**Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach   
z dnia 22 września 2015 r., znak: IBPB-2-1/4511-252/15/MK**

Na podstawie [art. 14b § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(b))par(1)&cm=DOCUMENT) i [§ 6](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(b))par(6)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613) oraz [§ 5](https://sip.lex.pl/#/document/17359092?unitId=par(5)&cm=DOCUMENT) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770, z późn. zm.) w zw. z [§ 9](https://sip.lex.pl/#/document/18193661?unitId=par(9)&cm=DOCUMENT) rozporządzenia Ministra Finansów z 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. , poz. 643) - Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, działający w imieniu Ministra Finansów, stwierdza, że stanowisko Wnioskodawczyni, przedstawione we wniosku z 16 czerwca 2015 r. (data wpływu do Biura - 24 czerwca 2015 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych umieszczania reklam na blogu internetowym - **jest** **nieprawidłowe**.

**Uzasadnienie**

W dniu 24 czerwca 2015 r. wpłynął do Biura ww. wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie skutków podatkowych umieszczania reklam na blogu internetowym.

**W** **przedmiotowym** **wniosku** **został** **przedstawiony** **następujący** **stan** **faktyczny:**

Wnioskodawczyni jest autorką bloga internetowego, na którym umieszcza reklamy w ramach programu partnerskiego A. Przez cały 2014 rok co miesiąc Wnioskodawczyni odprowadzała zaliczkę na podatek dochodowy, uwzględniając koszty uzyskania przychodu w wysokości 20% zgodnie z [art. 22 ust. 9 pkt 4](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(22)ust(9)pkt(4)&cm=DOCUMENT) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Opierała się na indywidualnych interpretacjach wydawanych w podobnych sprawach w latach poprzednich, które uznają takie dochody jako przychód z działalności wykonywanej osobiście (wykonywanie usługi na rzecz kontrahenta) na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 2 oraz art. 13 pkt 8 lit. a) ustawy.

Po złożeniu rocznego zeznania podatkowego Wnioskodawczyni została wezwana do Urzędu Skarbowego w celu złożenia korekty. Poinformowano Wnioskodawczynię, że odliczanie 20% kosztów uzyskania przychodu jest w jej przypadku błędem.

Zdaniem Wnioskodawczyni jest to niesprawiedliwe, ponieważ prowadząc bloga ponosi niemałe koszty (zakup sprzętu, kosmetyków opisywanych na blogu, kursy doszkalające, koszty domeny czy serwera itd.), których dotychczas nie trzeba było wykazywać, więc nie zbierała odpowiednich faktur.

Wnioskodawczyni nie zgadza się również z interpretacją, że umowie z A. bliżej do umowy wynajmu/dzierżawy niż dochodu z działalności wykonywanej osobiście, ponieważ blog nie jest typową stroną internetową i wymaga konkretnych działań (w tym przypadku pisania postów, testowania kosmetyków, robienia zdjęć itd.) by móc uzyskiwać dochód z reklam.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

Czy Wnioskodawczyni powinna składać korektę do złożonego zeznania nie uwzględniającą kosztów uzyskania przychodu.

Zdaniem Wnioskodawczyni, jako autor, a nie jedynie właściciel strony internetowej ma prawo traktować dochody z programu A. jako dochody z działalności wykonywanej osobiście i uwzględniać 20% koszty uzyskania przychodu zgodnie z [art. 22 ust. 9 pkt 4](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(22)ust(9)pkt(4)&cm=DOCUMENT) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Na tle przedstawionego stanu faktycznego stwierdzam, co następuje:

Zgodnie [art. 9 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(9)ust(1)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.) opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Powyższa ustawa zawiera w art. 10 ust. 1 katalog źródeł przychodów, z których dochody podlegają opodatkowaniu według zasad określonych dla danego źródła przychodów.

Jednym ze źródeł przychodów określonym w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy jest najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawa, poddzierżawa działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą.

Do tego źródła przychodów zaliczane są zatem przychody uzyskiwane poza działalnością gospodarczą przez osoby fizyczne na podstawie umów nazwanych: najmu oraz dzierżawy, ale również umów nienazwanych, które mają podobny charakter do najmu lub dzierżawy.

Problematyka, na gruncie przepisów wyżej wymienionej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, odpowiedniego kwalifikowania przychodów z tytułu udostępniania za wynagrodzeniem powierzchni na stronie internetowej, zarządzanej przez osobę fizyczną, m.in. w celach reklamowych do właściwego źródła, była przedmiotem orzecznictwa sądów administracyjnych.

Orzecznictwo sądów administracyjnych ukształtowało jednolitą linię rozstrzygnięć w tym zakresie (wyrok NSA z 9 marca 2012 r. sygn. akt [II FSK 1548/10](https://sip.lex.pl/#/document/521231216?cm=DOCUMENT), utrzymujący w mocy wyrok WSA w Krakowie z 5 marca 2010 r. sygn. akt [I SA/Kr 60/10](https://sip.lex.pl/#/document/520664361?cm=DOCUMENT); wyrok NSA z 19 czerwca 2012 r. sygn. akt [II FSK 2485/10](https://sip.lex.pl/#/document/521310330?cm=DOCUMENT), utrzymujący w mocy wyrok WSA w Warszawie z 5 lipca 2010 r. sygn. akt [III SA/Wa 25/10](https://sip.lex.pl/#/document/520674268?cm=DOCUMENT); wyrok NSA z 27 lutego 2013 r. sygn. akt [II FSK 1305/11](https://sip.lex.pl/#/document/521404835?cm=DOCUMENT), utrzymujący w mocy wyrok WSA w Warszawie z 17 stycznia 2011 r. sygn. akt [III SA/Wa 1448/10](https://sip.lex.pl/#/document/520851092?cm=DOCUMENT)).

Sądy administracyjne we wskazanych wyrokach uznały, że wynagrodzenie otrzymywane przez osobę fizyczną zarządzającą stroną internetową należy zakwalifikować do źródła przychodów - najem, dzierżawa lub inne umowy o podobnym charakterze ([art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Sądy wskazały, że umowa, na podstawie której jeden podmiot udostępnia innemu podmiotowi możliwość wyświetlania na stronie internetowej określonych treści (najczęściej reklamowych), jest umową nienazwaną o charakterze podobnym do najmu lub dzierżawy. Wprawdzie przedmiotem takiej umowy nie jest ani najem rzeczy, ani dzierżawa rzeczy lub prawa, jednakże następuje oddanie do używania bytu wirtualnego, jakim jest część powierzchni strony internetowej.

Mając na uwadze powyższe, Minister Finansów wydał interpretację ogólną z 5 września 2014 r. Nr [DD2/033/55/KBF/14/RD-75000](https://sip.lex.pl/#/document/184787197?cm=DOCUMENT), w której stwierdził m.in., że " (...) osoba fizyczna udostępniająca na stronie internetowej miejsce w celu zamieszczenia treści o charakterze m.in. reklamowym za wynagrodzeniem uzyskuje przychód z tytułu umowy o podobnym charakterze do umowy najmu lub dzierżawy. Przychody z tego tytułu należy zakwalifikować do źródła przychodów, o którym mowa w [art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) ustawy PIT, pod warunkiem, że nie są uzyskiwane w ramach działalności gospodarczej. Dochody z tego źródła przychodów podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych, według progresywnej skali podatkowej, określonej w [art. 27 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(27)ust(1)&cm=DOCUMENT) ustawy PIT. (...)."

Ze stanu faktycznego przedstawionego we wniosku wynika, że Wnioskodawczyni jest autorką bloga internetowego, na którym umieszcza reklamy w ramach programu partnerskiego A. Przez cały 2014 rok co miesiąc Wnioskodawczyni odprowadzała zaliczkę na podatek dochodowy, uwzględniając koszty uzyskania przychodu w wysokości 20% zgodnie z [art. 22 ust. 9 pkt 4](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(22)ust(9)pkt(4)&cm=DOCUMENT) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Odnosząc się zatem do opisanego we wniosku stanu faktycznego należy stwierdzić, że wynagrodzenie z tytułu usług, polegających na umieszczaniu na blogu internetowym reklam w ramach programu partnerskiego A., o ile nie było to wykonywane w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej, należy kwalifikować do źródła przychodów najem, dzierżawa lub inne umowy o podobnym charakterze (art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy) a nie do przychodów z działalności wykonywanej osobiście (art. 10 ust. 1 pkt 2 oraz art. 13 pkt 8 lit. a) ustawy).

Skoro przychody z ww. tytułu nie mogą zostać zakwalifikowane do przychodów, o których mowa w art. 13 pkt 8 lit. a ww. ustawy - czyli do przychodów z umów zlecenia i o dzieła - to w takiej sytuacji nie jest możliwe zastosowanie kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 9 pkt 4 ustawy, tj. w wysokości 20% uzyskanego przychodu.

Zastosowanie w takim przypadku znajduje art. 22 ust. 1 ww. ustawy, który stanowi, że kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23.

Definicja sformułowana przez ustawodawcę ma charakter ogólny. Z tego względu każdorazowy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej. Wyjątkiem jest jedynie sytuacja, gdy ustawa wyraźnie wskazuje jego przynależność do kategorii kosztów uzyskania przychodów lub wyłącza możliwość zaliczenia go do tego rodzaju kosztów. W pozostałych przypadkach należy natomiast zbadać istnienie związku przyczynowego pomiędzy poniesieniem kosztu a powstaniem przychodu lub realną szansą powstania przychodów podatkowych, bądź też zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła ich uzyskiwania.

Kosztami uzyskania przychodu są zatem wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z uzyskanymi przychodami. Z oceny związku z uzyskanym przychodem winno wynikać, iż poniesiony wydatek obiektywnie mógł się przyczynić do osiągnięcia przychodów z danego źródła. Aby zatem wydatek mógł być uznany za koszt uzyskania przychodu winien, w myśl powołanego przepisu, spełniać łącznie następujące warunki:

* pozostawać w związku przyczynowym z przychodem lub źródłem przychodu i być poniesiony w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu,
* nie znajdować się na liście kosztów nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów, wymienionych w [art. 23 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(23)ust(1)&cm=DOCUMENT)ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,
* być właściwie udokumentowany.

Koszty poniesione w celu uzyskania przychodów to te, które zostały poniesione z zamiarem uzyskania przychodu. Ten zamiar (cel) musi być, po pierwsze - obiektywnie realny, po drugie - istniejące okoliczności faktyczne muszą wskazywać na to, że dany wydatek w istocie mógł podatnikowi pozwolić na przewidywanie osiągnięcia przychodu. Natomiast koszty ponoszone w celu zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodu, to wydatki mające na celu ochronę źródła przychodu, tak by źródło to istniało w stanie niepogorszonym.

Wobec powyższego stwierdzić należy, że jeżeli pomiędzy poniesionymi kosztami oraz przychodem z ww. tytułu istnieje związek przyczynowo-skutkowy, to takie koszty - właściwie udokumentowane - można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu z tytułu usług polegających na umieszczaniu na blogu internetowym reklam w ramach programu partnerskiego A. Wnioskodawczyni wskazała co prawda, iż prowadząc bloga ponosiła koszty, jednak nie zbierała faktur. Należy jednak podkreślić, iż posiadanie faktury nie jest konieczne do uznania określonego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu. Jeżeli Wnioskodawczyni w inny sposób jest w stanie udokumentować wydatki, które mają związek z uzyskaniem omawianego przychodu to mogą one również zostać wykazane w zeznaniu za 2014 r. jako koszty uzyskania przychodu. Natomiast w związku ze wskazaną wyżej kwalifikacją do źródła przychodu brak było podstaw do zastosowania w zeznaniu podatkowym za 2014 r. - 20% kosztów uzyskania przychodów. W związku z tym konieczne jest złożenie korekty zeznania za 2014 r.

Wobec powyższego stanowisko Wnioskodawczyni należało uznać za nieprawidłowe.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawczynię i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach ul. Prymasa S. Wyszyńskiego 2, 44-100 Gliwice, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu - do usunięcia naruszenia prawa ([art. 52 § 3](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(52)par(3)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - Dz. U. z 2012 r. poz. 270, z późn. zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach - art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Katowicach Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a, 43-300 Bielsko-Biała.