

Włodzimierz Kubala

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 lutego 1994 r. SA/Po 3190

Palestra 40/5-6(461-462), 264-269

1996

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

■ Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 lutego 1994 r.

SA/Po 3190/93¹

Tezy glosowanego wyroku brzmią:

„1. Nabycie prawa majątkowego (praw autorskich) w drodze spadku nie jest tożsame – w świetle prawa podatkowego – z realizacją tego prawa i uzyskiwaniem z niego przychodu.

2. Prawo autorskie, jako prawo majątkowe określone w art. 18 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 90, poz. 350 z późn. zm.), stanowi źródło przychodów w myśl art. 10 ust. 1 pkt 7 tej ustawy, a dochody uzyskane z tego prawa podlegają podatkowi dochodowemu (art. 9 ust. 1 cytowanej ustawy)”.

Sprawy podatkowe należą do częściej rozpoznawanych przez Naczelny Sąd Administracyjny². Zawiłość i niespójność przepisów podatkowych, częste zmiany tych przepisów oraz wciąż znacząca rola przepisów instrukcyjnych, wydawanych przez Ministerstwo Finansów, w zakresie ustalania znaczenia norm prawnych, a przez to określenia sytuacji prawnej podatników³, powodują powstawanie sporów pomiędzy organami skarbowymi i obywatelami (podatnikami), z których część trafia następnie do NSA. Rzecz przy tym znamienna, obserwujemy zjawisko wyraźnego ożywienia strony dotychczas najczęściej biernie znoszącej ciężary podatkowe. Na powstanie tego zjawiska nie miały wpływ miały orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego i NSA, w których zapadły rozstrzygnięcia *sit venia verbo* przyznające rację podatnikom, a nie organom skarbowym. W sprawie, w której zapadł glosowany wyrok podatek nie miał akurat racji, co jednak nie podważa słuszności powyższych stwierdzeń.

Pogląd NSA wyrażony w tezie wyroku – generalnie rzecz ujmując – zasługuje na uznanie. Konieczny jest jednak pewien komentarz, bez którego zrozumienie intencji i stanowiska sądu może być utrudnione nawet po uważnej lekturze uzasadnienia wyroku. Potrzeba podzielenia się uwagami na temat zapadłego rozstrzygnięcia wynika także stąd, że dotyczy ono majątkowych praw autorskich, stanowiących, jak wiadomo, materię nader skomplikowaną i nie do końca jeszcze poznaną, której styk z przepisami podatkowymi ujawnił wiele wątpliwości, a nawet kontrowersji⁴.

Analizę aspektów prawnych glosowanego wyroku musimy poprzeździć przedstawieniem stanu faktycznego.

Andrzej D. wystąpił do Pierwszego Urzędu Skarbowego w S. z wnioskiem o wydanie decyzji stwierdzającej brak obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych w 1992 r. z tytułu przychodów z praw autorskich nabytych w drodze spadku. US nie uwzględnił wniosku podatnika uznając, iż brak jest podstaw do zwrotu pobranych zaliczek na podatek dochodowy. Izba Skarbowa, do której Andrzej D. odwołał się od decyzji organu I instancji, zaskarżoną decyzję utrzymała w mocy, stwierdzając jej zgodność z obowiązującym prawem. Decyzję Izby Andrzej D. zaskarżył do NSA, wnosząc o jej uchylenie. Skarżący stwierdził, że obowiązuje zasada unikania podwójnego opodatkowania, a skoro na podstawie ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn⁵ nabycie w drodze spadku praw autorskich zwalnia się od podatku, to obciążenie go podatkiem dochodowym narusza tę zasadę. Zdaniem Andrzeja D., „Izba Skarbowa nie rozgranicza praw autorskich przysługujących twórcom od praw przysługujących spadkobiercom, które nie są prawami autorskimi”. NSA skargę oddalił, nie dopatrzwszy się naruszenia prawa przez organy skarbowe.

Stwierdzić należy, że NSA, koncentrując się wyłącznie na uzasadnieniu trafności rozstrzygnięcia z punktu widzenia przepisów podatkowych, nie uznał za potrzebne wdawanie się w prawną ocenę argumentów podniesionych przez Andrzeja D., nawiązujących do przepisów ustawy z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych⁶. Skutkiem tego jest wrażenie niedosytu, udzielające się w trakcie lektury uzasadnienia wyroku.

Zgodnie z obowiązującym prawem, na treść praw autorskich składają się autorskie prawa osobiste (art. 16 pr. aut.) i autorskie prawa majątkowe (art. 17–22 pr. aut.). Te drugie obejmują przysługujące wyłącznie twórcy prawa do korzystania z utworu i rozporządzania nim na wszystkich polach eksploatacji oraz do wynagrodzenia za korzystanie z utworu. Autorskie prawa majątkowe stanowią atrakcyjny przedmiot obrotu prawnego⁷. Obrót taki dokonywany jest w formie przejścia (przeniesienia) tych praw na inne osoby w drodze dziedziczenia (*mortis causa*) lub na podstawie umowy (*inter vivos*), albo w formie korzystania z utworu (licencja)⁸. Umowa o przeniesienie autorskich praw majątkowych i umowa licencyjna wyłączna wymagają zachowania formy pisemnej pod rygorem nieważności (*ad solemnitatem*). Zarówno „przejście”, jak i udzielenie licencji następować może nieodpłatnie lub za wynagrodzeniem, przy czym jeżeli z umowy nie wynika wyraźnie nieodpłatny charakter rozporządzenia prawem, twórca przysługuje prawo do wynagrodzenia; jeżeli nie określono jego wysokości w umowie, powinno ono

uwzględniać zakres udzielonego prawa oraz korzyści wynikające z korzystania z utworu (art. 43 ust. 2 pr. aut.).

Oprócz praw majątkowych do utworu, ustawa wyróżnia egzemplarze utworów, czyli materialne nośniki (*corpus mechanicum*), które stanowią odrębny przedmiot obrotu. Znaczy to, że przeniesienie własności egzemplarza utworu nie powoduje przeniesienia autorskich praw majątkowych. I *vice versa*, chyba że umowa stanowi inaczej (art. 52 ust. 1 i 2 pr. aut.).

Z uzasadnienia glosowanego wyroku wynika, że Andrzej D. w 1971 r. nabył w drodze spadku po ojcu Czesławie D. prawa autorskie, jak sam określił, „do tłumaczenia książki”. Obowiązująca wówczas ustawa z 19 grudnia 1975 r. o podatku od spadku i darowizn⁹ zwalniała od podatku od spadku nabycie praw autorskich (art. 4 ust. 1 pkt 3). Aktualnie obowiązująca ustawa wspomnianym zwolnieniem objęła także prawa pokrewne oraz wierzytelności wynikające z nabycia praw autorskich i pokrewnych¹⁰. Przy okazji odnotować należy fakt zmiany stylistyki, bowiem o ile w ujęciu obowiązującym poprzednio nabycie praw autorskich podlegało *ex lege* „zwolnieniu od podatku”, to po ostatniej nowelizacji nabycie praw autorskich i pokrewnych „podatkowi nie podlega”.

W sprawie tej wydawca (płatnik podatku), uznawszy autorskie prawa majątkowe za źródło przychodu w rozumieniu przepisu art. 10 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym, a dochód uzyskany z tytułu umowy wydawniczej (*honorarium*) w wysokości zależnej od liczby sprzedanych egzemplarzy książki przetłumaczonej przez spadkodawcę za przychód z praw autorskich w rozumieniu przepisu art. 18 tej ustawy, zaczął od dnia 1 stycznia 1992 r. potrącać spadkobiercy tych praw zaliczki na podatek dochodowy. Reasumując rozważany wątek możemy przyjąć, że zadaniem organów skarbowych i NSA, ustawy z 1983 r. i z 1991 r. mają odrębne przedmioty opodatkowania; pierwsza opodatkowuje przychody z określonych w niej źródeł, natomiast druga – nabycie własności rzeczy i praw majątkowych.

Stwierdziwszy powyższe, powróćmy do uregulowań zawartych w ustawie o prawie autorskim. Wyłania się mianowicie pytanie, czy stanowisko zajęte w wyroku harmonizuje z przepisami tego prawa?

Przepis art. 17 pr. aut. wyraźnie stwierdza, że autorskie prawa majątkowe obejmują między innymi przysługujące twórcy prawo do wynagrodzenia za korzystanie z utworu, co odpowiada koncepcji własnościowej monopolu autorskiego¹¹. Zgodnie z tą koncepcją, prawo do wynagrodzenia zostało w tym przepisie użyte tylko jako pochodna prawa rozporządzania; znaczy to, że tylko ten, kto ma prawo rozporządzania ma także prawo do wynagrodzenia. Kto nie ma władztwa nad utworem nie ma też prawa do wynagrodzenia. Jak stwierdzają autorzy

komentarza do prawa autorskiego, „prawo do wynagrodzenia w art. 17 oznacza tylko skutek dyspozycji prawami wyłącznymi i stanowi swoiste *ius utendi fruendi*”¹². Powyższe stwierdzenia nie są bez znaczenia dla – po, pierwsze – rozumienia określenia „przejścia na inne osoby w drodze dziedziczenia” (art. 41 ust. 1 pkt 1 pr. aut.), po drugie – ustalenia w tym kontekście znaczenia „nabycia w drodze spadku praw autorskich” (art. 18 ustawy z 1991 r.). Można mianowicie przyjąć, że w art. 3 pkt 2 ustawy z 1983 r. chodzi o nabycie władztwa nad utworem i związanego z nim prawa do wynagrodzenia, zaś w przypadku art. 18 ustawy z 1991 r. o wynagrodzenie (przychód) z tytułu skorzystania (uczynienia użytku) przez spadkobiercę z prawa do rozporządzania utworem na wybranym polu eksploatacji. Zarówno więc „przejście praw”, jak i „nabycie praw” odwołują się do cywilistycznego pojęcia nabycia własności, w omawianym przypadku – własności praw majątkowych. Natomiast pojęcie „przychodów z praw autorskich” kieruje naszą uwagę w stronę korzyści majątkowych będących celem i skutkiem rozporządzenia prawami (korzystania z nabytych praw). Pamiętać należy, że przy dziedziczeniu testamentowym zakres nabytych praw może być ograniczony wyraźnym postanowieniem spadkodawcy. Następstwem tego będą, rzecz jasna, ograniczone możliwości rozporządzania prawami i w konsekwencji tego uzyskania wynagrodzenia (przychodu) odpowiadającego zakresowi władztwa.

Odpowiadając na sformułowane wyżej pytanie możemy więc stwierdzić, że na gruncie cywilistycznej koncepcji własności nie ma sprzeczności pomiędzy uregulowaniami zawartymi w analizowanych ustawach. Prawa autorskie majątkowe stanowią dobro posiadające określoną – na rynku – wartość wyrażoną w pieniądzu¹³. Nabycie w drodze spadku tej „wartości” ma właśnie na myśli art. 3 pkt 2 ustawy z 1983 r. Z kolei gdy ustawa z 1991 r. mówi o „przychodach z praw autorskich” ma na myśli wynagrodzenie będące pochodną „rozporządzania” prawami na wszystkich lub wybranych polach eksploatacji. Wypada zaznaczyć, że wspomniany brak sprzeczności nie eliminuje skądinąd słusznego zarzutu nielogiczności konstrukcji przepisu art. 17 pr. aut., który nie uwzględnia faktu, iż prawo do wynagrodzenia zawsze jest pochodną prawa do rozporządzania¹⁴.

Odnosząc powyższe uwagi do argumentacji, jaką posłużył się NSA w glosowanym wyroku możemy przyjąć, że ilekroć sąd mówi o „nabyciu praw majątkowych” ma niewątpliwie na myśli nabycie autorskich praw majątkowych (praw pokrewnych), gdy zaś mówi o „realizacji praw” rozumie zapewne przez to uzyskiwanie wynagrodzenia za korzystanie z utworu w ramach prawa do rozporządzania utworem. Przy takim odczytaniu znaczenia użytych przez NSA określeń uzasadnienie wyroku nie nasuwa już wątpliwości.

Na zakończenie zatrzymajmy się pokrótce nad podniesioną przez Andrzeja D. kwestią nierozgraniczania przez organy skarbowe praw autorskich przysługujących twórcom od praw przysługujących spadkobiercom. NSA pominął tę kwestię, jakkolwiek dla skarżącego stanowiła ona punkt wyjścia dla sformułowania podstawowego zarzutu. Co się tyczy owego „nierozgraniczania”, warto zwrócić uwagę, że – po pierwsze – tylko twórca nabywa prawa autorskie w sposób pierwotny, pozostałe podmioty nabywają je w drodze następstwa prawnego (pominam tu przypadek tzw. utworu pracowniczego); po drugie – spośród praw przysługujących twórcom tylko autorskie prawa majątkowe mogą być w drodze dziedziczenia (*ceteris paribus*) przenoszone na inne osoby; po trzecie – przeniesienie („przejście”) tych praw następuje pod tytułem rozporządzającym, tj. w miejsce twórcy (spadkodawcy) wstępuje nowy podmiot – następca prawny (np. spadkobierca); po czwarte – następcy prawnemu przysługują autorskie prawa majątkowe w zakresie wynikającym z rozporządzenia twórcy, przy czym nawet w przypadku, gdyby następca nabył całość autorskich praw majątkowych, nie może bez zgody twórcy czynić zmian w utworze, chyba że są one spowodowane oczywistą koniecznością, a twórca nie miałby słusznej podstawy im się sprzeciwić; po piąte – zbywca może rozporządzać prawami, które mu przysługują (*nem plus iuris ad alium transferre potest, quam ipse habet*).

Jak wynika z powyższego, zarzut uczyniony przez Andrzeja D. pod adresem organów skarbowych jest bezpodstawny, co wymieniony powinien usłyszeć „z ust sądu” lub dowiedzieć się o tym z motywów wyroku.

Włodzimierz Kubala

Przypisy:

¹ „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1995, z. 4, poz. 158.

² Por. M. Mokrzyć: *Nowa ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym*, „Radca Prawny” 1996, z. 1/22, s. 28.

³ Por. np. wyrok NSA z 7 listopada 1990 r., SA/Wr 531/90, „Orzecznictwo sądów w sprawach gospodarczych”, Warszawa 1995, z. 1, poz. 11 z głosem W. Kubali, „Radca Prawny” 1996, z. 1/22, s. 71.

⁴ Por. J. Barta, R. Markiewicz: *Opodatkowanie autorów – pytania i sugestie*, „Rzeczpospolita” nr 52 (4005) z 2 marca 1995 r.

⁵ Dz. U. Nr 45, poz. 207 z późn. zm., zwana ustawą z 1983 r.

⁶ Dz. U. Nr 24, poz. 83, zwana prawem autorskim (pr. aut.).

⁷ Por. W. Kubala: *Autorskie prawa majątkowe jako przedmiot obrotu prawnego*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1995, nr 5, s. 28 i n.

⁸ Por. W. Kubala: *Umowa licencyjna*, „Rzeczpospolita” nr 16 z 19 stycznia 1996 r.

⁹ Dz. U. Nr 45, poz. 228.

¹⁰ Por. ustawę z 29 czerwca 1995 r. o zmianie ustawy o podatku od spadku i darowizn (Dz. U. Nr 85, poz. 428).

¹¹ Por. J. Barta, M. Czajkowska-Dąbrowska, Z. Ćwiąkałski, R. Markiewicz, E. Traple: *Komentarz do ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych*, Dom Wydawniczy ABC, 1995, s. 149.

¹² Jw., s. 150.

¹³ Por. W. Kubala: *Autorskie prawa majątkowe twórców i artystów wykonawców oraz ich ochrona*, „Radca Prawny” 1995, z. 6/21, s. 45.

¹⁴ Por. przypis 11, s. 149.