



RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW

Warszawa, dnia 27 maja 2013 r.

GABINET MARSZAŁKA SENATU

wpłynęło dn. 28.05.2013 r.

nr 2510 podpis. MBoć

DD3/0602/44/KDJ/13/RWPD-36427/RD-51260/13

*f. Łojek* *W. Obr*  
SEKRETARIAT  
Biura Prac Senackich  
Wpłynęło dn. 28.05.13  
nr 4633 podpis. *W*

Pan  
**Bogdan Borusewicz**  
Marszałek Senatu RP

*Sanonny Pierre Manathu,*

W związku z oświadczeniem Pana Senatora Ryszarda Knosali złożonym podczas 31. posiedzenia Senatu RP w dniu 18 kwietnia 2013 r. w sprawie rozważenia zmian legislacyjnych mających na celu jednoznaczne określenie sposobu opodatkowania dochodu uzyskanego z tytułu umieszczania reklam na stronie internetowej, uprzejmie informuję.

Problem przedstawiony przez Pana Senatora dotyczy kwalifikacji dla potrzeb podatku dochodowego przychodów uzyskanych w wyniku udostępniania przez właściciela serwisu internetowego części strony internetowej w celu zamieszczenia na niej reklamy.

Na wstępie należy zauważyć, iż ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.), zwana dalej „ustawą”, w art. 5a pkt 6 definiuje pojęcie działalności gospodarczej dla celów podatku dochodowego, przez którą należy rozumieć działalność zarobkową:

- a) wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,
  - b) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopaliny ze złóż,
  - c) polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych
- prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9.

Z tym, że zgodnie z art. 5b ust. 1 ustawy, za pozarolniczą działalność gospodarczą nie uznaje się czynności, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- 1) odpowiedzialność wobec osób trzecich za rezultat tych czynności oraz ich wykonywanie, z wyłączeniem odpowiedzialności za popełnienie czynów niedozwolonych, ponosi zlecający wykonanie tych czynności;

- 2) są one wykonywane pod kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonych przez zlecającego te czynności;
- 3) wykonujący te czynności nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego z prowadzoną działalnością.

Zatem jeżeli właściciel serwisu internetowego udostępnia część strony internetowej w celu zamieszczenia na niej reklamy w warunkach określonych w art. 5a pkt 6 ustawy, tzn. zgodnie z definicją działalności gospodarczej obowiązującą dla celów podatku dochodowego, i jednocześnie nie zachodzą negatywne przesłanki wynikające z art. 5b ust. 1 ustawy, to przychód z tego tytułu należy zakwalifikować do źródła przychodów, określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. do działalności gospodarczej.

Rozważając natomiast czy przychód z udostępnienia części strony internetowej w celu zamieszczenia na niej reklamy można zakwalifikować do źródła przychodów określonego w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy zauważyć, iż zgodnie z treścią powołanego przepisu źródłem przychodów jest najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze. Umowa najmu i dzierżawy są umowami nazwanymi, uregulowanymi w przepisach Kodeksu cywilnego. Przez umowę najmu wynajmujący zobowiązuje się oddać najemcy rzecz do używania przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu umówiony czynsz (art. 659 §1 Kodeksu cywilnego). Natomiast przez umowę dzierżawy wydzierżawiający zobowiązuje się oddać dzierżawcy rzecz do używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a dzierżawca zobowiązuje się płacić wydzierżawiającemu umówiony czynsz (art. 693 § 1 Kodeksu cywilnego). Cechą konstytutywną obu umów jest wydanie rzeczy odpowiednio – najemcy lub dzierżawcy, co nie ma miejsca w przypadku udostępniania części strony internetowej w celu zamieszczenia na niej reklamy.

W ocenie natomiast Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok z dnia 19 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2485/10) *umową podobną do najmu i dzierżawy jest umowa, na podstawie której jeden podmiot oddaje innemu podmiotowi możliwość wyświetlania na stronie internetowej, administrowanej przez ten pierwszy podmiot (w określonym miejscu tej strony), określonych treści (najczęściej reklamowych). Nie ma tu ani najmu rzeczy, ani praw, jednakże następuje oddanie do używania bytu wirtualnego, jakim jest część „powierzchni” strony internetowej. W tej sytuacji wynagrodzenie otrzymywane przez właściciela strony internetowej należy zakwalifikować do źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f.*

Ponieważ umowa o udostępnienie strony internetowej jest umową nienazwaną, dlatego też o podobieństwie tej umowy do umowy nienazwanej dzierżawy lub najmu można mówić w zależności od przyjętego kryterium. Najem jest - obok dzierżawy i użyczenia – zaliczany do umów, których przedmiotem jest używanie rzeczy lub praw.

Umowa nienazwana jest wyrazem poszukiwań nowych prawnych instrumentów do zrealizowania określonych celów gospodarczych. Strony, konstruując treść umowy

nienazwanej, mogą posilkować się typowymi wzorcami umów nienazwanych, nadają im złożony i indywidualny charakter. Mogą one być oparte o wybrane elementy różnych umów, tworząc nowy typ umowy o charakterze kompilacyjnym. Bazując na jednej bądź dwóch i więcej umowach nazwanych, w treści umowy nienazwanej mogą także zamieszczać nieznane obowiązującemu porządkowi prawnemu nowe klauzule, postanowienia i zastrzeżenia umowne, które również nadadzą stosunkowi prawnemu indywidualny charakter. „O typie stosunku prawnego nie decydują wyłącznie *essentialia negotii* (...). Elementami kwalifikującymi są również: świadczenia towarzyszące świadczeniu głównemu, cel gospodarczy umowy, zwyczaje handlowe regulujące treść stosunku itp. Elementy kwalifikujące odnosić się mogą do treści stosunku prawnego, jego przedmiotu, stron (...), celu gospodarczego i rodzaju interesów majątkowych. J Guść, O właściwości (naturze) stosunku prawnego, PiP 1997, Nr 4, s. 20.

Biorąc powyższe pod uwagę, trudno przesądzać o podobieństwie lub jego braku a priori. Dopiero analiza poszczególnych zapisów umowy pozwoli na określenie jej poszczególnych elementów konstrukcyjnych pozwalających na jej prawną kwalifikację.

W świetle powyższego, gdy część strony internetowej w celu zamieszczenia na niej reklamy udostępnia osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej i czynność ta nie będzie wypełniała znamion pozarolniczej działalności gospodarczej, zdefiniowanej w art. 5a pkt 6 ustawy, ani umowa nienazwana nie pozwoli na zakwalifikowanie tego przychodu do przychodu uzyskanego z tytułu najmu lub dzierżawy, to przychód ten należy zakwalifikować do przychodów z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 w związku z art. 20 ust. 1 tej ustawy.

Zauważyć należy, iż Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług, Sekcja J - Usługi w zakresie informacji i komunikacji, Dział 63 wymienia usługi w zakresie informacji, wśród których wyróżniono „sprzedaż czasu lub miejsca na cele reklamowe w Internecie” (63.11.30 0).

Podatnik, który osiągnął omawiany przychód jest zobligowany do wykazania go w zeznaniu podatkowym (oznaczonym symbolem PIT-36) składanym za dany rok podatkowy i obliczenia podatku należnego od sumy uzyskanych dochodów, według obowiązującej skali podatkowej.

Odnosząc się natomiast do poruszonej w oświadczeniu kwestii niejednolitej linii interpretacyjnej prezentowanej przez organy podatkowe należy zauważyć, iż różnice w interpretowaniu przepisów ustawy w stosunku do przychodów uzyskanych z tytułu zamieszczania reklam na stronie internetowej, mogą wynikać z faktu, iż przychód ten może być zaliczony do różnych źródeł przychodu, tj. działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy), innych źródeł (art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy), a nawet z najmu lub dzierżawy (art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy). Może być bowiem uzyskany przez osobę prowadzącą działalność gospodarczą i wypełniać przesłanki definicji tej działalności, co skutkuje kwalifikacją przychodu do źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy albo stanowić przychód z innych źródeł (art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy) w sytuacji gdy został uzyskany przez osobę nieprowadzącą działalności gospodarczej z tytułu sprzedaży miejsca na cele reklamowe w Internecie. Niewykluczone jest również, iż w sytuacji

umowy nienazwanej podobnej do umowy najmu lub dzierżawy, w określonym przypadku powstanie przychód, który wypełni przesłanki kwalifikacji do przychodów z najmu i dzierżawy. Ustalenie tych okoliczności nie powinno natomiast stanowić problemu u osoby otrzymującej omawiane przychody, będącej stroną określonej umowy. Zasady opodatkowania dochodów z tych źródeł są precyzyjnie określone. W tej sytuacji nie uważam za celowe odrębne regulowanie tej materii w przepisach ustawy.

Jednocześnie pragnę zapewnić Pana Senatora, iż wydawane interpretacje indywidualne są monitorowane także pod kątem ich jednolitości. W sytuacji stwierdzenia rozbieżności indywidualnej interpretacji, akta sprawy są analizowane w Ministerstwie Finansów i jeśli stwierdzona zostanie jej nieprawidłowość, jest na bieżąco, z urzędu, zmieniana przez Ministra Finansów. W kwestii dotyczącej kwalifikowania omawianych przychodów do odpowiedniego źródła Minister Finansów dokonywał już zmian interpretacji indywidualnych. W ten sposób z obiegu prawnego eliminowane są błędne interpretacje, co zapewnia realizowanie zasady zaufania do organów podatkowych. Stanowisko Ministra Finansów w przedmiotowej sprawie jest zatem znane zarówno organom upoważnionym do wydawania interpretacji indywidualnych jak i organom podatkowym.

Z poważaniem  
Z upoważnienia Ministra Finansów  
PODSEKRETARZ STANU  
Maciej Grabowski

