

**Marzena Świstak**

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie  
e-mail: marzena.swistak@umcs.pl  
ORCID: 0000-0002-3910-6019



## **Problematyka artystycznego wykonania utworu przez muzyka klasycznego w kontekście preferencyjnych regulacji w PIT. Wybrane zagadnienia prawnoautorskie i podatkowe**

### **ABSTRAKT**

W artykule podjęto rozważania związane z problematyką oceny charakteru prawnego zróżnicowanych czynności wykonywanych przez muzyków, np.: uczestnictwa w koncertach symfonicznych, w próbach orkiestry i próbach sekcyjnych, a także pozostawania w obowiązkowej gotowości do zastąpienia innego muzyka podczas koncertu lub próby. Na tym tle uwidocznił szereg wątpliwości skutkujących kształtowaniem się niestabilnej wykładni przepisów ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych (w szczególności co do interpretacji pojęcia „artystyczne wykonanie”). Rozbieżności w interpretacji miały wpływ nie tylko na ocenę cywilnoprawną zagadnienia, ale również na aspekty publicznoprawne (w tym analizę podatkowoprawną w zakresie możliwości zastosowania podwyższonych, pięćdziesięcioprocentowych kosztów uzyskania przychodów). Celem badawczym artykułu było zidentyfikowanie ram spornego obszaru skutkującego rozbieżnościami w wykładni oraz przedstawienie możliwości (i metod) eliminacji zaistniałych dylematów interpretacyjnych. Dotyczyło to zarówno nieprawidłowości w wykładni przepisów odnoszących się do rodzaju (i rezultatów) aktywności zawodowej muzyków klasycznych zarówno biorąc pod uwagę ochronę prawnoautorską, jak i następczą ocenę podatkowoprawną. W artykule posłużono się metodą dogmatycznoprawną oraz analizą orzecznictwa.

### **SŁOWA KLUCZOWE**

koncert symfoniczny, podwyższone koszty uzyskania przychodu, PIT, artystyczne wykonanie utworu

## **Problems of artistic performance of a work by a classical musician against the background of preferential regulations in the PIT. Selected copyright and tax issues**

### **ABSTRACT**

This article addresses the issue of assessing the legal nature of various activities performed by musicians: participation in symphonic concerts, orchestra rehearsals and sectional rehearsals, as well as remaining in

compulsory standby to replace another musician during a concert or rehearsal. A number of doubts concerning this issue emerged, which resulted in unstable interpretation of the provisions of the Copyright and Related Rights Act (in particular with regard to interpretation of the term “artistic performance”). Divergences in interpretations affected not only the civil law assessment of the presented issue, but also public law aspects (including the tax law assessment as to the possibility to apply increased, 50%, tax deductible costs). The research objective of this paper is to identify the framework of the disputed area resulting in discrepancies in interpretation and to present possibilities (and methods) of eliminating the interpretation dilemmas that have arisen. This concerns both irregularities in the interpretation of the provisions relating to the type (and results) of professional activity of classical musicians from the point of view of copyright protection and the subsequent tax-law assessment. The article uses the dogmatic-legal method.

#### KEYWORDS

symphony concert, increased deductible costs, PIT, artistic performance of a work

## Wprowadzenie

Zasadniczo w podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) opodatkowaniu podlegają wszelkie dochody rozumiane jako nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania w danym roku podatkowym<sup>1</sup>. W ustawie określono przy tym różne metody ustalania kosztów, interpretacja których rodzi jednak w praktyce wiele trudności, co z kolei jest przyczyną powstawania licznych sporów podatników z organami podatkowymi. Dotyczy to m.in. artystów muzyków uczestniczących w koncertach symfonicznych (w szczególności poprzedzających je próbach orkiestry i próbach sekcyjnych). Problemy wiążą się zarówno ze sposobem, jak i zakresem stosowania pięćdziesięcioprocentowych (preferencyjnych) kosztów uzyskania przychodów. W takich warunkach trudno jednak podtrzymać stwierdzenie o preferencyjnym traktowaniu wspomnianej grupy podatników. Zaznaczyć przy tym należy, że wyłaniające się problemy interpretacyjne wynikają nie tylko z treści przepisów podatkowych, ale i z brzmienia przepisów ustaw o charakterze *lex specialis*, tj. ustawy z dnia 4 lutego 1994 roku o prawie autorskim i prawach pokrewnych<sup>2</sup>. Rozbieżności w rozumieniu zakresu pojęciowego „artystycznego wykonania” miały bowiem wpływ nie tylko na ocenę cywilnoprawną zagadnienia, ale również na aspekty podatkowoprawne, zwłaszcza w zakresie możliwości zastosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów. Wskazywano bowiem, że zastosowanie kosztów ryczałtowych może mieć zastosowanie jedynie w odniesieniu do wykonania posiadającego przymiot „artystyczności”, w trakcie którego prawa pokrewne przechodzą na podatnika. Błędnie jednak wskazywano, że np. próby lub ćwiczenia nie powodują przejścia tych praw, gdyż nie jest to artystyczne wykonanie utworu. Z aprobatą należy więc przyjąć kształtowanie się odmiennej linii orzeczniczej, uznającej argumentację przyznającą przymiot „artystyczności” wykonaniom podczas prób przed

---

1 Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm.), cyt. dalej jako u.p.d.o.f., art. 9 i art. 22.

2 Ustawa z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1062), dalej cyt. jako pr. aut.

koncertem z udziałem profesjonalnej orkiestry. Słusznie bowiem przyjęto, że głównym zadaniem muzyka klasycznego nie jest jedynie poprawne odtworzenie zapisu nutowego, ale odpowiednia interpretacja utworu (także podczas prób poprzedzających koncert).

Celem badawczym było więc zidentyfikowanie ram spornego obszaru skutkującego nieprawidłowościami interpretacyjnymi oraz przedstawienie możliwości (i metod) eliminacji zaistniałych rozbieżności. Dotyczyło to tak wątpliwości co do aspektów prawnoautorskich odnoszących się do określenia rodzaju (i rezultatów) aktywności zawodowej muzyków klasycznych, jak i wypracowania prawidłowej oceny podatkowoprawnej. W artykule posłużono się metodą dogmatycznoprawną i analizą orzecznictwa.

## Autorskie wykonanie utworu

Wypada zauważyć, że główną osią problemu podejmowanego w artykule jest ocena charakteru prawnego działań profesjonalnych muzyków instrumentalistów podczas prób przed koncertem. Należy bowiem odpowiedzieć na pytanie, czy aktywność taka spełnia warunki umożliwiające zakwalifikowanie jej do „artystycznego wykonania utworu”.

Przedmiot prawa pokrewnego stanowi, że każde wykonanie utworu (lub dzieła sztuki ludowej), niezależnie od jego wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia ma artystyczny charakter. Artystycznymi wykonaniami są w szczególności działania instrumentalistów<sup>3</sup>. Odnosząc się do poszczególnych członów konstytuujących pojęcie „artystycznego wykonania utworu”, należy zaznaczyć, że prawa pokrewne są ściśle związane z przedmiotem prawa autorskiego – „utworem”, który stanowi niejako punkt odniesienia. Pomimo że pojęcie to zostało zdefiniowane w pr. aut., nie jest to termin jednoznaczny. Utworem jest każdy **przejaw działalności twórczej** o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiegokolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia<sup>4</sup>, z zastrzeżeniem, że nie są objęte ochroną odkrycia, idee, procedury, metody i zasady działania oraz koncepcje matematyczne<sup>5</sup>. Utwór jest przedmiotem prawa autorskiego od chwili ustalenia, chociażby miał postać nieukończoną<sup>6</sup>. Jest przede wszystkim dobrem niematerialnym, stanowiącym **efekt (przejaw)** intelektualnej działalności autora, stąd też ujmowanie utworu jako „przejawu” określonej działalności odnosi się do dostrzegalnego na zewnątrz, czyli poza umysłem autora, efektu tej działalności. Jak wskazuje się w doktrynie, udzielenie ochrony danemu rezultatowi ludzkiej działalności jest uzależnione od spełnienia kilku przesłanek. Powinien stanowić przejaw działalności twórczej człowieka (przesłanka twórczości), wykazywać indywidualny charakter (przesłanka indywidualności)<sup>7</sup>, być ustalony w jakiegokolwiek postaci

---

3 Art. 85 pr. aut.

4 Art. 1 (1) pr. aut.

5 Art. 1 (2 1) pr. aut.

6 Art. 1 (3) pr. aut.

7 Np. Wyrok SA w Warszawie z 18 lutego 2009 r., I ACa 809/08, LEX nr 1120180, wyrok NSA w Warszawie z 11 lipca 2018 r., II FSK 1845/16, LEX nr 2528581.

i być subiektywnie nowym wytworem intelektu<sup>8</sup>. Przepisy pr. aut. nie przesądzają tego, że utwór może powstać wyłącznie w ramach umowy o dzieło. Może powstać również w wykonywaniu stosunku pracy<sup>9</sup> lub umowy o świadczenie usług<sup>10</sup>. Powyższa konstatacja wynika z brzmienia zarówno przepisów pr. aut., jak i przepisów k.c.<sup>11</sup>

W kontekście relacji pomiędzy artystycznym wykonaniem i utworem należy poczynić zastrzeżenie, że przesłanką zaistnienia utworu w rozumieniu pr. aut. jest jego ustalenie. Tymczasem dla potrzeb rozumienia „artystycznego wykonania utworu” wypada przyjąć, że utworem jest także przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, którego ustalenie następuje dopiero w chwili artystycznego wykonania. Odmienna wykładnia (zakładająca, że artystyczne wykonanie może dotyczyć wyłącznie utworu, który został ustalony, zanim nastąpiło artystyczne wykonanie) oznaczałaby, że ustawodawca np. odmówił ochrony prawnoautorskiej artystycznym wykonaniom improwizacji<sup>12</sup>. Powyższe niewątpliwie byłoby niezgodne z intencją ustawodawczą.

Po drugie, kolejnym elementem definicji „artystycznego wykonania utworu” jest jego komponent procesowy. Artystycznym wykonaniem jest aktywność przebiegająca pomiędzy dwoma punktami kontinuum czasu (prezentacja świadczenia artystycznego w czasie rzeczywistym)<sup>13</sup>. Artystyczny charakter wykonania utworu pełni więc jednocześnie funkcję przesłanki jakościowej oraz limitującej zakres ochrony prawa pokrewnego. Przepisy pr. aut. nie definiują jednak samego pojęcia „artystycznego wykonania”. Nie charakteryzują też istoty tego świadczenia. Można przyjąć, że dla zaistnienia chronionego prawnoautorsko wykonania niezbędne jest zaprezentowanie przez artystę szeroko pojętej interpretacji utworu. Inaczej niż przypadku samego utworu, artystyczne jego wykonanie nie musi spełniać przesłanki twórczości, nowości<sup>14</sup>, ani wypełniać testu statystycznej jednorazowości.

Podsumowując, można więc stwierdzić, że ochrona prawa pokrewnego nie stanowi ochrony *sui generis* w ramach systemu ochrony prawnoautorskiej, a raczej występuje obok jego podstawowego wariantu. Odnosi się bowiem do odmiennego przedmiotu ochrony, choć ściśle związanego z podstawowym elementem ochrony prawa autorskiego, tj. utworem. Przedmiotem prawa pokrewnego jest wykonanie, które może, ale nie musi mieć twórczego charakteru, a o jego powstaniu decydują zaś inne czynniki, tj. samo wykonanie (aktywność) oraz jego artystyczny charakter<sup>15</sup>. Prawo do artystycznego wykonania utwo-

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

9 Art. 12 i art. 14 pr. aut.

10 Postanowienie SN z 22 marca 2018 r., II UK 262/17, LEX nr 2499800.

11 Art. 1 (1) pr. aut. w związku z art. 627 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1145), cyt. jako k.c.

12 A. Gołaszewska, *Komentarz do art. 85 Prawa autorskiego i praw pokrewnych*, (w:) *Prawo autorskie i prawa pokrewne. Komentarz*, red. W. Machała, R.M. Sarbiński, Warszawa 2019, LEX el.

13 Tamże.

14 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.

15 E. Laskowska-Litak, *Komentarz do art. 85 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych*, (w:) *Ustawy autorskie. Komentarze. Tom II*, red. R. Markiewicz, Warszawa 2021, LEX el.

ru<sup>16</sup> nie narusza praw autorskich do utworu<sup>17</sup>, ponieważ w świetle 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)<sup>18</sup>. Jako uprawnienia dotyczące odmiennego dobra prawnego, prawa pokrewne powstają równolegle do praw autorskich i nie naruszają ich<sup>19</sup>.

## Zasady opodatkowania przychodów muzyków instrumentalistów uzyskiwanych w ramach umowy o pracę

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 źródła<sup>20</sup>. Dla podatników zatrudnionych w ramach stosunku pracy (stosunków pokrewnych) zasadniczo przewidziane zostały kwotowe limity kosztów, których wysokość uzależniono od dwóch kryteriów: ilości pracodawców oraz uwarunkowań dojazdu do zakładu pracy (miejsca zamieszkania podatnika). Na podstawie tych dwóch czynników ustalono cztery kategorie kwotowe kosztów. Nie wyklucza to, że w określonych przypadkach pracownicy zatrudnieni na podstawie umowy o pracę będą mogli skorzystać z podwyższonych kosztów uzyskania przychodów. W przypadku osób, które uzyskują przychody z tytułu wykonywania usług na podstawie umowy o dzieło lub zlecenia, koszty uzyskania niektórych przychodów – co do zasady – określa się zazwyczaj w wysokości 20% uzyskanego przychodu<sup>21</sup>. Koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe<sup>22</sup>.

W odniesieniu do niektórych przychodów ustawa dopuszcza możliwość ustalania kosztów zryczałtowanych. W przypadku korzystania przez twórców z praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów (w szczególności pr. aut.) lub rozporządzenia przez nich tymi prawami, mają zastosowanie pięćdziesięcioprocentowe koszty uzyskania przychodu<sup>23</sup>. Łączne koszty uzyskania przychodów w danym roku podatkowym nie mogą przekroczyć kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali

---

16 Art. 85 pr. aut.

17 Art. 1 pr. aut.

18 Por. wyrok Sądu Najwyższego z 10 stycznia 2017 r. sygn. III UK 53/16, LEX nr 2188651.

19 R. Markiewicz, S. Stanisławska-Kloc, Z. Ochońska, *Opinia prawna – artystyczne wykonanie jako przedmiot umowy cywilnoprawnej*, Kraków 31.05.2017. Pobrane z: [http://www.sdt.pl/wp-content/uploads/2017/06/Opinia-prawna\\_Artystyczne-wykonanie-jako-przedmiot-umowy-cywilnoprawnej.pdf](http://www.sdt.pl/wp-content/uploads/2017/06/Opinia-prawna_Artystyczne-wykonanie-jako-przedmiot-umowy-cywilnoprawnej.pdf) (9.08.2021).

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

21 Z tytułów wskazanych w art. 13 pkt 2, 4, 6 i 8 u.p.d.o.f.

22 Art. 22 (9) (4) u.p.d.o.f.

23 Art. 22 (9) (3) u.p.d.o.f.

podatkowej<sup>24</sup>. Reguła ta stosowana jest także do przychodów uzyskiwanych z tytułu działalności twórczej<sup>25</sup>.

Należy dodać, że prawo podatkowe jest autonomiczne wobec innych gałęzi prawa. Oznacza to również niezależność ustawodawcy podatkowego, który tworząc określone konstrukcje podatkowe posługuje się nazwami używanymi także w innych gałęziach prawa, które jednak służą tu do budowy terminów niezbędnych do skonstruowania podatkowoprawnego stanu faktycznego. Pojęcia te są ze sobą w określony sposób powiązane, stanowiąc części składowe pewnych kompleksów pojęć o cechach swoistych dla prawa podatkowego, a wynikających z jego istoty oraz celów, jakie ustawodawca zamierza osiągnąć przez normy prawa podatkowego<sup>26</sup>. Autonomia prawa podatkowego oznacza możliwość definiowania przez ustawodawcę podatkowego pojęć w sposób odmienny niż to uczyniono w innych gałęziach prawa. Jednakże wszędzie tam, gdzie ustawodawca nie tworzy instytucji i pojęć swoistych dla tego prawa, należy posługiwać się pojęciami i zasadami ukształtowanymi w tej gałęzi prawa, z której pojęcie to czy instytucja zostały zaczerpnięte. Dotyczy to takich terminów jak „utwór”, czy „artystyczne wykonanie utworu”.

W związku z tym, że doszło do zazębiania się regulacji podatkowych i prawnoautorskich, zrodziły się pytania dotyczące prawidłowego sposobu zastosowania kosztów podatkowych w sytuacji, gdy przychód powiązany z utworem (czy artystycznym wykonaniem utworu) został uzyskany w ramach stosunku pracy (umowy o pracę). W takiej sytuacji konieczne staje się bowiem wyraźne wykazanie okoliczności uzasadniających zastosowanie pięćdziesięcioprocentowych kosztów uzyskania przychodów. Wydaje się, że obejmuje to potwierdzenie faktu powstania konkretnego utworu (czy artystycznego wykonania utworu), przeniesienia praw autorskich (bądź udzielenia licencji) oraz wysokości wynagrodzenia uzyskanego z tego tytułu. Istotne znaczenie odgrywa zawarta umowa o pracę. W orzecznictwie sądownoadministracyjnym prezentowany jest 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. że powstał utwór (bądź doszło do artystycznego wykonania utworu)<sup>27</sup>.

24 Art. 22 (9a) u.p.d.o.f.

25 Art. 22 (9b) u.p.d.o.f. W świetle ustawy, 50% koszty uzyskania niektórych przychodów z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych odnoszą się do przychodów uzyskiwanych z tytułu: 1) działalności twórczej w zakresie architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, inżynierii budowlanej, urbanistyki, literatury, sztuk plastycznych, wzornictwa przemysłowego, muzyki, fotografii, twórczości audialnej i audiowizualnej, programów komputerowych, gier komputerowych, teatru, kostiumografii, scenografii, reżyserii, choreografii, lotnictwa artystycznego, sztuki ludowej oraz dziennikarstwa; 2) działalności artystycznej w dziedzinie sztuki aktorskiej, estradowej, tanecznej i cyrkowej oraz w dziedzinie dyrygentury, wokalistyki i instrumentalistyki; 3) produkcji audialnej i audiowizualnej; 4) działalności publicystycznej; 5) działalności muzealniczej w dziedzinie wystawienniczej, naukowej, popularyzatorskiej, edukacyjnej oraz wydawniczej; 6) działalności konserwatorskiej; 7) prawa zależnego do opracowania cudzego utworu w postaci tłumaczenia; 8) działalności badawczo-rozwojowej, naukowej, naukowo-dydaktycznej, badawczej, badawczo-dydaktycznej oraz prowadzonej w uczelni działalności dydaktycznej.

26 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 120 i 121.

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

Tym samym, aby skorzystać z podwyższonych pięćdziesięcioprocentowych kosztów, konieczne jest wyraźne wyodrębnienie tej części wynagrodzenia, która należąca jest za rozporządzanie autorskimi prawami majątkowymi do utworu (a także z tytułu jego artystycznego wykonania). Oznacza to, że należy dokonać czytelnego rozróżnienia wynagrodzenia na część związaną z przeniesieniem na pracodawcę praw autorskich lub korzystaniem z tych praw (honorarium) oraz na część wynagrodzenia będącego ekwiwalentem za wykonywanie pozostałych obowiązków pracowniczych. Taka sekwencja postanowień powinna wystąpić w ramach umowy o pracę lub w dokumentach ściśle z nią powiązanych. W sposób bezpośredni kształtują one przecież treść stosunku prawnego łączącego pracodawcę z pracownikiem będącym twórcą określonego utworu<sup>28</sup>. Nie wydaje się, aby za wystarczające w tym względzie można było uznać jakiegokolwiek kalkulacje, wyliczenia lub zaświadczenia wydawane *post factum*, 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 wynagrodzenie za pracę twórczą (lub artystyczne wykonanie utworu). Stosunkowo często w praktyce zdarza się, że pracodawcy dokonują jedynie procentowego wyodrębnienia honorarium autorskiego z łącznej wartości wynagrodzenia. Pracodawca określa je jako określony procent ogólnego czasu pracy, co należy uznać za niewystarczające. Tego typu zaświadczenia (kalkulacje) mogą jedynie ilustrować relację czasu pracy przeznaczonego na działalność twórczą w stosunku do czasu pracy poświęconego na wypełnianie pozostałych obowiązków pracowniczych. Ustawa podatkowa wymaga związania przychodu z uzyskaniem praw autorskich i rozporządzeniem nimi, a nie z czasem pracy przeznaczonym na uzyskanie tych praw. Bez wątplenia zatem wynagrodzenie, do którego można zastosować pięćdziesięcioprocentowe koszty uzyskania przychodu powinno przysługiwać pracownikowi nie tylko z tytułu wykonywania pracy twórczej czy artystycznego wykonania utworu, ale także z tytułu przeniesienia na pracodawcę majątkowych praw autorskich do utworu (czy jego artystycznego wykonania) stworzonego przez pracownika<sup>29</sup>.

Stanowisko takie wydaje się już ugruntowane w orzecznictwie sądów administracyjnych. Prezentowany jest raczej jednolity pogląd, że dla zastosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów niezbędne jest rozdzielenie wynagrodzenia na część związaną z wykonywaniem obowiązków pracowniczych i część określającą honorarium, wynikające z korzystania z praw autorskich. Stanowczo podkreśla się przy tym, że nie wystarczy jedynie wyróżnić część czasu pracy przeznaczonej na działalność twórczą (czy artystyczne wykonanie utworu), gdyż nie pozwala to na stwierdzenie, czy utwór w ogóle powstał (a w przypadku artystycznego wykonania utworu – czy wykazano określoną aktywność) i czy wypłacono honorarium. Określenie tej wartości (lub sposobu jej obliczania) powinno być jasno i precyzyjnie zawarte w dokumentach regulujących treść stosunku pracy<sup>30</sup>.

---

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

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

30 Zob. m.in. wyrok NSA z 7 lutego 2019 r., II FSK 422/17, LEX nr 2642709; wyrok NSA z 11 marca 2015 r., II FSK 459/13, LEX nr 1675471; wyrok NSA z 12 marca 2010 r., II FSK 1791/08, LEX nr 595971 oraz wyrok NSA z 16 września 2010 r., II FSK 839/09, LEX nr 745894.

## Czynności muzyków klasycznych a koszty ryczałtowe w PIT

Wokół dookreślenia zakresu i prawidłowej wykładni pojęcia artystycznego wykonania utworu (a w konsekwencji ustalenia możliwości zastosowania pięćdziesięcioprocentowych 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, pojawiło się wiele rozbieżności<sup>31</sup>. Wspomniane trudności interpretacyjne znalazły również odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych<sup>32</sup>.

W części wyroków sądów administracyjnych przyjęto, jak się wydaje zbyt wąsko, że jedynie koncerty i audycje umuzykalniające *sensu stricto* będą stanowiły artystyczne wykonanie (z zastrzeżeniem, że prawa pokrewne przejdą na pracodawcę). Dopiero w takiej sytuacji możliwe będzie zastosowanie wobec uzyskanych przychodów pięćdziesięcioprocentowej stawki kosztów ich uzyskania. Wydaje się, że argumentacja prezentowana przez sądy administracyjne, zmierzająca do zanegowania 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, 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 nie można w tym wypadku korzystać z rozwiązań mających charakter swoistych preferencji podatkowych. Po drugie wskazano, że próby, ćwiczenia, jak również 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 praw autorskich i prawa pokrewnych oraz rozporządzeniem nimi, a nie z czasem pracy przeznaczonym na uzyskanie tych praw<sup>33</sup>.

Pojawiały się jednak również poglądy odmienne, korzystne dla podatników, w których odwoływano się tak do brzmienia przepisów prawa podatkowego, jak i prawa autorskiego, wyraźnie odróżniając pojęcie „utworu” od „artystycznego wykonania”. Słusznie wskazywano, 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 rozporządzeniem nimi, stanowić skutek takiego korzystania lub rozporządzenia w postaci odpowiedniego wynagrodzenia autorskiego lub wykonawczego.

31 Art. 85 (1–2) pr. aut. w związku z art. 22 (9) (3) u.p.d.o.f.

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

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



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. Brakuje również podstaw prawnych zakazujących warunkowania ochrony wykonań „poziomem artystyczności”, a jednocześnie wymagających cech „artystyczności”, stąd też wykonanie takie powinno charakteryzować się osobistym, indywidualnym wkładem w powstanie wykonania<sup>34</sup>. W literaturze przedmiotu pojęcie „artystycznego wykonania” definiuje się jako działanie na odbiorcę w sposób emocjonalny w celu obudzenia przeżycia estetycznego i umożliwienia mu obcowania z wartościami estetycznymi utworu.

Należy zgodzić się z poglądem prezentowanym na podłożu korzystnej dla podatników linii orzeczniczej<sup>35</sup>, że nie można przyjąć, iż próba przed koncertem, podjęta przez profesjonalnych muzyków, jest jedynie „ćwiczeniem technicznym”. Zawodowi muzycy instrumentalści podczas prób wykonują utwory, uwzględniając udzielane przez dyrygenta wskazówki odnośnie do interpretacji poszczególnych części dzieła muzycznego. Na tym poziomie wykonawczym muzycy nie uczą się „odczytywania nut”, jak to może mieć miejsce w przypadku amatorów. Istotą prób profesjonalistów jest nawet wielokrotne (ale nie mechaniczne) powtarzanie dzieł muzycznych w celu ich perfekcyjnego przygotowania (interpretacji i wykonania). Każda interpretacja muzyczna jest natomiast niepowtarzalna. Nikt tak naprawdę nie potrafi wykonać dwukrotnie utworu muzyki klasycznej w identyczny sposób. Nikt też nie potrafi idealnie naśladować interpretacji innego muzyka<sup>36</sup>. A zatem, tak jak w dniu koncertu dochodzi do wykonania utworów, które nie są pozbawione atrybutu „artystyczności”.

Co istotne wskazano, że z treści umowy o pracę powinno jednoznacznie wynikać, że obowiązki wynikające ze stosunku pracy obejmują także działalność jako artyści wykonawcy, a wyodrębniona część wynagrodzenia stanowi honorarium za przeniesienie praw pokrewnych z tytułu artystycznego wykonania utworów również na próbach i koncertach. Konieczne jest dokładne wyróżnienie w umowie o pracę tej części wynagrodzenia, która związana jest z działalnością artystyczną objętą ochroną prawnoautorską oraz pozostałej jego części związanej z wykonywaniem obowiązków pracowniczych<sup>37</sup>.

---

34 Por. D. Flisak, *Komentarz do art. 85 Prawa autorskiego i praw pokrewnych*, (w:), *Prawo autorskie i prawa pokrewne. Komentarz*, red., D. Flisak, Warszawa 2014, LEX el.

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

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

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

## Podsumowanie

Poczynione powyżej rozważania pozwalają uznać, że aktywność profesjonalnych muzyków instrumentalistów, realizowana w ramach uczestniczenia w próbach orkiestry i próbach sekcyjnych przed koncertem, spełnia przesłanki do uznania jej za artystyczne wykonanie w rozumieniu przepisów pr. aut. Działaniom tym trudno odmówić waloru artystyczności i uznać je jedynie za odtwórcze ćwiczenia techniczne, głównym zadaniem artystów jest bowiem odpowiednia interpretacja utworu. 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 artystycznym<sup>38</sup>.

Prezentowane poglądy, choć zasługują na aprobatę, wynikają z jeszcze nieugruntowanej linii orzeczniczej. Sądy podjęły wyzwanie dookreślenia w praktyce stosowania prawa zakresu pojęciowego „artystyczne wykonanie utworu”. Jak się wydaje, miało to pozwolić na ukształtowanie prawidłowych (i stabilnych) reguł stosowania przepisów prawa podatkowego w zakresie podwyższonych, pięćdziesięcioprocentowych kosztów uzyskania przychodów. Dla efektywności oddziaływania na podatników – artystów, muzyków klasycznych, wspomnianej preferencji pożądane byłoby jednak nie tylko ujednoczenie linii orzeczniczej, ale przede wszystkim wprowadzenie zmian legislacyjnych zmierzających do zdefiniowania artystycznego wykonania utworu. Podatnicy powinni mieć bowiem pewność co do obszaru możliwych do wdrożenia rozwiązań leżących na styku regulacji prawa podatkowego i przepisów o charakterze *lex specialis* (m.in. pr. aut.). W odmiennej sytuacji, unikając potencjalnej odpowiedzialności związanej z ich niewłaściwym wdrożeniem, przyjmując postawę zachowawczą, przyczynią się do utrwalenia się działań *de facto* prowadzących do „zdeaktywowania” praktycznej recepcji przepisów. Wydaje się także, że przy pozostawieniu rozwiązań w kształcie obowiązującym *de lege lata*, ich zamierzony, preferencyjny charakter może zostać zdewaluowany.

## Bibliografia

### Literatura

- Flisak, D., *Komentarz do art. 85 Prawa autorskiego i praw pokrewnych*, (w:) *Prawo autorskie i prawa pokrewne. Komentarz*, red. D. Flisak, Warszawa 2014, LEX el.
- Gołaszewska A., *Komentarz do art. 85 Prawa autorskiego i praw pokrewnych*, (w:) *Prawo autorskie i prawa pokrewne. Komentarz*, red. W. Machała, R.M. Sarbiński, Warszawa 2019, LEX el.
- Kotuk T., *Umowa o dzieło z muzykiem orkiestrowym. Glosa do wyroku SN z dnia 10 stycznia 2017 r., III UK 53/16*. Warszawa 2017, LEX el.

---

<sup>38</sup> Wyrok NSA z 14 marca 2019 r., II FSK 673/17, LEX nr 2665530.

- Kurosz, K., *Artystyczne wykonanie jako przedmiot ochrony uwagi na tle najnowszej orzecznictwa sądowego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace z Prawa Własności Intelektualnej 2015, nr 4, s. 26–46.
- Laskowska-Litak E., *Komentarz do art. 85 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych*, (w:) *Ustawy autorskie. Komentarze. Tom II*, red. R. Markiewicz, Warszawa 2021, LEX el.
- Markiewicz, R., Stanisławska-Kloc, S., Ochońska, Z., *Opinia prawna – artystyczne wykonanie jako przedmiot umowy cywilnoprawnej*, Kraków 31.05.2017. Pobrane z: [http://www.sdt.pl/wp-content/uploads/2017/06/Opinia-prawna\\_Artystyczne-wykonanie-jako-przedmiot-umowy-cywilnoprawnej.pdf](http://www.sdt.pl/wp-content/uploads/2017/06/Opinia-prawna_Artystyczne-wykonanie-jako-przedmiot-umowy-cywilnoprawnej.pdf) (9.08.2021).
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.

## Akty prawne

- Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1145).
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm).
- Ustawa z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1062).

## Wyroki sądów administracyjnych

- Wyrok NSA z 12 marca 2010 r., II FSK 1791/08, LEX nr 595971.
- Wyrok NSA z 16 września 2010 r., II FSK 839/09, LEX nr 745894.
- Wyrok NSA z 29 kwietnia 2011 r., II FSK 2217/09, LEX nr 1081354.
- Wyrok NSA z 11 marca 2015 r., II FSK 459/13, LEX nr 1675471.
- Wyrok NSA z 11 lipca 2018 r., II FSK 1845/16, LEX nr 2528581.
- Wyrok NSA z 7 lutego 2019 r., II FSK 422/17, LEX nr 2642709.
- Wyrok NSA z 14 marca 2019 r., II FSK 673/17, LEX nr 2665530.
- Wyrok NSA z 17 kwietnia 2019 r., II FSK 1339/17, LEX nr 2676390.
- Wyrok NSA z 7 maja 2019 r., II FSK 1265/17, LEX nr 2705865.
- Wyrok NSA z 12 listopada 2020 r., II FSK 2082/20, LEX nr 3082251.
- Wyrok WSA w Warszawie z 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 17 listopada 2016 r., I SA/Wr 749/16, LEX nr 2175427.
- Wyrok WSA w Olsztynie z 16 lutego 2017 r., I SA/Ol 866/16, LEX nr 2229891.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z 6 września 2017 r., sygn. akt I SA/Wr 582/17, LEX nr 2366649.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z 8 czerwca 2018 r., I SA/Wr 324/18, LEX nr 2543494.
- Wyrok WSA w Białymstoku z 19 sierpnia 2020 r., I SA/Bk 158/20, LEX nr 3048856.

## **Orzeczenia Sądu Najwyższego**

Postanowienie SN z 22 marca 2018 r., II UK 262/17, LEX nr 2499800.

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

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

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

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

## **Wyroki sądów powszechnych**

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

### CYTOWANIE

Marzena Świstak, *Problematyka artystycznego wykonania utworu przez muzyka klasycznego w kontekście preferencyjnych regulacji w PIT. Wybrane zagadnienia prawnoautorskie i podatkowe*, *Studia Administracyjne* 1 (15)/2022, 5–16, DOI: 10.18276/sa.2022.15-01.