# **Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 12 sierpnia 2016 r., znak: IPPB4/4511-681/16-2/JK2**

Na podstawie [art. 14b § 1](https://sip.lex.pl/#/document/18193661?unitId=art(14(b))par(1)&cm=DOCUMENT) i [§ 6](https://sip.lex.pl/#/document/18193661?unitId=art(14(b))par(6)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 643, z późn. zm.) oraz [§ 5 pkt 5](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=par(5)pkt(5)&cm=DOCUMENT) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. z 2015 r. poz. 613), Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie działający w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko - przedstawione we wniosku z dnia 8 czerwca 2016 r. (data wpływu 10 czerwca 2016 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej obowiązku płatnika w związku z poborem zaliczek od wypłat za najem i dzierżawę stron internetowych poniesionych na rzecz osób nieprowadzących działalności gospodarczej - **jest** **prawidłowe.**

**Uzasadnienie**

W dniu 10 czerwca 2016 r. został złożony ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne w zakresie obowiązku płatnika w związku z poborem zaliczek od wypłat za najem i dzierżawę stron internetowych poniesionych na rzecz osób nieprowadzących działalności gospodarczej.

**We** **wniosku** **przedstawiono** **następujące** **zdarzenie** **przyszłe.**

Wnioskodawczyni zarejestrowała jednoosobową działalność gospodarczą, w której zamierza prowadzić działalność w zakresie sprzedaży internetowej reklam. Wnioskodawczyni będzie nabywała prawo do sprzedaży reklam od kontrahentów zagranicznych (np. ze Stanów Zjednoczonych), a następnie poprzez własną stronę internetową będzie zajmowała się dystrybucją tych usług.

Usługa świadczona przez Wnioskodawczynię będzie polegała na tym, że uruchomi Ona serwis internetowy na stronie www., poprzez który klienci będą mogli pobrać skrypt do umieszczenia na swojej stronie internetowej, który umożliwia wyświetlanie na tej stronie reklam kontrahenta zagranicznego. Skrypt zostanie udostępniony klientom - Użytkownikom - po wcześniejszym zarejestrowaniu się w serwisie www prowadzonym przez Wnioskodawczynię.

Skrypt po zainstalowaniu na stronie (stronach) Użytkownika będzie powodował:

1. wyświetlanie się reklamy w określonym miejscu na danej stronie internetowej należącej do Użytkownika zaraz po wejściu na tę stronę lub/i
2. wyświetlanie się reklam w chwili kliknięcia przez zainteresowanego na stronie Użytkownika na link umożliwiający dostęp do konkretnych treści lub pobranie konkretnego pliku.

Rejestrując się w serwisie Użytkownik obowiązany jest podać m.in.:

1. swoje prawdziwe dane osobowe i teleadresowe
2. adres zamieszkania lub siedziby do celów podatkowych
3. wskazanie miejsca rezydencji podatkowej.

Wnioskodawczyni nie będzie zawierać z Użytkownikami odrębnych umów w formie pisemnej. Do zawarcia umowy będzie dochodzić przez Internet, poprzez zarejestrowanie się, podanie niezbędnych danych osobowych i adresowych oraz potwierdzenie zapoznania się z Regulaminem serwisu i jego akceptacji. Ewentualna korespondencja z Użytkownikami także będzie się odbywać przy wykorzystaniu Internetu.

Zatem serwis, który planuje uruchomić Wnioskodawczyni będzie realizował swoją działalność marketingową oraz reklamową poprzez wynajmowanie powierzchni na wirtualnych stronach Internetowych Użytkowników będących ich własnością lub posiadających do nich prawo na podstawie innego tytułu prawnego.

Użytkownik strony internetowej nie będzie miał żadnego wpływu na zarządzanie tą częścią udostępnionej Wnioskodawczyni strony internetowej. Pełną kontrolę nad ilością, rodzajem i częstotliwością wyświetlania reklam i informacji w udostępnionym miejscu będzie miała zawsze na zasadzie wyłączności Wnioskodawczyni. Użytkownicy nie będą świadczyć na rzecz Wnioskodawczyni żadnych dodatkowych usług ponad wynajem miejsca na stronie lub dostępu do plików, w tym usług o charakterze świadczeń osobistych.

Wnioskodawczyni będzie wypłacała Użytkownikowi świadczenie pieniężne (wynagrodzenie) za wynajem powierzchni wirtualnych, a wysokość tego wynagrodzenia będzie uzależniona od efektywności działalności reklamowej i marketingowej prowadzonej przez Serwis w obszarach wirtualnych wynajętych przez Użytkownika. Wszystkie wypłaty będą następowały bezgotówkowo, z konta Wnioskodawczyni na konto wskazane przez Użytkownika.

Zasady funkcjonowania serwisu będą szczegółowo opisane w Regulaminie funkcjonowania tego serwisu. Między innymi znajdzie się tam zapis, że Użytkownik obowiązany jest rozliczyć się z osiągniętego dochodu z właściwym organem podatkowym we własnym zakresie w kraju rezydencji podatkowej. Użytkownik zostanie poinformowany, że ponosi z tego tytułu wyłączną odpowiedzialność.

Wnioskodawczyni będzie prowadziła podatkową księgę przychodów i rozchodów.

Należy podkreślić, że Użytkowników serwisu, który zamierza uruchomić Wnioskodawczyni, można podzielić na cztery grupy:

A. osoby fizyczne, posiadający rezydencję podatkową w Polsce, nieprowadzące działalności gospodarczej,

B. osoby fizyczne lub prawne posiadający rezydencję podatkową w Polsce i uzyskujące dochody z najmu w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w Polsce,

C. osoby fizyczne, posiadający rezydencję podatkową w innym kraju niż Polska, nieprowadzące działalności gospodarczej,

D. osoby fizyczne lub prawne posiadający rezydencję podatkową w innym kraju niż Polska, prowadzące działalność gospodarczą w tym kraju lub w Polsce,

W związku z powyższym Wnioskodawczyni ma wątpliwości, co do zakresu swoich obowiązków jako podmiotu wypłacającego czynsz najmu za udostępnienie stron internetowych.

**W** **związku** **z** **powyższym** **opisem** **zadano** **następujące** **pytania:**

1. Czy w przypadku wypłaty wynagrodzenia na rzecz osób fizycznych posiadających rezydencję podatkową w Polsce i nieprowadzących działalności gospodarczej, Wnioskodawczyni będzie miała obowiązek jako płatnik pobierania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych ?

2. Czy w przypadku wypłaty wynagrodzenia na rzecz osób fizycznych lub prawnych posiadających rezydencję podatkową w Polsce i prowadzących działalność gospodarczą, Wnioskodawczyni będzie miała obowiązek jako płatnik pobierania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych ?

3. Czy w przypadku wypłaty wynagrodzenia na rzecz osób fizycznych posiadających rezydencję podatkową w innym kraju niż Polska i nieprowadzących działalności gospodarczej, Wnioskodawczyni będzie miała obowiązek jako płatnik pobierania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych ?

4. Czy w przypadku wypłaty wynagrodzenia na rzecz osób fizycznych lub prawnych posiadających rezydencję podatkową w innym kraju niż Polska i prowadzących działalność gospodarczą w tym kraju lub w Polsce, Wnioskodawczyni będzie miała obowiązek jako płatnik pobierania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych ?

5. Czy od osób fizycznych lub prawnych wskazujących przy rejestracji adres zamieszkania lub siedzibę w innym kraju niż Polska Wnioskodawczyni będzie zobowiązana do uzyskania od takich Użytkowników certyfikatu rezydencji, jako dokumentu umożliwiającego odstąpienie od poboru zaliczki na podatek ?

6. Czy wystarczającym dowodem księgowym, uprawniającym Wnioskodawczynię do wpisania do podatkowej księgi przychodów i rozchodów wypłat dla Użytkowników jako kosztów uzyskania przychodu będzie wydruk przelewu bankowego lub porównywalny dokument zawierający dane stron transakcji, jej datę i kwotę ?

Niniejsza interpretacja dotyczy podatku dochodowego w zakresie obowiązku płatnika w związku z poborem zaliczek od wypłat czynszu za najem i dzierżawę stron internetowych poniesionych na rzecz osób nieprowadzących działalności gospodarczej (pyt. Nr 1, 3 i 5). Natomiast w pozostałym zakresie zostaną wydane odebrane rozstrzygnięcia.

Zdaniem Wnioskodawczyni,

Ad. 1)

Zdaniem Wnioskodawczyni w przypadku dokonywania przez nią wypłat za najem i dzierżawę stron internetowych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej nie ma ona obowiązku pobierania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych.

Problematyka zaliczania przychodów z udostępniania stron internetowych do określonego źródła według przepisów ustawy PIT została rozstrzygnięta przez Ministra Finansów w Interpretacji ogólnej z dnia 5 września 2014 r., sygn. [DD2/033/55/KBF/14/RD-75000](https://sip.lex.pl/#/document/184787197?cm=DOCUMENT).

"Uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych, stwierdzam, 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".

W związku z powyższym rozstrzygnięciem oraz mając na uwadze treść [art. 44 ust. 1 pkt 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(1)pkt(1)&cm=DOCUMENT) i [2)](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT) ustawy PIT należy stwierdzić, że Wnioskodawczyni nie będzie miała obowiązku potrącania zaliczek na podatek dochodowy. Przepis ten stwierdza bowiem, że podatnicy osiągające dochody:

1. z działalności gospodarczej, o której mowa w art. 14 ustawy
2. z najmu lub dzierżawy

- są obowiązani bez wezwania wpłacać w ciągu roku podatkowego zaliczki na podatek dochodowy według zasad określonych w ust. 3.

Oznacza to, że obowiązek podatkowy w obydwu przypadkach ciąży na podatnikach uzyskujących przychody z tych dwóch źródeł, tj. najmu i działalności gospodarczej. Brak jest zatem podstaw prawnych by Wnioskodawczyni potrącała zaliczki od wypłacanych Użytkownikom w przyszłości kwot dochodów z tytułu uczestnictwa w serwisie.

Ad. 3)

Zdaniem Wnioskodawczyni w przypadku dokonywania przez nią wypłat za najem i dzierżawę stron internetowych na rzecz osób fizycznych, nierezydentów, nieprowadzących działalności gospodarczej, nie ma ona obowiązku - pobierania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych.

W tym przypadku należy odnieść się do umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z danym krajem, którego rezydencję posiada beneficjent wypłaty. Analizując treść umów o unikaniu podwójnego opodatkowania brak jest w nich uregulowań odnoszących się do dochodów z najmu lub dzierżawy wartości niematerialnych i prawnych. W związku z tym dochody takie są uregulowane umowach jako Inne dochody i jeżeli dany rodzaj dochodów nie został odrębnie uregulowany, to pozostałe dochody są zaliczane do kategorii inne dochody i bez względu na miejsce ich osiągania są opodatkowane w miejscu zamieszkania lub siedziby podatnika. Tego typu uregulowania zostały zawarte m.in. w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę z Czechami (art. 20 umowy), Niemcami (art. 22) czy ze Stanami Zjednoczonymi Ameryki (art. 21).

Ad. 5)

W ocenie Wnioskodawczyni nie będzie zobowiązana do żądania certyfikatu rezydencji od Użytkownika w celu dokonania rozliczenia. Z tego typu dochodów podatnicy muszą rozliczyć się sami w państwie zamieszkania. W tym przypadku, z uwagi na rodzaj dochodów (najem i dzierżawa) nie będą podlegać opodatkowaniu w Polsce, zgodnie z treścią typowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

**W** **świetle** **obowiązującego** **stanu** **prawnego** **stanowisko** **Wnioskodawczyni** **w** **sprawie** **oceny** **prawnej** **przedstawionego** **zdarzeniaprzyszłego** **jest** **prawidłowe.**

Zgodnie z [art. 3 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(3)ust(1)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.), osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Polski, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

Zgodnie z art. 3 ust. 2a ww. ustawy, osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (ograniczony obowiązek podatkowy).

Przy czym, zgodnie z art. 4a ww. ustawy, przepisy art. 3 ust. 1, 1a, 2a i 2b stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Powyższy przepis stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska (art. 4a ustawy).

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, 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.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ww. ustawy, osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują świadczeń z tytułu działalności, o której mowa w art. 13 pkt 2 i 4-9 oraz art. 18, osobom określonym w art. 3 ust. 1, są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 4, zaliczki na podatek dochodowy, stosując do dokonywanego świadczenia, pomniejszonego o miesięczne koszty uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 oraz o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b, najniższą stawkę podatkową określoną w skali, o której mowa w art. 27 ust. 1.

Stosownie do art. 41 ust. 4 cyt. ustawy, płatnicy, o których mowa w ust. 1, są obowiązani pobierać zryczałtowany podatek dochodowy od dokonywanych wypłat (świadczeń) lub stawianych do dyspozycji podatnika pieniędzy lub wartości pieniężnych z tytułów określonych w art. 29, art. 30 ust. 1 pkt 2, 4-5a,13-16 oraz art. 30a ust. 1, z zastrzeżeniem ust. 4d, 5 oraz 10.

Jednocześnie art. 41 ust. 9 ustawy stanowi, że w przypadku, o którym mowa w ust. 4, płatnik pobiera zryczałtowany podatek dochodowy na zasadach określonych w art. 29 bez względu na to, czy podatnik ma miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu art. 3 ust. 1a, jeżeli uzyska od tego podatnika certyfikat rezydencji.

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 dnia 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 dnia 5 marca 2010 r. sygn. akt [I SA/Kr 60/10](https://sip.lex.pl/#/document/520664361?cm=DOCUMENT); wyrok NSA z dnia 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 dnia 5 lipca 2010 r. sygn. akt [III SA/Wa 25/10](https://sip.lex.pl/#/document/520674268?cm=DOCUMENT); wyrok NSA z dnia 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 dnia 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.

Uwzględniając powyższe, przychody osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej osiągane z tytułu udostępniania za wynagrodzeniem na stronie internetowej miejsca w celu zamieszczania treści o charakterze reklamowanym należy kwalifikować do źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy (umowa o podobnym charakterze do najmu lub dzierżawy).

Odnosząc się zatem do opisanego we wniosku zdarzenia przyszłego stwierdza się, że wynagrodzenie z tytułu udostępniania przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej (polskich rezydentów) miejsca na reklamy na własnych stronach internetowych, należy kwalifikować do źródła przychodów najem, dzierżawa lub inne umowy o podobnym charakterze (art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy). Oznacza to, że na Wnioskodawczyni, wypłacającej z tego tytułu wynagrodzenie, nie ciążą obowiązki płatnika określone w [art. 41 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(41)ust(1)&cm=DOCUMENT) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wnioskodawczyni powzięła także wątpliwość co do zakresu obowiązku płatnika z tytułu wypłaty czynszu na rzecz osób nieprowadzących działalności gospodarczej posiadającej rezydencję podatkową w kraju innym niż Polska.

Zgodnie z [art. 29 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(29)ust(1)&cm=DOCUMENT) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podatek dochodowy od uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez osoby, o których mowa w art. 3 ust. 2a, przychodów:

1. z działalności określonej w art. 13 pkt 2 i 6-9 oraz z odsetek innych niż wymienione w art. 30a ust. 1, z praw autorskich lub z praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego, w tym także środka transportu, oraz za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how) - pobiera się w formie ryczałtu w wysokości 20% przychodu;
2. z opłat za usługi w zakresie działalności widowiskowej, rozrywkowej lub sportowej, wykonywanej przez osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania za granicą, a organizowanej za pośrednictwem osób fizycznych lub osób prawnych prowadzących działalność w zakresie imprez artystycznych, rozrywkowych lub sportowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej - pobiera się w formie ryczałtu w wysokości 20% przychodu;
3. z tytułu należnych opłat za wywóz ładunków i pasażerów przyjętych do przewozu w portach polskich przez zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żeglugi handlowej, z wyjątkiem ładunków i pasażerów tranzytowych - pobiera się w formie ryczałtu w wysokości 10% przychodów;
4. uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej - pobiera się w formie ryczałtu w wysokości 10% przychodów;
5. z tytułu świadczeń doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze - pobiera się w formie ryczałtu w wysokości 20% przychodu.

Biorąc pod uwagę przedstawione we wniosku zdarzenie przyszłe oraz powołane wyżej przepisy prawa stwierdzić należy, że przychody osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej osiągane z tytułu udostępniania za wynagrodzeniem stron internetowych (najem) nie mieszczą się w katalogu zawartym w [art. 29 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(29)ust(1)&cm=DOCUMENT) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, co skutkuje brakiem konieczności pobrania przez Wnioskodawczynię jako płatnika zryczałtowanego podatku dochodowego od dokonanych wypłat.

Przechodząc na grunt postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania należy wskazać, że umowy, Konwencje nie przewidują przepisów szczególnych dotyczących zasad opodatkowania przychodów z najmu stron internetowych, zatem dochód ten powinien być kwalifikowany do kategorii "inne dochody".

Na gruncie postanowień [umowy](https://sip.lex.pl/#/document/17908237?cm=DOCUMENT) między Rzecząpospolitą Polską a Republiką Czeską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzoną w Warszawie dnia 13 września 2011 r. (Dz. U. z 2012 r. poz. 991) zastosowanie znajdzie art. 20 ust. 1 ww. umowy.

Zgodnie z tym przepisem, części dochodu osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie, bez względu na to, gdzie są osiągane, a nie objęte postanowieniami poprzednich artykułów niniejszej Umowy podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie (w przedmiotowej sprawie tylko w Czechach).

Natomiast jak wynika z treści [art. 22](https://sip.lex.pl/#/document/17152900?unitId=art(22)&cm=DOCUMENT) umowy między Rzecząpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisanej w Berlinie dnia 14 maja 2003 r. (Dz. U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90), dochody osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie, bez względu na to, gdzie są osiągane, a które nie są objęte postanowieniami poprzednich artykułów niniejszej umowy, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie (w przedmiotowej sprawie tylko w Niemczech).

Odnosząc się natomiast do [umowy](https://sip.lex.pl/#/document/16789907?cm=DOCUMENT) zawartej między między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w dniu 8 października 1974 r. (Dz. U. z 1976 r. Nr 31, poz. 178), należy wskazać, że wynagrodzenie wypłacane przez Wnioskodawczynię z tytułu udostępniania stron internetowych osobom fizycznym mającym miejsce zamieszkania w USA i nieprowadzącym działalności gospodarczej, podlega opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 5 umowy.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 umowy, osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie może być opodatkowana przez drugie Umawiające się Państwo z tytułu dochodu pochodzącego ze źródeł z tego drugiego Umawiającego się Państwa i tylko z tytułu takiego dochodu, zgodnie ze wszystkimi ograniczeniami zawartymi w niniejszej Umowie.

Powyższe oznacza, że dochód osoby fizycznej mającej miejsce zamieszkania w USA osiągany z Polski z tytułu udostępniania stron internetowych będzie podlegał opodatkowaniu zarówno w USA jak i w Polsce, na zasadach określonych w krajowych przepisach podatkowych tych państw.

We własnym stanowisku Wnioskodawczyni powołała się na art. 21 Konwencji polsko-amerykańskiej.

W dniu 13 lutego 2013 r. została podpisana [Konwencja](https://sip.lex.pl/#/document/18019182?cm=DOCUMENT) między Rzecząpospolitą Polską a Stanami Zjednoczonymi Ameryki w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu (Dz. U. z 2013 r. poz. 995), która w swej treści zawiera art. 21.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 ww. Konwencji, części dochodu otrzymane przez osobę mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie, które zostały uzyskane przez rzeczywistego beneficjenta mającego miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym Państwie, bez względu na to gdzie są osiągane, nieobjęte postanowieniami poprzednich artykułów niniejszej Konwencji, podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie.

Jednakże należy wyjaśnić, że dotychczas powyższa Konwencja nie weszła w życie, zatem art. 21 ust. 1, na który powołuje się Wnioskodawczyni nie obowiązuje, zatem nie ma zastosowania w przedmiotowej sprawie. Zatem należy stosować cytowany wcześniej art. 5 umowy z 1976 r., zgodnie z którym dochody z udostępniania stron internetowych podlegają opodatkowaniu zarówno w Polsce, jak i w USA.

Powyższe nie ma znaczenia w przedmiotowej sprawie, gdyż jak wcześniej wyjaśniono, na Wnioskodawczyni z tytułu wypłaconych wynagrodzeń za najem i dzierżawę stron internetowych osobom fizycznym nieprowadzących działalności gospodarczej (rezydentom i nierezydentom) nie ciążą obowiązki płatnika.

Tut. organ odniósł się jedynie do stanowiska Wnioskodawczyni w zakresie obowiązków płatnika, tj. poboru zaliczek na podatek dochodowy od dokonanych wypłat za najem i dzierżawę stron internetowych poniesionych na rzecz osób nieprowadzących działalności gospodarczej. Przedmiotem interpretacji nie były obowiązki ciążące na osobach nieprowadzących działalności gospodarczej. Zatem błędne powołanie przez Wnioskodawczynię art. 21 Konwencji polsko-amerykańskiej nie wypłynęło na rozstrzygnięcie.

Reasumując, wynagrodzenie z tytułu udostępniania stron internetowych przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, należy kwalifikować do źródła przychodów najem, dzierżawa lub inne umowy o podobnym charakterze (art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy). Oznacza to, że na Wnioskodawczyni jako wypłacającej z tego tytułu wynagrodzenie, nie ciążą obowiązki płatnika określone w [art. 29 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(29)ust(1)&cm=DOCUMENT) oraz [art. 41 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(41)ust(1)&cm=DOCUMENT) i [4](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(41)ust(4)&cm=DOCUMENT) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem skoro Wnioskodawczyni nie występuje w roli płatnika, na podstawie ww. przepisów, to nie będzie zobowiązana do uzyskania certyfikatów rezydencji od wskazanych wyżej osób.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawczynię i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

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 Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa 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 2016 r. poz. 718, 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 § 2ww. Ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Izba Skarbowa w Warszawie Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku, ul. 1 Maja 10, 09-402 Płock.

# **Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 30 września 2014 r., znak: IPPB2/4160-49/14-2/MK**

W związku ze skargą z dnia 23 września 2014 r. (data wpływu 25 września 2014 r.) skierowaną do WSA w Warszawie na indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego z dnia 27 czerwca 2014 r. Nr [IPPB2/415-267/14-2/MK](https://sip.lex.pl/#/document/184787235?cm=DOCUMENT) w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie ciążących na Spółce obowiązkach w przypadku wypłaty kwot za udostępnienie powierzchni reklamowych na stronach internetowych osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej doręczoną w dniu 2 lipca 2014 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie działający w imieniu Ministra Finansów w trybie [art. 54 § 3](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(54)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.) oraz na podstawie [art. 14b § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(b))par(1)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.) w związku z [§ 7](https://sip.lex.pl/#/document/17359092?unitId=par(7)&cm=DOCUMENT) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. z 2007 r. Nr 112, poz. 770 z późn. zm.), uwzględnia skargę w całości, w związku z czym zmienia zaskarżoną indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego z dnia 27 czerwca 2014 r. Nr [IPPB2/415-267/14-2/MK](https://sip.lex.pl/#/document/184787235?cm=DOCUMENT), uznając stanowisko Spółki w przedmiocie ciążących na Spółce obowiązkach w przypadku wypłaty kwot za udostępnienie powierzchni reklamowych na stronach internetowych osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej **-** **za** **prawidłowe.**

1. Dotychczasowy przebieg postępowania administracyjnego.

W dniu 7 kwietnia 2014 r. został złożony ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie ciążących na Spółce obowiązkach w przypadku wypłaty kwot za udostępnienie powierzchni reklamowych na stronach internetowych osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.

**We** **wniosku** **przedstawiono** **następujący** **stan** **faktyczny.**

Spółka zajmuje się świadczeniem usług reklamowych poprzez umieszczanie na stronach internetowych form reklamowych różnego typu (np. banerów reklamowych, linków tekstowych). Strony te (ich części) uprzednio dzierżawi (za wynagrodzeniem) od osób prywatnych lub podmiotów gospodarczych posiadających do nich prawa (dalej: "Właściciele"). W następnej kolejności umieszczane są na nich proponowane przez klientów reklamy, w zamian za co Spółka otrzymuje stosowne wynagrodzenie.

Umowa pozwalająca Spółce na korzystanie ze strony internetowej (jej części) zobowiązuje Właściciela do udostępnienia na rzecz Spółki powierzchni na tejże stronie. Spółka umożliwia następnie Właścicielowi dostęp do dedykowanego dla niego panelu w systemie komputerowym Spółki. Panel ten umożliwia Właścicielowi pobranie form reklamowych, kompletnych i gotowych do umieszczenia na stronie internetowej. Właściciel nie posiada jakiejkolwiek możliwości ingerencji w kod źródłowy przygotowanych form reklamowych. Formy reklamowe umieszczane są bezpośrednio przez Właściciela na stronie internetowej (jej części) dzierżawionej przez Spółkę. Moment umieszczenia formy reklamowej na stronie internetowej jest traktowany przez strony umowy jako oddanie Spółce części strony internetowej (w zakresie zajmowanym przez formę reklamową) do używania oraz do pobierania pożytków.

Reasumując, umowa z Właścicielem umożliwia Spółce wyświetlanie na stronie internetowej Właściciela form reklamowych różnego typu (np. banerów reklamowych, linków tekstowych) i jednocześnie pozbawia Właściciela możliwości korzystania ze strony w powyższym zakresie w czasie trwania umowy. Po umieszczeniu formy reklamowej na swojej stronie, podczas dalszego trwania umowy, Właściciel nie wykonuje na rzecz Spółki oraz jej klientów żadnych dodatkowych czynności i jest zobowiązany jedynie do tolerowania emisji form reklamowych.

**W** **związku** **z** **powyższym** **opisem** **zadano** **następujące** **pytanie:**

Czy w świetle przedstawionego powyżej stanu faktycznego, wynagrodzenie (czynsz) uzyskiwane przez osobę fizyczną, dla której przedmiot umowy nie jest związany z prowadzoną działalnością gospodarczą, z tytułu udostępnienia (części) strony internetowej w celu umieszczenia na niej form reklamowych należy zakwalifikować jako przychód z tytułu umowy o charakterze podobnym do umowy dzierżawy, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6) Ustawy PIT, i czy w związku z tym nie ciążą na Spółce obowiązki płatnika, o których mowa w Rozdziale 7 Ustawy PIT, a w szczególności w jej art. 41, art. 42 oraz art. 42a.

Zdaniem Wnioskodawcy: wynagrodzenie (czynsz) uzyskiwane przez osobę fizyczną, dla której przedmiot umowy nie jest związany z prowadzoną działalnością gospodarczą, z tytułu udostępnienia (części) strony internetowej w celu umieszczenia na niej formy reklamowej należy zakwalifikować jako przychód z tytułu umowy o charakterze podobnym do umowy dzierżawy, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6) Ustawy PIT, i w związku z tym na Spółce nie ciążą obowiązki płatnika, o których mowa w Rozdziale 7 Ustawy PIT, a w szczególności w jej art. 41, art. 42 oraz art. 42a.

**Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy**

Zgodnie z [art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) Ustawy PIT, do źródeł przychodów zalicza się najem, pod najem, dzierżawę, poddzierżawę oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawę, poddzierżawę 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.

W myśl [art. 693](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(693)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93, ze zm,; dalej: "Kodeks cywilny"), przez umowę dzierżawy wydzierżawiający zobowiązuje się oddać rzecz do używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a dzierżawca zobowiązuje się płacić wydzierżawiającemu umówiony czynsz. Przy czym - stosownie do [art. 709](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(709)&cm=DOCUMENT) Kodeksu cywilnego - przepisy o dzierżawie rzeczy stosuje się odpowiednio do dzierżawy praw.

Jak wynika z przedstawionego stanu faktycznego, Właściciel udostępnia Spółce przedmiot umowy w postaci wydzielonej powierzchni na stronie internetowej do używania oraz do pobierania z niej pożytków, w zamian za co otrzymuje stosowne wynagrodzenie. W konsekwencji, mechanizm odpłatnego wydania Spółce bytu wirtualnego w postaci części strony internetowej w celu umieszczenia w tym miejscu reklam zaproponowanych przez klientów Spółki, czyni zakres obowiązków stron porównywalnym, jak w przypadku umowy dzierżawy. Istotą takiej umowy jest bowiem udostępnianie Spółce za wynagrodzeniem części strony internetowej do korzystania (poprzez umieszczanie w niej reklam klientów Spółki) oraz do czerpania z tego tytułu pożytków (wynagrodzenie pobierane od klientów w zamian za emisję reklam). Zaznaczyć przy tym należy, że zawarcie tego typu umowy nienazwanej, podobnej do wzorca umowy dzierżawy, jest w pełni dopuszczalne na gruncie Kodeksu cywilnego, zgodnie z ogólną zasadą swobody umów ([art. 3531](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(3531)&cm=DOCUMENT) Kodeksu cywilnego).

Spółka pragnie zauważyć, że umieszczenie przez Właściciela na jego stronie internetowej określonej formy reklamowej (np. baneru reklamowego, linku tekstowego), pobranej uprzednio z dedykowanego panelu w systemie komputerowym Spółki jest odpowiednikiem wydania przedmiotu umowy. Od tego momentu przedmiot umowy w postaci wydzielonego fragmentu strony internetowej pozostaje w wyłącznej dyspozycji Spółki. Właściciel strony internetowej traci niejako władztwo nad tą stroną w tym sensie, że nie może z niej korzystać ani też nie może udostępnić jej do korzystania innemu podmiotowi w części udostępnionej na rzecz Spółki.

W związku z powyższym, wynagrodzenie otrzymywane przez Właściciela jest ceną za używanie strony internetowej (za korzystanie z wydzielonego z niej fragmentu z prawem pobierania pożytków). Świadczeniem wzajemnym Właściciela nie jest natomiast wykonanie jednorazowej czynności technicznej, polegającej na umieszczeniu formy reklamowej na swojej stronie. Czynność ta odpowiada jedynie wydaniu przedmiotu umowy i choć jest konieczna dla rozpoczęcia faktycznego używania przedmiotu umowy, to nie stanowi sensu ani celu zawartej umowy. Rzeczywistą treścią świadczenia na rzecz Spółki jest odpłatne udostępnienie części strony internetowej, a więc zobowiązanie się do tolerowania pewnego stanu rzeczy, zezwolenie na naruszanie integralności strony internetowej poprzez umieszczanie na niej reklam. Przychód uzyskiwany przez Właściciela ma zatem swoje źródło w "posiadaniu" strony internetowej i związanym z tym faktem udostępnienia jej części innemu podmiotowi do korzystania, nie ma natomiast związku z podejmowaniem jakichkolwiek aktywności na rzecz Spółki.

W związku z powyższym należy uznać, że zakres obowiązków stron umowy zawartej na powyżej opisanych warunkach jest identyczny, jak w przypadku umowy dzierżawy. Spółka pragnie przy tym zauważyć, że na gruncie [art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) Ustawy PIT zasady kwalifikacji przychodów z tytułu umów dzierżawy, najmu, jak i umów o jedynie podobnym charakterze, są jednolite.

W konsekwencji, opisana umowa, na podstawie której Właściciel, będący osobą fizyczną, dla której przedmiot umowy nie jest związany z prowadzoną działalnością gospodarczą, daje Spółce możliwość wyświetlania na stronie internetowej określonych treści, stanowi umowę nienazwaną, o podobnym charakterze do umów najmu lub dzierżawy i w rezultacie - mieści się w hipotezie normy [art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) Ustawy PIT. Wynagrodzenie (czynsz) uzyskiwane z tego tytułu nie jest zatem przychodem ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2) (działalność wykonywana osobiście), ani też źródłem, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9) Ustawy PIT (inne źródła przychodów).

W dniu 27 czerwca 2014 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie wydał interpretację indywidualną Nr [IPPB2/415-267/14-2/MK](https://sip.lex.pl/#/document/184787235?cm=DOCUMENT), stwierdzając, że wynagrodzenie uzyskiwane przez osobę fizyczną, dla której przedmiot umowy nie jest związany z prowadzoną działalnością gospodarczą, z tytułu udostępnienia części strony internetowej w celu umieszczenia na niej form reklamowych należy zakwalifikować jako przychód z innych źródeł, zgodnie z [art. 10 ust. 1 pkt 9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, co skutkuje tym, że na Spółce ciążą obowiązki informacyjne, o których mowa w art. 42a ww. ustawy. (interpretację skutecznie doręczono w dniu 2 lipca 2014 r.).

Wnioskodawca nie zgodził się ze stanowiskiem tutejszego organu i w dniu 14 lipca 2014 r. (data wpływu 16 lipca 2014 r.) wniósł wezwanie do usunięcia naruszenia prawa.

W wyniku ponownej analizy sprawy, przy uwzględnieniu zarzutów przytoczonych w wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie działając w imieniu Ministra Finansów stwierdził brak podstaw do zmiany ww. indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, co przedstawił w odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa z dnia 25 sierpnia 2014 r. Nr IPPB2/415-267/14-4/MK (skutecznie doręczonym w dniu 29 sierpnia 2014 r.).

Wobec powyższego Strona pismem z dnia 23 września 2014 r. (data stempla pocztowego 23 września 2014 r., data wpływu 25 września 2014 r.) wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie na indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego z dnia 27 czerwca 2014 r. Nr [IPPB2/415-267/14-2/MK](https://sip.lex.pl/#/document/184787235?cm=DOCUMENT). zarzucając Dyrektorowi, iż wydał ją z naruszeniem przepisów prawa,to jest:

1. przepisów prawa materialnego, tj.: art. 10 ust. 1 pkt 6 i 9) oraz arl. 42a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350, z późn. zm.; dalej: "Ustawa PiT") poprzez ich błędne zastosowanie w wyniku przyjęcia, iż umowy zawierane przez Skarżącego z właścicielami stron internetowych nie są umowami podobnymi do umów najmu i dzierżawy i w konsekwencji uznanie, że wynagrodzenie wypłacane z tego tytułu na rzecz osób fizycznych stanowi dla nich przychód z innych źródeł, a na Skarżącym ciążą obowiązki informacyjne, o których mowa w [art. 42a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(a))&cm=DOCUMENT) Ustawy PIT, oraz
2. przepisów prawa procesowego, tj.: [art. 14a](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(a))&cm=DOCUMENT), [14c](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(c))&cm=DOCUMENT), [14e](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(e))&cm=DOCUMENT) oraz [art. 120](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(120)&cm=DOCUMENT) oraz [art. 121 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(121)par(1)&cm=DOCUMENT) w zw. z [art. 14h](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(h))&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, z późn. zm.; dalej: "Ordynacja podatkowa") poprzez naruszenie zasady działania organów podatkowych na podstawie przepisów prawa oraz zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, na skutek wydania Interpretacji opartej na błędnie zastosowanych przepisach prawa podatkowego a także niezapewnienie jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe w związku z nieuwzględnieniem przy wydawaniu Interpretacji korzystnych dla Skarżącego orzeczeń sądów administracyjnych i interpretacji indywidualnych wydanych w sprawach o podobnym stanie faktycznym.

Wobec powyższego, na podstawie [art. 146](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(146)&cm=DOCUMENT) oraz [art. 200](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(200)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a., Strona Skarżąca wniosła o:

1. uchylenie w całości zaskarżonej Interpretacji,
2. zasądzenie kosztów postępowania wraz z kosztami zastępstwa procesowego według norm prawem przepisanych.

W przedmiotowej skardze Strona skarżąca opisała dotychczasowy przebieg postępowania administracyjnego oraz przedstawiła argumentację dotyczącą naruszenia przepisów prawa w przedmiotowej sprawie.

**Uzasadnienie zarzutów**

a. Naruszanie art. 10 ust. 1 pkt 6 i 9) oraz art. 42a Ustany PIT poprzez ich błędne zastosowanie w wyniku przyjęcia, iż umowy zawierane przez Skarżącego z właścicielami stron internetowych nie są umowami podobnymi do umów najmu i dzierżawy i w konsekwencji uznanie, że wynagrodzenie wypłacane z tego tytułu na rzecz osób fizycznych stanowa dla nich przychód z innych źródeł, a na Skarżącym ciążą obowiązki informacyjne, o których mowa w [art. 42a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(a))&cm=DOCUMENT) Ustawy PIT.

W wydanej Interpretacji Dyrektor przyjął, iż przychód z tytułu udostępnienia powierzchni reklamowej na stronach internetowych jej Właścicieli będących osobami fizycznymi i udostępniających strony poza zakresem prowadzonej działalności gospodarczej należy zakwalifikować do przychodów z innych źródeł, o których mowa w [art. 10 ust. 1 pkt 9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT)w związku z [art. 20 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(20)ust(1)&cm=DOCUMENT) Ustawy PIT. W ocenie Skarżącego, takie stanowisko Dyrektora pozbawione jest jednak podstaw.

Zgodnie z [art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) Ustawy PIT do źródeł przychodów zalicza się najem, podnajem, dzierżawę, poddzierżawę oraz inne umowy o podobnym charakterze. W przedstawionym stanie faktycznym, Właściciel udostępnia Skarżącemu przedmiot umowy w postaci wydzielonej powierzchni na stronie internetowej do używania oraz do pobierania z niej pożytków, w zamian za co otrzymuje stosowne wynagrodzenie. Umieszczenie przez Właściciela na jego stronie internetowej określonej formy reklamowej (np. banem reklamowego, linku tekstowego), pobranej uprzednio z dedykowanego panelu w systemie komputerowym Skarżącego, można przy tym uznać za formę wydania przedmiotu umowy.

W ocenie Skarżącego, tego rodzaju stosunek zobowiązaniowy jest porównywalny do umowy dzierżawy ze względu na analogiczny zakres obowiązków stron, niezależnie od sposobu zakwalifikowania przedmiotu umowy. Analizowana umowa przewiduje, że byt wirtualny w postaci części strony internetowej zostaje Skarżącemu za odpłatnością oddany w celu umieszczenia w tym miejscu reklam zaproponowanych przez klientów Skarżącego. Istotą umowy jest zatem udostępnianie Skarżącemu za wynagrodzeniem części strony internetowej do korzystania (poprzez umieszczanie w niej reklam klientów Skarżącego) oraz do czerpania z tego tytułu pożytków (wynagrodzenie pobierane od klientów w zamian za emisję reklam). Zgodnie z zasadą swobody umów sformułowaną w [art. 3531](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(3531)&cm=DOCUMENT) Kodeksu cywilnego, zawarcie umowy nienazwanej podobnej do wzorca umowy dzierżawy jest w pełni dopuszczalne. Nie można zatem zgodzić się z twierdzeniami Dyrektora, jakoby analizowanej umowie nie można było przypisać cech umowy dzierżawy ani umowy o charakterze podobnym do umowy dzierżawy.

W tym kontekście nieco niezrozumiałe są twierdzenia Dyrektora, iż (...) nie są wyczerpane wymogi ustawowe, o których mowa w [art. 659 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(659)par(1)&cm=DOCUMENT) i [693](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(659)par(693)&cm=DOCUMENT) § I Kodeksu cywilnego, aby kwalifikować przedmiotową umowę do umów o podobnym charakterze do najmu lub dzierżawy, a tym samym do przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6) powołanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych." Dyrektor zdaje się błędnie przyjmować, iż w hipotezie unormowania art. 10 ust. 1 pkt 6) Ustawy PIT mieszczą się wyłącznie umowy spełniające wymogi ustawowe, o których mowa w [art. 659 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(659)par(1)&cm=DOCUMENT) i [693](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(659)par(693)&cm=DOCUMENT) [§ 1](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=par(1)&cm=DOCUMENT) Kodeksu cywilnego, tj. umowy najmu lub dzierżawy. Przyjęcie stanowiska Dyrektora oznaczałoby w istocie, iż na gruncie art. 10 ust. 1 pkt 6 Ustawy P!T grupa "innych umów o podobnym charakterze", zbliżonych do wzorca urnowy dzierżawy lub najmu, jest w istocie kategorią pustą.

Nie można także zgodzie się z twierdzeniem Dyrektora, zgodnie z którym w analizowanym stanie faktycznym Właściciel "nie odda witryn internetowych do używania", ponieważ "nadal będzie dysponował tymi stronami". Argumentację Dyrektora w tym zakresie należy uznać za niezrozumiałą. Dyrektor nie wyjaśnił bowiem dlaczego fakt dysponowania przez Właściciela stroną internetową miałby wykluczać możliwość oddania jej do korzystania. Nie jest również zrozumiale, dlaczego czynność, którą opisuje Dyrektor, jaką jest "udostępnienie przestrzeni/powierzchni na witrynach internetowych pod treści reklamowe" nie jest równoznaczna z "oddaniem witryn internetowych do używania" (poza sporem pozostaje przy tym, że umowa dotyczy części, a nie całości witryny internetowej).

W ocenie Skarżącego, nie powinno budzić najmniejszych wątpliwości, że umożliwienie zamieszczenia cudzych treści na własnej stronie internetowej stanowi oddanie części takiej witryny do używania. Bez znaczenia pozostaje przy tym, czy Właściciel nadal dysponuje pozostałą częścią powierzchni witryny. Od momentu umieszczenia reklamy na stronie internetowej (co jest odpowiednikiem wydania przedmiotu umowy) wydzielony fragment powierzchni strony internetowej pozostaje bowiem w wyłącznej dyspozycji Skarżącego. Właściciel pozbawiony jest możliwości korzystania z niego czy oddania do korzystania innemu podmiotowi. Przychód uzyskiwany przez Właściciela ma zatem swoje źródło w "posiadaniu" strony internetowej i związanym z tym faktem udostępnienia jej części innemu podmiotowi do korzystania. Właściciel zezwala na naruszenie integralności treści strony internetowej i tolerowanie stanu rzeczy polegającego na korzystaniu z części powierzchni strony przez Skarżącego, co przejawia się w umieszczaniu na stronie reklam jego klientów.

Reasumując, w ocenie Skarżącego zakres obowiązków stron umowy zawartej na powyżej opisanych warunkach jest identyczny, jak w przypadku umowy dzierżawy. W konsekwencji, umowa mieści się - zdaniem Skarżącego - w zakresie uregulowania przepisu [art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) Ustawy PIT, zgodnie z którym jednym ze źródeł przychodów 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. Skarżący jest zatem zdania, że Dyrektor bezzasadnie odmówił zastosowania w analizowanym stanie faktycznym przepisu [art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) Ustawy PIT, stosując w jego miejsce [art. 10 ust. 1 pkt 9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) Ustawy PIT i przypisując Skarżącemu z tego tytułu obowiązki informacyjne wynikające z [art. 42a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(a))&cm=DOCUMENT) Ustawy PIT.

Poprawność stanowiska Skarżącego w tym zakresie znajduje potwierdzenie w bogatym orzecznictwie sądów administracyjnych. Tytułem przykładu powołać można m.in. wyrok WSA w Łodzi z dnia 11 marca 2014 r. (sygn. akt [I SA/Łd 1430/13](https://sip.lex.pl/#/document/521530238?cm=DOCUMENT)), w którym Sąd uznał, że: "dopuszczalnym byłoby zawarcie umowy nienazwanej, podobnej do kodeksowego wzorca umowy dzierżawy, gdzie właściciel strony internetowej udostępniałby część swojej strony Spółce w celu umieszczania w tym miejscu, za odpłatnością (a więc z pobieraniem pożytków) banerów reklamowych swoich klientów. Taką umowę należałoby/potraktować jako umowę podobną do umowy najmu i dzierżawy. Jej celem jest bowiem, jak wskazano powyżej, "wydanie" kontrahentowi, za wynagrodzeniem, strony internetowej (lub jej części jak w niniejszym przypadku) do korzystania poprzez umieszczanie na niej reklam swoich klientów. W tym też momencie właściciel strony internetowej traci niejako swoje władztwo, gdyż nie może korzystać ze swojej strony (lub jej części), ani udostępnić jej do korzystania innemu podmiotowi. Zakres obowiązków stron takich umów jest zatem analogiczny jak w umowie dzierżawy, W tej sytuacji wynagrodzenie otrzymywane przez skarżącego należało zakwalifikować do źródła określonego w [art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f."

Jak dalej stwierdza WSA w Łodzi w uzasadnieniu do powołanego wyroku, " dokonał błędnej oceny prawnej, ponieważ mające wiązać stronę sporne umowy należy zakwalifikować jako umowy podobne do umów dzierżawy. W konsekwencji organ podatkowy w sposób niewłaściwy uznał, że przychody uzyskiwane przez skarżącego należało zaliczyć do źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 w związku z art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f, dopuszczając się naruszenia tych przepisów. Podobnie, organ błędnie przyjął, że Spółka zobowiązana jest do poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych na zasadzie [art. 42a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(a))&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. Wypłacająca wynagrodzenia Spółka nie będzie bowiem płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu wypłaconego wynagrodzenia (czynszu). Brak jest bowiem w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych przepisu, który taki obowiązek by przewidywał ".

Poprawność stanowiska Skarżącego znajduje potwierdzenie także i w innych wyrokach sądów administracyjnych, tj.m.in.: w wyroku NSA z dnia 9 marca 2012 r. (sygn. akt [II FSK 1548/10](https://sip.lex.pl/#/document/521231216?cm=DOCUMENT)), utrzymującym w mocy wyrok WSA w Krakowie z dnia 5 marca 2010 r. (sygn. akt [I SA/Kr 60/10](https://sip.lex.pl/#/document/520664361?cm=DOCUMENT)); w wyroku NSA z dnia 27 lutego 2013 r. (sygn. akt [II FSK 1305/11](https://sip.lex.pl/#/document/521404835?cm=DOCUMENT)), utrzymującym w mocy wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 stycznia 2011 r. (sygn. akt [III SA/Wa 1448/10](https://sip.lex.pl/#/document/520851092?cm=DOCUMENT)); w wyroku NSA z dnia 19 czerwca 2012 r. (sygn. akt [II FSK 2485/10](https://sip.lex.pl/#/document/521310330?cm=DOCUMENT)), utrzymującym w mocy wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 lipca 2010 r. (sygn. akt [III SA/Wa 25/10](https://sip.lex.pl/#/document/520674268?cm=DOCUMENT)), a także w wyroku WSA w Łodzi z dnia 29 czerwca 2012 r. (sygn. akt [I SA/Łd 657/12](https://sip.lex.pl/#/document/521305311?cm=DOCUMENT)).

Poprawność stanowiska Skarżącego w tym zakresie znajduje potwierdzenie także w pismach organów podatkowych. Przychylił się do niego m.in. Dyrektor IS w Katowicach w interpretacji indywidualnej z dnia 30 lipca 2012 r. (nr [IBPBII/1/415-460/12/MK](https://sip.lex.pl/#/document/184704693?cm=DOCUMENT)), a także Dyrektor IS w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 27 lipca 2012 r. (nr IPPB2/415-438/09/12- 5/S/MK).

Co więcej, stanowisko w przedmiotowej kwestii, analogiczne do stanowiska Skarżącego w tym zakresie, zajął także sam Minister Finansów wydając w dniu 5 września 2014 r. interpretację ogólną (nr [DD2/033/55/KBF/14/RD-75000](https://sip.lex.pl/#/document/184787197?cm=DOCUMENT)). Minister Finansów powołał się w niej na bogatą linię orzeczniczą sądów administracyjnych stwierdzając, iż: "W swoich wyrokach sądy administracyjne uznają, 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 PIT). (...) Uwzględniając stanowisko sadów administracyjnych, stwierdzam, 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 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 "

Aktualne stanowisko Ministra Finansów jest zatem całkowicie zbieżne ze stanowiskiem Skarżącego zaprezentowanym we Wniosku, a następnie podtrzymywanym w Wezwaniu, jak również w niniejszej skardze. Zmiana stanowiska Ministra Finansów, z powołaniem się na ukształtowaną linię orzeczniczą sądów administracyjnych stanowi tym samym potwierdzenie zasadności zarzutów sformułowanych przez Skarżącego w odniesieniu do błędnego zastosowania przepisów Ustawy PIT dokonanej przez Dyrektora w Interpretacji będącej przedmiotem niniejszej skargi.

Na marginesie Skarżący pragnie zaznaczyć, iż zgodnie z [art. 14a § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(a))par(1)&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej interpretacja ogólna wydawana przez Ministra Finansów jest szczególnym instrumentem zmierzającym do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, poprzez dokonanie w szczególności ich interpretacji przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

b. Naruszenie art. 14a, 14c, 14e oraz arb 120 oraz arb 121 [§ 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=par(1)&cm=DOCUMENT) w zw. z arb 14 h Ordynacji podatkowej poprzez naruszenie zasady działania organów podatkowych na podstawie przepisów prawa oraz zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych na skutek wydania Interpretacji opartej na błędnie zastosowanych przepisach prawa podatkowego, a takie niezapewnienie jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe w związku z nieuwzględnieniem n» wydanej Interpretacji korzystnych dla Skarżącego orzeczeń sądów administracyjnych i interpretacji indywidualnych wydanych w sprawach o podobnym stanie faktycznym.

W ocenie Strony Skarżącej należy uznać, że Dyrektor błędnie oraz w sposób arbitralny zinterpretował stan faktyczny oraz przepisy prawa podatkowego wskazane we Wniosku. Doprowadziło do błędnej oceny stanowiska Skarżącego poprzez przyjęcie, iż analizowana umowa nie posiada znamion umowy najmu (dzierżawy), a tym samym nie mieści się w zakresie uregulowania art. 10 ust. 1 pkt 6) Ustawy PIT. W konsekwencji, zdaniem Skarżącego, Dyrektor naruszył w ten sposób normę [art. 14c § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(c))par(1)&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej.

Biorąc pod uwagą opisane powyżej naruszenia przepisów prawa materialnego, zdaniem Skarżącego należy także uznać, że Dyrektor wydając Interpretację będącą przedmiotem niniejszej skargi naruszył tym samym także zasadę działania organów podatkowych na podstawie przepisów prawa, wyrażoną w [art. 120](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(120)&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej. Jak należy wnioskować, kierując się jedynie względami fiskalnymi, w oparciu o wadliwie przeprowadzoną analizę stanu faktycznego sprawy, Dyrektor uznał, że wynagrodzenie wypłacane na rzecz osób fizycznych w zamian za udostępnienie części strony internetowej w celu umieszczenia na niej form reklamowych stanowi przychód z innych źródeł na gruncie Ustawy PIT (art. 10 ust. 1 pkt 9) Ustawy PIT). Tym samym Dyrektor wykroczył poza normę wynikającą z przepisów Ustawy PIT i wydał rozstrzygnięcie oparte na niewłaściwej podstawie prawnej, czym uchybił generalnej zasadzie legalizmu, wynikającej także z [art. 2](https://sip.lex.pl/#/document/16798613?unitId=art(2)&cm=DOCUMENT) Konstytucji R.P.

W ocenie Skarżącego, wydanie Interpretacji nastąpiło również z naruszeniem określonej w [art. 121 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(121)par(1)&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, a także z naruszeniem wynikającej z [art. 14e](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(e))&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej zasady dążenia do jednolitości wydawanych interpretacji indywidualnych. Organ podatkowy pominął bowiem przywołane przez Skarżącego i odnoszące się do analogicznego stanu faktycznego interpretacje indywidualne oraz orzecznictwo sądów administracyjnych potwierdzających poprawność stanowiska Skarżącego w tym zakresie.

O zasadności zarzutów Skarżącego, dotyczących nie tylko naruszenia przez Dyrektora przepisów prawa materialnego, ale również przepisów postępowania, najdobitniej świadczy fakt wydania w dniu 5 września 2014 r. przez Ministra Finansów powołanej powyżej interpretacji ogólnej. Jednoznaczne stanowisko Ministra Finansów w tym zakresie, zbieżne ze stanowiskiem Skarżącego, prowadzi do wniosku, że wydanie przez Dyrektora Interpretacji stanowiło naruszenie zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, zasady legalizmu, a także obowiązku dążenia do jednolitości wydawanych interpretacji indywidualnych.

Podsumowanie

Podsumowując, w ocenie Skarżącego powyższa argumentacja wskazuje jednoznacznie, iż w analizowanym stanie faktycznym Dyrektor bezpodstawnie odmówił zastosowania przepisu [art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) Ustawy PIT, stosując w jego miejsce (w sposób nieuprawniony) art. 10 ust. 1 pkt 9) Ustawy PIT i przypisując Skarżącemu z tego tytułu obowiązki informacyjne wynikające z [art. 42a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(a))&cm=DOCUMENT) Ustawy PIT. Takie rozstrzygnięcie Dyrektora stanowiło jednocześnie naruszenie [art. 14a](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(a))&cm=DOCUMENT), [14c](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(c))&cm=DOCUMENT), [14e](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(e))&cm=DOCUMENT) oraz [art. 120](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(120)&cm=DOCUMENT) oraz [art. 121 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(121)par(1)&cm=DOCUMENT) w zw. z [art. 14h](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(h))&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej.

Za poprawnością stanowiska Skarżącego w tym zakresie przemawia nie tylko utrwalona linia orzecznictwa sądów administracyjnych, ale również rozstrzygnięcia organów podatkowych zapadające w analogicznych sprawach. Najdobitniej jednak świadczy o tym fakty wydania przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej prawa podatkowego z dnia 5 września 2014 r. (nr [DD2/033/55/KBF/14/RD-75000](https://sip.lex.pl/#/document/184787197?cm=DOCUMENT)), w której zajął stanowisko w całości zbieżne ze stanowiskiem Skarżącego, kwalifikując przychody z tytułu udostępnienia (części) stron internetowych do źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6) Ustawy PIT.

Biorąc powyższe pod uwagę, zasadnym wydaje się, by Dyrektor skorzystał ze swego uprawnienia wynikającego z [art. 54 § 3](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(54)par(3)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a. oraz [art. 14e § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(e))par(1)&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej i uwzględnił zarzuty niniejszej skargi uchylając z urzędu wydaną Interpretację. Orzecznictwo sądów administracyjnych oraz interpretacji ogólnej wydanej przez Ministra Finansów prowadzi bowiem do jednoznacznego wniosku, iż Interpretacja Dyrektora została wydana z naruszeniem prawa. Nie bez znaczenia dla Dyrektora powinna być również okoliczność, iż w postępowaniu dotyczącym wydania interpretacji indywidualnej (a także jej zmiany) zobligowany jest do stosowania [art. 125](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(125)&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej, nakazującej wydawanie stosownych rozstrzygnięć bez zbędnej zwłoki i tym samym nie angażując organów wymiaru sprawiedliwości, bez potrzeby.

Wobec powyższych zarzutów, Skarżący wnosi o uchylenie w całości zaskarżonej Interpretacji w obecnej treści oraz zasądzenie kosztów postępowania wraz z kosztami zastępstwa procesowego według norm prawem przepisanych.

Stosownie do art. 54 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Z 2012 r., poz. 270 z późn. zm.), organ, którego działanie lub bezczynność zaskarżono, może w zakresie swojej właściwości uwzględnić skargę w całości do dnia rozpoczęcia rozprawy.

**Dyrektor** **Izby** **Skarbowej** **w** **Warszawie** **działając** **w** **imieniu** **Ministra** **Finansów** **po** **rozpatrzeniu** **przedmiotowej** **skargi** **zdnia** **23** **września** **2014** **r.** **uwzględnia** **skargę** **w** **całości** **i** **stwierdza,** **że** **stanowisko** **Strony** **Skarżącej** **przedstawione** **wewniosku** **z** **dnia** **3** **kwietnia** **2014** **r. (data** **wpływu** **7** **kwietnia** **2014** **r.)** **o** **wydanie** **interpretacji** **indywidualnej** **przepisówprawa** **podatkowego** **dotyczącej** **podatku** **dochodowego** **od** **osób** **fizycznych** **w** **zakresie** **ciążących** **na** **Spółceobowiązkach** **w** **przypadku** **wypłaty** **kwot** **za** **udostępnienie** **powierzchni** **reklamowych** **na** **stronach** **internetowych** **osóbfizycznych** **nieprowadzących** **działalności** **gospodarczej - jest** **prawidłowe.**

Mając powyższe na względzie, stosownie do [art. 14c § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(c))par(1)&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej, odstąpiono od uzasadnienia prawnego dokonanej oceny stanowiska Wnioskodawcy.

Uwzględniając powyższe, należało orzec jak w sentencji.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę 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 Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa 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 Warszawie Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku, ul. 1 Maja 10, 09-402 Płock.