

Wyrok z dnia 5 kwietnia 2002 r.

III RN 133/01

1. Rzecznikowi Praw Obywatelskich przysługuje na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 386 ze zm.) legitymacja prawna do wniesienia rewizji nadzwyczajnej, jeżeli uzna, że doszło do rażącego naruszenia prawa lub interesu Rzeczypospolitej Polskiej.

2. Kierownik produkcji filmu reklamowego nie może zostać zaliczony do grona współtwórców utworu audiowizualnego w rozumieniu art. 69 ust. 1 w związku z art. 1 ust. 1 i art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz.U. Nr 24, poz. 83 ze zm.), jeżeli w procesie powstawania tego utworu, pełnił on względem współtwórców wyłącznie funkcje służebne (organizacyjno-administracyjne lub gospodarcze).

Przewodniczący SSN Andrzej Wasilewski (sprawozdawca), Sędziowie SN:
Zbigniew Myszka, Kazimierz Jaśkowski.

Sąd Najwyższy, w sprawie ze skargi Barbary D. i Piotra D. na decyzję Izby Skarbowej w Ł. z dnia 18 grudnia 1998 r. [...] w przedmiocie określenia zaległości w podatku dochodowym do osób fizycznych za 1996 r., po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 5 kwietnia 2002 r. rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Łodzi z dnia 3 lutego 2000 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

Inspektor Kontroli Skarbowej Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. decyzją z dnia 23 września 1998 r., podjętą w wyniku kontroli dochodów osiągniętych w 1996 r. przez małżonków Barbarę i Piotra D., określił podatnikom zaległość w podatku dochodowym od osób fizycznych za 1996 r. w kwocie 11.110,60 zł wraz z należnymi

odsetkami od zaległości w kwocie 7.991,50 zł, a także należny podatek dochodowy w kwocie 22.430,40 zł. W uzasadnieniu tej decyzji inspektor zakwestionował zastosowanie 50 % stawki kosztów w stosunku do przychodów uzyskanych na podstawie pięciu umów o dzieło zawartych przez Piotra D., wskazując w szczególności na to, że: po pierwsze – umowy te nie określają przedmiotu prawa autorskiego w rozumieniu art. 1 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz.U. Nr 24, poz. 83 ze zm.); po drugie – nie okazano do kontroli dzieła – utworu będącego przedmiotem umowy, w którym wymieniony byłby twórca lub współtwórca dzieła; po trzecie – umowy określają czynności kierownika produkcji według tzw. regulaminu grupy zdjęciowej, a nie konkretny utwór autorski; oraz po czwarte – przedstawione umowy zawierają także usterki formalne i prawne. W wyniku odwołania podatników, Izba Skarbowa w Ł. decyzją z dnia 18 grudnia 1998 r. uchyliła decyzję organu pierwszej instancji w części dotyczącej zaległości i odsetek, określając je równocześnie w niższej wysokości (odpowiednio w kwocie 6.142,- zł oraz 4.435,- zł), a w pozostałej części utrzymała zaskarżoną decyzję w mocy. W uzasadnieniu tej decyzji Izba Skarbowa stwierdziła w szczególności, że podmiotem prawa autorskiego jest twórca lub współtwórca w rozumieniu art. 8 ust. 1 i ust. 2 oraz art. 9 i art. 10 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Jednakże, ponieważ osoby uczestniczące w tworzeniu utworu audiowizualnego są współtwórcami tego utworu w rozumieniu art. 69 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, to w konsekwencji charakter wynagrodzeń otrzymywanych przez tę kategorię osób nie uzasadnia stosowania 50 % stawki kosztów (art. 22 ust. 9 pkt. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.). Równocześnie Izba Skarbowa stwierdziła, że kwestionowane przez organ podatkowy pierwszej instancji umowy zawarte przez podatnika – Piotra D. z firmą O.F. sp. z o. o. są w istocie umowami zlecenia, bowiem nie określono w nich dzieła, które podatnik miał wykonać jako kierownik produkcji i nie spełniono wymagań określonych przepisami uchwały nr 140 Rady Ministrów z dnia 22 lutego 1988 r. w sprawie zasad wynagradzania za udział w produkcji i opracowaniu filmów twórców, wykonawców i innych grup zawodowych (Dz.U. Nr 8, poz. 65) oraz zarządzenia nr 7 Ministra Kultury i Sztuki z dnia 19 kwietnia 1988 r. w sprawie szczegółowych zasad i stawek wynagradzania za udział w produkcji i opracowaniu filmów oraz zasad zawierania i wykonywania umów o dzieło i umów zlecenia. W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego na tę decyzję Izby Skarbowej peł-

nomocnik skarżących zarzucił: po pierwsze – naruszenie art. 1 ust. 1, art. 8 oraz rozdziału VI ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych; po drugie – błędną ocenę istoty prawnej działalności kierownika produkcji w procesie produkcji filmowej; oraz po trzecie – nietrafną analizę przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dodatkowo, w załączniku do protokołu rozprawy sądowej przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, skarżący podnieśli także, że: po pierwsze – w środowisku filmowym kierownik produkcji jest również uważany za współtwórcę utworu i dlatego także i on rozporządza z tego tytułu prawami autorskimi, które producent musi nabyć od współtwórców, aby móc swobodnie dysponować utworem audiowizualnym (art. 22 ust. 2 oraz art. 70 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych); dlatego także podatnik, jako kierownik produkcji, przeniósł stosownymi umowami na producenta przysługujące mu prawa autorskie; po drugie – w umowie o dzieło, zawartej pomiędzy kierownikiem produkcji a producentem, ten ostatni uznał istnienie praw autorskich po stronie kierownika, jako współtwórcy filmu oraz złożył oświadczenie woli, mocą którego nabył prawa autorskie przysługujące twórcy do utworu przyszłego; po trzecie – skarżący zarzucił także naruszenie art. 14 § 6, art. 30 § 1 i § 2, art. 121 i art. 122 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) oraz art. 10 KPA.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi wyrokiem z dnia 3 lutego 2000 r. [...] oddalił skargę podatników – Barbary D. i Piotra D. na powyższą decyzję Izby Skarbowej w Ł. z dnia 18 grudnia 1998 r. W uzasadnieniu tego wyroku Sąd stwierdził w szczególności, że: po pierwsze – określona w art. 22 ust. 9 pkt. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stawka kosztów w wysokości 50 % w stosunku od uzyskanego przychodu ma zastosowanie tylko do przychodów twórców, które stanowią ich wynagrodzenie za korzystanie i rozporządzanie prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi (art. 8 ust. 1 i art. 17 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych); po drugie – zgodnie z art. 70 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, prawa majątkowe do utworu audiowizualnego – a takim, zdaniem Sądu, jest także film reklamowy – przysługują producentowi, przy czym nabycie przez niego tych praw ma charakter pierwotny i dlatego nie można podzielić poglądu skarżących, że w tym wypadku w grę wchodzi tzw. ustawowe zastępstwo twórców przez producenta; w konsekwencji, wynagrodzenie współtwórców utworu audiowizualnego nie może być uznane za przychód z tytułu korzystania lub rozporządzania prawami autorskimi, o których mowa jest w art. 22 ust. 9 pkt. 3 ustawy o podatku do-

chodowym od osób fizycznych; po trzecie – biorąc to pod uwagę, w sprawie niniejszej postanowienia umów zawartych pomiędzy podatnikiem a producentem utworów audiowizualnych w tym zakresie należy uznać za nieskuteczne, skoro już w samej ustawie o prawie autorskim i prawach pokrewnych przesądzone zostało, że prawa majątkowe do utworu audiowizualnego przysługują (*ex lege*) producentowi, a nie współtwórcom tego utworu, nawet przy założeniu, że kierownik produkcji filmu reklamowego jest jego współtwórcą; po czwarte – Sąd stwierdził także, że nie jest zasadny zarzut naruszenia art. 14 § 6 i art. 121 Ordynacji podatkowej, ponieważ powołane przez skarżących pismo Ministerstwa Finansów z dnia 28 lipca 1994 r., w którym mowa była o autorskim charakterze działalności kierownika produkcji przy realizacji utworu audiowizualnego, nie może być uznane za urzędową interpretację prawa podatkowego w rozumieniu art. 14 § 1 pkt. 2 Ordynacji podatkowej, obowiązującej w chwili podejmowania rozstrzygnięć podatkowych w niniejszej sprawie (z tych samych przyczyn bezprzedmiotowy był także zarzut naruszenia art. 10 KPA, któremu odpowiada aktualnie art. 123 Ordynacji podatkowej); podobnie, za bezzasadny Sąd uznał zarzuty naruszenia art. 30 § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej, bowiem zarówno uprzednio obowiązująca ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.), jak i obecnie obowiązująca Ordynacja podatkowa przesądza o tym, że „płatnik przekazuje organowi podatkowemu cudze (podatnika) pieniądze niejako w imieniu podatnika”, a więc „płatnik odpowiada za zobowiązania płatnicze, czyli za obliczenie, pobranie i odprowadzenie podatku podatnika. W konsekwencji, zaległość – jeżeli powstaje – dotyczy zobowiązania prawnopłatniczego. (...) Po upływie roku podatkowego ustaje też obowiązek płatnika do pobierania zaliczek na podatek ”; natomiast obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób fizycznych powstaje z mocy prawa i spoczywa na podatniku, na którym ciąży obowiązek jego samoobliczenia; dotyczy to także odpowiedzialności za podatek nie pobrany i nie wpłacony przez płatnika, po upływie roku podatkowego.

Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Łodzi z dnia 3 lutego 2000 r. [...] zarzucając rażące naruszenie art. 22 ust. 9 pkt. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z art. 1 i art. 69 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, wobec błędnego przyjęcia „w oparciu o art. 70 tej ustawy, iż nie ma zastosowania 50 % stawka kosztów uzyskania przychodów do wynagrodzenia Pana Piotra D. osiągniętego z tytułu wykonania prac w charakterze kie-

rownika produkcji filmów reklamowych na podstawie umów zawartych z firmą ,O.F.' Sp. z o. o., bez badania, czy i jaki wkład twórczy został przez niego wniesiony w powstanie tego dzieła w sytuacji, gdy art. 69 powołanej ustawy wymienia współtwórców tylko przykładowo". W konsekwencji, w rewizji nadzwyczajnej sformułowany został wniosek o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Łodzi do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono, że po pierwsze – w odniesieniu do wspólnego zeznania podatkowego małżonków – Barbary i Piotra D. za rok 1996 r., organy podatkowe zaakceptowały zastosowanie w zeznaniu podatkowym 50 % stawki kosztów uzyskania przychodów wynagrodzenia podatniczki – Barbary D., natomiast odmówiły dopuszczalności zastosowania tej stawki do wynagrodzenia podatnika – Piotra D. W postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym-Ośrodkiem Zamiejscowym w Łodzi podatniczkę – Barbarę D. reprezentowała radca prawny – Teresa D., natomiast podatnika – Piotra D. reprezentował adwokat – Andrzej W. Niekorzystny dla obojga małżonków odpis wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Łodzi oddalającego wspólną skargę obojga podatników na decyzję Izby Skarbowej w tej sprawie wraz z uzasadnieniem „został doręczony adwokatowi A. W. w dniu 12 kwietnia 2000 r. w Sądzie. W dniu 12 kwietnia Sąd wysłał odpis wyroku pełnomocnikowi Teresie D. na adres Kancelarii. Z adnotacji zawartej na potwierdzeniu odbioru wynika, że został doręczony w dniu 17 kwietnia 2000 r. nieznanemu osobie. Odbiór przesyłki potwierdziła przypuszczalnie ta sama osoba, która potwierdziła odbiór powiadomienia o rozprawie, przy czym w obu przypadkach odczytać można imię, nazwisko zaś jest napisane mało czytelnie. Z załączonego do akt sprawy NSA – w terminie późniejszym – odpisu skróconego aktu zgonu wynika, że pełnomocnik Barbary D. radca prawny Teresa D. zmarła w dniu 25 marca 2000 r., a więc przed doręczeniem odpisu wyroku z uzasadnieniem. Pełnomocnictwo wygasło więc – po myśli art. 101 § 2 KC – z chwilą śmierci pełnomocnika. Z chwilą śmierci radcy prawnego Teresy D. wygasło także ewentualne pełnomocnictwo (o ile takie było udzielone) do odbierania pism adresowanych na jej kancelarię. Tak więc, doręczenie odpisu wyroku pełnomocnikowi strony uznać należy za nieskuteczne i nie rodzące skutków prawnych. W dniu 20 grudnia 2000 r. Barbara D. złożyła w NSA Ośrodku Zamiejscowym w Łodzi wniosek o doręczenie jej – jako samodzielnej uczestniczce postępowania – odpisu wyroku w sprawie [...] oraz świadectwo zgonu jej pełnomocnika procesowego. W piśmie tym twierdziła, że o fakcie

śmierci pełnomocnika dowiedziała się dopiero w grudniu 2000 r. Przyjęcie, iż doszło do doręczenia jej odpisu wyroku z uzasadnieniem w sytuacji, gdy wcześniej zmarł jej pełnomocnik, a odbierająca przesyłkę osoba nie mogła mieć pełnomocnictwa do odbioru przesyłek adresowanych na kancelarię radcy prawnego – pozbawiłoby Barbarę D. możliwości skorzystania z instytucji rewizji nadzwyczajnej. Zarówno z dyspozycji dla Sekretariatu, jak i z notatki na tym piśmie wynika, że dopiero w dniu 22 grudnia 2000 r. doszło do skutecznego doręczenia odpisu wyroku uczestnikowi postępowania Barbarze D. Z wskazanych tu adnotacji w aktach sprawy przyjąć należy, że NSA Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi uznał wcześniejsze 'doręczenie' za nieskuteczne i dokonał ponownego doręczenia. Składając wniosek skierowany do Rzecznika Praw Obywatelskich o złożenie rewizji nadzwyczajnej Barbara D. wskazała, że termin dla ewentualnego złożenia rewizji powinien być liczony od dnia skutecznego doręczenia stronie odpisu wyroku, tj. od dnia 22 grudnia 2000 r. Rzecznik podziela ten pogląd. Wcześniejsza odmowa Rzecznika złożenia rewizji nadzwyczajnej w tej sprawie z dnia 5.12.2000 r. została podjęta przed ujawnieniem przez Barbarę D. śmierci jej pełnomocnika i nie doręczenia odpisu wyroku z uzasadnieniem. Podstawą odmowy było przekroczenie terminu dla złożenia rewizji nadzwyczajnej liczonego wedle daty nieskutecznego doręczenia”.

Po drugie – Rzecznik Praw Obywatelskich podzielił wprawdzie stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, że 50 % stawka kosztów uzyskania przychodów ma zastosowanie jedynie do przychodów twórców, które stanowią wynagrodzenie za korzystanie lub rozporządzanie prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi, ale równocześnie uważa, że: „ocena Sądu o bezzasadności skorzystania przez Pana D. z tej stawki, w sposób rażąco naruszyła prawo, w szczególności zasady wyrażone w ustawie o prawie autorskim i prawach pokrewnych”. W celu uzasadnienia tego zarzutu w rewizji nadzwyczajnej przytoczona została następująca argumentacja: „rozwiązaniu przyjętemu w art. 70 ust. 1 zarzucano, że był nieuzasadnionym preferowaniem producenta – podmiotu silniejszego – w stosunku do twórcy. Zapis ten został zmieniony ustawą z dnia 9 czerwca 2000 r. o zmianie ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz.U. Nr 53, poz. 637), która weszła w życie z dniem 22 lipca 2000 r. (...) Wprawdzie zaskarżona decyzja, jak i wyrok dotyczą zobowiązania podatkowego powstałego w czasie obowiązywania przepisu w brzmieniu niezmienionym nowelą, niemniej jednak nowelizacja ustawy jest oczywistą wskazówką interpretacyjną”.

„Na tle normy wyrażonej w art. 70 ust. 1 powstał spór, czy nabycie praw przez producenta ma charakter pierwotny, czy następuje na zasadzie *cessio legis*. Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi powołując się na literalne brzmienie art. 70 ust. 1 dokonał swoistego ‘wywłaszczenia’ polskich twórców filmowych z przysługujących im praw. Błędnie bowiem Sąd nie zauważył, że nabycie *ex lege* dotyczy praw do dzieła audiowizualnego, jako integralnej całości. Rozstrzygając sprawę Sąd w istocie nie dokonał wykładni zdania pierwszego ust. 1 art. 70 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, mimo przypisania mu i wynikającemu z niego – zdaniem Sądu – pierwotnemu nabyciu przez producenta autorskich praw majątkowych do utworu, kluczowego znaczenia. Z zestawienia art. 70 ust. 2 i 3 z ust. 1 wynika, że polski ustawodawca rozróżnił utwór audiowizualny jako odrębną całość i utwory wykorzystywane lub tworzone na jego potrzeby. (...) Sens wyodrębnienia utworów wykorzystywanych w utworze audiowizualnym – wcześniej istniejących, niezależnie od produkcji utworu audiowizualnego – oraz utworów tworzonych na potrzeby produkcji audiowizualnej polega na tym, że są to utwory odrębne i wcześniej powstałe. Służą do nich prawo ich twórcom i utwory te mogą pozostawać w dwojakiej relacji do utworu audiowizualnego: mogą być do niego włączone, wobec czego zachowują one w utworze audiowizualnym swoją odrębność i charakter albo są w różny sposób adaptowane na potrzeby dalszych etapów produkcji audiowizualnej. (...) Pierwsze stadium prowadzi do powstania utworów uprzednich, drugie zaś polega na współtworzeniu, przy wiodącej roli reżysera, utworu jako całości. (...) Na gruncie art. 9 prawa autorskiego utworem współautorskim jest zarówno utwór, którego wkłady twórcze pochodzące od poszczególnych osób mogą być rozróżnialne, wyodrębnione i nadawać się do odrębnej eksploatacji, jak i mogą podlegać wtopieniu się we wkłady pochodzące od innych współtwórców. (...) Oznacza to przyjęcie w kwestii autorstwa utworu audiowizualnego zasady równości twórców oraz zasady *questio facti* i np. reżyser nie jest traktowany jako główny twórca utworu audiowizualnego”. Sąd błędnie zinterpretował art. 70 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, bowiem jakkolwiek przepis ten ma charakter bezwzględnie obowiązujący (*iuris cogentis*), to: „Nie może być jednak traktowany jako abstrakcyjne źródło nabycia prawa majątkowego przez producenta, oderwane od umownego stosunku współtwórców utworu audiowizualnego z producentem (...) Utwór audiowizualny powstaje w ramach działalności współtwórców, nie zaś producenta. Stanowisko Sądu, że umowy ze współtwórcami utworu audiowizualnego stanowią umowy o dzieło w ro-

zumieniu Kodeksu cywilnego w oczywisty sposób ignoruje stan rzeczywisty. (...) współtwórcy wchodząc w stosunek umowny, którego treścią jest zakres i charakter współtwórczego udziału w tworzeniu utworu audiowizualnego, jeżeli taki jest rzeczywisty rezultat ich działań – co nie było kwestionowane przez Sąd – przenoszą na producenta autorskie prawa majątkowe do swojego wkładu w utworze audiowizualnym. (...) Przejście tych praw następuje nie z momentem stworzenia poszczególnych wkładów, a z momentem przyjęcia poszczególnych świadczeń przez producenta”.

Art. 69 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych przesądza, że utwór audiowizualny powinien być traktowany jako współautorski. Przepis ten jednak nie modyfikuje zasad dotyczących utworów współautorskich, a jedynie przykładowo wymienia głównych współtwórców utworu audiowizualnego, nie przesądzając w konkretnym przypadku współautorstwa innych osób, w tym kierowników produkcji. Nie daje podstaw do uznania kogokolwiek za ‘głównego’ autora”.

„Tak więc, dokonując wykładni art. 70 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, Sąd pominął wnioski płynące z wykładni omawianego przepisu. Zważywszy, że stanowisko Sądu co do art. 70 zostało powzięte z rażącym naruszeniem tego przepisu i art. 1 oraz art. 69 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych – istotnego znaczenia nabiera rozważenie przez Sąd w toku ponownego rozpatrzenia sprawy, czy kierownik produkcji filmu reklamowego może być uznany za współtwórcę tego filmu i w jaki sposób wyraża się jego twórczy wkład w jego powstanie. Sąd powinien rozstrzygnąć, czy ustalenia poczynione w toku postępowania podatkowego są wystarczające dla powzięcia tej oceny. Rozpoznając sprawę Sąd bowiem uznał, że kwestia czy kierownik produkcji jest współtwórcą filmu nie ma znaczenia”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

I. W kwestii legitymacji prawnej Rzecznika Praw Obywatelskich do wniesienia rewizji nadzwyczajnej, należy mieć na uwadze, co następuje:

Art. 208 Konstytucji RP stanowi, że: „1. Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na straży wolności i praw człowieka i obywatela określonych w Konstytucji oraz w innych aktach normatywnych. 2. Zakres i sposób działania Rzecznika Praw Obywatelskich określa ustawa”. Równocześnie, wedle art. 80 Konstytucji RP: „Każdy ma prawo wystąpienia, na zasadach określonych w ustawie, do Rzecznika Praw Obywatelskich z

wnioskiem o pomoc w ochronie swoich wolności lub praw naruszonych przez organy władzy publicznej”. W sensie przedmiotowym oznacza to, że Rzecznik Praw Obywatelskich powołany jest do czuwania nad przestrzeganiem podstawowych wolności i praw, o których mowa w Rozdziale II. Konstytucji RP – „Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela”. Jednakże przestrzeganie i prawidłowa realizacja konstytucyjnie gwarantowanych podstawowych wolności i praw człowieka i obywatela, o których mowa jest w Rozdziale II Konstytucji RP (art. 30 – art. 86), zależne są od prawidłowej interpretacji i stosowania także pozostałych postanowień Konstytucji RP, w tym między innymi sformułowanych w Rozdziale I. Konstytucji RP ogólnych zasad ustrojowych Rzeczypospolitej Polskiej (np. takich, jak: zasada demokratycznego państwa prawnego – art. 2; zasada praworządności – art. 7; zasada podziału władz – art. 10; zasada wolności tworzenia i działania partii politycznych, związków zawodowych, samorządów i innego rodzaju korporacji osobowych – art. 11 i nast.; zasada wolności gospodarczej – art. 20). Stąd art. 1 ust. 3 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich stanowi w sposób generalny, że: „W sprawach o ochronę wolności i praw człowieka i obywatela Rzecznik bada, czy wskutek działania lub zaniechania organów, organizacji i instytucji, obowiązanych do przestrzegania i realizacji tych wolności i praw, nie nastąpiło naruszenie prawa, a także zasad współżycia i sprawiedliwości społecznej” (wynika to także z art. 11 – art. 17 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich).

Z kolei, w sensie podmiotowym, działalność Rzecznika Praw Obywatelskich obejmuje te podmioty prawne, które korzystać mogą z konstytucyjnie gwarantowanych wolności i praw podstawowych. Oznacza to, że obejmuje ona: po pierwsze – wszystkie osoby fizyczne, w każdym wypadku w zakresie konstytucyjnie gwarantowanych im wolności lub praw („człowieka i obywatela”), a więc nie tylko obywateli Rzeczypospolitej Polskiej; po drugie – korporacje prawa prywatnego, tzn. tworzone na zasadzie dobrowolności zarówno korporacje osobowe (czyli organizacje osób fizycznych – np. stowarzyszenia, związki zawodowe, partie polityczne lub inne organizacje społeczne, które stanowią organizacyjno-prawną formę realizacji przysługujących jednostce tzw. kolektywnych wolności lub praw – np. gwarantowanej w art. 58 Konstytucji RP wolności zrzeszania się), jak i korporacje o charakterze majątkowym (np. spółki prawa handlowego, fundacje); po trzecie – inne osoby prawne (np. korporacje publicznoprawne typu samorządu zawodowego), ale jedynie w takim zakresie, w jakim (stosownie do ich charakteru – celu ich utworzenia i zakresu działania) mogą

mieć do nich odpowiednie zastosowanie konstytucyjne gwarancje podstawowych wolności i praw człowieka i obywatela (np. konstytucyjna gwarancja prawa własności – art. 64 Konstytucji RP).

Jakkolwiek więc, zarówno w art. 208 ust. 1 Konstytucji RP, jak i w przepisach ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich (w szczególności w art. 1 ust. 2 – ust. 3, a także w art. 9, art. 14 pkt. 1, art. 16 ust. 1 i ust. 2 pkt. 1, art. 17a oraz art. 18 tej ustawy) mowa jest o konstytucyjnie gwarantowanych „wolnościach i prawach człowieka i obywatela” oraz pomimo to, że w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej brak jest wyraźnego postanowienia, które (w zakresie, w jakim to jest możliwe) nakazywałoby odpowiednie stosowania konstytucyjnych gwarancji podstawowych „wolności i praw człowieka i obywatela” także w odniesieniu do podmiotów prawa nie będących osobami fizycznymi, należy stanąć na stanowisku, że tylko taka – przedstawiona wyżej – interpretacja przepisów Konstytucji RP i w konsekwencji także tak szeroko rozumiana kompetencja Rzecznika Praw Obywatelskich, jest zgodna z wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP zasadą demokratycznego państwa prawnego.

Z kolei podkreślenia wymaga także i to, że zakres i sposób działania Rzecznika Praw Obywatelskich określony został nie tylko w samej Konstytucji RP (art. 208 ust. 1 oraz art. 191 ust. 1 pkt. 1 Konstytucji RP) i w ustawie o Rzeczniku Praw Obywatelskich (w szczególności w art. 1 oraz art. 9 – art. 19 tej ustawy), lecz także w szeregu innych ustaw, pośród których, w kontekście rozważanej kwestii legitymacji prawnej Rzecznika Praw Obywatelskich do występowania w postępowaniu przed Sądem Najwyższym, wymienić należy w szczególności:

Po pierwsze – art. 57 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), na podstawie którego Rzecznik Praw Obywatelskich korzystać może z kompetencji do wniesienia do Sądu Najwyższego rewizji nadzwyczajnej od prawomocnego orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego: „jeżeli orzeczenie rażąco narusza prawo lub interes Rzeczypospolitej Polskiej”. Przy czym, sposób, w jaki określone zostały normatywne przesłanki wniesienia rewizji nadzwyczajnej, wskazuje na to, że Rzecznikowi Praw Obywatelskich przysługuje w tym wypadku kompetencja generalna do korzystania z tego nadzwyczajnego środka prawnego w każdym wypadku, w którym uzna za właściwe z niej skorzystać wobec „rażącego naruszenia prawa lub interesu Rzeczypospolitej Polskiej”, a nie wyłącznie w sytuacji bezpośredniego zagrożenia lub naruszenia „wolności i praw człowieka i obywatela”.

Po drugie – art. 521 w związku z art. 524 § 2 KPK, który przyznaje Rzecznikowi Praw Obywatelskich kompetencję do wniesienia kasacji od każdego prawomocnego orzeczenia kończącego postępowanie sądowe, w terminie 30 dni od dnia doręczenia orzeczenia z uzasadnieniem. Przy czym, w wypadku orzeczeń sądowych w sprawach karnych oczywisty jest zawsze ich bezpośredni związek z konstytucyjnymi gwarancjami „wolności i praw człowieka i obywatela”, gdy chodzi o oskarżonych, ale należy mieć na uwadze również znaczenie tych orzeczeń sądowych dla realizacji konstytucyjnych gwarancji, z jakich korzystają pokrzywdzeni (art. 40 KPK), którymi mogą być nie tylko osoby fizyczne, lecz także osoby prawne i organizacje nie posiadające osobowości prawnej.

Po trzecie – art. 393⁴ § 2 KPC, na podstawie którego: „Rzecznik Praw Obywatelskich może wnieść kasację w terminie 6 miesięcy od dnia doręczenia orzeczenia stronie. W razie wniesienia kasacji po upływie terminu określonego w § 1 (*nota bene*, art. 393⁴ § 1 KPC stanowi, że: „Kasację wnosi się do sądu, który wydał zaskarżony wyrok lub postanowienie, w terminie miesięcznym od dnia doręczenia orzeczenia stronie skarżącej”), podstawę kasacji powinno ponadto stanowić naruszenie przepisów Konstytucji dotyczących wolności i praw człowieka i obywatela. (...)”. Także i w tym wypadku, ustawodawca przyznał Rzecznikowi Praw Obywatelskich kompetencję do wnoszenia wedle własnego uznania kasacji na ogólnych zasadach (z zachowaniem „terminu miesięcznego od dnia doręczenia orzeczenia stronie skarżącej” – tzn. stronie, na rzecz której Rzecznik Praw Obywatelskich wnosi kasację) i w każdej sprawie. Jedynie w sytuacji, gdy Rzecznik Praw Obywatelskich zamierza wnieść kasację po upływie miesięcznego terminu do jej wniesienia, a przed upływem sześciu miesięcy od dnia doręczenia orzeczenia stronie, na rzecz której kasacja ma być wniesiona, prawo wniesienia kasacji zostało ograniczone do tych przypadków, w których podstawą wniesienia kasacji może być także zarzut naruszenia „wolności i praw człowieka i obywatela”.

Po czwarte – wreszcie, na podstawie art. 16 ust. 1 pkt. 4 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich oraz art. 16 ust. 2 w związku z art. 13 pkt. 3 ustawy o Sądzie Najwyższym, Rzecznik Praw Obywatelskich może wystąpić z wnioskiem do Sądu Najwyższego „o podjęcie uchwały mającej na celu wyjaśnienie przepisów prawnych budzących wątpliwości w praktyce lub których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie”. Przy czym, dopuszczalność korzystania przez Rzecznika Praw Obywatelskich z tej kompetencji nie została formalnie ograniczona wyłącznie do zagad-

nień prawnych, które dotyczą „wolności i praw człowieka i obywatela”.

Z powyższego wynika, że we wszystkich wyżej wymienionych wypadkach, o ile ustawa wyraźnie nie stanowi inaczej (art. 393⁴ § 2 – zdanie drugie – KPC), Rzecznik Praw Obywatelskich może korzystać z przyznaných mu kompetencji wedle własnego uznania, a więc nie tylko w sytuacjach, które w sposób bezpośredni wiążą się z realizacją konstytucyjnie gwarantowanych podstawowych „wolności i praw człowieka i obywatela”, jakkolwiek w każdej z nich powinien wyraźnie wskazać podstawę prawną oraz uzasadnienie swego wystąpienia w konkretnym wypadku.

Wprawdzie w rozpoznawanej sprawie, rewizja nadzwyczajna Rzecznika Praw Obywatelskich wniesiona została na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego rozstrzygającego o prawach podatnika, którym jest osoba fizyczna, tym niemniej należy wyraźnie stwierdzić, że – w świetle przedstawionej egzegezy obowiązujących przepisów prawnych – oczywiście błędny okazał się pogląd prawny wyrażony w postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 18 stycznia 2002 r. (III RN 199/00), wedle którego: „Rzecznik Praw Obywatelskich nie jest uprawniony do wniesienia rewizji nadzwyczajnej od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie ze skargi spółki akcyjnej na decyzję organu podatkowego (art. 208 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Dz.U. Nr 78, poz. 483 w związku z art. 1 ust. 2 oraz art. 14 pkt. 8 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich – jednolity tekst: Dz.U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147)”.

II. W kwestii zachowania terminu do wniesienia rewizji nadzwyczajnej w rozpoznawanej sprawie istotne znaczenie miały następujące okoliczności: po pierwsze – skarga do Naczelnego Sądu Administracyjnego w imieniu obojga małżonków – Barbary i Piotra D. wniesiona została przez ich pełnomocnika – radcę prawną Teresę D. (pełnomocnictwo z dnia 15 stycznia 1998 r.), jakkolwiek dotyczyła ona decyzji Izby Skarbowej w Ł. z dnia 18 grudnia 1998 r. jedynie w tej części, w której utrzymała w mocy decyzję Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. z dnia 23 września 1998 r. stwierdzającą, iż – w ramach wspólnego zeznania podatkowego obojga małżonków za 1996 r. – Piotr D. zaniżył uzyskane przez siebie dochody z tytułu wynagrodzenia wypłaconego na podstawie umów o dzieło zawartych z firmą „O.F.” Sp. z o. o., poprzez nieuprawnione zastosowanie 50 % stawki kosztów uzyskania przychodu [...]; po drugie – w dniu 4 listopada 1999 r. Piotr D. udzielił także pełnomocnictwa do reprezentowania go w rozpoznawanej sprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym adwo-

katowi Andrzejowi W.; po trzecie – na rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym w dniu 11 stycznia 2000 r. stawił się skarżący Piotr D. i ustanowiony przez niego pełnomocnik – adwokat Andrzej W., natomiast nie była obecna skarżąca Barbara D. oraz jej pełnomocnik – radca prawny Teresa D. [...]; po czwarte – odpis wydany w rozpoznawanej sprawie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 lutego 2000 r. [...] wraz z uzasadnieniem doręczony został pełnomocnikowi Piotra D. – adwokatowi Andrzejowi W. w dniu 12 kwietnia 2000 r.; w tym samym dniu odpis tego wyroku wraz z uzasadnieniem został również wysłany przez Sąd na adres kancelarii prawnej pełnomocnika Barbary D. – radcy prawnej Teresy D., gdzie potwierdzono jego odbiór w dniu 17 kwietnia 2000 r.; po piąte - w dniu 20 grudnia 2000 r. skarżąca Barbara D. zwróciła się do Naczelnego Sądu Administracyjnego z pisemnym wnioskiem o doręczenie jej odpisu powyższego wyroku wraz z uzasadnieniem, informując równocześnie, że dotychczas wyrok ten nie został jej doręczony, a to wobec śmierci jej pełnomocnika - radcy prawnej Teresy D. w dniu 25 marca 2000 r. (kopia „odpisu skróconego aktu zgonu” radcy prawnej Teresy D.), czyli jeszcze przed datą doręczenia odpisu tego wyroku do kancelarii prawnej zmarłej pełnomocnik, o czym mandantka - Barbara D. dowiedziała się dopiero w miesiącu grudniu 2000 r.; po szóste - w tej sytuacji, odpis wyroku wraz z uzasadnieniem został doręczony skarżącej - Barbarze D. w sekretariacie Naczelnego Sądu Administracyjnego w dniu 22 grudnia 2000 r.

W świetle powyższych okoliczności faktycznych, należało wziąć pod uwagę, że: po pierwsze – art. 54 ust. 4 ustawy o NSA stanowi, iż wyrok wraz z uzasadnieniem doręcza się każdemu uczestnikowi postępowania sądowoadministracyjnego; oznacza to, że także w sytuacji, gdy postępowanie sądowoadministracyjne zostało wszczęte na podstawie skargi wniesionej wspólnie przez współmałżonków na skierowaną do nich obojga decyzję administracyjną, wyrok wraz z uzasadnieniem doręcza się każdemu ze współmałżonków; po drugie – w rozpoznawanej sprawie, jakkolwiek w imieniu skarżących małżonków – Barbary i Piotra D. wniesiona została jedna skarga na dotyczącą ich obojga decyzję Izby Skarbowej z dnia 18 grudnia 1998 r., to jednak każde z nich miało status prawny strony w postępowaniu sądowoadministracyjnym i w konsekwencji wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego wraz z uzasadnieniem powinien być w danym wypadku doręczony każdemu z nich albo ustanowionemu przez nich pełnomocnikowi lub pełnomocnikom (art. 40 § 1 i § 3 KPA oraz art. 32 i art. 40 § 2 KPA w związku z art. 59 ustawy o NSA); przy czym, należało mieć

równocześnie na uwadze i to, że pełnomocnictwo wygasa wraz ze śmiercią pełnomocnika (art. 101 § 2 KC); po trzecie – w kontekście okoliczności, jakie zaistniały w rozpoznawanej sprawie, wobec śmierci pełnomocnika obojga skarżących – małżonków Barbary i Piotra D. – radcy prawnego Teresy D. i w sytuacji, gdy tylko skarżący Piotr D. miał drugiego pełnomocnika – adwokata Andrzeja W., w danym wypadku odpis wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego wraz z uzasadnieniem powinien zostać doręczony nie tylko pełnomocnikowi skarżącego Piotra D. – adwokatowi Andrzejowi W. (co też miało miejsce w dniu 12 kwietnia 2000 r.), lecz także skarżącej Barbarze D., skoro w dacie jego doręczenia w kancelarii prawnej radcy prawnego Teresy D. (czyli w dniu 17 kwietnia 2000 r.) nie obowiązywało już udzielone przez skarżącą pełnomocnictwo dla radcy prawnego Teresy D., bowiem wygasiło ono wraz ze śmiercią tego pełnomocnika, która nastąpiła w dniu 25 marca 2000 r.; po czwarte – w konsekwencji, skoro wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego wraz z uzasadnieniem został doręczony skarżącej w dniu 22 grudnia 2000 r., to oznacza to, że rewizja nadzwyczajna Rzecznika Praw Obywatelskich w niniejszej sprawie, która wpłynęła do Sądu Najwyższego w dniu 22 czerwca 2001 r., została wniesiona z zachowaniem wymaganego sześciomiesięcznego terminu (art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm., w związku z art. 57 ust. 2 ustawy o NSA), który należało liczyć od dnia doręczenia zaskarżonego wyroku wraz z uzasadnieniem obojgu skarżącym – małżonkom Barbarze i Piotrowi D.

III. W kwestii zarzutu naruszenia art. 22 ust. 9 pkt. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z art. 1 i art. 69 oraz art. 70 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, należy wziąć pod uwagę, co następuje:

1. Art. 22 ust. 9 pkt. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w brzmieniu obowiązującym w 1996 r.) stanowi, iż koszty uzyskania przychodów „z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów lub rozporządzenia przez nich tymi prawami” określa się w wysokości 50 % uzyskanego przychodu. Oznacza to, że odliczenie 50 % uzyskanego przychodu jako kosztu uzyskania przychodu jest dopuszczalne na podstawie art. 22 ust. 9 pkt. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jedynie przez twórców w odniesieniu do ich dochodów uzyskanych z tytułu korzystania lub rozporzą-

dzania przez nich przysługującymi im prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi, które na gruncie prawa polskiego określone zostały przepisami ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych.

2. Art. 1 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych stanowi, że: „Przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór)”. Wynika stąd w szczególności, że w sensie przedmiotowym – w rozumieniu ustawy – „utworem” jest takie niematerialne dobro prawne, które: po pierwsze – stanowi rezultat „twórczej”, a więc oryginalnej i kreatywnej zarazem działalności intelektualnej człowieka (twórcy utworu) lub zespołu ludzi (współtwórców utworu); oraz po drugie – posiada równocześnie znamię indywidualności, a więc charakteryzuje się takimi cechami, które pozwalają je odróżnić od innych, wcześniej powstałych tego typu dóbr niematerialnych. Natomiast w art. 8 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, określającym podmiotowy zakres praw autorskich, ustawodawca: po pierwsze – sformułował ogólną zasadę, wedle której prawo autorskie przysługuje twórcy lub współtwórcom utworu (art. 8 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych), a więc osobie lub osobom fizycznym, których oryginalna i kreatywna działalność znalazła wyraz w powstałym utworze oraz stanowi jego konstytutywny i możliwy do stwierdzenia element; oraz po drugie – wprowadził równocześnie domniemanie, iż za „twórcę utworu” należy uważać tę osobę, której nazwisko „jako twórcy” (w rozumieniu ustawy) uwidocznione zostało na egzemplarzach danego utworu lub której „autorstwo” (tego utworu) podano do publicznej wiadomości w jakikolwiek sposób w związku z rozpowszechnianiem utworu (art. 8 ust. 2 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych).

Z kolei, specyfika i złożoność sytuacji, jaka istnieje zwykle w wypadku tworzenia i eksploatacji utworów audiowizualnych, sprawiła, iż art. 69 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych stanowi ponadto, że: „Współtwórcami utworu audiowizualnego są osoby, które wniosły wkład w jego powstanie, a w szczególności: reżyser, operator obrazu, twórca adaptacji utworu literackiego, twórca stworzonych dla utworu audiowizualnego utworów muzycznych lub słowno-muzycznych oraz twórca scenariusza”. Jest to oczywiście wyliczenie przykładowe (a nie enumeratywne), jednakże już sposób jego ujęcia wskazuje jednoznacznie na to, że do kręgu współtwórców utworu audiowizualnego może być zaliczona wyłącznie osoba, która uczestniczyła w jego powstaniu w sposób twórczy w tym sensie, o którym mowa jest w art. 1

ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, w konsekwencji czego można określić takie elementy konstytutywne powstałego utworu, które stanowią oryginalny i konkretny wkład tej osoby w jego powstanie.

Wreszcie, art. 70 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych (w wersji pierwotnej, obowiązującej także w 1996 r., aż do zmian wprowadzonych ustawą nowelizującą z dnia 9 czerwca 2000 r. – Dz.U. Nr 53, poz. 637) stanowił, iż: „Domniemywa się, że producent utworu audiowizualnego nabywa na mocy umowy o stworzeniu utworu albo umowy o wykorzystanie już istniejącego utworu wyłączne prawa majątkowe do eksploatacji tych utworów w ramach utworu audiowizualnego jako całości”. Jakkolwiek w kwestii oceny skutków prawnych tego przepisu istniała różnica zdań co do tego, czy w danym wypadku nabycie praw majątkowych do utworu audiowizualnego należało traktować jako nabycie pierwotne, czy też jako wstąpienie z mocy ustawy w prawa innej osoby (*cessio legis*), to jednak oczywiste było to, iż dotyczył on wyłącznie sytuacji, w których w odniesieniu do określonej osoby w ogóle zasadnie można było mówić o istnieniu praw autorskich w rozumieniu art. 1 w związku z art. 8 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Trafności tej konstatacji w żadnej mierze nie naruszała także dyspozycja art. 70 ust. 2 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych (w brzmieniu pierwotnym, obowiązującym przed nowelizacją dokonaną 9 czerwca 2000 r.), wedle którego: „Domniemywa się, że producent utworu audiowizualnego nabył autorskie prawa majątkowe do utworów stworzonych na jego zamówienie lub włączonych do utworu audiowizualnego, jednakże tylko w zakresie eksploatacji audiowizualnej tego utworu” (*nota bene*, w wyniku wspomnianej nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 6 czerwca 2000 r., skreślony został pierwotnie obowiązujący ust. 1 art. 70 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, natomiast uprzednio obowiązujący ust. 2 art. 70 tej ustawy, w wersji zmienionej, obowiązuje obecnie jako art. 70 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, stanowiąc co następuje: „Domniemywa się, że producent utworu audiowizualnego nabywa na mocy umowy o stworzeniu utworu albo umowy o wykorzystanie już istniejącego utworu wyłączne prawa majątkowe do eksploatacji tych utworów w ramach utworu audiowizualnego jako całości”).

3. W rozpoznawanej sprawie jest poza sporem, że podatnik – Piotr D. zawarł z firmą „O.F.” Sp. z o. o. umowy nazywane „umowami o dzieło”, na podstawie których przyjął na siebie zobowiązanie do wykonania prac w charakterze kierownika produkcji przy realizacji filmów reklamowych. Z treści powyższych umów oraz z tzw. regu-

laminu grupy zdjęciowej, który stanowił ich integralną część, wynika przy tym, że zakres obowiązków i czynności kierownika produkcji wskazywał jednoznacznie na ich służebny charakter względem rzeczywistych współtwórców uczestniczących w tworzeniu tych utworów audiowizualnych (kierownik produkcji sprawował bowiem funkcje organizacyjno-administracyjne i gospodarcze, a więc funkcje usługowe wobec twórców utworu audiowizualnego) i – obiektywnie rzecz biorąc – jego działalność, aczkolwiek niewątpliwie przyczyniała się do powstania utworu, nie posiadała znamion działalności twórczej w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych. W konsekwencji, podatnik – Piotr D. jako kierownik produkcji filmów reklamowych nie mógł zostać zaliczony do grona współtwórców utworu audiowizualnego w rozumieniu art. 69 ust. 1 w związku z art. 1 ust. 1 i art. 8 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Oznacza to, że zawarte przez podatnika – Piotra D. z firmą „O.F.” Sp. z o. o. w 1996 r. umowy, nazwane „umowami o dzieło”, miały w istocie charakter „umów zlecenia”, na podstawie których zobowiązał się on wykonywać obowiązki kierownika produkcji filmów reklamowych, które w danym wypadku w żadnym razie nie posiadały znamion „działalności twórczej”. Dla oceny prawnej w tym zakresie nie mogła mieć przy tym znaczenia podnoszona przez skarżącego okoliczność, że – jak to ujęto w złożonym w imieniu skarżącego „załączniku do protokołu rozprawy z dnia 11 stycznia 2000 r.” przed Naczelnym Sądem Administracyjnym: „w paragrafie trzecim wszystkich omawianych w sprawie umów, twórca kierownik produkcji przenosi na producenta także autorskie prawa zależne do utworu. A zatem mamy do czynienia z rozporządzeniem autorskimi prawami pokrewnymi w rozumieniu ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych”. Rzecz w tym, że prawa autorskie nie powstają w drodze oświadczeń woli stron umowy, lecz o ich istnieniu lub nie istnieniu przesądzają fakty, a więc w każdym wypadku konieczne jest ustalenie, czy konkretne zachowania danej osoby miały znamiona „działalności twórczej”, której rezultatem było powstanie utworu w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, będącego substratem materialnym twórczej działalności określonej osoby. Jakkolwiek więc słuszny jest zarzut rewizji nadzwyczajnej, że Naczelny Sąd Administracyjny wydając wyrok w rozpoznawanej sprawie błędnie stwierdził w jego uzasadnieniu, iż „nie jest konieczne rozważanie w niniejszej sprawie, czy kierownik produkcji filmu reklamowego powinien być uznany za współtwórcę tego filmu”, to jednak równocześnie Sąd ten trafnie wywiódł, że: „Fundamentalne znaczenie ma tu zasada: nikt nie może przenieść więcej praw niż sam posiada (*nemo plus*

iuris in alium transfere potest quam ipse habet). Jeżeli kierownik filmu reklamowego nie nabywa praw majątkowych do filmu reklamowego, w którego realizacji bierze udział, to nie może ich skutecznie przenieść na rzecz producenta – osoby, której te prawa przysługują. Nie należy to do materii objętej swobodą umów. Umownie można przenieść jedynie przysługujące zbywcy majątkowe prawa autorskie. Nabycie praw autorskich, tak przez twórcę, jak i inny podmiot (w tym wypadku producenta – tak, jak w przypadku utworu audiowizualnego), jest rezultatem nie aktu prawnego (np. umowy), lecz aktu realnego, określonych czynności faktycznych”. Z tej samej przyczyny, ani to, że w tzw. czołówce filmu umieszcza się także nazwisko kierownika produkcji, ani też to, że środowisko filmowe zwykło honorować także kierowników produkcji filmów nagrodami z tytułu ich udziału w pracy nad powstaniem dzieła filmowego, samo przez się nie może przesądzać o istnieniu lub nabyciu przez kierownika produkcji filmu praw autorskich do powstałego utworu, w danym wypadku – utworu audiowizualnego (w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych).

Dlatego, skoro w rozpoznawanej sprawie organy podatkowe trafnie ustaliły, że podatnik – Piotr D., jako kierownik produkcji utworów audiowizualnych w postaci filmów reklamowych nie mógł być uznany za ich współtwórcę i nie przysługiwały mu z tego tytułu prawa autorskie na podstawie art. 1 ust. 1 w związku z art. 8 ust. 1 oraz art. 69 ust. 1 i art. 70 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych (w brzmieniu tych przepisów obowiązującym w 1996 r.), to w konsekwencji trafne okazało się także rozstrzygnięcie, że w danym wypadku brak było podstawy do zastosowania 50 % stawki kosztów uzyskania przychodów z tytułu praw autorskich, o której mowa jest w art. 22 ust. 9 pkt. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (również w brzmieniu obowiązującym w 1996 r.).

IV. Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 393¹² KPC w związku z art.10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz.189 ze zm.) orzekł jak w sentencji.

=====