

Received: 3.06.2021
Accepted: 14.08.2021
Published: 30.09.2021

Roczniki Administracji i Prawa
Annals of The Administration and Law
2021, XXI, z. 3: s. 235-244
ISSN: 1644-9126
DOI: 10.5604/01.3001.0015.7596
<https://rocznikiadministracjiiprawa.publisherspanel.com>

Kamila Żmuda-Matan*
Nr ORCID 0000-0002-5172-8945

ODPŁATNE NABYWANIE DZIEŁ WRAZ Z NIEODPŁATNYM PRZEKAZANIEM PRAW AUTORSKICH PRZEZ INSTYTUCJE KULTURY W ŚWIETLE PRAWA PODATKOWEGO

PURCHASE OF WORKS AGAINST PAYMENT WITH FREE TRANSFER OF COPYRIGHTS BY CULTURAL INSTITUTIONS IN THE LIGHT OF TAX LAW

Streszczenie: Proces pozyskania obiektów przez instytucje kultury, jako konieczny do realizacji podstawowego ich zadania, jakim jest gromadzenie zbiorów, odbywa się często poprzez nabywanie dzieł w drodze umów sprzedaży od osób fizycznych, będących ich twórcami. Ze względu na potrzeby instytucji kultury w praktyce zidentyfikować można schemat, w którym umowie sprzedaży rzeczy towarzyszy umowa nieodpłatnego przeniesienia majątkowych praw autorskich do utworów utrwalonych w rzeczach. Ta mieszana umowa cywilnoprawna, łącząca w sobie elementy umowy sprzedaży oraz umowy przenoszącej autorskie prawa majątkowe, pociąga za liczne konsekwencje podatkowe, które zostały poddane analizie w niniejszym artykule.

Słowa kluczowe: instytucja kultury, muzeum, umowa sprzedaży dzieła, nieodpłatne przeniesienie praw autorskich, podatki

Summary: The process of acquiring objects by cultural institutions, as necessary for the implementation of their basic task, which is collecting collections, often takes place through the purchase of works by way of sale agreements from natural persons who are their creators. Due to the needs of cultural institutions, in practice, it is possible to identify a pattern in which the contract of sale of things is accompanied by a contract of free transfer of proprietary copyrights to works fixed in things. This mixed civil law contract, combining elements of a sales contract and a contract that transfers proprietary copyrights, entails numerous tax consequences, which have been analyzed in this article.

Keywords: cultural institution, museum, contract for the sale of a work, free transfer of copyright, taxes

* dr; Uniwersytet Śląski w Katowicach, Wydział Prawa i Administracji, Instytut Nauk Prawnych; radca prawny. Źródła finansowania publikacji: środki własne autorki; e-mail: kamilamatan@gmail.com

WPROWADZENIE

Przedmiotem analizy podjętej w niniejszym artykule jest odpowiedź na pytanie, jakie konsekwencje podatkowe pociąga za sobą zawarcie przez instytucję kultury umowy sprzedaży wraz z nieodpłatnym przeniesieniem praw autorskich majątkowych do utrwalonego w obiekcie utworu. Umowy takie w praktyce występują bardzo często, a ich ocena w świetle prawa podatkowego może rodzić wątpliwości. Z jednej strony dochodzi do odpłatnego przeniesienia prawa własności, które, co do zasady, może rodzić obowiązek w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych, a ponadto mamy do czynienia z nieodpłatnym przeniesieniem praw na dobrach niematerialnych, będących wynikiem działalności twórczej sprzedającego, co należy ocenić pod kątem przychodu z osobiście wykonywanej działalności artystycznej i ewentualnego opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Z drugiej strony instytucje kultury jako podatnicy prowadzący działalność kulturalną mogą podlegać zwolnieniom podatkowym w podatku dochodowym od osób prawnych, stąd rozważenia wymaga, czy tego rodzaju zwolnienie będzie miało zastosowanie w analizowanym przypadku.

Z uwagi na ograniczone ramy publikacji zakres analizy pod względem podmiotowym został ograniczony do przypadku, gdy po stronie nabywcy występuje instytucja kultury zajmująca się nabywaniem obiektów do zbiorów (co do zasady będą to muzea, ale również np. galerie sztuki), a po stronie zbywcy występuje twórca uprawniony do rozporządzania prawami autorskimi do utworów w najpełniejszy możliwy sposób, tj. poprzez przeniesienie praw autorskich¹. Impulsem do podjęcia niniejszych rozważań były często kierowane pytania ze strony instytucji kultury, a zagadnienie omawiane w opracowaniu nie było jak dotąd przedmiotem analizy w literaturze².

WYKORZYSTANIE UMÓW PRAWNOAUTORSKICH W DZIAŁALNOŚCI INSTYTUCJI KULTURY

Instytucje kultury są jednostkami organizacyjnymi posiadającymi osobowość prawną, wpisanymi do rejestru instytucji kultury, wypełniającymi swoje zadania zgodnie z postanowieniami statutu (por. art. 13 ust. 2 pkt 2 ustawy o prowadzeniu i organizowaniu działalności kulturalnej; dalej jako u.p.d.k.³). Wśród form organizacyjnych działalności kulturalnej ustawodawca wymienia w art. 2 u.p.d.k. teatry, opery, operetki, filharmonie, orkiestry, instytucje filmowe, kina, muzea, biblioteki, domy kultury, ogniska artystyczne, galerie sztuki oraz ośrodki badań i dokumentacji w różnych dziedzinach kultury. Działają one na podstawie ustaw regulujących bezpośrednio działalność danej instytucji (np. ustawa o muzeach, ustawa o bibliotekach) oraz uzupełniająco na podstawie ustawy o prowadzeniu

¹ Rozważania nie obejmują sytuacji przeniesienia praw w obrocie wtórnym, tzn. przez następcę prawnego twórcy, jak również nie dotyczą umów o korzystanie z praw autorskich, czyli umów licencyjnych.

² Zagadnienia dotyczące aspektów finansowych w działalności instytucji kultury były przedmiotem rozważań – por. A.M. Jurkowska-Zeidler, *Gospodarka finansowa muzeów jako jednostek sektora finansów publicznych*, [w:] *Prawo muzeów*, red. J. Włodarski, K. Zeidler, Warszawa 2008, s. 35-58; w ujęciu prawnopodatkowym – zob. Ż. Gwardzińska, *Praktyka stosowania przez muzea publiczne prewspółczynnika VAT*, „Muzealnictwo” 2019 (60), s. 207-217.

³ Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 194); dalej jako u.p.d.k.

i organizowaniu działalności kulturalnej⁴. Zakres działalności niektórych instytucji kultury obejmuje m.in. gromadzenie określonych rodzajów zbiorów, tak jak to przykładowo ma miejsce w muzeach (por. art. 1 i 2 ustawy z dnia 21 listopada 1996 o muzeach⁵; dalej jako u.m.) czy galeriach sztuki.

Jedną z form gromadzenia zbiorów wpisujących się w działalność statutową instytucji kultury jest nabywanie dzieł w drodze umów sprzedaży od osób fizycznych, będących ich twórcami⁶. Dzieła te mogą jednocześnie być nośnikami utworów, w rozumieniu art. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych⁷, do których autorskie prawa majątkowe przysługują ich twórcom. Mając na względzie, że w działalności instytucji kultury wiodącą rolę odgrywa możliwość udostępniania, upowszechniania swych zbiorów, w tym ich dygitalizowania i rozpowszechniania w Internecie, instytucja kultury wraz z nabyciem obiektu zabezpieczyć powinna również możliwość korzystania z autorskich praw majątkowych do utworu, najlepiej poprzez ich nabycie, czy to odpłatne, czy też nieodpłatne⁸. Umowa stron w tym zakresie winna określać pola eksploatacji, na których instytucja kultury będzie mogła korzystać z utworu⁹.

Brak uregulowania kwestii przeniesienia praw autorskich do utrwalonych w nabywanych przez instytucję kultury obiektach skutkowałby ograniczeniem zakresu działań instytucji kultury w odniesieniu do obiektu jedynie do działań promocyjnych, związanych z organizowaniem wystaw oraz publicznego wystawienia, czyli do realizacji zadań w obszarze regulacji tzw. dozwolonego użytku publicznego (art. 33³ oraz art. 32 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych). Uznać należy zatem, iż pozyskiwanie praw autorskich do nabywanych zasobów przez instytucje kultury jest działaniem obiektywnie uzasadnionym, w szczególności w dobie cyfryzacji¹⁰.

Podkreślenia wymaga, iż korzystanie przez instytucje kultury z autorskich praw majątkowych nie będzie przysparzać korzyści majątkowych dla tej instytucji, w tym nie będzie stanowić źródła dochodów. Instytucje kultury są jednostkami organizacyjnymi nienastawionymi na osiągnięcie zysków, czyli tzw. jednostkami non-profit¹¹, a przychody uzyskiwane na przykład z wystaw, na których eksponowane są objęte prawami autorskimi dzieła, najczęściej nie pokrywają nawet części kosztów związanych z organizacją wystawy¹². Udostępnianie utworów w wersji zdigitalizowanej w Internecie również nie wiąże się z pobiera-

⁴ Por. np. odesłanie z art. 4 u.m.

⁵ Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 902).

⁶ Szerzej I. Gredka-Ligarska, P. Gwoździewicz-Matan, W. Kowalski, *Umowy w działalności muzeów. Prawo cywilne. Prawo autorskie*, Gdańsk 2019, s. 70-80.

⁷ Art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1231, ze zm.); dalej jako pr. aut.: Przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiegokolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór).

⁸ Jak wskazano w art. 52 ust. 1 pr. aut.: „Jeżeli umowa nie stanowi inaczej, przeniesienie własności egzemplarza utworu nie powoduje przejścia autorskich praw majątkowych do utworu”.

⁹ Szerzej: I. Gredka-Ligarska, P. Gwoździewicz-Matan, W. Kowalski, *Umowy w działalności muzeów...*, s. 208-209.

¹⁰ Zwrócić uwagę warto na coraz większą świadomość instytucji kultury w zakresie konieczności pozyskiwania praw autorskich majątkowych do prezentowanych utworów w jak najpełniejszym zakresie. Na ten temat por. m.in.: P. Gwoździewicz-Matan, *Wystawa muzealna a prawo autorskie*, „Muzealnictwo” 2019, nr 60.

¹¹ A.M. Jurkowska-Zeidler, *Gospodarka finansowa muzeów...*, s. 55-58; K. Zalańska, *Muzea publiczne. System administracyjnoprawny*, LexisNexis Polska 2012, s. 271.

¹² Por. szerzej na ten temat: P. Gwoździewicz-Matan, *Umowa użyczenia muzealium w prawie prywatnym*, Warszawa 2015, s. 301; I. Gredka-Ligarska, P. Gwoździewicz-Matan, W. Kowalski, *Umowy w działalności muzeów...*, s. 198 i n.

niem przez instytucje kultury opłat, a najczęściej polega na upowszechnianiu na zasadach tzw. wolnych licencji (licencje *creative commons*), umożliwiając tym samym społeczeństwu jak najszersze korzystanie z pozyskanych dóbr.

Uwzględniając powyższe, dość często wykorzystywaną przez instytucje kultury formułą jest pozyskiwanie do swoich zasobów dzieł w drodze umowy sprzedaży wraz z nieodpłatnym przeniesieniem przysługujących ich twórcom autorskich praw majątkowych do utworów utrwalonych w nabywanych obiektach. Zatem w drodze jednej umowy dochodzi do dwóch czynności prawnych: przeniesienia na instytucje kultury prawa własności obiektów za umówioną cenę sprzedaży (umowa sprzedaży z art. 535 i n. k.c.) oraz jednocześnie przeniesienia na instytucję kultury nieodpłatnie autorskich praw majątkowych do utworów utrwalonych w obiektach, najczęściej bez ograniczeń czasowych i terytorialnych do wykorzystania na określonych polach eksploatacji (art. 41 i n. pr.aut.)¹³. Instytucja kultury zobowiązuje się natomiast do zapłaty określonej ceny zakupu z tytułu przeniesienia prawa własności ruchomości.

Warto podkreślić, iż ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych dopuszcza możliwość nieodpłatnego przeniesienia praw autorskich majątkowych pod warunkiem wyraźnego wskazania w umowie, że prawa przechodzą nieodpłatnie. Zgodnie z art. 43 ust. 1 pr.aut., jeżeli z umowy nie wynika, że przeniesienie autorskich praw majątkowych lub udzielenie licencji nastąpiło nieodpłatnie, twórcy przysługuje prawo do wynagrodzenia.

Zarysowana powyżej umowa cywilnoprawna, łącząca w sobie elementy umowy sprzedaży oraz umowy przenoszącej autorskie prawa majątkowe, pociąga za sobą określone konsekwencje podatkowe, o czym poniżej.

PODATEK OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

W pierwszej kolejności analizy wymaga kwestia prawidłowości opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych umowy sprzedaży wraz z przeniesieniem praw autorskich majątkowych, jako umowy mieszanej, składającej się z dwóch umów: 1) umowy sprzedaży rzeczy ruchomej oraz 2) umowy nieodpłatnego przeniesienia majątkowych praw autorskich do utworów, których nośnikiem jest ta rzecz¹⁴. W konsekwencji powyższego należy rozważyć, czy umowa sprzedaży obiektów (rzeczy ruchomych), traktowana odrębnie, może być kwalifikowana jako umowa z katalogu czynności cywilnoprawnych wskazanych w art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁵, i w związku z tym należy odprowadzić podatek w wysokości wynikającej z ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, a druga umowa, tj. umowa nieodpłatnego przeniesienia majątkowych praw autorskich na rzecz instytucji kultury – osoby prawnej, nie będzie podlegała opodatkowaniu tym podatkiem, jako niemieszcząca się w zakresie przedmiotowym art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

¹³ Szerzej na temat rodzajów i charakteru prawnego umów prawnoautorskich por.: E. Traple, *Umowy o eksploatację utworów w prawie polskim*, Warszawa 2010. Na temat umów prawnoautorskich zawieranych przez muzea zob.: I. Gredka-Ligarska, P. Gwoździewicz-Matan, W. Kowalski, *Umowy w działalności muzeów...*, s. 187-213.

¹⁴ Dopuszczalność zawierania tego rodzaju umów mieszanych (nienazwanych) nie ulega wątpliwości, a jest wynikiem zasady swobody umów sformułowanej w art. 3531 k.c.

¹⁵ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 815, ze zm.).

Artykuł 1 ust. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych zawiera zamknięty katalog czynności podlegających opodatkowaniu tym podatkiem. Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a i lit. d ww. ustawy podatkowi temu podlegają umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych oraz umowy darowizny, jednakże tylko w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy. Kodeks cywilny¹⁶ w art. 535 § 1 definiuje umowę sprzedaży jako umowę, przez którą sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się rzecz odebrać i zapłacić sprzedawcy cenę. Należałoby zatem przyjąć, iż umowa sprzedaży wraz z przeniesieniem autorskich praw majątkowych, jako umowa mieszana, składająca się z dwóch umów: umowy sprzedaży rzeczy oraz umowy nieodpłatnego przeniesienia majątkowych praw autorskich do utworów utrwalonych w rzeczach, w zakresie umowy sprzedaży obiektów będzie kwalifikowana jako umowa z katalogu czynności cywilnoprawnych z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych i w związku z tym należy odprowadzić podatek w wysokości wynikającej z ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, a druga umowa, tj. umowa nieodpłatnego przeniesienia majątkowych praw autorskich na rzecz instytucji kultury – osoby prawnej, nie będzie podlegała opodatkowaniu, jako niemieszcząca się w zakresie przedmiotowym art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁷.

W zakresie umowy sprzedaży rzeczy wskazać należy, iż czynności cywilnoprawne podlegają¹⁸ podatkowi od czynności cywilnoprawnych, zgodnie z art. 1 ust. 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, jeżeli ich przedmiotem są:

1) rzeczy znajdujące się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa majątkowe wykonywane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

2) rzeczy znajdujące się za granicą lub prawa majątkowe wykonywane za granicą, w przypadku gdy nabywca ma miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i czynność cywilnoprawna została dokonana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W oparciu o art. 3 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy obowiązek podatkowy, z zastrzeżeniem ust. 2, powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej i zgodnie z art. 4 pkt 1 ww. ustawy i ciąży on, przy umowie sprzedaży, na kupującym. Warto nadto podkreślić, iż na podstawie art. 9 pkt 6 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych zwolniona z tego podatku jest sprzedaż rzeczy ruchomych, jeżeli podstawa opodatkowania nie przekracza 1000 zł. Gdy podstawa opodatkowania przekracza 1000 zł, zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy podstawę opodatkowania przy umowie sprzedaży stanowi wartość rynkowa rzeczy.

W ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych przewidziano nadto sytuacje, w których czynność mieszcząca się w zakresie przedmiotowym ustawy jest wyłączona z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Zgodnie z art. 2 pkt 4 ww. ustawy nie podlegają podatkowi czynności cywilnoprawne, inne niż umowa spółki lub jej zmiany:

a) w zakresie, w jakim są opodatkowane podatkiem od towarów i usług,

¹⁶ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1145, ze zm.).

¹⁷ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 lutego 2020 r., sygn. 0111-KDIB2-2.4014.250.2019.7.MM.

¹⁸ Z zastrzeżeniami wskazanymi w art. 1 ust. 4a i 5 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

b) jeżeli przynajmniej jedna ze stron jest zwolniona od podatku od towarów i usług z tytułu dokonania tej czynności, z wyjątkiem:

- umów sprzedaży i zamiany, których przedmiotem jest nieruchomości lub jej część, albo prawo użytkowania wieczystego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub prawo do miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym lub udział w tych prawach,
- umowy sprzedaży udziałów i akcji w spółkach handlowych.

W myśl art. 1 a pkt 7 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych użyte w ustawie określenie „podatek od towarów i usług” oznacza podatek od towarów i usług w rozumieniu ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁹ lub podatek od wartości dodanej pobierany na podstawie przepisów obowiązujących w państwach członkowskich. Uznać należy zatem, iż podatkwowi od czynności cywilnoprawnych nie podlegają czynności w zakresie, w jakim są opodatkowane podatkiem od towarów i usług lub/i takie czynności, w których przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tych czynności jest zwolniona z podatku od towarów i usług²⁰. Podkreślenia wymaga, iż o wyłączeniu, o którym mowa wyżej, nie decyduje okoliczność, że strony tej umowy posiadają status podatnika podatku od towarów i usług, zaś fakt, iż dana czynność jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług lub przynajmniej jedna ze stron tej czynności jest z podatku od towarów i usług zwolniona²¹.

W oparciu o powyższe należy przyjąć, iż jeżeli transakcja sprzedaży rzeczy ruchomych byłaby objęta uregulowaniami ustawy o podatku od towarów i usług²² lub/i byłaby z tego podatku zwolniona²³, to w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych znajdzie zastosowanie wyłączenie z opodatkowania na podstawie art. 2 pkt 4 lit. a) lub/i b) ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Na instytucji kultury nie będzie zatem ciążył obowiązek zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych, ponieważ zawarcie umowy sprzedaży dzieł będzie na podstawie art. 2 pkt 4 lit. a lub/i b) ww. ustawy wyłączone z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

Jeżeli zaś transakcja sprzedaży rzeczy ruchomych nie byłaby objęta uregulowaniami ustawy o podatku od towarów i usług lub/i nie byłaby z tego podatku zwolniona, to w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych na instytucji kultury będzie ciążył obowiązek zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych, ponieważ zawarcie umowy sprzedaży dzieł będzie na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a ww. ustawy podlegać opodatkowaniu tym podatkiem²⁴.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN

Kontynuując analizę, należy ustalić, czy umowa nieodpłatnego przeniesienia praw autorskich majątkowych na rzecz instytucji kultury – osoby prawnej, jako niepodlegająca opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, będzie podlegała opodatkowaniu na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn.

¹⁹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 106, ze zm.); dalej ustawa o VAT.

²⁰ Z wyjątkiem określonych czynności, które w opisywanej sytuacji nie występują.

²¹ Z wyjątkami w ustawie przewidzianymi.

²² Por. art. 15 ust. 1 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

²³ Por. np. art. 113 ustawy o VAT.

²⁴ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 lutego 2020 r., sygn. 0111-KDIB2-2.4014.250.2019.7.MM.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn²⁵ podatkwowi od spadków i darowizn podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, m.in. tytułem darowizny.

Z powyższego wynika zatem wprost, że opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn podlega nabycie m.in. tytułem darowizny, czyli przeniesienia własności pod tytułem darmym, tylko przez podmioty ściśle określone przez ustawę, tj. osoby fizyczne. Przeniesienie zatem przez osobę fizyczną autorskich praw majątkowych do utworów na rzecz instytucji kultury, jako podmiotu posiadającego osobowość prawną, nie będzie podlegało regulacjom ustawy o podatku od spadków i darowizn niezależnie od tego, czy będzie czynnością nieodpłatną, czy odpłatną. Jest to determinowane faktem, iż podmiotem nabywającym nie będzie osoba fizyczna, a instytucja kultury posiadająca osobowość prawną²⁶.

PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

Na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych analizy wymaga, czy umowa sprzedaży połączona z nieodpłatnym przeniesieniem w jej ramach praw autorskich majątkowych na rzecz instytucji kultury w zakresie tego podatku będzie podlegała zwolnieniu przedmiotowemu w oparciu o art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych²⁷. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wolne od podatku są dochody podatników, których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego – w części przeznaczony na te cele.

Cele statutowe instytucji kultury, jakimi są muzea, stanowią realizację działalności kulturalnej, o której mowa w ww. przepisie, m.in. poprzez gromadzenie, przechowywanie, konserwowanie, udostępnianie i upowszechnianie zbiorów. Zgodnie bowiem z art. 1 ust. 1 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej działalność kulturalna w rozumieniu ustawy polega na tworzeniu, upowszechnianiu i ochronie kultury. W oparciu o art. 3 ust. 1 ustawy działalność kulturalną mogą prowadzić osoby prawne, osoby fizyczne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, zaś działalność kulturalna nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu odrębnych przepisów²⁸.

Osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, które prowadzą działalność kulturalną, są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, jednocześnie ani osoby prawne, ani jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, które prowadzą działalność kulturalną, nie zostały wymienione przez ustawodawcę

²⁵ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1813).

²⁶ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 24 stycznia 2020 r., sygn. 0111-KDIB2-2.4015.169.2019.4.MM

²⁷ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 865 ze zm.); dalej u.p.d.o.p.

²⁸ Art. 3 ust. 2 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej.

w treści art. 6 ust. 1 u.p.d.o.p. jako podmioty, które są zwolnione od podatku. Oznacza to, że instytucje kultury, będąc osobami prawnymi, podlegają ogólnym regułom podatkowym i ustalają dochód bez względu na rodzaje źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty. Artykuł 17 ust. 1 ustawy zawiera katalog dochodów wolnych od podatku, wyłączając z podstawy opodatkowania dochody w nim wymienione. Przywołany wyżej art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy za wolne od podatku uznaje dochody podatników²⁹, których celem statutowym jest między innymi działalność kulturalna, w części przeznaczony na te cele. Ważny jest zatem cel, na jaki ten dochód jest przeznaczony, a nie źródło jego pochodzenia.

W myśl art. 17 ust. 1 b ustawy zwolnienie dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i wydatkowany (bez względu na termin) na cele określone w przepisie, także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów. Podkreślenia wymaga, że warunkiem skorzystania z omawianego zwolnienia jest zbieżność celów określonych w statucie instytucji kultury z celami z katalogu celów wymienionych w przywołanym przepisie. Cel statutowy to cel wyraźnie określony w statucie danej instytucji kultury. Jeżeli statut będzie przewidywał również realizację innych celów, niż wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 4, to przeznaczenie dochodów podatnika na realizację tych „innych celów” nie będzie stanowiło podstawy do zwolnienia od opodatkowania. Jeżeli zaś cele statutowe instytucji kultury stanowiąc będą realizację działalności kulturalnej, o której mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., to otrzymane nieodpłatnie majątkowe prawa autorskie będzie dla instytucji kultury generować przychód podatkowy na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, natomiast dochód uzyskany z tego tytułu korzystając będzie ze zwolnienia od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych³⁰.

PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH

Jako uzupełnienie powyższych tez określić należy, czy nieodpłatne przeniesienie autorskich praw majątkowych będzie stanowiło przychód na podstawie art. 18 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych³¹. Zgodnie bowiem z art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem wyraźnie w ustawie wskazanych, a wymienionych w art. 21, 52, 52a, 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów ustawy Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku. W myśl art. 10 ust. 1 pkt 7 ww. ustawy jednym ze źródeł przychodów są kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienione w pkt 8 lit a-c³². W oparciu o art. 18 ww. ustawy przychodem z praw majątkowych

²⁹ Z zastrzeżeniem ust. 1 a.u.p.d.o.p.

³⁰ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 lutego 2020 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4014.513.2019.6.AT.

³¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1387, ze zm.); dalej u.p.d.o.f.

³² Art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p. brzmi:

„8) odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:

a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,

są m.in. przychody z praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, praw do projektów wynalazczych, praw do topografii układów scalonych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również z odpłatnego zbycia tych praw.

Podkreślenia wymaga, iż omawiana ustawa w art. 11 ust. 1 stanowi, iż przychodami, z zastrzeżeniami tam wskazanymi³³, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera definicji nieodpłatnego przeniesienia praw. Przyjąć należy, że świadczeniem nieodpłatnym jest świadczenie, w ramach którego otrzymujący prawo nie świadczy nic w zamian, ani też nie zobowiązuje się do jakiegokolwiek świadczenia za to prawo w przyszłości.

Uznać należy zatem, iż w zakresie nieodpłatnego przekazania autorskich praw majątkowych do utworów utrwalonych w obiektach przez sprzedawcę na rzecz instytucji kultury po stronie sprzedawcy nie powstanie przychód podatkowy, bowiem ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wiąże co do zasady powstanie przychodu z tego źródła z odpłatnym zbyciem tych praw. Zaś z tytułu umowy sprzedaży rzeczy przychód sprzedawcy traktowany winien być jako przychód z osobiście wykonywanej działalności artystycznej, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 13 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych lub z działalności gospodarczej, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy i podlegać opodatkowaniu³⁴.

PODSUMOWANIE

Realizacja jednego z zadań instytucji kultury, jakim jest gromadzenie zbiorów, odbywa się poprzez nabywanie dzieł w drodze umów sprzedaży od osób fizycznych, będących ich twórcami. Do pozyskania obiektu w ten sposób dochodzi w drodze umowy mieszanej, składającej się z dwóch umów: umowy sprzedaży rzeczy oraz umowy nieodpłatnego przeniesienia majątkowych praw autorskich do utworów utrwalonych w rzeczach, co rodzi określone konsekwencje prawnopodatkowe.

Na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, w zakresie umowy sprzedaży obiektów, umowa kwalifikowana jest jako umowa z katalogu czynności cywilnoprawnych z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a) ww. ustawy i w związku z tym podlega opodatkowaniu, ewentualnie zastosowanie znaleźć może wyłączenie z opodatkowania na podstawie art. 2 pkt 4 lit. a) lub/i b) ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Druga umowa, tj. umowa nieodpłatnego przeniesienia majątkowych praw autorskich na rzecz instytucji

c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,

d) innych rzeczy,

– jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c – przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany”.

³³ Art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. zawiera zastrzeżenie odnoszące się do: art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9, 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, pkt 11, art. 19, art. 25b, art. 30ca, art. 30da i art. 30f.

³⁴ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 29 stycznia 2020 r., sygn. 0115-KDIT1.4014.8.2019.6.JG.

kultury – osoby prawnej, nie podlega opodatkowaniu jako niemieszcząca się w zakresie przedmiotowym art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Umowa nieodpłatnego przeniesienia praw autorskich majątkowych na rzecz instytucji kultury – osoby prawnej, niepodlegająca opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, nie podlega również opodatkowaniu w oparciu o ustawę o podatku od spadków i darowizn. Zgodnie bowiem z ustawą o podatku od spadków i darowizn podatkwowi temu podlega nabycie własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, przez osoby fizyczne. Podatkiem tym nie jest objęte nabycie rzeczy lub praw majątkowych przez osoby prawne.

W zakresie podatku dochodowego od osób prawnych otrzymane przez instytucje kultury nieodpłatnie majątkowe prawa autorskie będą dla instytucji kultury generować przychód podatkowy na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, natomiast dochód uzyskany z tego tytułu korzystać będzie ze zwolnienia od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli cele statutowe instytucji kultury stanowić będą realizację działalności kulturalnej, o której mowa w przywołanym przepisie.

Na tle ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nieodpłatne przeniesienie autorskich praw majątkowych nie będzie stanowiło przychodu sprzedawcy na podstawie art. 18 tej ustawy, bowiem ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wiąże co do zasady powstanie przychodu z tego źródła z odpłatnym, a nie z nieodpłatnym zbyciem tych praw. Natomiast przychód sprzedawcy z tytułu umowy sprzedaży rzeczy traktowany winien być jako przychód z osobiście wykonywanej działalności artystycznej, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 13 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych lub z działalności gospodarczej, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy i podlegać opodatkowaniu.

Bibliografia

Gredka-Ligarska I, Gwoździewicz-Matan P, Kowalski W., *Umowy w działalności muzeów. Prawo cywilne. Prawo autorskie*, Gdańsk 2019.

Gwardzińska Ż., *Praktyka stosowania przez muzea publiczne prewspółczynnika VAT*, „Muzealnictwo” 2019.

Gwoździewicz-Matan P., *Umowa użyczenia muzealium w prawie prywatnym*, Warszawa 2015.

Gwoździewicz-Matan P., *Wystawa muzealna a prawo autorskie*, „Muzealnictwo” 2019.

Jurkowska-Zeidler A.M., *Gospodarka finansowa muzeów jako jednostek sektora finansów publicznych*, [w:] *Prawo muzeów*, red. J. Włodarski, K. Zeidler, Warszawa 2008.

Traple E., *Umowy o eksploatację utworów w prawie polskim*, Warszawa 2010.

Zalasińska K., *Muzea publiczne. System administracyjnoprawny*, LexisNexis Polska 2012.