 2018) – w okresie 10 lat; przedmiotowe zostało skalkulowane w ramach Oceny Skutków Regulacji (nazywanej potocznie jako „OSR”) do projektu nowelizacji p.d.o.f., która nie obejmowała modyfikacji dotyczącej artykułu 22 ustęp 9 punkt 3 p.d.o.f. (tj. wprowadzającą omawianą restrykcję w postaci artykułu 22 ustęp 9b p.d.o.f.).

W tym kontekście należy pamiętać, że zachowanie dyscypliny finansów publicznych ma podstawy konstytucyjne – przykładowo w artykule 216 ustęp 5 Konstytucji RP napisano, że „nie wolno zaciągać pożyczek lub udzielać gwarancji i poręczeń finansowych, w następstwie których państwowy dług publiczny przekroczy 3/5

wartości rocznego produktu krajowego brutto. Sposób obliczania wartości rocznego produktu krajowego brutto oraz państwowego długu publicznego określa ustawa”. Pojęcie państwowego długu publicznego i sposób jego kalkulacji, sprecyzowane są w Dziale II Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2077 ze zm.); natomiast wśród przyczyn jego powstawania wymienia się przede wszystkim zaciąganie zobowiązań na pokrycie deficytu budżetowego (Owsiak 2005). Zgodnie z obecnymi założeniami deficyt budżetowy w 2018 roku ma wynieść nie więcej niż 41,5 miliarda PLN (<https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/ustawa-budzetowa-na-2018-przyjeta-przez-senat/bd9m2xg> 2018).

Wprowadzając odpowiednie przepisy należy mieć na względzie, że od wielu lat dług publiczny w Polsce narasta (<http://www.finance.mf.gov.pl/zadluzenie-skarbu-panstwa> 2018), zaś metodami w zakresie jego redukcji może być z jednej strony zmniejszanie wydatków budżetowych, a z drugiej próba zwiększenia wpływów do budżetu. W ramach niniejszego można uznać, że w założeniu wprowadzenie omawianej poprawki (tj. artykułu 22 ustęp 9b p.d.o.f.) miało sprawić, że wpływ zmiany w zakresie artykułu 22 ustęp 9a p.d.o.f. zostanie potencjalnie zmniejszony tj. że zakładana redukcja wpływów do finansów publicznych z uwagi na dwukrotne podwyższenie limitu, w ramach którego koszty podatkowe ustalane są na uprzywilejowanych zasadach, zostanie zrównoważona przez ograniczenie kręgu adresatów korzystających z analizowanego przywileju. W konsekwencji całość omawianych zmian może mieć w istocie dość neutralny wpływ na kondycję finansów publicznych (rzecz jasna rzetelna ocena w ramach niniejszego może być dokonana dopiero *ex ante*). Co prawda wydaje się, że w skali całych finansów publicznych podwyższenie analizowanego limitu nie miałoby istotnego wpływu (zgodnie z założeniami w 2018 roku owa zmiana miała skutkować redukcją wpływów budżetowych o ponad 60 milionów PLN, co wobec zakładanego deficytu ogółem wynoszącego 41,5 miliardów PLN wydaje się być kwotą niewielką), to jednak wprowadzanie wielu tego typu zmian może wpływać całościowo na „zachwianie” równowagi budżetowej. Jednakże, na koniec podkreślić należy, że nie powinno się motywować wprowadzania zmian w ustawach podatkowych, różnicujących danych podatników – chęcią zachowania dyscypliny budżetowej, ponieważ dążenie do zmniejszenia długu publicznego nie powinno skutkować możliwym naruszeniem (naruszeniami) konstytucyjnej zasady równości wobec prawa, wyrażonej w artykule 32 ustęp 1 Konstytucji RP.

### Podsumowanie

Wprowadzenie omawianych regulacji wywołuje kontrowersje – przede wszystkim dotyczące tego czy ustawodawca trafnie zawęził (w artykule 22 ustęp 9b p.d.o.f.) krąg adresatów mogących korzystać z omawianego przywileju. *De lege ferenda* można postulować, ażeby ów krąg został określony w sposób bardziej „elastyczny” tj. na przykład, żeby osoby wykonujące obiektywnie działalność twórczą, ale spoza listy wymienionej w owym przepisie, mogły korzystać z ujętego w artykule 22 ustęp 9 punkt 3 p.d.o.f. przywileju – ponieważ co do zasady ustawodawca nie powinien dzielić twórców na „lepszych” i „gorszych”. Należy również wyrazić nadzieję, że w zakresie niektórych wątpliwości, mogących powstać w trakcie dokonywania procesu wykładni niniejszego przepisu, minister właści-

wy ds. finansów publicznych wyda odpowiednią interpretację ogólną prawa podatkowego (lub wyda objaśnienia podatkowe, odnoszące się do omawianego zagadnienia); gdzie m.in. zostanie określone, w jaki sposób powinno się rozumieć pojęcie działalności naukowo-dydaktycznej dla potrzeb omawianych przepisów.

### Bibliografia

1. Barta J., Markiewicz R., (2016) *Prawo autorskie*, Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
2. Garlicki L., (red.), Zubik M., (red.), (2016) *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.
3. <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12300402/12445416/12445417/dokument310550.pdf> [10.01.2018].
4. <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12300402/katalog/12445416#12445416> [05.01.2018].
5. <http://orka.sejm.gov.pl/Zapisy8.nsf/wgsknrn/FPB-264> [15.01.2018].
6. <http://www.finance.mf.gov.pl/zadluzenie-skarbu-panstwa> [20.01.2018].
7. <http://www.rp.pl/Opinie/311019973-PIT-to-sa-koszty-na-miare-naszyc-mozliwosci---komentuje-Jolanta-Ojczyk.html> [18.01.2018].
8. <http://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/311019933-50---procentowe-koszty-uzyskania-przychodu-Ulga-tylko-dla-wybranych-tworcow.html> [17.01.2018].
9. <http://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/312119984-Dla-kogo-50-proc-koszty-podatkowe-w-2018-roku.html> [23.01.2018].
10. <https://businessinsider.com.pl/wiadomosci/ustawa-budzetowa-na-2018-przyjeta-przez-senat/bd9m2xg> [20.01.2018].
11. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. nr 78, poz. 483 ze zm.).
12. Kulig A., Sarnecki P., (red.), (2011) *Prawo konstytucyjne RP*, Warszawa: C.H. Beck.
13. Nita A., (2014) *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
14. Owsiak S., (2005) *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN SA.
15. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r., poz. 2032 ze zm.).
16. Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. z 2017 r. poz. 2183).
17. 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).
18. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 nr 157 poz. 1240, ze zm.).
19. Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 880 ze zm.).
20. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 lipca 2012 r. (sygn. akt P 35/10).