

Tomasz Bakalarz

Uniwersytet Wrocławski, Polska

tomasz.bakalarz@uwr.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7499-1260>

Fikcja prawna uznania wykonywania obowiązków nauczyciela akademickiego za działalność twórczą

The Legal Fiction of Recognizing the Duties of an Academic Teacher as a Creative Activity

Abstract: Polish tax law contains favourable regulations on the income obtained from the use of copyrights. An employee, for example, an academic teacher, can also take advantage of these preferential conditions if s/he performs creative activities as part of her/his professional duties.

The preferential settlement of the payroll tax on the employment of an academic teacher raises doubts from the point of view of tax authorities. What is problematic is how to determine the scale of creative work and the amount of remuneration strictly for this type of work. In the new Law on Higher Education and Science, the legislator intends to resolve these doubts by assuming that performing teaching duties is a creative activity. Consequently, all remuneration is due for the work of the creator and is taxed more favourably.

In this text, the author makes a critical analysis of the legal fiction contained in Article 116 section 7 of the Law on Higher Education and Science. The author assesses the effectiveness of legal regulations in achieving the purpose of the Law – resolving doubts concerning preferential taxation of remuneration for the work of an academic teacher.

Keywords: duties of academic teacher, creative work, tax deductible expenses

Słowa kluczowe: obowiązki nauczyciela akademickiego, działalność twórcza, koszty uzyskania przychodu

Wprowadzenie

W toku prac nad ustawą Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce prowadzonych przed Sejmową Komisją Nauki, Edukacji i Młodzieży zgłoszono poprawkę, w myśl której do art. 116 ustawy dodano ustęp 7 w brzmieniu: „Wykonywanie obowiązków nauczyciela akademickiego stanowi działalność twórczą o indywidualnym charakterze, o której mowa w art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autor-

skim i prawach pokrewnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1191 i 1293).” Jako uzasadnienie proponowanej zmiany wskazano skrótowo, że celem poprawki jest wyeliminowanie wątpliwości interpretacyjnych, związanych z kosztami uzyskania przychodu przez nauczycieli akademickich¹. Cytowany przepis ostatecznie znalazł się w treści ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce².

Na mocy art. 116 ust. 7 p.s.w.n. ustawodawca w sposób wyjątkowy, *ex lege*, zakwalifikował wykonywanie obowiązków ze stosunku pracy jako działalność twórczą o indywidualnym charakterze. Przesądził więc o kwalifikacji prawnej faktów, których ocena prawna w praktyce stosowania prawa nie była jednoznaczna. Taki zabieg legislacyjny miał wyraźnie określony przez projektodawcę cel, który wybrzmiał na etapie prac legislacyjnych oraz jest prezentowany w oficjalnych stanowiskach ministra nauki i szkolnictwa wyższego³. Także komentatorzy upatrują w art. 116 ust. 7 p.s.w.n. głównie instrument usuwający stan niepewności interpretacyjnej zaistniałej na gruncie innych przepisów prawa⁴.

Wątpliwości, o których mowa w pracach komisji sejmowej powstały na kanwie art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵. W myśl wskazanego przepisu, koszty uzyskania przychodów osiągniętych z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami określa się w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z zastrzeżeniem ust. 9a i 9b. Zgodnie z zastrzeżeniem zawartym w ust. 9b, przepis art. 22 ust. 9 pkt 3 stosuje się do przychodów uzyskiwanych m.in. z tytułu działalności badawczo-rozwojowej, naukowej, naukowo-dydaktycznej, badawczej, badawczo-dydaktycznej oraz prowadzonej w uczelni działalności dydaktycznej.

1. Koszty uzyskania przychodu nauczyciela akademickiego

Nauczyciel akademicki wykonujący w ramach stosunku pracy działalność naukową lub prowadzący działalność dydaktyczną podejmuje się aktywności twórczej, która może prowadzić do powstania efektu kwalifikowanego jako utwór w rozumieniu ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych⁶. Ukierunkowanie oceny jakości świadczonej przez nauczyciela akademickiego pracy na osiągnięcie efektów twórczych ma swój wyraz w przepisach dotyczących okreso-

1 Biuletyn sejmowy nr 3269/VIII.

2 (Dz.U. z 2018 r. poz. 1668 ze zm.), dalej p.s.w.n.

3 Pismo z 23 listopada 2018 r. Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego do rektorów uczelni publicznych (znak: DBF.WFSN.74.135.2018.HŻ).

4 J.M. Zieliński, (w:) H. Izdebski, J.M. Zieliński, Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Komentarz, Warszawa 2019, s. 207.

5 (Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm.), dalej p.d.o.f.

6 (Dz.U. z 2019 r. poz. 1231 ze zm.), dalej pr. aut.

wej oceny pracowników. W szczególności działalność naukowa nierozdzielnie wiąże się z kreacją nowych wartości intelektualnych, urzeczywistnionych w postaci utworów (publikacji). Wymóg prowadzenia aktywnej pracy naukowej przejawiającej się w obowiązku publikacyjnym można wywieść także z przepisów warunkujących osiągnięcie stopni bądź tytułu naukowego. Praca twórcza – w głównej mierze naukowa – stanowi realizację opisanych w art. 115 p.s.w.n. obowiązków nauczyciela akademickiego.

Gdy twórca jest jednocześnie pracownikiem, tworzony przez niego utwór powstaje w ramach wykonywania obowiązków pracowniczych, a obowiązki tego pracownika nie polegają jedynie na tworzeniu utworu. W przypadku nauczycieli akademickich będą to obowiązki takie, jak: np. praca organizacyjna na rzecz uczelni, opieka nad młodszą kadrą naukową, pełnienie funkcji administracyjnych⁷.

Zatem otrzymywane przez niego wynagrodzenie jest ekwiwalentem za pracę, wynikiem której jest utwór, jak i za świadczenie pracy, która do takiego rezultatu nie prowadzi. Tak zakreślona podwójna kwalifikacja przychodu ze stosunku pracy pociąga za sobą konsekwencje w sferze prawa podatkowego. Pojawia się konieczność odróżnienia części przychodu pracownika związanej z realizacją praw autorskich. Niezbędna dyferencjacja wydaje się oczywista, skoro w zakresie pracy twórczej koszty uzyskania przychodu liczone są inaczej, zasadniczo dużo korzystniej, od kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy liczonych według zasady ogólnej wyrażonej w art. 22 ust. 2 p.d.o.f.

W okresie obowiązywania ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym⁸ wykształcił się następujący model stosowania przepisów podatkowych wobec nauczycieli akademickich. W świetle wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 kwietnia 2017 r. (II FSK 217/15)⁹, dla zastosowania kosztów uzyskania przychodów, określonych w art. 22 ust. 9 pkt 3 p.d.o.f., konieczne jest rozróżnienie wynagrodzenia na część związaną z wykonywaniem obowiązków pracowniczych i część określającą honorarium, związaną z korzystaniem z praw autorskich za eksploatację dzieła w określony sposób i na określonym polu. Dokumentacja pracodawcy powinna umożliwiać wyodrębnienie tej części czasu pracy, która przeznaczona jest na pracę twórczą i powiązanie tego czasu z rzeczywiście powstałym, lub mającym powstać, utworem i w końcu, czy w związku z jego eksploatacją wypłacono honorarium.

Nakaz wyodrębniania w dokumentach dotyczących stosunku pracy postanowień co do części prac, których rezultat jest objęty prawami autorskimi, a także przysługujących z tego tytułu wynagrodzeń podkreślały także organy podatkowe w wydawanych przez siebie interpretacjach. Przykładowo, zwrócono uwagę na konieczność

7 J. Orłowski, M. Salamonowicz, Koszty uzyskania przychodów z praw autorskich przez nauczycieli akademickich, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 10, s. 25.

8 (Dz.U. z 2017 r. poz. 2183 ze zm.).

9 LEX nr 2307510.

ewidencjonowania pracy twórczej, której efekt stanowią utwory objęte prawem autorskim. Podstawowym warunkiem prowadzenia takiej ewidencji jest ustalenie (niezależnie od tego w jakiej formie) zakresu prac wykonywanych w danym zakładzie pracy w ramach stosunku pracy, które mogą stanowić przedmiot prawa autorskiego. Dla każdego pracownika wymagane jest natomiast prowadzenie przez pracodawcę imiennej ewidencji prac zawierającej wykaz prac wykonywanych w ramach stosunku pracy, w wyniku których powstają utwory stanowiące przedmiot prawa autorskiego i wypłacanych z tego tytułu wynagrodzeń¹⁰.

Jak zauważa Naczelny Sąd Administracyjny, podatnik może fakt wykonania prac twórczych i wysokość uzyskanych z tego tytułu honorariów wykazywać innymi środkami dowodowymi, niż wspomniana ewidencja i umowa określająca stawkę za wykład, jednakże samo oświadczenie pracodawcy i pracownika, stwierdzające, że praca twórcza, bez określenia jej indywidualnych cech istotnych, została wykonana, nie jest wystarczające. Nie jest także wystarczające wyróżnienie w umowie o pracę części czasu pracy przeznaczonej na pracę twórczą, gdyż z takiego wyróżnienia nie wynika, czy jakkolwiek utwór rzeczywiście powstał i czy w związku z jego eksploatacją wypłacono honorarium¹¹.

Analogiczny pogląd zaprezentowano w wyroku NSA z 17 kwietnia 2019 r. (II FSK 1339/17)¹², stanowiąc, że ewidencja czasu pracy pozwala na wykazanie, jaki czas został przez pracownika poświęcony na pracę twórczą. Jednak, aby możliwe było zastosowanie podwyższonych kosztów podatkowych, konieczne jest wykazanie, jaka część wynagrodzenia wypłacanego pracownikowi przez pracodawcę stanowi honorarium za korzystanie z praw autorskich. Ten przywilej powinien więc przysługiwać pracownikowi nie z tytułu wykonywania pracy twórczej, ale z tytułu korzystania lub rozporządzania prawem autorskim.

Powyższe założenie nie traci na aktualności po nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z 2017 r.¹³ Dodanie art. 22 ust. 9b p.d.o.f. zawierającego katalog działalności twórczych, w ramach których można skorzystać z podwyższonych kosztów uzyskania przychodu, nie podważa podstawowego założenia, że przywilej 50% kosztów uzyskania przychodu jest przypisany do przychodów uzyskanych z tytułu korzystania i rozporządzania prawami autorskimi, nie zaś z tytułu działalności naukowej lub dydaktycznej. Przepis art. 22 ust. 9b stanowi jedynie doprecyzowanie i zawężenie (uprzywilejowanie) rodzajów działalności, z którą ustawo-

10 Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 31 lipca 2014 r. (ITPB2/415-454/14/IB).

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

12 LEX nr 2676390.

13 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 (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2175 ze zm.).

dawca wiąże możliwość skorzystania z podwyższonych kosztów uzyskania przychodu osiąganego z tytułu korzystania lub rozporządzania prawami autorskimi¹⁴.

W przeważającej mierze spór co do korzystania przez nauczycieli akademickich z 50% kosztów uzyskania przychodu odnosił się do kwestii ustaleń faktycznych – rozgraniczenia między zwykłymi obowiązkami pracowniczymi a pracą twórczą, której efektem były utwory zawłaszczane przez pracodawcę w myśl art. 12 pr. aut. Wyjątkowy w skali dotychczasowego normowania stosunku pracy nauczycieli akademickich przepis art. 116 ust. 7 p.s.w.n. ma na celu powyższe trudności zniwelować i rozstrzygnąć wątpliwości interpretacyjne na tle ustawy podatkowej.

2. Fikcja prawna zawarta w art. 116 ust. 7 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce

Przepis art. 116 ust. 7 p.s.w.n. zakłada fikcję prawną, nakazując kontrfaktyczne uznanie, że wykonanie obowiązków pracowniczych przez nauczyciela akademickiego stanowi działalność twórczą o indywidualnym charakterze.

Wypada przypomnieć, że na gruncie prawa autorskiego zastrzega się, iż twórczy i indywidualny charakter utworu to kwestia faktu, a nie dokonywania ustaleń przez podmioty stosunków prawnych. Dla jego oceny nie ma znaczenia ani akt jednostronny, w postaci wyrażenia przez twórcę zamiaru poddania rezultatu swojej pracy ochronie autorskoprawnej, ani też konsensus stron umowy, co do tego, że poddają one utwór ochronie prawa autorskiego¹⁵. Twórczość jest więc sferą faktu, nie prawa. W sferze faktów trudno przypisać uczestnictwu w pracach organizacyjnych uczelni charakteru twórczego. Także przypisanie twórczego charakteru pracy dydaktycznej może budzić uzasadnione wątpliwości. Praca dydaktyczna rozumiana jako proces nauczania, uczenia się i samokształcenia przez przyjęcie właściwych metod nie stanowi działalności twórczej, nie kreuje oryginalnego wytworu intelektualnego. Cel dydaktyczny może być jednak realizowany w formie, której wskazane wyżej cechy mogą być przypisane¹⁶. Za pracą twórczą bez wątplenia można uznać jedynie działalność naukową, w szczególności w kontekście zawartej w art. 4 ust. 1 i 2 p.s.w.n. definicji tejże działalności. Niezależnie, czy chodzi o naukowe badania podstawowe czy aplikacyjne, za każdym razem mają one na celu zdobywanie nowej wiedzy, któ-

14 J. Ostrowski, Nowe autorskie koszty uzyskania przychodu, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 6, s. 30 i n.

15 M. Poźniak-Niedzielska, A. Niewęglowski, (w:) J. Barta, R. Markiewicz (red.), Przedmiot prawa autorskiego, System Prawa Prywatnego, t. 13, Prawo Autorskie, Warszawa 2017, s. 13-14; Wyrok NSA z 29 kwietnia 2011 r., II FSK 2217/09, LEX nr 1081354.

16 T. Bakalarz, Kwalifikacja prawna umów, których przedmiotem jest działalność dydaktyczna, „Przegląd Sądowy” 2016, nr 11, s. 172. Niejednoznaczność kwalifikacji działalności dydaktycznej ujawnia się również w rozbieżnych orzeczeniach sądowych np. Wyrok SN z 4 czerwca 2014 r., II UK 542/13, LEX nr 1738491, czy Wyrok SN z 27 sierpnia 2013 r., II UK 26/13, LEX nr 1379926.

rych emanacją będzie utwór naukowy bądź materiał naukowy usystematyzowany i przeanalizowany w utworze. Sposób argumentacji oraz sformułowane wnioski niezależnie od ich doniosłości naukowej są emanacją twórcy, wyrazem jego indywidualności¹⁷.

Posłużenie się przez ustawodawcę fikcją prawną wyrażoną w art. 116 ust. 7 p.s.w.n. pociąga za sobą istotne konsekwencje. W odróżnieniu od domniemania prawnego, fikcja prawna wymusza uznanie określonych faktów za niepodlegające weryfikacji, z założenia pewne i istniejące¹⁸. Fikcyjne okoliczności są zakładane przez prawo, w taki sposób, że sformułowanie hipotezy przepisu uniemożliwia przeprowadzenie dowodu przeciwnego, ponieważ byłby to dowód, który zaprzeczałby przesłankom tego przepisu¹⁹. Innymi słowy, fikcja prawna ma charakter niepodważalny²⁰.

Analizowana fikcja prawna nakazuje przypisać wykonywaniu obowiązków pracowniczych nauczyciela akademickiego te same skutki prawne, jakie ustawodawca wiąże z działalnością twórczą o indywidualnym charakterze. Zestawiając ze sobą przepis art. 116 ust. 7 p.s.w.n. oraz przepis art. 1 ust. 1 pr. aut. można odkodować z nich normę prawną, w myśl której „przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw *wykonywania obowiązków nauczyciela akademickiego*, ustalony w jakiegokolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia.” W wyniku zastosowania swoistego odesłania²¹, dochodzi do stworzenia szczególnej definicji utworu, za który uchodziłyby każde przejawy wykonywania obowiązków pracowniczych nauczyciela akademickiego wymienionych w art. 115 p.s.w.n. Użyte powyżej określenie „przejaw” oznacza każdy uzewnętrzniony rezultat działania. Zewnętrznym wyrazem wykonywania obowiązków nauczyciela akademickiego będą więc np. wykłady, prezentacje, konspekty zajęć dydaktycznych, testy, zbiory pytań egzaminacyjnych, kazusy, podręczniki, monografie naukowe, artykuły, fragmenty prac zbiorowych, opracowania badań naukowych, zestawienia wyników badań, materiał badawczy zawarty w utworach, ale również każdy rezultat ustalony w dowolnej formie związany z uczestnictwem w pracach organizacyjnych uczelni.

Kontrfaktyczne, a zarazem niepodważalne, uznanie, że wykonywanie obowiązków pracowniczych jest działalnością twórczą o indywidualnym charakterze marginalizuje dalsze wywody i poszukiwania elementów twórczych w poszczególnych aspektach pracy naukowej, dydaktycznej bądź organizacyjnej nauczyciela academic-

17 Szerzej o utworze naukowym: T. Bakalarz, *Twórczość pracowników naukowych*, Warszawa 2015, s. 145 i n.

18 E. Poloczek, *Ewolucja poglądów na fikcję prawną*, „*Studia Cywilistyczne*” 1989, t. 35, s. 195 i n.

19 M. Wyrwiński, *Domniemanie, fikcja prawna i reguły interpretacyjne w ustawie o prawie autorskim i prawach pokrewnych – wybrane kontrowersje*, (w:) A. Matlak, S. Stanisławska-Kloc (red.), *Spory o własność intelektualną. Księga jubileuszowa dedykowana Prof. J. Barcie i R. Markiewiczowi*, Warszawa 2013, s. 1491.

20 E. Poloczek, *op. cit.*, s. 195.

21 S. Grzybowski, *Wypowiedź normatywna oraz jej struktura formalna*, Kraków 1961, s. 68-72.

kiego. Nawet jawnie techniczne, trywialne czynności podjęte w ramach obowiązków dydaktycznych bądź w ramach uczestnictwa w pracach organizacyjnych na uczelni, które w sferze faktu pozbawione są cech oryginalności i indywidualności, nie mogą zostać zakwalifikowane *contra legem* – nie można odmówić im cechy twórczej przypisanej *ex lege*.

Rzeczywistość normatywna wykreowana przez art. 116 ust. 7 p.s.w.n. nakazuje więc uznać, że niezależnie od charakteru faktycznego podejmowanych obowiązków nauczyciela akademickiego rezultaty ich wykonywania ustalone w dowolnej formie stanowią utwory, a w konsekwencji przedmioty prawa autorskiego. Każdy ustalony rezultat realizacji obowiązków nauczyciela akademickiego musi więc być traktowany jako „utwór pracowniczy”, co otwiera pole do zastosowania art. 12 pr. aut. i wtórnego nabycia majątkowych praw autorskich przez pracodawcę (uczelnie wyższą). Wykonywanie obowiązków nauczyciela akademickiego, a w konsekwencji realizacja celów uczelni, stanowi jednocześnie wykorzystywanie przez podmiot zatrudniający prawa do stworzonych w ramach stosunku pracy „utworów”.

3. Uwagi krytyczne

Przyjęta fikcja prawna upraszcza proces kwalifikowania wynagrodzenia za pracę nauczyciela akademickiego w całości jako przychodu z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich lub rozporządzania przez nich tymi prawami²². Za zbędne należy uznać domaganie się wykazania faktu wykonywania przez pracownika pracy twórczej oraz wymiaru tejże pracy w relacji do ogółu obowiązków pracowniczych.

Należy jednak mieć na uwadze, że przepis art. 22 ust. 9 pkt 3 p.d.o.f. ustawy podatkowej stanowi o przychodzie uzyskanym nie w wyniku świadczenia pracy twórczej, lecz z tytułu korzystania z praw autorskich. Przepis art. 116 ust. 7 p.s.w.n. rozstrzyga tylko o fragmencie stanu faktycznego niezbędnego do zastosowania wskazanego przepisu ustawy podatkowej. Nadal otwarta pozostaje kwestia wymogu ewidencjonowania rezultatu pracy twórczej, nie zaś samego jej wykonywania. W dotychczasowej praktyce ewidencja czasu pracy oraz wykaz stworzonych utworów miały na celu udowodnienie rozróżnienia między obowiązkami pracowniczymi a obowiązkami twórczymi. W obecnym stanie prawnym, taki podział traci rację bytu, skoro każdy przejaw wykonywania obowiązków nauczyciela akademickiego stanowi przedmiot prawa autorskiego. Przekaz organów podatkowych i Ministerstwa jest klarowny – w sytuacji prawnej ukształtowanej przez art. 116 ust. 7 p.s.w.n. dla zastosowania 50 % kosztów uzyskania przychodu przez nauczyciela akademickiego nie jest

22 Por. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 2 października 2019 r. (0115-KDIT2-1.4011.278.2019.3.MK).

konieczne składanie dodatkowych oświadczeń czy prowadzenia ewidencji dotyczących liczby i wartości utworów zrealizowanych w ramach stosunku pracy²³.

Formułując tak jednoznaczne stanowisko organy publiczne bagatelizują rangę efektu pracy twórczej, czyli przejawów wykonywania obowiązków nauczyciela akademickiego. Marginalizowanie tego aspektu pogłębia wątpliwości interpretacyjne sprowadzające się do pytania: „czy przychód objęty preferencyjnym rozliczeniem jest uzyskiwany przez pracownika – twórcę z tytułu korzystania z praw autorskich (powstałych *ex lege* z chwilą stworzenia utworu), czy jest on osiągany z tytułu działalności twórczej wymienionej w art. 22 ust. 9b p.d.o.f.” Fikcja prawna zawarta w art. 116 ust. 7 p.s.w.n. nie rozstrzyga tej wątpliwości. Pozwala jedynie na przyjęcie *ex lege*, że całokształt obowiązków nauczyciela akademickiego jest działalnością twórczą. Nie przesądza jednak o kwalifikacji wynagrodzenia wypłaconego pracownikowi. Powiązanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodu z honorarium jest nadal aktualne, a przepis art. 116 ust. 7 p.s.w.n. nie wprowadza fikcji prawnej, iż całość wynagrodzenia, o którym mowa w art. 136 p.s.w.n. stanowi honorarium autorskie. Nie sposób pominąć tego, że w zakresie prawa podatkowego honorarium to świadczenie pieniężne zdefiniowane w załączniku do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych²⁴. W myśl tego aktu honorarium to m.in. wynagrodzenie przekazywane autorowi z tytułu korzystania z utworu przez podmioty wypłacające wynagrodzenie, jeżeli utwór został stworzony przez pracownika na podstawie umowy o pracę. Przepis art. 116 ust. 7 p.s.w.n. przesądza jedynie o fakcie wykonywania działalności twórczej przez nauczyciela akademickiego. Dla zakwalifikowania wypłaconego wynagrodzenia jako honorarium wymagane jest natomiast dodatkowe wykazanie, że w wyniku tej działalności doszło do powstania utworu, „zawłaszczonego” i wykorzystanego następnie przez pracodawcę. Prezentowany w piśmiennictwie²⁵ i postulowany uprzednio przez organy podatkowe pogląd o konieczności prowadzenia ewidencji efektów pracy twórczej wydaje się więc nadal aktualny.

Przepis art. 116 ust. 7 p.s.w.n. jest dowodem na instrumentalne traktowanie prawa nastawione na cel fiskalny (pośredni wzrost wynagrodzeń), którego realizacja bazuje głównie na spójnym z porozumieniami międzyresortowymi stosowaniu przepisów prawa przez organy podatkowe. Fikcja prawna twórczego charakteru pracy nauczyciela akademickiego wpływa na stosowanie prawa podatkowego jedynie pośrednio, przez dokonanie niezbędnej interpretacji norm wyrażonych w wielu aktach

23 Interpretacja indywidualna Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z 2 października 2019 r. (0112-KDIL2-3.4012.439.2019.1.AS). Pismo z 23 listopada 2018 r. Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego do rektorów uczelni publicznych.

24 (Dz.U. z 2014 r. poz. 1053 ze zm.).

25 J. Orłowski, M. Salamonowicz, *op.cit.*, s. 26.

prawnych. Zwiększa to zarazem ryzyko błędu w interpretacji. Ryzyko, które w założeniu projektodawcy przepis art. 116 ust. 7 p.s.w.n. miał ograniczać.

BIBLIOGRAFIA

- Bakalarz T., *Twórczość pracowników naukowych*, Warszawa 2015.
- Bakalarz T., *Kwalifikacja prawna umów, których przedmiotem jest działalność dydaktyczna*, „Przegląd Sądowy” 2016, nr 11.
- Grzybowski S., *Wypowiedź normatywna oraz jej struktura formalna*, Kraków 1961.
- Izdebski H., Zieliński J.M., *Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Orłowski J., Salamonowicz M., *Koszty uzyskania przychodów z praw autorskich przez nauczycieli akademickich*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 10.
- Ostrowski J., *Nowe autorskie koszty uzyskania przychodu*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 6.
- Poloczek E., *Ewolucja poglądów na fikcję prawną*, „Studia Cywilistyczne” 1989, t. 35.
- Poźniak-Niedzielska M., Niewęglowski A., *Przedmiot prawa autorskiego*, (w:) J. Barta, R. Markiewicz (red.), *System Prawa Prywatnego*, t. 13, *Prawo Autorskie*, Warszawa 2017.
- Wyrwiński M., *Domniemanie, fikcja prawna i reguły interpretacyjne w ustawie o prawie autorskim i prawach pokrewnych – wybrane kontrowersje*, (w:) A. Matlak, S. Stanisławska-Kloc (red.), *Spory o własność intelektualną. Księga jubileuszowa dedykowana Prof. J. Barcie i R. Markiewiczowi*, Warszawa 2013.