

W orzeczeniu tym WSA stwierdził, że „w przypadku wykonywania prac twórczych i tworzenia utworów w ramach stosunku pracy, koniecznym jest wyodrębnienie części wynagrodzenia należnej - między innymi - za rozporządzenie autorskimi prawami majątkowymi do tego utworu (jak w okolicznościach niniejszej sprawy), bo to z tytułu przyjęcia tego utworu i związanych z nim praw majątkowych, pracodawca wypłaca należne wynagrodzenie - honorarium, a więc musi być określona wielkość tego wynagrodzenia. Określenie tej wielkości powinno być zawarte bądź w umowie o pracę, bądź w innych postanowieniach obowiązujących danego pracodawcę i jego pracowników - na przykład w regulaminie wynagradzania lub w innych jasno sprecyzowanych procedurach obliczania tego terminu. Oczywiście możliwa jest sytuacja kiedy podatnik w ramach stosunku pracy wykonuje wyłącznie prace o charakterze twórczym, w wyniku których powstają utwory w rozumieniu ustawy o prawie autorskim i są one przyjmowane przez pracodawcę i wówczas całość otrzymanego przez pracownika wynagrodzenia stanowi honorarium za przekazanie praw do tegoż utworu (rozporządzenie tymi prawami). Możliwe jest także, iż wysokość wynagrodzenia będzie ustalona w jednakowej wysokości za prace twórcze i za prace pozostałe. Jednakże również i w tych sytuacjach muszą istnieć wyraźne podstawy do zastosowania kosztów uzyskania przychodu w wysokości 50% poprzez wskazanie, że jest to albo całość tego wynagrodzenia albo jego określona część. Podkreślić bowiem trzeba, że tego rodzaju koszty są stosowane - w nawiązaniu do okoliczności niniejszej sprawy - za rozporządzenie przez pracownika autorskimi prawami majątkowymi do utworu na rzecz pracodawcy i oczywiście stworzenie (opracowanie) tego utworu wymaga czasu, a więc to strony umowy o pracę muszą określić jaką część wynagrodzenia uznają za odpowiednią za opracowanie tego utworu i rozporządzenie tymi prawami.

Zatem w przypadku pracowników sama przesłanka zatrudnienia na określonym stanowisku, z którym związana jest praca twórcza, nie pozwala na zastosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów. Bardzo wyraźnie zostało to podkreślone w wyroku z dnia 10 listopada 2015 r. sygn. akt II FSK 2275/13, w którym Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził: „Zgodnie bowiem z ugruntowanym orzecznictwem sądów administracyjnych przepis ten nie będzie miał zastosowania, jeżeli z ustalonego w sprawie stanu faktycznego nie można ustalić, jaka część wynagrodzenia, uzyskiwanego przez pracownika ze stosunku pracy, dotyczy wynagrodzenia za wykonywanie prac o charakterze twórczym lub za rozporządzenie przez twórcę majątkowymi prawami autorskimi (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 kwietnia 2011 r. II FSK 2217/09). Podobne stanowisko prezentowano w wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 11 stycznia 2011 r., I SA/Gl 781/10 oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 lipca 2009 r., III SA/Wa 35/09.”

A zatem z uzasadnień cytowanych powyżej wyroków wynika, że zasadne jest aby pracodawca tworzył przejrzysty mechanizm pozwalający precyzyjnie określić wysokość należnego honorarium, tj. wynagrodzenia za wykonywanie prac o charakterze twórczym lub za rozporządzenie przez twórcę majątkowymi prawami autorskimi. Z jednej strony mechanizm ten zapewni w przypadku braku realnego rezultatu umowy w postaci utworu, skuteczne skorygowanie wysokości wynagrodzenia, do którego w konsekwencji nie przysługiwały 50% kup. Natomiast w sytuacji, gdy utwór powstanie mechanizm ten będzie pomocny przy dowodzeniu, że w odniesieniu do części wynagrodzenia twórcy pracodawca (płatnik) prawidłowo stosował 50% kup, bowiem wynagrodzenie to stanowiło w istocie honorarium.

W związku z tym należy uznać, że samo zakwalifikowanie nauczycieli akademickich do poszczególnych grup określonych w art. 108 ustawy - Prawo o szkolnictwie wyższym, nie jest warunkiem wystarczającym do zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów.