# **Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 marca 2012 r., sygn. akt: II FSK 1548/10**

**Uzasadnienie**

**Skład orzekający**

Przewodniczący: Sędzia NSA Aleksandra Wrzesińska-Nowacka.

Sędziowie NSA: Jacek Brolik (sprawozdawca), (del.) Danuta Małysz.

**Sentencja**

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 9 marca 2012 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w K. działającego w imieniu Ministra Finansów od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 5 marca 2010 r. sygn. akt [I SA/Kr 60/10](https://sip.lex.pl/#/document/520664361?cm=DOCUMENT) w sprawie ze skargi A. sp. z o.o. z siedzibą w K. na interpretacje indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w K. działającego w imieniu Ministra Finansów z dnia 24 września 2009 r. nr (...) w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

1. oddala skargę kasacyjną,
2. zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w K. działającego w imieniu Ministra Finansów na rzecz A. sp. z o.o. z siedzibą w K. kwotę 180 (słownie: sto osiemdziesiąt) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

**Uzasadnienie faktyczne**

Objętym skargą kasacyjną wyrokiem z dnia 5 marca 2010 r., sygn. akt [I SA/Kr 60/10](https://sip.lex.pl/#/document/520664361?cm=DOCUMENT), Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, na podstawie [art. 146 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(146)par(1)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.; dalej w skrócie: p.p.s.a.), uchylił zaskarżoną przez A. sp. z o.o. w K. interpretację indywidualną Ministra Finansów (organ upoważniony: Dyrektor Izby Skarbowej w K.) z dnia 24 września 2009 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Ze stanu faktycznego przedstawionego przez Sąd pierwszej instancji wynika, że we wniosku z dnia 22 czerwca 2009 r. o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej Spółka podała, że zajmuje się świadczeniem usług reklamowych poprzez umieszczanie na stronach internetowych banerów reklamowych. Wspomniane strony internetowe miały być przez nią uprzednio dzierżawione od osób prywatnych i firm za wynagrodzeniem. Czynność umieszczania reklam na stronach internetowych dokonywana miała być przy użyciu programu informatycznego, którego właścicielem była Spółka. Właściciele stron byli natomiast zobowiązani w momencie rozpoczęcia współpracy jedynie do jednorazowej ingerencji w kod komputerowy, celem udostępnienia przestrzeni na stronie internetowej na rzecz Spółki. Moment ten traktowany był przez strony jako oddanie przedmiotu dzierżawy do używania i pobierania pożytków w rozumieniu [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 z późn. zm.; dalej: k.c.). Poza tym właściciele stron internetowych nie wykonywali na rzecz Spółki lub jej klientów żadnych innych dodatkowych czynności. Dalej Spółka podkreśliła, że za swoje usługi reklamowe otrzymywała od swoich klientów reklamodawców wynagrodzenie w zależności od umowy: okresowo (np. miesięcznie) lub jednorazowo (po zakończeniu kampanii reklamowej).

W związku tak przedstawionym stanem faktycznym Spółka zapytała, czy uzyskiwane przez wydzierżawiających, którzy byli osobami fizycznymi nie prowadzącymi w tym zakresie działalności gospodarczej (osobami prywatnymi), przychody z tytułu wynagrodzenia za dzierżawę należało zakwalifikować do źródła wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.; dalej: u.p.d.o.f.), a także czy Spółka była z tego tytułu płatnikiem zaliczek na podatek dochodowy? Dodatkowo Spółka zapytała, czy momentem uzyskania przychodu z tytułu świadczonych przez siebie usług reklamowych w zależności od podpisanych umów jest: ostatni dzień okresu rozliczeniowego lecz nie rzadziej niż raz w roku - przy usługach rozlicznych okresowo, a zakończenie zamówionej kampanii - przy usługach rozliczanych przedmiotowo?.

Zdaniem Spółki, wspomniane przychody wydzierżawiających należało zaliczyć do źródeł z art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. ze względu na fakt łączącej strony umowy dzierżawy i co za tym idzie na podstawie art. 44 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. nie była ona płatnikiem zaliczek na podatek dochodowy. Momentem zaś uzyskania przychodu z tytułu świadczonych usług reklamowych był w zależności od umowy: bądź ostatni dzień okresu rozliczeniowego lecz nie rzadziej nieraz w roku - przy usługach rozlicznych okresowo, bądź zakończenie zamówionej kampanii - przy usługach rozliczanych przedmiotowo.

W indywidualnej interpretacji podatkowej z dnia 24 września 2009 r. działający z upoważnienia Ministra Finansów Dyrektor Izby Skarbowej w K., uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe. Stwierdził bowiem, że Spółkę z właścicielami stron internetowych nie łączy umowa dzierżawy, lecz umowa o świadczenie usług, ponieważ wydzierżawiających należało uznać za osoby współpracujące ze Spółką. W ocenie organu, właściciele stron internetowych nie oddawali swoich stron do używania (sami bowiem nimi nadal dysponowali). Zdaniem organu, osoby te powinny były być traktowane jako osoby zobowiązane do wykonania osobiście czynności (jednorazowej ingerencji w kod komputerowy strony), tak aby reklama mogła pojawić się na ich stronie internetowej. Wobec czego przychody tych osób należało, zdaniem organu, zaliczyć do źródeł z art. 10 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. i w związku z czym na podstawie art. 41 ust. 1 tej ustawy Spółka była płatnikiem omawianego podatku. W pozostałym zakresie (tekst jedn.: odnośnie pytania dotyczącego momentu uzyskania przychodu z tytułu świadczonych usług reklamowych) organ załatwił sprawę odrębnym rozstrzygnięciem.

W wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa Spółka zażądała zmiany wydanej interpretacji, podtrzymując swoje dotychczasowe stanowisko. Podkreśliła przy tym, że po oddaniu jej przez właściciela części strony internetowej do używania, nie może on w tej części z niej korzystać ani umożliwić tego innemu podmiotowi. Dodatkowo Spółka powtórzyła, że umieszczanie na stronie internetowej reklam następować miało zdalnie (co odróżniało ten system od jej konkurencji) poprzez przygotowanie strony polegające na jednorazowym umieszczeniu przez właściciela strony kodu A. w kodzie HTML. Spółka wskazywała przy tym, że wprawdzie przedmiotem umów jest strona internetowa, która nie jest rzeczą, niemniej jednak, w jej ocenie, nie uniemożliwiało to zakwalifikowania wypłacanych wynagrodzeń do źródeł wymienionych w ww. art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., ponieważ przepis ten dotyczył również umów podobnych do umów dzierżawy.

W odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa organ stwierdził, że brak jest podstaw do zmiany zaskarżonej interpretacji.

W skardze z dnia 11 grudnia 2009 r. Spółka wniosła o uchylenie wydanej interpretacji oraz zasądzenie kosztów według norm przepisanych, zarzucając organowi naruszenie art. 120 w zw. z art. 14h ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.; dalej: Ordynacja podatkowa), poprzez sprzeczne z prawem zakwalifikowanie umów zawieranych przez skarżącą jako umów o świadczenie usług, podczas gdy umowy te powinny zostać uznane za umowy dzierżawy lub też umowy podobne do umów dzierżawy.

W odpowiedzi na skargę wniesiono o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko i argumentację wyrażone w zaskarżonej interpretacji.

Uchylając, zaskarżoną interpretację Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie wywiódł, że strona internetowa jest publikowanym na serwerze dokumentem (aplikacją) utworzonym w którejś z odmian zestandaryzowanego języka znaczników (np. HTML). Strony internetowe mogą być tworzone albo całkowicie samodzielnie przez ich właścicieli, albo z wykorzystaniem szablonów i wypełnieniem ich treścią, albo też przez osoby (firmy) działające na zlecenie tychże właścicieli. Część stron internetowych może zawierać w sobie dodatkowe elementy (np. animacje) przy użyciu dodatkowych programów (np. flash). W doktrynie ukształtowany został pogląd, że strony internetowe należy traktować jako utwory w rozumieniu prawa autorskiego (por. J. Barta, R. Markiewicz "Internet a prawo" Kraków 1998, s.120). Strona internetowa jest bowiem, co do zasady, w rozumieniu [art. 1 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16795787?unitId=art(1)ust(1)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. - Prawo autorskie (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631 z późn. zm.) przejawem działalności twórczej o indywidualnym charakterze. W zależności od techniki sporządzania stron internetowych utwory te różnie mogą być kwalifikowane (np. jako utwory multimedialne), przy czym ochronie podlegać mogą zarówno całość jak i poszczególne elementy budujące stronę tj. czcionka, zdjęcia, animacje, kolorystyka czy też konstrukcja graficzna (por. D. Flisak "Utwór multimedialny w prawie autorskim" Oficyna 2008). Strona internetowa nie jest ani rzeczą, ani prawem, więc nie może stanowić przedmiotu dzierżawy w rozumieniu [art. 693](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(693)&cm=DOCUMENT) k.c. Sąd podkreślił jednak, że zgodnie z zasadą swobody umów, na co wskazywała Spółka, 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. Taka umowę należałoby potraktować jako umowę podobną do umowy najmu i dzierżawy.

Organ interpretacyjny błędnie przyjął natomiast, że istotą spornych umów jest jedynie przygotowanie strony internetowej do umieszczenia na niej baneru reklamowego (tekst jedn.: wspomniana ingerencja w kod komputerowy strony) za wynagrodzeniem. W ocenie Sądu, tak jak to nota bene opisano we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji, przedmiotem umów było umożliwienie dysponowania przez Spółkę częścią powierzchni strony internetowej. Wynagrodzenie otrzymywane przez właścicieli stron internetowych było wiec ceną za używanie strony (korzystanie z niej z prawem pobierania pożytków), a nie za wykonanie jednorazowej czynności związanej z wprowadzeniem kodu komputerowego do aplikacji strony internetowej. Sama czynność wprowadzenia kodu bez dodatkowego zezwolenia na używanie strony (naruszanie jej integralności poprzez umieszczanie reklam) czyniłaby zawierane umowy bezsensownymi, nie przynoszącymi zamierzonego przez strony rezultatu. Mechanizm ten powoduje, że, zdaniem Sądu, rozważane umowy są umowami podobnymi do umów dzierżawy (nie mogą być umowami dzierżawy, gdyż ich przedmiotem nie jest rzecz, ani prawo). Ich celem bowiem jest, za wynagrodzeniem, "wydanie" Spółce przez właściciela strony internetowej do korzystania części tejże strony poprzez umieszczanie na niej reklam swoich klientów. Zakres obowiązków stron jest taki sam jak w umowie dzierżawy. Słusznie dowodzi Spółka, że wskazywana przez organ czynność przygotowawcza tzw. ingerencja w kod komputerowy strony stanowi odpowiednik wydania przedmiotu dzierżawy, gdyż z tym właśnie momentem dopiero Spółka ma możliwość umieszczenia (czyli wykorzystania) na stronie internetowej reklamy. W tym też momencie właściciel strony internetowej traci niejako władztwo nad tą stroną w tym sensie, że nie może z niej korzystać ani nie może udostępnić jej do korzystania innemu podmiotowi w części zajmowanej przez reklamy.

W związku z powyższym nie miały - zdaniem Sądu - uzasadnienia wywody organu, jakoby osoby współpracujące ze Spółką nie oddawały przedmiotowych stron do używania, a jedynie udostępniały przestrzeń na tych stronach i ponadto nadal dysponowały tymi stronami.

Przyjęcie przez Sąd, że zawierane umowy przez Spółkę z właścicielami stron internetowych są umowami nienazwanymi, podobnymi do umów dzierżawy nie ma znaczenia dla prawno podatkowej ich kwalifikacji. Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. źródłami przychodu są "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".

Wprowadzenie do aplikacji kodu umożliwiającego zamieszczenie na stronie internetowej reklam, jest w rzeczywistości naruszeniem integralności utworu - strony internetowej. Należy więc do sfery osobistych (a nie majątkowych) praw autorskich w rozumieniu art. 16 pkt 3 cyt. ustawy - Prawo autorskie. Wprawdzie są to niezbywalne prawa, niemniej jednak zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem przy zachowaniu zasady niezbywalności autorskich praw osobistych dopuszczalne jest zrzeczenie się przez twórcę wykonywania części tych praw na rzecz osób trzecich, w tym przedsiębiorców (por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 14 maja 2007 r. sygn. ACa 668/06, publ. OSA 2008/12/39). Doktryna (por. J.Barta Janusz, M. Czajkowska-Dąbrowska, Z. Ćwiąkalski, R. Markiewicz, E. Traple Elżbieta, Ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Komentarz 2001) wskazuje również, że autor może skutecznie bądź zobowiązać się do niewykonywania wobec określonej osoby danego prawa osobistego, bądź nawet zezwolić jej na wykonywanie tego prawa w jego imieniu. Dochodzi bowiem wówczas do wykonywania, a nie do zrzeczenia się, autorskich praw osobistych.

W konsekwencji - zdaniem Sądu - umowa "dzierżawy" (a właściwie nienazwana umowa podobna do umowy dzierżawy) mogła skutecznie, co do zasady, doprowadzić do zobowiązania się właścicieli stron internetowych do niewykonywania praw osobistych autorskich związanych z prawem do zachowania integralności utworu. Powyższe byłoby możliwe zarówno w przypadku gdyby właściciel był jednocześnie twórcą jak też w przypadku dysponowania przez niego stosownymi zezwoleniami właściwego twórcy na tego typu wykonywanie osobistych praw autorskich. W konsekwencji powiązanie oddania do używania części stron internetowych w celu zamieszczania na nich reklam z koniecznością zobowiązania się do niewykonywania w tym zakresie osobistych praw autorskich dotyczących zachowania integralności utworu nie zmienia możliwości zaszeregowania umów zawieranych przez Spółkę do umów nienazwanych podobnych do umów dzierżawy. Istotą umów, w stanie faktycznym opisanym przez Spółkę, było okresowe, odpłatne umożliwienie korzystania z części cudzych stron internetowych w sposób pozwalający na pobieranie pożytków.

W konkluzji Sąd zważył, że organ błędnie zinterpretował stan faktyczny podany we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji naruszając tym samym ww. [art. 14c § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(c))par(1)&cm=DOCUMENT) w zw. z [art. 14b § 2](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(b))par(2)&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej, a także dokonał błędnej oceny prawnej, ponieważ wiążące stronę sporne umowy należy zakwalifikować jako umowy podobne do umów dzierżawy. Organ podatkowy w sposób niewłaściwy uznał, że przychody uzyskiwane przez osoby współpracujące ze Spółką należało zaliczyć do źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. Przepis ten nie miał w ogóle zastosowania. Podobnie, organ błędnie przyjął, że Spółka zobowiązana jest do poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych na zasadzie art. 41 ust. 1 u.p.d.o.f.

Wynagrodzenia wypłacane przez Spółkę, zajmującą się świadczeniem usług reklamowych, osobom fizycznym - właścicielom stron internetowych (nie prowadzącym w tym zakresie działalności gospodarczej) z tytułu umów pozwalających na korzystanie z części stron internetowych i na zamieszczanie reklam w części oddanej do korzystania, należało zakwalifikować jako przychody z tytułu umów nienazwanych o podobnym charakterze do umów dzierżawy w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. Wypłacająca wynagrodzenia Spółka nie była przy tym płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu wypłaconego wynagrodzenia (czynszu). Brak jest bowiem w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych przepisu, który by taki obowiązek przewidywał.

Od powyższego wyroku Dyrektor Izby Skarbowej w K. działając w imieniu Ministra Finansów wniósł skargę kasacyjną od powyższego wyroku, zarzucając:

1. na podstawie [art. 174 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(174)pkt(2)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a. naruszenie przepisów postępowania w sposób mający istotny wpływ na wynik sprawy, to jest: [art. 146 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(146)par(1)&cm=DOCUMENT) i [art. 141 § 4](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(141)par(4)&cm=DOCUMENT) w zw. z [art. 151](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(151)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a. oraz w zw. z [art. 14c § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(c))par(1)&cm=DOCUMENT) i [14b](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(c))par(14(b))&cm=DOCUMENT) [§ 2](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=par(2)&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej poprzez uwzględnienie skargi strony skarżącej, uchylenie zaskarżonej indywidualnej interpretacji i przyjęcie, że w postępowaniu w przedmiocie wydania pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego organ podatkowy naruszył przepisy postępowania, w ten sposób, że błędnie zinterpretował stan faktyczny sprawy podany we wniosku, o wydanie interpretacji.

W ocenie organu podatkowego w zaskarżonej interpretacji prawidłowo zinterpretowano przedstawiony przez wnioskodawcę stan faktyczny, nie zostały zatem naruszone przepisy [art. 14c § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(c))par(1)&cm=DOCUMENT) i [art. 14b § 2](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(b))par(2)&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej, zatem w sprawie powinien zapaść wyrok oddalający skargę na zasadzie [art. 151](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(151)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a.

1. na podstawie [art. 174 pkt 1](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(174)pkt(1)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a. naruszenie przepisów prawa materialnego tj.:

* art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., poprzez błędną wykładnię i przyjęcie, że umowy zawierane przez wnioskodawcę z właścicielami stron internetowych są umowami nienazwanymi, podobnymi do umów dzierżawy zatem osiągnięty przez właściciela strony internetowej przychód należy zakwalifikować jako przychód ze źródła "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." Konsekwencją dokonania błędnej wykładni powołanego przepisu było jego niewłaściwe zastosowanie.
* art. 10 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 13 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. przez błędną wykładnię i przyjęcie, że umowy zawierane przez wnioskodawcę z właścicielami stron internetowych nie są umowami o świadczenie usług zatem przychodu uzyskiwanego przez właścicieli stron internetowych nie można zaliczyć do przychodu z działalności wykonywanej osobiście. Konsekwencją dokonania błędnej wykładni powołanego przepisu było jego niewłaściwe zastosowanie polegające na niezastosowaniu przez WSA przepisu art. 10 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f., chociaż w sprawie powinien zostać zastosowany.

Wskazując na powyższe zarzuty Spółka wniosła o uchylenie w całości zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania, a także zasądzenie od skarżącego kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa radcowskiego według norm przepisanych.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej organ interpretacyjny powielił stanowisko i argumentację prezentowane w zaskarżonej interpretacji prawa podatkowego.

Pełnomocnik podatnika w odpowiedzi na skargę kasacyjną - wniesioną po ustawowym terminie - wniósł o jej oddalenie oraz zasądzenie od organu na jego rzecz kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego.

Na rozprawie pełnomocnik zainteresowanego podatnika powtórzył wniosek o oddalenie skargi kasacyjnej i zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego, argumentując analogicznie jak Sąd pierwszej instancji w zaskarżonym wyroku.

**Uzasadnienie prawne**

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Brak było dostatecznych podstaw do uwzględnienia skargi kasacyjnej.

Na wstępie podnieś należy, że Naczelny Sąd Administracyjny nie mógł merytorycznie ustosunkować się do ocen prawnych, które w obszarze unormowania art. 18 u.p.d.o.f. w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku przedstawił Sąd pierwszej instancji. Przywołany niniejszym przepis prawa nie stanowił przedmiotu zarzutów skargi kasacyjnej. Na podstawie [art. 183 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(183)par(1)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a., natomiast, poza wskazanymi w art. 183 § 2 przypadkami nieważności postępowania sądowego, których w sprawie nie stwierdzono, Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę wyłącznie w granicach skargi kasacyjnej, które wyznaczają zarzuty kasacyjne: sformułowane, przedstawione i uzasadnione zgodnie z wymogami unormowań wynikających z [art. 174](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(174)&cm=DOCUMENT) i [art. 176](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(176)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a.

Przechodząc do merytorycznych rozważań podnieść przede wszystkim należy dwa prawnie znaczące zagadnienia z zakresu stanu faktycznego sprawy.

Po pierwsze, ze stanu faktycznego sprawy, w ramach i na podstawie którego organ wydawał indywidualną interpretację prawa podatkowego, nie wynika, że świadczenie kontrahentów zainteresowanego podatnika ograniczało się tylko do jednorazowej ingerencji w kod komputerowy. Z tytułu zawartych i wykonywanych umów podmioty te bowiem udostępniały zainteresowanemu przestrzeń na stronie internetowej - do określonego oraz w uzgodnionym zakresie i sposobie używania; jednorazowa ingerencja w kod komputerowy tejże strony stanowiła w istocie tylko czynność techniczną, niezbędną dla wykonania świadczenia. We wniosku o wydanie interpretacji znajduje się jednoznaczny zapis, z którego wynika, że jednorazowa ingerencja w kod komputerowy miała na celu udostępnienie przestrzeni na stronie internetowej. Nie można zasadnie wywodzić o usłudze w postaci jednorazowego wykonania czynności technicznej, jeżeli z tytułu umowy zainteresowany uzyskiwał prawo do zamieszczania banerów reklamowych na stronie internetowej innego podmiotu, a więc w ten sposób z niej korzystał i ją wykorzystywał.

Po wtóre, ze stanu faktycznego przedstawionego wniosku o wydanie ocenionej przez Sąd pierwszej instancji indywidualnej interpretacji prawa podatkowego wynika, że kontrahentami zainteresowanego były: "osoby fizyczne i firmy", bądź też: osoby fizyczne, które nie prowadziły działalności gospodarczej związanej z przedmiotem umowy wiążącej je z zainteresowanym. W ten sposób zaprezentowane dane powinny wzbudzić w organie interpretacyjnym uzasadnione wątpliwości w zakresie prawidłowości i precyzji przestawienia przez zainteresowanego stanu faktycznego.

W takim przypadku organ interpretacyjny mógł i powinien postąpić zgodnie z [art. 14b § 3](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(b))par(3)&cm=DOCUMENT) w związku z [art. 169 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(169)par(1)&cm=DOCUMENT) i [art. 14h](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(h))&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej. Na podstawie wskazanych regulacji prawnych, bowiem, organ interpretacyjny wzywa zainteresowanego do przestawienia stanu faktycznego dochodzonej interpretacji w sposób wyczerpujący, to jest umożliwiający ocenę stanowiska prawnego zainteresowanego oraz wskazania prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem, o których mowa w [art. 14c § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(c))par(1)&cm=DOCUMENT) i [2](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(c))par(2)&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej, w sposób precyzyjny i nie nasuwający wątpliwości w zakresie stanu faktycznego, w którym udzielono interpretacji. W rozpoznanej sprawie organ interpretacyjny nie dążył jednak w sposób dostatecznie niezbędny do uzyskania precyzyjnego obrazu stanu faktycznego, to jest - wskazanej czynności postępowania nie przeprowadził.

Zaniechanie to posiada natomiast istotne znaczenie dla możliwości pozytywnej merytorycznej oceny trafności skargi kasacyjnej. Zdaniem wnoszącego skargę kasacyjną Dyrektora Izby Skarbowej (działającego, jako organ interpretacyjny, z upoważnienia normatywnego Ministra Finansów) przychody z umów łączących zainteresowanego z kontrahentami powinny być ocenione na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 13 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. Ostatni z przywoływanych przepisów stanowi, że za przychody z działalności wykonywanej osobiście uważa się przychody z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwane wyłącznie od osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, organ interpretacyjny nie tylko że błędnie utożsamił świadczenie kontrahentów zainteresowanego z jednorazową czynnością techniczną ingerencji w kod komputerowy strony internetowej ale też nieprawidłowo ocenił, że dane stanu faktycznego dotyczące kontrahentów zainteresowanego są wystarczające dla przeprowadzenia uzasadnionej oceny możliwości zastosowania przepisu art. 13 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., na który organ w wydanej interpretacji i w skardze kasacyjnej się powołuje. Osoby fizyczne i firmy, nazywane też (odmiennie) w innym miejscu wniosku o wydanie interpretacji: osobami fizycznymi nie prowadzącymi działalności gospodarczej związanej z przedmiotem umowy wiążącej je z zainteresowanym, o których mowa w stanie faktycznym zaskarżonej do Sądu pierwszej instancji interpretacji, nie muszą bowiem być prawnie tożsame z osobami fizycznymi prowadzącymi działalność gospodarczą, osobami prawnymi i ich jednostkami organizacyjnymi oraz jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, o których stanowi art. 13 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f.

Reasumując. W stanie faktycznym wydanej i skontrolowanej przez Sąd pierwszej instancji indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, brak było dostatecznych podstaw do uwzględnienia skargi kasacyjnej.

Z tych powodów, na podstawie [art. 184](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(184)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a. i [art. 204 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(204)pkt(2)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną i orzekł o kosztach postępowania kasacyjnego.

# **Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 czerwca 2012 r., sygn. akt: II FSK 2485/10**

**Uzasadnienie**

**Skład orzekający**

Przewodniczący: Sędzia NSA Małgorzata Wolf-Kalamala.

Sędziowie: NSA Tomasz Kolanowski, WSA (del.) Artur Adamiec (spr.).

**Sentencja**

Naczelny Sąd Administracyjny, po rozpoznaniu w dniu 19 czerwca 2012 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w W. działającego z upoważnienia Ministra Finansów od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 lipca 2010 r. sygn. akt [III SA/Wa 25/10](https://sip.lex.pl/#/document/520674268?cm=DOCUMENT) w sprawie ze skargi S. sp. z o.o. z siedzibą w W. na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w W. działającego z upoważnienia Ministra Finansów z dnia 21 września 2009 r. nr (...) w przedmiocie przepisów prawa podatkowego;

oddala skargę kasacyjną.

**Uzasadnienie faktyczne**

Wyrokiem z 5 lipca 2010 r. sygn. akt [III SA/Wa 25/10](https://sip.lex.pl/#/document/520674268?cm=DOCUMENT) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, w sprawie za skargi S. sp. z o.o. z siedzibą w W. uchylił interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia 21 września 2009 r. nr (...) w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Ze stanu faktycznego przedstawionego przez Sąd pierwszej instancji wynika, że we wniosku z 24 czerwca 2009 r. o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej Spółka podała, iż działa w branży technologii informatycznych. Spółka w ofercie skierowanej do reklamodawców świadczy usługi polegające na umieszczeniu w domenie internetowej osoby trzeciej materiałów reklamowych reklamodawców. W celu świadczenia przez Spółkę ww. usług, których celem jest umożliwienie sprzedaży lub promowania towarów i usług reklamodawców, Spółka zawiera lub planuje zawrzeć z osobami fizycznymi podlegającymi nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na terytorium Polski oraz nie prowadzącymi działalności gospodarczej i niebędącymi podatnikami podatku VAT umowy dzierżawy miejsca na stronach internetowej tychże osób z zamiarem zamieszczenia tam ww. materiałów reklamowych. Umieszczenie reklam za pomocą, których odbywa się przekierowanie na stronę reklamodawcy, na stronie internetowej osoby fizycznej polega na skopiowaniu z systemu Spółki kodu tej reklamy i umieszczeniu go na stronie internetowej osoby fizycznej, w miejscu, w którym powinna znajdować się ta reklama. W związku z udostępnieniem przez osobę fizyczną miejsca na swojej stronie internetowej Spółka zawrze umowę dzierżawy na mocy której wydzierżawiającemu będzie przysługiwał czynsz dzierżawny określony na podstawie indywidualnego raportu zawierającego dane dotyczące przekierowań. W kodzie HTML strony WWW wydzierżawiającego jest umieszczany kod źródłowy reklamy reklamodawcy, co jest równoznaczne z zajęciem części strony internetowej wydzierżawiającego na umieszczenie tam ww. reklamy. Przedmiotem umowy dzierżawy nie jest domena internetowa ani cała strona internetowa, lecz określone miejsce na stronie WWW wydzierżawiającego. Wydzierżawiający nie świadczą na rzecz Spółki usług reklamowych, tylko udostępniają cześć powierzchni ich strony internetowej.

W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym Spółka zadała pytanie: Czy prawidłowe jest stanowisko Spółki, że w związku z wypłacaniem przez Spółkę osobom fizycznym wynagrodzenia z tytułu dzierżawy miejsca na stronach internetowych na potrzeby reklamodawców związanych ze Spółką odrębną umową, na Spółce nie ciążą obowiązki płatnika w podatku dochodowym od osób fizycznych, a wydzierżawiający są zobowiązani do samodzielnego rozliczenia podatkowego uzyskanych przychodów z tego tytułu na zasadach określonych w [ustawie](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?cm=DOCUMENT) o podatku dochodowym od osób fizycznych albo w [ustawie](https://sip.lex.pl/#/document/16832090?cm=DOCUMENT) o zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych?

Zdaniem Spółki wynagrodzenie przez nią wypłacane wydzierżawiającym z tytułu umowy dzierżawy stanowi ich przychód w rozumieniu [ustawy](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?cm=DOCUMENT) z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.), dalej jako " u.p.d.o.f.", w której źródłem przychodu jest umowa dzierżawy. Osoby fizyczne z którymi Spółka zawiera przedmiotowe umowy zezwalają jej na zamieszczenie na swoich stronach internetowych reklam kontrahentów Spółki. Przedmiotem umów zawieranych przez Spółkę z osobami fizycznym jest prawo Spółki do wyłącznego korzystania z części powierzchni stron internetowych w zamian za miesięczny czynsz wypłacany wydzierżawiającym. Spółka za umieszczanie reklam uzyskuje wynagrodzenie od reklamodawców. W związku z powyższym wydzierżawiający będą zobowiązani do rozliczenia tego rodzaju przychodów zgodnie z zasadami określonymi w [art. 44 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT), [ust. 3](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(3)&cm=DOCUMENT) i [ust. 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(6)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f, albo w [art. 21](https://sip.lex.pl/#/document/16832090?unitId=art(21)&cm=DOCUMENT) ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym. Spółka dokonując zapłaty czynszu dzierżawnego nie będzie płatnikiem zobowiązanym do poboru zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych.

Minister Finansów w interpretacji indywidualnej z dnia 21 września 2009 r. uznał za nieprawidłowe stanowisko Spółki przedstawione we wniosku. W interpretacji Minister Finansów wskazał, że wbrew wywodom Spółki osoby fizyczne współpracujące ze Spółką nie oddają do używania Spółce domen internetowych (sami nimi nadal dysponują) lecz są zobowiązanie do wykonania osobiście czynności, której należy dokonać, aby reklama mogła pojawić się na stronie internetowej będącej ich własnością (muszą umieścić na swojej stronie odpowiedni kod komputerowy).

W związku z powyższym działalność polegającą na udostępnieniu przez osoby fizyczne miejsca reklamowego na stronach internetowych należy traktować jako osobiste świadczenie na rzecz Spółki. Uzyskanie przychody z tytułu wykonywania tych usług, które będą przekazywane na podstawie umowy udostępnienia powierzchni reklamowych stanowią, w myśl [art. 13 pkt 8 lit. a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(13)pkt(8)lit(a)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f przychody z działalności wykonywanej osobiście, tj. ze źródła przychodów, o którym mowa w [art. 10 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. W konsekwencji takiej klasyfikacji przychodu, na Spółce spoczywa obowiązek płatnika określony w [art. 41 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(41)ust(1)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f.

Spółka pismem z dnia 4 października 2009 r. wezwała Ministra Finansów do usunięcia naruszenia prawa przez wyeliminowanie z obrotu prawnego interpretacji i uznanie stanowiska Spółki za prawidłowe.

Minister Finansów w odpowiedzi na wezwanie stwierdził brak podstaw do zmiany interpretacji z dnia 21 września 2009 r.

W skardze z dnia 3 grudnia 2009 r. Spółka wniosła o uchylenie zaskarżonej interpretacji oraz zasądzenie kosztów postępowania. Zarzucając organowi naruszenie [art. 10 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT), [pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT), [art. 41](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(41)&cm=DOCUMENT), [art. 44 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT), [ust. 3](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(3)&cm=DOCUMENT), [ust. 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(6)&cm=DOCUMENT)u.p.d.o.f oraz [art. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16832090?unitId=art(1)&cm=DOCUMENT) i [art. 31](https://sip.lex.pl/#/document/16832090?unitId=art(31)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.). Skarżąca wskazała, że działalność będąca przedmiotem umów dzierżawy, polegająca na udostępnieniu przez osoby fizyczne Skarżącej powierzchni na stronie internetowej nie może być zaliczana do umów zlecenia, umów o dzieło czy im podobnych. W świetle powyższego na Spółce nie ciążą obowiązki płatnika w rozumieniu u.p.d.o.f. Obowiązek rozliczenia tego przychodu spoczywa na osobach fizycznych, którym Skarżąca wypłaca czynsz z tytułu umowy dzierżawy powierzchni stron internetowych.

W odpowiedzi na skargę Minister Finansów wniósł o jej oddalenie podtrzymując dotychczasowe stanowisko.

Uchylając zaskarżoną interpretację Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wywiódł, że w ramach źródła przychodów, o którym mowa w [art. 10 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. oraz w [art. 13](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(13)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f., zgrupowane zostały przychody pochodzące z różnego rodzaju działalności i wypłacane z różnych tytułów. Ich wspólną cechą jest to, że przyczyną ich powstania są osobiste działania otrzymującego przychód. Pojęcie działalności wykonywanej osobiście zostało w ustawie zdefiniowane poprzez wyliczenie poszczególnych rodzajów czynności wchodzących w jej zakres. Niektóre z tych rodzajów czynności mogą być jednakże wykonywane także w ramach stosunków pracy lub działalności gospodarczej, co w połączeniu z brakiem określenia minimalnego zestawu cech takiej działalności sprawia, że w niektórych przypadkach powstawać mogą wątpliwości co do źródła pochodzenia konkretnego przychodu. (Por. Bartosiewicz Adam, Kubacki Ryszard Komentarz do art. 10, art. 13 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U.00.14.176), (w:) A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT. Komentarz, Lex, 2009). Podobnie jak w przypadku przychodów z pracy, przyczyną powstania przychodów z działalności wykonywanej osobiście jest szeroko rozumiana praca. W tym przypadku nie ma ona jednakże charakteru pracy najemnej, lecz jest pracą wykonywaną na własny rachunek.

Sąd pierwszej instancji wskazał, że umowy najmu (podnajmu), dzierżawy (poddzierżawy) oraz inne umowy o podobnym charakterze stanowią odrębne źródło przychodów określone 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. Zgodnie z [art. 14 ust. 2 pkt 11](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(14)ust(2)pkt(11)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. przychodami z działalności gospodarczej są przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz z innych umów o podobnym charakterze, składników majątku związanych z działalnością gospodarczą. Wobec tego z powołanego przepisu [art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) w wykładni a'contario należy uznać, że przepis obejmuje przypadki najmu czy też dzierżawy składników majątku niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Umowa dzierżawy tak jak umowa najmu, którymi posługuje się ustawa podatkowa jest jedną z umów nazwanych prawa cywilnego. Zgodnie z przepisami [art. 693](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(693)&cm=DOCUMENT) Kodeksu cywilnego, 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. Zgodnie z [art. 709](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(709)&cm=DOCUMENT) Kodeksu cywilne przepisy o dzierżawie rzeczy stosuje się odpowiednio do dzierżawy praw. Właśnie umowę cywilno-prawną dzierżawy wskazała Spółka we wniosku o interpretację.

Odnosząc się do charakteru umowy Sąd podzielił pogląd Adama Bartosiewicz (źródło j.w.) że umową podobną do najmu 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. Takie przychody są przychodami ze 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., jeśli oczywiście "wynajmujący" miejsce na stronie nie działa w ramach prowadzonej działalności gospodarczej."

W ocenie Sądu opisany typ wzajemnych zobowiązań stron opisanej umowy nie posiada podstawowej cechy umowy dzierżawy jaką jest wydanie rzeczy do używania i pobierania pożytków. Storna internetowa nie jest rzeczą. Określając przystępnie stronę internetową to komputerowy zbiór plików multimedialnych, pochodzących z serwera. Pomimo niematerialnego lecz wirtualnego charakteru - strona internetowa nie do końca też może być prawem. Zgodnie z [art. 709](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(709)&cm=DOCUMENT) Kodeksu cywilnego przedmiotem umowy dzierżawy mogą być takie prawa, które przynoszą pożytki np. autorskie prawa majątkowe, prawa wynikające z patentów.

W ocenie Sądu prawo do strony internetowej nie jest prawem do którego stosuje się prawo autorskie, gdyż strona internetowa nie jest utworem, a jedynie dokumentem, zawierającym dane osoby na ogół tworzone w celach reklamowych. Sąd pierwszej instancji wskazał, że każda strona internetowa jest zarejestrowana pod określoną domeną na określonym serwerze, dzięki wykupionemu miejscu na tym serwerze za wskazaną odpłatnością. Posiadanie więc strony internetowej jest wynikiem posiadania miejsca na serwerze. Wyzbycie się w całości lub w części tejże strony może mieć cechy umowy sprzedaży lub ewentualnie dzierżawy. Jeżeli właściciel serwera zezwala na obrót domenami w obiegu wtórnym, nie istnieje przeszkoda prawna do zawierania takich umów.

Jak wskazał Sąd pierwszej instancji przejęcie przysługujących praw do strony internetowej od osoby, która ją utworzyła, posługując się swoimi danymi osobowymi, w sytuacji gdy te dane osobowe będą wykorzystane przez osobę trzecią, nie jest działalnością wykonywaną osobiście, o której mowa w [art. 13](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(13)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. Umowa taka bowiem nie zawiera elementu "czynienia", a więc działania ze strony właściciela strony. Przychód następuje w wyniku posiadania nie zaś wykonywania określonych umową czynności. Przekazanie przez właściciela strony kodu dostępu do strony internetowej jest konsekwencją udostępnienia strony internetowej i zdaniem Sądu nie ma samoistnego znaczenia dla oceny prawnej badanej czynności.

W ocenie Sądu umowa udostępniająca do używania stronę internetową przez jej posiadanie - osobę fizyczną jest umową nienazwaną, zbliżoną jednak do umów dzierżawy.

W konsekwencji o ile strony internetowej nie wydzierżawią osoba prowadząca działalność gospodarczą, winna ona opodatkować przychód z tego tytułu jak z umów najmu/dzierżawy i umów podobnego rodzaju, a więc na podstawie [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.

Wobec przedstawionego poglądu prawnego na temat przedmiotu interpretacji - Sąd przyznał rację Spółce, uwzględnił skargę i uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną Ministra Finansów.

Od powyższego wyroku Dyrektor Izby Skarbowej w W., działając z upoważnienia Ministra Finansów, wniósł skargę kasacyjną zarzucając na podstawie [art. 174 pkt 1](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(174)pkt(1)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm., dalej p.p.s.a.) naruszenie prawa materialnego poprzez błędną wykładnie [artykułu 13](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(13)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f i [art. 10](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f poprzez przyjęcie, że umowa udostępniająca do używania stronę internetową jest umową nienazwaną zbliżoną do umowy dzierżawy.

W związku z powyższym na podstawie [art. 188](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(188)&cm=DOCUMENT) i [art. 185 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(185)par(1)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a. wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i orzeczenie co do istoty sprawy, ewentualnie uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie do ponownego rozpoznania oraz zasądzenie kosztów postępowania wraz z kosztami zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

**Uzasadnienie prawne**

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie.

Stosownie do [art. 183 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(183)par(1)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a., Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej i z urzędu bierze pod uwagę jedynie nieważność postępowania. W niniejszej sprawie nie stwierdza się, aby zaistniały przesłanki dające podstawę do unieważnienia zaskarżonego wyroku. Oznacza to związanie sądu kasacyjnego zarzutami i wnioskami skargi kasacyjnej, które mogą dotyczyć wyłącznie ocenianego wyroku.

Istota sporu w niniejszej sprawie sprowadza się do prawnej oceny umów zawieranych przez skarżącą z osobami fizycznymi, a w konsekwencji zakwalifikowania otrzymywanego na ich podstawie wynagrodzenia, do określonego w u.p.d.o.f. źródła przychodu.

Należy zatem odpowiedzieć na pytanie czy umowa będąca przedmiotem wydanej interpretacji jest umową nienazwaną - zbliżoną do umowy dzierżawy, i wówczas występuje przychód ze źródła wskazanego 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., czy też umową o osobiste świadczenie usług na rzecz skarżącej przez osoby fizyczne, a zatem następuje przychód z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w [art. 10 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT) w zw. z [art. 13 pkt 8 lit a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(13)pkt(8)lit(a)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f.

W tym celu w pierwszej kolejności należy sięgnąć do norm prawa cywilnego, albowiem prawo podatkowe (a tu u.p.d.o.f.) nie zawiera samodzielnych uregulowań w tym zakresie.

Zgodnie z [art. 693 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(693)par(1)&cm=DOCUMENT) kodeksu cywilnego. przez umowę dzierżawy wydzierżawiający zobowiązuje się oddać dzierżawcy rzecz do używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony lub nie oznaczony, a dzierżawca zobowiązuje się płacić wydzierżawiającemu umówiony czynsz. Z kolei [art. 709](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(709)&cm=DOCUMENT) kodeksu cywilnego stanowi, że przepisy o dzierżawie rzeczy stosuje się odpowiednio do dzierżawy praw.

Tym samym przedmiotem dzierżawy może być jedynie rzecz (przedmiot materialny) i prawo.

Jak trafnie ocenił Sąd pierwszej instancji typ wzajemnych zobowiązań stron opisanej umowy nie posiada podstawowej cechy umowy dzierżawy jaką jest wydanie rzeczy do używania i pobierania pożytków. Storna internetowa nie jest rzeczą. Określając przystępnie stronę internetową to komputerowy zbiór plików multimedialnych, pochodzących z serwera. Pomimo niematerialnego lecz wirtualnego charakteru - strona internetowa nie do końca też może być prawem.

Niezasadne jest tym samym kwalifikowanie zawieranych umów z właścicielami stron internetowych do umów dzierżawy w rozumieniu [art. 693](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(693)&cm=DOCUMENT) k.c. Niemniej jednak, zgodnie z zasadą swobody umów, dopuszczalnym jest 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) materiałów reklam.

Należy podkreślić, że przedmiotem zawieranych umów, jak wynika z przedstawionego wniosku, jest umożliwienie dysponowania przez skarżącą częścią powierzchni strony internetowej. Wynagrodzenie otrzymywane przez właścicieli stron (nazwane we wniosku czynszem dzierżawnym) ma być ceną za używanie strony (korzystanie z niej z prawem pobierania pożytków). Przychód następuje w efekcie posiadania strony internetowej. Wynagrodzenie to nie jest natomiast zapłatą za czynności związane z wprowadzeniem kodu komputerowego do aplikacji strony internetowej. Sama czynność wprowadzenia kodu bez dodatkowego zezwolenia na używanie strony (naruszanie jej integralności poprzez umieszczanie reklam) nie miałaby żadnego znaczenia i nie jest sensem, ani celem zawieranych umów. Bowiem celem umowy jest "udostępnianie" za wynagrodzeniem skarżącej przez właściciela strony internetowej do korzystania części tejże strony poprzez umieszczanie na niej reklam swoich klientów. A zatem zakres obowiązków stron jest taki sam jak w umowie dzierżawy. Ingerencja w kod komputerowy ma natomiast na celu udostępnienie przestrzeni na stronie internetowej i jest to czynność techniczna. Jej wykonywanie nie może przesądzać, że umowa zawierana pomiędzy stronami zawiera jako podstawowy element-czynienie - a więc działanie ze strony właściciela strony internetowej. Na podstawie tych czynności w świetle powyższego nie sposób wywodzić, że mamy do czynienia z usługą świadczoną osobiści na rzecz skarżącej przez właściciela strony internetowej.

Trafnie zatem przyjął Sąd pierwszej instancji, przywołując stanowisko doktryny, że 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](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f.

Jednocześnie należy podkreślić, że poza znaczeniem dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy ma fakt, czy stronę internetową zakwalifikujemy jako publikowany na serwerze dokument (aplikację) utworzony w którejś z odmian zestandaryzowanego języka znaczników, czy też jako utwór w rozumieniu [ustawy](https://sip.lex.pl/#/document/16795787?cm=DOCUMENT) z dnia 4 lutego 1994 r. - Prawo autorskie (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631 z późn. zm.). Uznanie, że mamy o czynienia z ochroną wynikającą z prawa autorskiego nie implikuje zakwalifikowania uzyskiwanych przychodów do źródła wymienionego w [art. 18](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(18)&cm=DOCUMENT)u.p.d.o.f.

Mając powyższe na uwadze, na podstawie [art. 184](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(184)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny orzekł jak w sentencji.

# **Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 lutego 2013 r., sygn. akt: II FSK 1305/11**

**Uzasadnienie**

**Skład orzekający**

Przewodniczący: Sędzia NSA Stanisław Bogucki (sprawozdawca).

Sędziowie: NSA Stefan Babiarz, del. WSA Bartosz Wojciechowski.

**Sentencja**

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 27 lutego 2013 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w W. działającego z upoważnienia Ministra Finansów od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 stycznia 2011 r. sygn. akt [III SA/Wa 1448/10](https://sip.lex.pl/#/document/520851092?cm=DOCUMENT) w sprawie ze skargi R. spółki z o.o. z siedzibą w W. na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w W. działającego z upoważnienia Ministra Finansów z dnia 23 lutego 2010 r. nr (...) w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych

1. oddala skargę kasacyjną,
2. zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w W. działającego z upoważnienia Ministra Finansów na rzecz R. spółki z o.o. z siedzibą w W. kwotę 120 (słownie: sto dwadzieścia) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

**Uzasadnienie faktyczne**

1. Wyrokiem z dnia 17 stycznia 2011 r., [III SA/Wa 1448/10](https://sip.lex.pl/#/document/520851092?cm=DOCUMENT), Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie - po rozpoznaniu skargi R. sp. z o.o. z siedzibą w W. (dalej: "Wnioskodawca", "Spółka" lub "Skarżąca") na interpretację indywidualną Dyrektora izby Skarbowej w W. działającego z upoważnienia Ministra Finansów (dalej: "Organ") z dnia 23 lutego 2010 r., nr (...), w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych (dalej: "p.d.o.f.") - (1) uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną, (2) stwierdził, że uchylona interpretacja indywidualna nie może być wykonana w całości, (3) zasądza od Organu na rzecz Spółki kwotę 457 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego. Jako podstawę prawną powołano [art. 146 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(146)par(1)&cm=DOCUMENT), [art. 152](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(152)&cm=DOCUMENT) oraz [art. 20](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(20)&cm=DOCUMENT) w związku z [art. 205 § 2](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(205)par(2)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.; w skrócie: p.p.s.a.). Wyrok jest dostępny na stronie internetowej [http://orzeczenia.nsa.gov.pl/.](http://orzeczenia.nsa.gov.pl/)

2. Przebieg postępowania przed organami podatkowymi (przedstawiony przez WSA w Warszawie):

2.1. Przedstawiając w uzasadnieniu wyroku przebieg postępowania, WSA w Warszawie podał, że w dniu 4 grudnia 2009 r. Spółka złożyła wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej p.d.o.f. w zakresie obowiązków Spółki w przypadku wypłat należności za udostępnienie powierzchni reklamowych w Internecie. We wniosku przedstawiła stan faktyczny, w którym podała, że mając na celu uatrakcyjnienie i urozmaicenie świadczonych przez siebie usług a tym samym zwiększenie przychodów osiąganych z tytułu sprzedaży usług Spółka uruchomiła Program Partnerski, w ramach którego poszukuje w szczególności pełnoletnich osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (dalej: "Partnerzy"), posiadających prawo do zarządzania stronami internetowymi (dalej: "Witryna Partnera"). Z Partnerami Skarżąca zawiera umowy, w ramach której Partner oddaje jej powierzchnię reklamową Witryny Partnera do używania i pobierania pożytków na czas nieokreślony w zamian za wynagrodzenie. Zawarcie umowy następuje poprzez zaakceptowanie warunków umowy (regulaminu) w drodze elektronicznej. Spółka wskazała, że Program Partnerski umożliwia Partnerom wydzierżawianie Spółce powierzchni reklamowej na Witrynie Partnera celem umieszczenia na tej powierzchni przez Spółkę reklam, tj. reklamowych bannerów, paneli, informacji reklamowych, odsyłaczy (linków) do stron internetowych (dalej: "Reklamy"), dotyczących różnych produktów i usług, oferowanych przez kontrahentów Spółki. W zamian za udostępnianie Spółce powierzchni reklamowych (prawa do korzystania z powierzchni reklamowych) znajdujących się na Witrynach Partnera Partnerzy będą otrzymywać zapłatę w formie czynszu. Wysokość należnego czynszu dla każdego Partnera uzależniona będzie od efektywności danej powierzchni, tj. ilości użytkowników Internetu, którzy za pośrednictwem Witryny Partnera, np. klikając w odpowiedni odsyłacz (link), obejrzą Reklamę dot. kontrahenta Spółki, dokonają zakupów, wypełnią ankietę, zostaną przekierowani na stronę internetową kontrahenta itp. Partnerzy uzyskają prawo do wypłaty czynszu za dany okres pod warunkiem, że zgromadzą na swoim koncie co najmniej 100 zł. Jeśli kwota zgromadzona na koncie będzie niższa niż 100 zł, należne podmiotowi współpracującemu środki z tytułu czynszu zostaną wypłacone za miesiąc, w którym zgromadzi on w sumie kwotę co najmniej 100 zł. Partner będzie miał możliwość bądź to żądania wypłaty pieniędzy uzyskanych z wymiany punktów, bądź to zakupu towarów z listy przedstawionej przez Wnioskodawcę za pieniądze uzyskane z wymiany punktów. Spółka za umieszczanie Reklam na Witrynie Partnera będzie uzyskiwała wynagrodzenie od swoich kontrahentów. Partnerzy udostępniający powierzchnię reklamową (prawo do korzystania z powierzchni reklamowych) nie będą mieć żadnego wpływu na treść, wizualizację czy zawartość zamieszczanych bannerów, paneli, informacji reklamowych, odsyłaczy itp., gdyż będą one zamieszczane bezpośrednio przez Wnioskodawcę. W związku z powyższym Skarżąca zadała pytanie: czy przychody uzyskiwane przez Partnerów uczestniczących w Programie Partnerskim należy kwalifikować, jako przychody z dzierżawy, o których mowa w [art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm., dalej: u.p.d.o.f.), czy też jako przychody z umowy zlecenia lub umowy o podobnym charakterze, o których mowa w [art. 10 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. i czy w związku z powyższym na Spółce ciążą obowiązki podatkowe, jako na płatniku, o których mowa w [art. 41 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(41)ust(1)&cm=DOCUMENT), [art. 42a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(a))&cm=DOCUMENT) i [art. 42c](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(c))&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f.?

Spółka stanęła na stanowisku, że czynsz uzyskiwany przez Partnerów (osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej) z tytułu zawartych umów opisanych w stanie faktycznym należy zaklasyfikować do przychodów określonych 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., tj. przychodów z dzierżawy. Zgodnie z opisaną umową, Partnerzy będą wydzierżawiać Wnioskodawcy prawa do wyłącznego korzystania z części powierzchni Witryn Partnera, w której Skarżąca będzie umieszczała Reklamy. Za umieszczenie Reklam w Witrynie Partnera, Spółka uzyskiwać będzie wynagrodzenie od swoich kontrahentów, tym samym będzie czerpać pożytki z tytułu uzyskanych praw do korzystania z powierzchni reklamowych i z umieszczania w Witrynie Partnera. Z tytułu powyższej dzierżawy Partnerzy otrzymywać będą od Spółki wynagrodzenie w formie miesięcznego czynszu. W konsekwencji Spółka przyjęła, że umowy zawierane pomiędzy nią a Partnerami należy zaliczyć do umów mających charakter dzierżawy lub umów o podobnych charakterze. W związku z powyższym przychody osiągane przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej z tytułu czynszu za wydzierżawianie (udostępnienie) Spółce prawa do wyłącznego korzystania z części powierzchni ich stron internetowych stanowić będą przychody których źródłem, zgodnie z [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. jest dzierżawa lub inne umowy o podobnym charakterze. Takie osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej będą zobowiązane do rozliczania tego typu przychodów zgodnie z zasadami określonymi w [art. 44 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT), ust. 3 i ust. 6 u.p.d.o.f. lub w [art. 21](https://sip.lex.pl/#/document/16832090?unitId=art(21)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.; dalej: u.z.p.d.o.f.), tj. samodzielne rozliczenie z urzędem skarbowym. W rezultacie Spółka przyjęła, że dokonując zgodnie z wyżej opisaną umową, wypłaty czynszu osobie fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej, nie będzie jako płatnik zobowiązana do poboru zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych ([art. 41 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(41)ust(1)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f.). W opinii Spółki nie ciąży na niej obowiązek sporządzania i przekazywania ww. osobom fizycznym oraz urzędom skarbowym imiennych informacji o wysokości przychodów tych osób (o dokonanych im wypłatach czynszu). Spółka uznała, że nie będzie bowiem w związku z realizowanymi płatnościami czynszu płatnikiem, o którym mowa np. w art. 39 czy też w [art. 42](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42)&cm=DOCUMENT)u.p.d.o.f., a wypłacane należności (czynsz) nie zawierają się w przychodach, o których mowa w art. 42a i art. 42c tej ustawy.

2.2. W interpretacji indywidualnej z dnia 23 lutego 2010 r., nr (...), Organ uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe. Organ stwierdził, że przychody uzyskane przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej z tytułu udostępnienia powierzchni reklamowych w sieci Internecie (pod warunkiem, iż czynności te nie będą nosiły znamion działalności gospodarczej) należy zakwalifikować jako przychody osiągnięte 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) u.p.d.o.f. Konsekwencją takiej klasyfikacji źródła przychodu jest spoczywający na osobie fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą osobie prawnej i ich jednostkach organizacyjnych oraz jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej, które dokonują wypłaty należności lub świadczeń, o których mowa w [art. 20 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(20)ust(1)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f., obowiązek sporządzenia informacji wg ustalonego wzoru o wysokości przychodów (PIT-8C) i przekazanie jej podatnikowi oraz urzędowi skarbowemu, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika, a w przypadku podatników, o których mowa w [art. 3 ust. 2a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(3)ust(2(a))&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f., urzędowi skarbowemu, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych, w terminie do końca lutego następnego roku podatkowego ([art. 42a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(a))&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f.).

2.3. W wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa z dnia 12 marca 2010 r. Spółka zarzuciła, że Organ nie odniósł się do wskazanych przez nią elementów stanu faktycznego. W konsekwencji, zdaniem Spółki, Organ pominął istotne elementy stanu faktycznego, co doprowadziło do zakwalifikowania osiąganych przez Partnerów przychodów do niewłaściwego źródła przychodów wskazanego w ustawie. W odpowiedzi na wezwanie Organ stwierdził brak podstaw do zmiany swojego stanowiska.

3. Stanowiska stron w postępowaniu przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Warszawie (Sądem pierwszej instancji):

3.1. W skardze skierowanej do WSA w Warszawie Spółka, wnosząc o uchylenie zaskarżonej interpretacji indywidualnej, zarzuciła naruszenie [art. 10 ust. 1 pkt 9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. przez uznanie, że przychody z umowy dzierżawy opisane we wniosku są opodatkowane jako przychody z innych źródeł. W dalszej kolejności zarzuciła naruszenie art. 42a oraz 42c u.p.d.o.f przez uznanie, że na Spółce ciąży obowiązek sporządzania i przekazywania Partnerom uczestniczącym w Programie Partnerskim oraz skarbowym imiennych informacji o wysokości przychodów tych osób. Wskazała również na naruszenie [art. 14a](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(a))&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.; dalej: o.p.), poprzez niezapewnienie jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, a nadto [art. 14c](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(c))&cm=DOCUMENT) o.p., poprzez niedokonanie szczegółowej oceny stanowiska wnioskodawcy, pominięcie istotnych elementów stanu faktycznego, brak rzetelnego uzasadnienia prawnego oceny stanowiska wnioskodawcy. Zarzuciła ponadto naruszenie [art. 120](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(120)&cm=DOCUMENT) o.p. w związku z naruszeniem powyżej wskazanych przepisów prawa materialnego.

Rozwijając tak sformułowane zarzuty, Skarżąca w znacznej mierze powtórzyła dotychczasową argumentację. Ponadto wskazała, że naruszenie [art. 42a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(a))&cm=DOCUMENT) oraz [art. 42c](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(c))&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. jest efektem uznania przez Organ, iż przychody uzyskiwane przez Partnerów stanowią przychody z innych źródeł, w rozumieniu [art. 10 ust. 1 pkt 9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. Zdaniem Spółki arbitralne i prawnie nieuzasadnione stanowisko Organu zaowocowało uznaniem, iż Spółka zobowiązana jest, jako płatnik, do wypełniania obowiązków podatkowych wymienionych w [art. 42a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(a))&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. Z takim poglądem Spółka nie zgodziła się podnosząc, że czynsz uzyskiwany przez Partnerów z tytułu zawartych umów opisanych w stanie zaklasyfikować do przychodów określonych w art. 10 ust. 1 pkt 6 tej ustawy, tj. przychodów dzierżawy, a co za tym idzie na Spółce nie ciąży obowiązek sporządzania i przekazywania Partnerom oraz urzędom skarbowym imiennych informacji o wysokości przychodów tych osób. Spółka stwierdziła, że nie będzie bowiem, w związku z realizowanymi płatnościami czynszu płatnikiem, o którym mowa np. w art. 39, czy też w [art. 42](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f., a wypłacane należności nie zawierają się w przychodach, o których mowa w art. 42a i art. 42c u.p.d.of. Zdaniem Skarżącej Partnerzy powinni zatem rozliczyć się z przychodów uzyskanych od Spółki na zasadach określonych odpowiednio w [art. 44 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT) ust. 3 i 6 u.p.d.o.f. lub [art. 21](https://sip.lex.pl/#/document/16832090?unitId=art(21)&cm=DOCUMENT) u.z.p.d.o.f.

3.2. W odpowiedzi na skargę Organ, wnosząc o jej oddalenie, podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko. Organ wyjaśnił, że niezasadne jest kwalifikowanie zawieranych umów z właścicielami stron internetowych do umów dzierżawy w rozumieniu [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 z późn. zm.; dalej: k.c.) wskazując, że strona internetowa nie jest ani rzeczą, ani prawem, w konsekwencji nie może być przedmiotem dzierżawy w rozumieniu k.c.

4. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Sądu pierwszej instancji):

4.1. Zdaniem WSA w Warszawie skarga zasługiwała na uwzględnienie. Sąd pierwszej instancji wskazał, że przedmiotem powstałego sporu jest ocena prawna łączących Spółkę z zarządzającymi stronami internetowymi (osobami fizycznymi) umów, na podstawie których osoby te są zobowiązane do udostępnienia Spółce stron internetowych celem umieszczania na stronach banerów reklamowych klientów Spółki. Za udostępnienie stron internetowych omawiane osoby, współpracujące ze Spółką, otrzymują wynagrodzenie.

Na wstępie WSA w Warszawie zauważył, że w ramach źródła przychodów, o którym mowa w [art. 10 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT)u.p.d.o.f. oraz w [art. 13](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(13)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f., zgrupowane zostały przychody pochodzące z różnego rodzaju działalności i wypłacane z różnych tytułów. Ich wspólną cechą jest to, że przyczyną ich powstania są osobiste działania otrzymującego przychód. Pojęcie działalności wykonywanej osobiście zostało w ustawie zdefiniowane poprzez wyliczenie poszczególnych rodzajów czynności wchodzących w jej zakres. Niektóre z tych rodzajów czynności mogą być jednakże wykonywane także w ramach stosunków pracy lub działalności gospodarczej, co w połączeniu z brakiem określenia minimalnego zestawu cech takiej działalności sprawia, że w niektórych przypadkach powstawać mogą wątpliwości co do źródła pochodzenia konkretnego przychodu (por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Komentarz do [art. 10](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)&cm=DOCUMENT), [art. 13](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(13)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, (w:) A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT. Komentarz, Lex, 2009). Podobnie jak w przypadku przychodów z pracy, przyczyną powstania przychodów z działalności wykonywanej osobiście jest szeroko rozumiana praca. W tym przypadku nie ma ona jednakże charakteru pracy najemnej, lecz jest pracą wykonywaną na własny rachunek. Natomiast umowy najmu (podnajmu), dzierżawy (poddzierżawy) oraz inne umowy o podobnym charakterze stanowią odrębne źródło przychodów określone 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. Zgodnie z przepisem tego artykułu, źródłami przychodu są "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". Aczkolwiek wcześniej ustawa nie precyzowała tej kwestii jednoznacznie, to jednak na ogół przyjmowano, że przychody z najmu czy też dzierżawy składników majątku związanych z działalnością gospodarczą stanowią przychód z działalności gospodarczej. Stanowisku temu nie sposób było odmówić słuszności, zwłaszcza w przypadku gdy zasadniczym przedmiotem działalności gospodarczej było świadczenie usług najmu czy dzierżawy. Z dniem 1 stycznia 2001 r. ustawodawca przeciął powyższe spory, wprowadzając - zgodny z linią orzecznictwa sądowego - przepis [art. 14 ust. 2 pkt 11](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(14)ust(2)pkt(11)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. Zgodnie z jego brzmieniem, przychodami z działalności gospodarczej są przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz z innych umów o podobnym charakterze składników majątku, związanych z działalnością gospodarczą. Wobec tego z powołanego przepisu [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. w wykładni a contario należy uznać, że przepis obejmuje przypadki najmu czy też dzierżawy składników majątku niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

4.2. Dalej Sąd pierwszej instancji wskazał, że kolejnym elementem stanu faktycznego przedstawionego przez stronę we wniosku o udzielenie interpretacji jest prawna relacja łącząca Skarżącą i podmioty, które posiadają prawo do zarządzania stronami internetowymi (Witrynami Partnera). Z opisu stanu faktycznego przedstawionego przez Skarżącą wynika, że Skarżąca zawiera umowy z Partnerami, w ramach których Partner oddaje jej powierzchnię reklamową Witryny Partnera do używania i pobierania pożytków na czas nieokreślony, w zamian za wynagrodzenie. Zawarcie umowy następuje poprzez zaakceptowanie warunków umowy (regulaminu) w drodze elektronicznej. Program Partnerski umożliwia Partnerom wydzierżawianie Spółce powierzchni reklamowej na Witrynie Partnera celem umieszczenia na tej powierzchni przez Spółkę reklam, tj. reklamowych bannerów, paneli, informacji reklamowych, odsyłaczy (linków) do stron internetowych, dotyczących różnych produktów i usług oferowanych przez kontrahentów Spółki.

Ustosunkowując się do tego opisu, WSA w Warszawie wskazał, że umowa dzierżawy tak jak umowa najmu, które wymienia ustawa podatkowa jest jedną z umów nazwanych prawa cywilnego. Słusznie zarówno Spółka jak i organ zauważyli, że aby rozstrzygnąć, czy mamy do czynienia z umową dzierżawy czy z umową o świadczenie usług sięgnąć należy właśnie do norm prawa cywilnego ([art. 693](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(693)&cm=DOCUMENT) k.c.), a to z uwagi na fakt, że prawo podatkowe (w tym przypadku u.p.d.o.f.) nie zawiera w tym względzie odrębnych, samodzielnych definicji. Właśnie cywilnoprawną umowę dzierżawy wskazała Spółka we wniosku o udzielenie interpretacji.

Zdaniem WSA w Warszawie, w przedstawionym we wniosku o udzielenie interpretacji stanie faktycznym istotnie można wyróżnić niektóre elementy tożsame z umową dzierżawy w ujęciu k.c., jak choćby zapłatę czynszu. Skarżąca wskazała, że w zamian za udostępnianie Spółce powierzchni reklamowych (prawa do korzystania z powierzchni reklamowych) znajdujących się na Witrynach Partnera Partnerzy będą otrzymywać zapłatę w formie czynszu. Wysokość należnego czynszu dla każdego Partnera uzależniona będzie od efektywności danej powierzchni, tj. ilości użytkowników Internetu, którzy za pośrednictwem Witryny Partnera obejrzą Reklamę kontrahenta Spółki, dokonają zakupów, wypełnią ankietę, zostaną przekierowani na stronę internetową kontrahenta. Partnerzy uzyskają prawo do wypłaty czynszu za dany okres pod warunkiem, że zgromadzą na swoim koncie co najmniej 100 zł Z kolei Spółka za umieszczanie reklam na Witrynie Partnera będzie uzyskiwała wynagrodzenie od swoich kontrahentów.

Elementem wspólnym z umową dzierżawy sklasyfikowaną w k.c. jest zatem w przedstawionym we wniosku stanie udostępnienie przedmiotu umowy dla pobierania pożytków w zamian za wynagrodzenie. Zdaniem WSA w Warszawie wynagrodzenie otrzymywane przez właścicieli stron internetowych było ceną za używanie strony (korzystanie z niej z prawem pobierania pożytków).

Według Sądu pierwszej instancji, zważyć jednak należy na przedmiot umowy w postaci strony internetowej (w przedstawionym stanie faktycznym następuje oddanie do używania bytu wirtualnego, jakim jest część "powierzchni" strony internetowej) w kontekście [art. 709](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(709)&cm=DOCUMENT) k.c., zgodnie z którym przepisy o dzierżawie rzeczy stosuje się odpowiednio do dzierżawy praw. Niezależnie bowiem od tego jednak, czy stronę internetową zakwalifikujemy jako publikowany na serwerze dokument (aplikację) utworzony w którejś z odmian zestandaryzowanego języka znaczników (np. HTML), czy też jako utwór w rozumieniu ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. Prawo autorskie (Dz. U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631 z późn. zm.; dalej: ustawa - Prawo autorskie), a zatem przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze (wówczas ochronie podlegać mogą zarówno całość jak i poszczególne elementy budujące stronę tj. czcionka, animacje, kolorystyka czy też konstrukcja graficzna - por. D. Flisak, Utwór multimedialny w prawie autorskim, Oficyna 2008, J. Barta, R. Markiewicz, Internet a prawo, Kraków 1998, s. 120), to strona internetowa nie będzie rzeczą, ani prawem. Nawet gdyby uznać, że mamy o czynienia z elementem ochrony prawno autorskiej, to należy zwrócić uwagę na wyrażony w judykaturze pogląd, że taki element nie może powodować automatycznego zakwalifikowania uzyskiwanych przychodów do źródła wymienionego w [art. 18](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(18)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f., który to przepis zalicza do przychodu z praw majątkowych w szczególności przychody z praw autorskich (por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 5 marca 2010 r., [I SA/Kr 60/10](https://sip.lex.pl/#/document/520664361?cm=DOCUMENT)). Ponadto, z przedstawionego stanu faktycznego nie wynika, czy przedmiotowe strony internetowe znamionują wymienione w art. 1 ustawy - Prawo autorskie cechy warunkujące zakwalifikowanie do pojęcia utworu.

W związku z tym opisany typ wzajemnych zobowiązań stron opisanej umowy nie posiada podstawowej cechy umowy dzierżawy jaką jest wydanie rzeczy do używania i pobierania pożytków. Mechanizm "wydania" Spółce za wynagrodzeniem przez właściciela strony internetowej do korzystania części tejże strony poprzez umieszczanie na niej reklam swoich klientów czyni zakres obowiązków stron porównywalnym z umową dzierżawy. Zgodnie z zasadą swobody umów, dopuszczalnym jest 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) bannerów reklamowych swoich klientów. Zasadne jest uznanie, że opisana we wniosku o udzielenie interpretacji 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) stanowi umowę nienazwaną, podobną do najmu i dzierżawy, mieszcząca się, tak jak dzierżawa w hipotezie [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. W konsekwencji, zdaniem WSA w Warszawie, Organ naruszył [art. 13](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(13)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. przez niewłaściwą jego interpretację i [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. przez odmowę jego zastosowania.

4.3. W świetle powyższych uwag, WSA w Warszawie skonkludował, że organ błędnie zinterpretował stan faktyczny podany we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji, naruszając tym samym [art. 14c § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(c))par(1)&cm=DOCUMENT), w związku z [art. 14b § 2](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(b))par(2)&cm=DOCUMENT)o.p., a także dokonał błędnej oceny prawnej, ponieważ wiążące Spółkę sporne umowy należy zakwalifikować jako umowy podobne do umów dzierżawy. W konsekwencji Organ w sposób niewłaściwy uznał, że przychody uzyskiwane przez osoby współpracujące ze Spółką należało zaliczyć do źródeł wymienionych w [art. 10 ust. 1 pkt 9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. Podobnie, Organ błędnie przyjął, że Spółka zobowiązana jest do poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, na zasadzie [art. 41 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(41)ust(1)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. Wynagrodzenia wypłacane przez Spółkę, zajmującą się świadczeniem usług reklamowych, osobom fizycznym - właścicielom stron internetowych (nie prowadzącym w tym zakresie działalności gospodarczej) z tytułu umów pozwalających na korzystanie z części stron internetowych i na zamieszczanie reklam w części oddanej do korzystania, należało zakwalifikować jako przychody z tytułu umów nienazwanych o podobnym charakterze do umów dzierżawy w rozumieniu [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. Wypłacająca wynagrodzenia Spółka nie była przy tym płatnikiem p.d.o.f. z tytułu wypłaconego wynagrodzenia (czynszu), brak jest bowiem w u.p.d.o.f. przepisu, któryby taki obowiązek przewidywał.

5. Stanowiska stron w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym:

5.1. Wnosząc od ww. wyroku WSA w Warszawie skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego Organ (reprezentowany przez pełnomocnika - radcę prawnego) zaskarżył ten wyrok w całości, żądając uchylenia zaskarżonego wyroku w całości i orzeczenie co do istoty sprawy, albo uchylenia zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania WSA w Warszawie oraz zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego.

Na podstawie [art. 174 pkt 1](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(174)pkt(1)&cm=DOCUMENT) i [2](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(174)pkt(2)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a. zaskarżonemu wyrokowi zarzucono: (I) naruszenie prawa materialnego, tj. (1) [art. 10 ust. 1 pkt 9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f., poprzez błędną wykładnię, polegającą na uznaniu, że przychody uzyskiwane przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej z tytułu udostępnienia powierzchni reklamowych w Internecie (pod warunkiem, że czynności te nie będą nosiły znamion działalności gospodarczej) nie można zakwalifikować jako przychodów osiąganych z innych źródeł w rozumieniu [art. 10 ust. 1 pkt 9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f.; (2) [art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794608?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.p., poprzez jego niewłaściwe zastosowanie, co doprowadziło WSA w Warszawie do przyjęcia, że przychody uzyskiwane przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej z tytułu udostępnienia powierzchni reklamowych w Internecie stanowią przychody z umowy podobnej do najmu i dzierżawy, mimo że przychody te należy zakwalifikować do przychodów osiąganych z innych źródeł w rozumieniu [art. 10 ust. 1 pkt 9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f.; (II) naruszenie przepisów postępowania, tj. [art. 146 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(146)par(1)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a. w związku z [art. 14c § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(c))par(1)&cm=DOCUMENT) i [2](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(c))par(2)&cm=DOCUMENT) o.p., poprzez dokonanie przez Sąd pierwszej instancji błędnej oceny prawnej stanowiska Organu zawartego w indywidualnej interpretacji w zakresie oceny stanowiska Spółki, w sytuacji braku podstaw do uznania skargi, gdyż Organ dokonał prawidłowej interpretacji prawa materialnego, tj. [art. 10 ust. 1 pkt 9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f., co doprowadziło WSA w Warszawie do uwzględnienia skargi i uchylenia interpretacji odpowiadającej prawu.

W uzasadnieniu Organ podał, że ze stanowiskiem Sądu pierwszej instancji zawartym w zaskarżonym wyroku nie można się zgodzić. Zgodnie z [art. 9 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(9)ust(1)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. opodatkowaniu p.d.o.f. podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów o.p. zaniechano poboru podatku. [Artykuł 10 ust. 1 pkt 3](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(3)&cm=DOCUMENT) i [9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. określa, że źródłami przychodów może być pozarolnicza działalność gospodarcza oraz inne źródła. Ustawodawca w [art. 20 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(20)ust(1)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. zawarł co prawda katalog przychodów z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 ww. ustawy, jednak ten katalog przychodów zaliczanych do innych źródeł nie stanowi katalogu zamkniętego, zawiera on jedynie przykładowe wskazanie przychodów zaliczanych do innych źródeł. Zgodnie z przytoczonymi powyżej przepisami, opodatkowaniu p.d.o.f. podlega uzyskany w roku podatkowym dochód stanowiący dla osób fizycznych (podatników) przysporzenie majątkowe. Zdaniem Organu, jak już szeroko wskazano w wydanej przez organ interpretacji, wskazane we wniosku Spółki czynności, polegające na udostępnianiu miejsca reklamowego na stronach internetowych przez osoby nieprowadzące działalności gospodarczej pod warunkiem, że nie będą wypełniały znamion działalności gospodarczej, należy zakwalifikować jako przychody osiągnięte 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) u.p.d.o.f. Wbrew ocenie WSA w Warszawie, przedmiotem umów opisanych we wniosku o wydanie interpretacji nie jest umożliwienie dysponowania przez Spółkę częścią powierzchni strony internetowej, a jedynie przygotowanie strony internetowej do umieszczenia na niej treści reklamowych przez Spółkę za wynagrodzeniem. Osoby fizyczne współpracujące ze Spółką (Partnerzy) w istocie nie oddają przedmiotowych witryn internetowych do używania, a jedynie udostępniają przestrzeń/powierzchnię na tych witrynach internetowych pod treści reklamowe. Nadto osoby te (Partnerzy) nadal dysponują tymi stronami.

Jeżeli czynności te nie będą nosiły znamion działalności gospodarczej należy je zatem zakwalifikować je jako przychody osiągnięte 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) u.p.d.o.f. Pojęcie działalności gospodarczej zostało zdefiniowane w art. 5a pkt 6 ww. ustawy. Pojęcie pozarolniczej działalności gospodarczej użyte w u.p.d.o.f. opiera się na trzech przesłankach: (1) zarobkowym celu działalności, (2) wykonywaniu działalności w sposób zorganizowany i ciągły, (3) prowadzeniu działalności we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek. Zgodnie z [art. 5b ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(5(b))ust(1)&cm=DOCUMENT)u.p.d.o.f., jednocześnie za pozarolniczą działalność gospodarczą nie uznaje się czynności, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki: (a) odpowiedzialność wobec osób trzecich za rezultat tych czynności oraz ich wykonanie, z wyłączenie odpowiedzialności za popełnienie czynów niedozwolonych, ponosi zlecający wykonanie tych czynności, (b) są one wykonywane pod kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonym przez zlecającego te czynności a (c) wykonujący te czynności nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą. Konsekwencją takiej klasyfikacji źródła przychodu jest spoczywający na podmiotach, które dokonują wypłaty należności lub świadczeń, o których mowa w [art. 20 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(20)ust(1)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f., obowiązek sporządzenia informacji wg ustalonego wzoru o wysokości przychodów (PIT-8C) i przekazanie jej podatnikowi oraz urzędowi skarbowemu.

5.2. Spółka nie skorzystała z możliwości złożenia odpowiedzi na skargę kasacyjną. Na rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym w dniu 27 lutego 2013 r. Spółka, reprezentowana przez pełnomocnika - radcę prawnego, wniosła o oddalenie skargi kasacyjnej i zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego.

**Uzasadnienie prawne**

6. Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

6.1. Skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw, dlatego podlega oddaleniu ([art. 184](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(184)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a.). Została ona oparta na zarzutach dotyczących zarówno prawa materialnego, jak i naruszenia przepisów postępowania. Wymaga jednak podkreślenia, że wspomniane i wymienione powyżej podstawy kasacyjne zostały postawione bardzo ogólnie i z naruszeniem przepisów dotyczących ich formułowania ([art. 174](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(174)&cm=DOCUMENT) i [176](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(176)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a.).

6.2. Rozpatrując zarzuty naruszenia prawa materialnego, należy stwierdzić, że powołany w pierwszej kolejności zarzut naruszenia [art. 10 ust. 1 pkt 9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f., ("poprzez błędną wykładnię, polegającą na uznaniu, że przychody uzyskiwane przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej z tytułu udostępnienia powierzchni reklamowych w sieci Internecie (pod warunkiem, że czynności te nie będą nosiły znamion działalności gospodarczej) nie można zakwalifikować jako przychodów osiąganych z innych źródeł w rozumieniu [art. 10 ust. 1 pkt 9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f."), jest o tyle nietrafny, że Sąd pierwszej instancji nie dokonywał wykładni tego przepisu. Trudno za wykładnię przepisu uznać stwierdzenie, oparte li tylko na przekonaniu Sądu pierwszej instancji, zawarte w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, że: "W konsekwencji Organ w sposób niewłaściwy uznał, że przychody uzyskiwane przez osoby współpracujące ze Spółką należało zaliczyć do źródeł wymienionych w [art. 10 ust. 1 pkt 9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f.". Zarzut błędnej wykładni [art. 10 ust. 1 pkt 9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. został wprawdzie sformułowany w skardze do WSA w Warszawie, jednakże Sąd nie odniósł się do tego zarzutu błędnej wykładni, lecz dokonywał w zaskarżonym wyroku wyłącznie wykładni przepisu [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. W tym zakresie zarzutu naruszenia przepisów postępowania (np. [art. 141 § 4](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(141)par(4)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a.) natomiast nie sformułowano.

6.3. Rozpatrując w drugiej kolejności drugi i ostatni ze zgłoszonych w skardze kasacyjnej zarzutów naruszenia prawa materialnego, tj. zarzut naruszenia [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. (u.p.d.o.f. została błędnie powołana w skardze kasacyjnej, jako "u.p.d.o.p."), "poprzez jego niewłaściwe zastosowanie, co doprowadziło sąd do przyjęcia, że przychody uzyskiwane przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej z tytułu udostępnienia powierzchni reklamowych w sieci Internet stanowią przychody z umowy podobnej do najmu i dzierżawy, mimo że przychody te należy zakwalifikować do przychodów osiąganych z innych źródeł w rozumieniu [art. 10 ust. 1 pkt 9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f.", należy zauważyć, że zarzut ten wbrew wymogowi zawartemu w [art. 176](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(176)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a. nie zawiera jakiegokolwiek uzasadnienia. Całe uzasadnienie zaskarżonego wyroku zostało bowiem poświęcone wykładni przepisu [art. 10 ust. 1 pkt 9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f.

6.4. Formułując w skardze kasacyjnej zarzut naruszenia przepisów postępowania, Organ podniósł naruszenie przepisów postępowania w rozumieniu [art. 174 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(174)pkt(2)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a., tj. [art. 146 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(146)par(1)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a. w związku z [art. 14c § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(c))par(1)&cm=DOCUMENT) i [2](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(c))par(2)&cm=DOCUMENT) o.p., "poprzez dokonanie przez Sąd błędnej oceny prawnej stanowiska organu podatkowego zawartego w indywidualnej interpretacji w zakresie oceny stanowiska wnioskodawcy, w sytuacji braku podstaw do uznania skargi, gdyż organ podatkowy dokonał prawidłowej interpretacji prawa materialnego - [art. 10 ust. 1 pkt 9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f., co doprowadziło Sąd do uwzględnienia skargi i uchylenia interpretacji odpowiadającej prawu". Poza sformułowaniem tego zarzutu, wbrew wymogowi zawartemu w [art. 176](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(176)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a., wnoszący skargę kasacyjną nie sporządził jednak w uzasadnieniu skargi kasacyjnej odrębnej argumentacji na jego poparcie. Należy podkreślić, że zgodnie z regulacją zawartą w [art. 174 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(174)pkt(2)&cm=DOCUMENT)p.p.s.a. skargę kasacyjną można oprzeć na naruszeniu przepisów postępowania, jeśli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. W przytoczonym przepisie nałożono więc na wnoszącego skargę kasacyjną obowiązek wykazania nie tylko tego, że zaskarżony wyrok narusza przepisy postępowania, lecz również tego, że naruszenie to mogło mieć wpływ, i to istotny, na wynik sprawy. Skuteczne wniesienie takiego zarzutu wymaga zatem uprawdopodobnienia istnienia związku przyczynowego między wspomnianym naruszeniem a treścią rozstrzygnięcia (por. J.P. Tarno, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Warszawa 2008, s. 426), polegającego na tym, że gdyby do tego uchybienia nie doszło, to treść rozstrzygnięcia podjętego wyrokiem byłaby inna (por. B. Gruszczyński w: B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Warszawa 2006, s. 387; wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2008 r., [I FSK 232/07](https://sip.lex.pl/#/document/520573943?cm=DOCUMENT), Lex nr 480247). Zarzut naruszenia prawa musi być postawiony wyraźnie, to znaczy należy wskazać konkretny przepis prawa i określić sposób jego naruszenia, gdyż Naczelny Sąd Administracyjny nie powinien domyślać się intencji skarżącego i formułować za niego zarzuty. Przedstawienie podstawy prawnej wyroku oraz jej wyjaśnienie polega na wskazaniu nie tylko przepisów regulujących rozpatrywany stan faktyczny, ale także na wyjaśnieniu, dlaczego w konkretnej sytuacji prawnej mają zastosowanie powołane przepisy. Powołując się na naruszenie przepisów postępowania, wnoszący skargę kasacyjną Organ ograniczył się natomiast do zapewnienia, że naruszono je w taki sposób, że wpłynęło to na wynik sprawy ("miało istotny wpływ na wynik sprawy"). Jest to powtórzenie treści [art. 174 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(174)pkt(2)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a., który wymaga, żeby powołane naruszenie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Jak już powyżej podniesiono, skuteczne wniesienie takiego zarzutu wymaga natomiast uprawdopodobnienia istnienia związku przyczynowego między wspomnianym naruszeniem a treścią rozstrzygnięcia.

6.5. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznający skargę kasacyjną ma wprawdzie obowiązek odniesienia się do wszystkich zarzutów wskazanych w przytoczonych podstawach kasacyjnych. Nie zmienia to jednak faktu, że zgodnie z [art. 183 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(183)par(1)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a. nie może on wyjść poza granice skargi kasacyjnej (por. uchwała Pełnego Składu NSA z dnia 26 października 2009 r., [I OPS 10/09](https://sip.lex.pl/#/document/520618637?cm=DOCUMENT), publik. na stronie internetowej [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl/)). Jeżeli więc te zarzuty będą źle postawione, w rozumieniu [art. 174 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(174)pkt(2)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a., lub wbrew wymogowi z [art. 176](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(176)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a. nie będą zawierały uzasadnienia, to Naczelny Sąd Administracyjny będzie zobligowany skargę kasacyjną oddalić na podstawie [art. 184](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(184)&cm=DOCUMENT)p.p.s.a. (zob. np. wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2012 r., [II FSK 967/11](https://sip.lex.pl/#/document/521460827?cm=DOCUMENT) - publik.: [http://orzeczenia.nsa.gov.pl](http://orzeczenia.nsa.gov.pl/)).

6.6. Niezależnie od powyżej wskazanej wadliwości skargi kasacyjnej należy podkreślić, że w rozpoznawanej sprawie WSA w Warszawie podjął rozstrzygnięcie, które zostało zaaprobowane w innych orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego. Tytułem przykładu można wskazać: (1) wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2012 r., [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., [III SA/Wa 25/10](https://sip.lex.pl/#/document/520674268?cm=DOCUMENT); (2) wyrok NSA z dnia 9 marca 2012 r., [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., [I SA/Kr 60/10](https://sip.lex.pl/#/document/520664361?cm=DOCUMENT) (wszystkie publik.: [http://orzeczenia.nsa.gov.pl](http://orzeczenia.nsa.gov.pl/)).

6.7. Mając zatem na uwadze podniesione wyżej okoliczności, Naczelny Sąd Administracyjny orzekł jak w sentencji na podstawie [art. 184](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(184)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a. O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono na [art. 204 pkt 1](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(204)pkt(1)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a. w związku z [art. 205 § 2](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(205)par(2)&cm=DOCUMENT) i [3](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(205)par(3)&cm=DOCUMENT) oraz [art. 209](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(209)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a.

# **Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 lipca 2010 r., sygn. akt: III SA/Wa 25/10**

**Uzasadnienie**

**Skład orzekający**

Przewodniczący: Sędzia WSA Krystyna Kleiber (sprawozdawca).

Sędziowie WSA: Jarosław Trelka, Anna Wesołowska.

**Sentencja**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 5 lipca 2010 r. sprawy ze skargi S. Sp. z o.o. z siedzibą w W. na interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia (...) września 2009 r. nr (...) w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych

1. uchyla zaskarżoną interpretację indywidualną,
2. stwierdza, że uchylona interpretacja indywidualna nie może być wykonana w całości,
3. zasądza od Ministra Finansów na rzecz S. Sp. z o.o. z siedzibą w W. kwotę 440 zł (słownie: czterysta czterdzieści złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

**Uzasadnienie faktyczne**

S. Sp. z o.o., (zwana dalej "Spółką" lub "Skarżącą") wnioskiem z dnia (...) czerwca 2009 r. wystąpiła do Ministra Finansów - organu upoważnionego Dyrektora Izby Skarbowej w W. o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych. Z opisanego we wniosku stanu faktycznego wynika, iż Spółka działa w branży technologii informatycznych. Spółka w ofercie skierowanej do reklamodawców świadczy usługi polegające na umieszczeniu w domenie internetowej osoby trzeciej materiałów reklamowych reklamodawców. W celu świadczenia przez Spółkę ww. usług, których celem jest umożliwienie sprzedaży lub promowania towarów i usług reklamodawców, Spółka zawiera lub planuje zawrzeć z osobami fizycznymi podlegającymi nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na terytorium Polski oraz nie prowadzącymi działalności gospodarczej i niebędącymi podatnikami podatku VAT umowy dzierżawy miejsca na stronach internetowej tychże osób z zamiarem zamieszczenia tam ww. materiałów reklamowych. Umieszczenie reklam za pomocą, których odbywa się przekierowanie na stronę reklamodawcy, na stronie internetowej osoby fizycznej polega na skopiowaniu z systemu Spółki kodu tej reklamy i umieszczeniu go na stronie internetowej osoby fizycznej, w miejscu, w którym powinna znajdować się ta reklama. W związku z udostępnieniem przez osobę fizyczną miejsca na swojej stronie internetowej będzie Spółka zawrze umowę dzierżawy na mocy której wydzierżawiającemu będzie przysługiwał czynsz dzierżawny określony na podstawie indywidualnego raportu zawierającego dane dotyczące przekierowań. W kodzie HTML strony WWW wydzierżawiającego jest umieszczany kod źródłowy reklamy reklamodawcy, co jest równoznaczne z zajęciem części strony internetowej wydzierżawiającego na umieszczenie tam ww. reklamy. Przedmiotem umowy dzierżawy nie jest domena internetowa ani cała strona internetowa, lecz określone miejsce na stronie WWW wydzierżawiającego. Wydzierżawiający nie świadczą na rzecz Spółki usług reklamowych, tylko udostępniają cześć powierzchni ich strony internetowej.

W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym Spółka zadała pytanie: Czy prawidłowe jest stanowisko Spółki, że w związku z wypłacaniem przez Spółkę osobom fizycznym wynagrodzenia z tytułu dzierżawy miejsca na stronach internetowych na potrzeby reklamodawców związanych ze Spółką odrębną umową, na Spółce nie ciążą obowiązki płatnika w podatku dochodowym od osób fizycznych, a wydzierżawiający są zobowiązani do samodzielnego rozliczenia podatkowego uzyskanych przychodów z tego tytułu na zasadach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych albo w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych?

Zdaniem Spółki wynagrodzenie przez nią wypłacane wydzierżawiającym z tytułu umowy dzierżawy stanowi ich przychód w rozumieniu [ustawy](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?cm=DOCUMENT) z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), dalej jako " u.p.d.o.f.", w której źródłem przychodu jest umowa dzierżawy. Osoby fizyczne z którymi Spółka zawiera przedmiotowe umowy zezwalają jej na zamieszczenie na swoich stronach internetowych reklam kontrahentów Spółki. Przedmiotem umów zawieranych przez Spółkę z osobami fizycznym jest prawo Spółki do wyłącznego korzystania z części powierzchni stron internetowych w zamian za miesięczny czynsz wypłacany wydzierżawiającym. Spółka za umieszczanie reklam uzyskuje wynagrodzenie od reklamodawców. W związku z powyższym wydzierżawiający będą zobowiązani do rozliczenia tego rodzaju przychodów zgodnie z zasadami określonymi w [art. 44 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT), [ust. 3](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(3)&cm=DOCUMENT) i [ust. 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(6)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f, albo w [art. 21](https://sip.lex.pl/#/document/16832090?unitId=art(21)&cm=DOCUMENT) ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym. Spółka dokonując zapłaty czynszu dzierżawnego nie będzie płatnikiem zobowiązanym do poboru zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych.

Minister Finansów w interpretacji indywidualnej z dnia (...) września 2009 r. uznał za nieprawidłowe stanowisko Spółki przedstawione we wniosku. W interpretacji Minister Finansów wskazał, że wbrew wywodom Spółki osoby fizyczne współpracujące ze Spółką nie oddają do używania Spółce domen internetowych (sami nimi nadal dysponują) lecz są zobowiązanie do wykonania osobiście czynności, której należy dokonać, aby reklama mogła pojawić się na stronie internetowej będącej ich własnością (muszą umieścić na swojej stronie odpowiedni kod komputerowy).W związku z powyższym działalność polegającą na udostępnieniu przez osoby fizyczne miejsca reklamowego na stronach internetowych należy traktować jako osobiste świadczenie na rzecz Spółki. Uzyskanie przychody z tytułu wykonywania tych usług, które będą przekazywane na podstawie umowy udostępnienia powierzchni reklamowych stanowią, w myśl [art. 13 pkt 8 lit. a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(13)pkt(8)lit(a)&cm=DOCUMENT)) u.p.d.o.f przychody z działalności wykonywanej osobiście, tj. ze źródła przychodów, o którym mowa w [art. 10 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. W konsekwencji takiej klasyfikacji przychodu, na Spółce spoczywa obowiązek płatnika określony w [art. 41 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(41)ust(1)&cm=DOCUMENT)u.p.d.o.f.

Spółka pismem z dnia (...) października 2009 r. wezwała Ministra Finansów do usunięcia naruszenia prawa przez wyeliminowanie z obrotu prawnego interpretacji i uznanie stanowiska Spółki za prawidłowe.

Minister Finansów w odpowiedzi na wezwanie stwierdził brak podstaw do zmiany interpretacji z dnia (...) września 2009 r.

Spółka pismem z dnia (...) grudnia 2009 r. złożyła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie skargę na interpretację Ministra Finansów z dnia (...) września 2009 r. W skardze zarzuciła naruszenie [art. 10 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT), [pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT), [art. 41](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(41)&cm=DOCUMENT), [art. 44 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT), [ust. 3](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(3)&cm=DOCUMENT), [ust. 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(6)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f oraz [art. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16832090?unitId=art(1)&cm=DOCUMENT) i [art. 31](https://sip.lex.pl/#/document/16832090?unitId=art(31)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 ze zm.). Wniosła o uchylenie zaskarżonej interpretacji oraz zasądzenie kosztów postępowania. Skarżąca wskazała, że przedmiotem umów zawieranych przez nią z osobami fizycznymi jest dzierżawa miejsca na stronach internetowych. Przychody uzyskiwane przez osoby fizyczne z tytułu zawieranych przez nie ze Skarżącą umów dzierżawy podlegają zakwalifikowaniu do źródła przychodów, 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. Zgodnie z treścią [art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) źródłami przychodów są 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.

W przekonaniu Spółki działalność będąca przedmiotem umów dzierżawy, polegająca na udostępnieniu przez osoby fizyczne Skarżącej powierzchni na stronie internetowej nie może być zaliczana do umów zlecenia, umów o dzieło czy im podobnych. Skarżąca podkreśliła, iż dochód ze 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 to dochód z kategorii dochodów biernych, gdzie podatnik odnosi korzyści ze znoszenia korzystania z własnej rzeczy/prawa przez inną osobę. Otrzymywany czynsz jest więc wynagrodzeniem za znoszenie przez osobę fizyczną korzystania przez Spółkę z przedmiotu jej własności, czyli strony internetowej, stanowiącej jej majątek oraz pobierania pożytków przez Skarżącą z tego tytułu. Osoba fizyczna nie wykonuje zatem żadnych czynności na rzecz Spółki, a jedynie jednorazowo dokonuje wprowadzenia na swoją stronę internetową kodu, dzięki któremu może ukazać się tam reklama kontrahenta Spółki. Czynność ta nie może być jednak uznana za źródło przychodu, gdyż to nie z tytułu jej wykonania osobie fizycznej należy się wynagrodzenie. Jest to jedynie przygotowawcza przed oddaniem przedmiotu dzierżawy Spółce. Przychód osoba fizyczna otrzyma za znoszenie korzystania przez Spółkę w sposób ciągły z powierzchni na swoje stronie internetowej. W świetle powyższego na Spółce nie ciążą obowiązki płatnika w rozumieniu u.p.d.o.f. Obowiązek rozliczenia tego przychodu spoczywa na osobach fizycznych, którym Skarżąca wypłaca czynsz z tytułu umowy dzierżawy powierzchni stron internetowych.

W odpowiedzi na skargę Minister Finansów wniósł o jej oddalenie podtrzymując dotychczasowe stanowisko.

**Uzasadnienie prawne**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje:

Skarga jest uzasadniona.

Sprawa niniejsza zasadza się na interpretacji pojęcia użytego przez [art. 13](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(13)&cm=DOCUMENT) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - pracy wykonywanej osobiście, w kontekście analizowanej umowy, określonej przez Spółkę jako dzierżawy stron internetowych. Zgodnie bowiem z wnioskiem Spółki zawiera ona z osobami fizycznymi, nie prowadzącymi działalności gospodarczej, umowy dzierżawy miejsca reklamowego na posiadanej przez nie stronie internetowej. Zdaniem Spółki wypłacane wynagrodzenia umowne podlegają opodatkowaniu w wyniku samoobliczenia podatku przez wydzierżawiających, zaś Spółka nie wykonuje wobec tych osób i wynagrodzeń, obowiązków płatnika

Minister Finansów w wydanej interpretacji uznał, że ten typ umów należy do działalności wykonywanej przez wydzierżawiającego osobiście, a Spółka jako płatnik, powinna pobierać zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych.

Na wstępie należy zauważyć, że w ramach źródła przychodów, o którym mowa w [art. 10 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. oraz w [art. 13](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(13)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f., zgrupowane zostały przychody pochodzące z różnego rodzaju działalności i wypłacane z różnych tytułów. Ich wspólną cechą jest to, że przyczyną ich powstania są osobiste działania otrzymującego przychód. Pojęcie działalności wykonywanej osobiście zostało w ustawie zdefiniowane poprzez wyliczenie poszczególnych rodzajów czynności wchodzących w jej zakres. Niektóre z tych rodzajów czynności mogą być jednakże wykonywane także w ramach stosunków pracy lub działalności gospodarczej, co w połączeniu z brakiem określenia minimalnego zestawu cech takiej działalności sprawia, że w niektórych przypadkach powstawać mogą wątpliwości co do źródła pochodzenia konkretnego przychodu. (Por. Bartosiewicz Adam, Kubacki Ryszard Komentarz do [art. 10](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)&cm=DOCUMENT), [art. 13](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(13)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U.00.14.176), (w:) A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT. Komentarz, Lex, 2009). Podobnie jak w przypadku przychodów z pracy, przyczyną powstania przychodów z działalności wykonywanej osobiście jest szeroko rozumiana praca. W tym przypadku nie ma ona jednakże charakteru pracy najemnej, lecz jest pracą wykonywaną na własny rachunek.

Natomiast umowy najmu (podnajmu), dzierżawy (poddzierżawy) oraz inne umowy o podobnym charakterze stanowią odrębne źródło przychodów określone 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. W niektórych przypadkach jednakże najem/dzierżawa może być wykonywany w ramach działalności gospodarczej. Aczkolwiek wcześniej ustawa nie precyzowała tej kwestii jednoznacznie, to jednak na ogół przyjmowano, że przychody z najmu czy też dzierżawy składników majątku związanych z działalnością gospodarczą stanowią przychód z działalności gospodarczej. Stanowisku temu nie sposób było odmówić słuszności, zwłaszcza w przypadku gdy zasadniczym przedmiotem działalności gospodarczej było świadczenie usług najmu/dzierżawy. Z dniem 1 stycznia 2001 r. ustawodawca przeciął powyższe spory, wprowadzając-zgodny z linią orzecznictwa sądowego - przepis [art. 14 ust. 2 pkt 11](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(14)ust(2)pkt(11)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. Zgodnie z jego brzmieniem, przychodami z działalności gospodarczej są przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz z innych umów o podobnym charakterze, składników majątku związanych z działalnością gospodarczą. Wobec tego z powołanego przepisu [art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) w wykładni a'contario należy uznać, że przepis obejmuje przypadki najmu czy też dzierżawy składników majątku niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Umowa dzierżawy tak jak umowa najmu, którymi posługuje się ustawa podatkowa jest jedną z umów nazwanych prawa cywilnego. Zgodnie z przepisami [art. 693](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(693)&cm=DOCUMENT) Kodeksu cywilnego, 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. Zgodnie z [art. 709](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(709)&cm=DOCUMENT) Kodeksu cywilne przepisy o dzierżawie rzeczy stosuje się odpowiednio do dzierżawy praw. Właśnie umowę cywilno-prawną dzierżawy wskazała Spółka we wniosku o interpretację. Jak jednak wskazuje komentarz Adama Bartosiewicza do [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., cytowany już wyżej, jak też przywoływany w skardze przez Spółkę, można prezentować pogląd, że ten typ umowy tak jak i najmu nie powinien się odnosić do dysponowania prawami do fragmentu strony internetowej. Adam Bartosiewicz wywodzi bowiem: "Uznać trzeba, że umową podobną do najmu 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. Takie przychody są przychodami ze 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., jeśli oczywiście "wynajmujący" miejsce na stronie nie działa w ramach prowadzonej działalności gospodarczej."

Sąd podziela poglądy cytowanego komentatora odnoszące się do charakteru umowy. W ocenie Sądu opisany typ wzajemnych zobowiązań stron opisanej umowy nie posiada podstawowej cechy umowy dzierżawy jaką jest wydanie rzeczy do używania i pobierania pożytków. Storna internetowa nie jest rzeczą. Jak wskazuje hasło w Wikipedii "strona internetowa" to dokument parsowany (pars pro toto - wyrażenie całości przez jej część - Władysław Kopaliński Słownik Wyrazów Obcych i Zwrotów obcojęzycznych Wiedza Powszechna Warszawa 1967 r.) za pomocą HTML lub XHTML pobierany z dysku lokalnego komputera bądź serwera internetowego i interpretowany przy pomocy przeglądarki. Określając przystępnie stronę internetową to komputerowy zbiór plików multimedialnych, pochodzących z serwera. Pomimo niematerialnego lecz wirtualnego charakteru - strona internetowa nie do końca też może być prawem. Zgodnie z [art. 709](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(709)&cm=DOCUMENT) Kodeksu cywilnego przedmiotem umowy dzierżawy mogą być takie prawa, które przynoszą pożytki np. autorskie prawa majątkowe, prawa wynikające z patentów.

W ocenie Sądu prawo do strony internetowej nie jest prawem do którego stosuje się prawo autorskie.

Przepis [art. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16795787?unitId=art(1)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. 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 wyrażania (utwór).

Jak wnika z komentarza Janusza Barta ABC 2001 J.Barta, M. Czajkowska-Dąbrowska, Z. Ćwiąkalski, R. Markiewicz, E. Traple, Ustawa o prawie autorskim i prawach i pokrewnych. Komentarz, Dom Wydawniczy ABC, 2001, wyd. II.: "Przedmiotem prawa autorskiego jest utwór. Jest to niematerialne dobro prawne, które powinno być odróżniane od przedmiotu materialnego (materialnego nośnika - określanego też jako corpus mechanicum), na którym zazwyczaj jest ono utrwalone.....". "Przepis [art. 1 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16795787?unitId=art(1)ust(1)&cm=DOCUMENT) posługuje się syntetyczną definicją utworu, określając w sposób generalny konieczne cechy wyróżniające utwór od innych rezultatów działalności człowieka. Wytwór niematerialny, aby uzyskać kwalifikację "utworu" w rozumieniu [art. 1 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16795787?unitId=art(1)ust(1)&cm=DOCUMENT) komentowanej ustawy, powinien wykazywać łącznie następujące cechy: a) stanowić rezultat pracy człowieka (twórcy), b) stanowić przejaw działalności twórczej, c) mieć indywidualny charakter."

Nie ulega wątpliwości, w ocenie Sądu, że strona internetowa zaplanowana plastycznie, kolorystycznie, tekstowo, graficznie czy wręcz poprzez animację, w sposób nawet doskonały, utworem nie jest.

Gdybyśmy mieli uznać słuszność cytowanej definicji z Wikipedii, iż strona internetowa to dokument, to jest to dokument prywatny, o cechach rejestracyjnych. W ocenie Sądu dokument ten można porównać z ogłoszeniem prasowym, ogłoszeniem w książce telefonicznej itp. Przykładowo w książkach telefonicznych mogą być zamieszczane dane osoby w sposób wyszukany graficznie. W prawie autorskim istnieją tak zwane "Graniczne kategorie utworów" Są nimi wytwory intelektu, których zaliczenie do utworów w rozumieniu ustawy o prawie autorskim jest szczególnie sporne ze względu na "niski poziom twórczości". Chodzi tu m.in. o książki adresowe, telefoniczne, formularze, tabele, zestawienia programów telewizyjnych i radiowych, instrukcje obsługi, książki kucharskie, rozkłady jazdy, katalogi, cenniki, prospekty reklamowe, slogany reklamowe. Precyzyjne wskazanie zakresu ochrony takich wytworów nie jest możliwe. Z reguły nie są utworami: programy telewizyjne, radiowe, teatralne, a także terminarze wydarzeń sportowych, bilety wstępu i bilety tramwajowe itd. Ogólnie można stwierdzić, że w przypadku wymienionych wytworów o wiele trudniej uzyskać poziom twórczości uzasadniający przyznanie im miana "utworów"; w tym też zakresie nie można odwołać się do swego rodzaju domniemania faktycznego - w praktyce dość często przyjmowanego w odniesieniu do innych wytworów intelektu - w myśl którego każdy z wytworów należący do wyżej wymienionych kategorii stanowi "utwór" w znaczeniu ustawy autorskiej. (Janusz Barta - komentarz do [art. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16795787?unitId=art(1)&cm=DOCUMENT) ustawy, źródło jak wyżej).

Reasumując, zdaniem Sądu, będąc dokumentem, zawierającym dane osoby na ogół tworzone w celach reklamowych, strony internetowe nie powinny korzystać z ochrony prawa autorskiego. Zauważyć też należy, że każda strona internetowa jest zarejestrowana pod określoną domeną na określonym serwerze, dzięki wykupionemu miejscu na tym serwerze za wskazaną odpłatnością. Posiadanie więc strony internetowej jest wynikiem posiadania miejsca na serwerze. Wyzbycie się w całości lub w części tejże strony może mieć cechy umowy sprzedaży lub ewentualnie dzierżawy. Jeżeli właściciel serwera zezwala na obrót domenami w obiegu wtórnym, nie istnieje przeszkoda prawna do zawierania takich umów. W ocenie Sądu może istnieć pewna wątpliwość czy bieżące korzystanie ze strony internetowej nie jest również wynikiem umowy utrzymania domeny w sieci internetowej, a więc umowy usługi z właścicielem serwera. Wydaje się, że jeżeli tak jest, to nie ma to znaczenia w analizowanych umowach. Nie staną się one umowami o usługę, a jedynie pobierany czynsz za używanie strony lub jej części, będzie po prostu, obejmował fragment należności za usługę utrzymania domeny w sieci.

Z całą pewnością jednak przejęcie przysługujących praw do strony internetowej od osoby, która ją utworzyła, posługując się swoimi danymi osobowymi, w sytuacji gdy te dane osobowe będą wykorzystane przez osobę trzecią, nie jest działalnością wykonywaną osobiście, o której mowa w [art. 13](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(13)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. Umowa taka bowiem nie zawiera elementu "czynienia", a więc działania ze strony właściciela strony. Przychód następuje w wyniku posiadania nie zaś wykonywania określonych umową czynności. Przekazanie przez właściciela strony kodu dostępu do strony internetowej jest konsekwencją udostępnienia strony internetowej i zdaniem Sądu nie ma samoistnego znaczenia dla oceny prawnej badanej czynności.

W ocenie Sądu umowa udostępniająca do używania stronę internetową przez jej posiadanie - osobę fizyczną jest umową nienazwaną, zbliżoną jednak do umów dzierżawy.

W konsekwencji Sąd jest zgodny z Adamem Bartosiewiczem, że o ile strony internetowej nie wydzierżawią osoba prowadząca działalność gospodarczą, winna ona opodatkować przychód z tego tytułu jak z umów najmu/dzierżawy i umów podobnego rodzaju, a więc na podstawie [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.

Wobec przedstawionego poglądu prawnego na temat przedmiotu interpretacji - Sąd przyznał rację Spółce, uwzględnił skargę i uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną Ministra Finansów.

Zdaniem Sądu Minister Finansów naruszył przepis [art. 13](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(13)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. przez niewłaściwą jego interpretację i [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. przez odmowę jego zastosowania. Podstawą wyroku jest [art. 146](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(146)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 154 poz. 1270 ze zm.), [art. 152](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(152)&cm=DOCUMENT) tej ustawy, co do niewykonywania interpretacji indywidualnej do czasu uprawomocnienia wyroku, wreszcie [art. 200](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(200)&cm=DOCUMENT) tej ustawy co do zasądzonych kosztów postępowania sądowego.

# **Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 5 marca 2010 r., sygn. akt: I SA/Kr 60/10**

**Uzasadnienie**

**Skład orzekający**

Przewodniczący: Sędzia WSA Piotr Głowacki.

Sędziowie WSA: Agnieszka Jakimowicz, Ewa Michna (spr.).

**Sentencja**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 5 marca 2010 r., sprawy ze skargi "A" Sp. z o.o. w K., na interpretację indywidualną Ministra Finansów, z dnia 24 września 2009 r. Nr (...), w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych:

1. uchyla zaskarżoną interpretację indywidualną,
2. określa, że zaskarżona interpretacja nie może być wykonywana,
3. zasądza od Ministra Finansów na rzecz strony skarżącej kwotę 474, 00 zł (czterysta siedemdziesiąt cztery złote 00/100) tytułem zwrotu kosztów postępowania.

**Uzasadnienie faktyczne**

Wnioskiem z dnia 22 czerwca 2009 r. A. sp. z o.o. z siedzibą w K. (zwana dalej "Spółką") domagała się wydania indywidualnej interpretacji podatkowej. Przedstawiając stan faktyczny podała, że zajmuje się świadczeniem usług reklamowych poprzez umieszczanie na stronach internetowych banerów reklamowych. Wspomniane strony internetowe miały być przez nią uprzednio dzierżawione od osób prywatnych i firm za wynagrodzeniem. Czynność umieszczania reklam na stronach internetowych dokonywana miała być przy użyciu programu informatycznego, którego właścicielem była Spółka. Właściciele stron byli natomiast zobowiązani w momencie rozpoczęcia współpracy jedynie do jednorazowej ingerencji w kod komputerowy, celem udostępnienia przestrzeni na stronie internetowej na rzecz Spółki. Moment ten traktowany był przez strony jako oddanie przedmiotu dzierżawy do używania i pobierania pożytków w rozumieniu [art. 693](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(693)&cm=DOCUMENT) Kodeksu cywilnego. Poza tym właściciele stron internetowych nie wykonywali na rzecz Spółki lub jej klientów żadnych innych dodatkowych czynności. Dalej Spółka podawała, że za swoje usługi reklamowe otrzymywała od swoich klientów reklamodawców wynagrodzenie w zależności od umowy: okresowo (np. miesięcznie) lub jednorazowo (po zakończeniu kampanii reklamowej).

W związku tak przedstawionym stanem faktycznym Spółka zapytała, czy uzyskiwane przez wydzierżawiających, którzy byli osobami fizycznymi nie prowadzącymi w tym zakresie działalności gospodarczej (osobami prywatnymi), przychody z tytułu wynagrodzenia za dzierżawę należało zakwalifikować do źródła wymienionego w [art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. - o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350 ze zm.) - zwanej dalej "u.p.d.o.f.", a także czy Spółka była z tego tytułu płatnikiem zaliczek na podatek dochodowy? Dodatkowo Spółka zapytała, czy momentem uzyskania przychodu z tytułu świadczonych przez siebie usług reklamowych w zależności od podpisanych umów jest: ostatni dzień okresu rozliczeniowego lecz nie rzadziej nieraz w roku - przy usługach rozlicznych okresowo, a zakończenie zamówionej kampanii - przy usługach rozliczanych przedmiotowo?.

Zdaniem Spółki, wspomniane przychody wydzierżawiających należało zaliczyć do źródeł z [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. ze względu na fakt łączącej strony umowy dzierżawy i co za tym idzie na podstawie [art. 44 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. nie była ona płatnikiem zaliczek na podatek dochodowy. Momentem zaś uzyskania przychodu z tytułu świadczonych usług reklamowych był w zależności od umowy: bądź ostatni dzień okresu rozliczeniowego lecz nie rzadziej nieraz w roku - przy usługach rozlicznych okresowo, bądź zakończenie zamówionej kampanii - przy usługach rozliczanych przedmiotowo.

W indywidualnej interpretacji podatkowej z dnia 24 września 2009 r. nr (...) działający z upoważnienia Ministra Finansów, Dyrektor Izby Skarbowej uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe. Stwierdził bowiem, że Spółkę z właścicielami stron internetowych nie łączy umowa dzierżawy, lecz umowa o świadczenie usług, ponieważ wydzierżawiających należało uznać za osoby współpracujące ze Spółką. W ocenie Ministra Finansów właściciele stron internetowych nie oddawali swoich stron do używania (sami bowiem nimi nadal dysponowali). Zdaniem organu, osoby te powinny były być traktowane jako osoby zobowiązane do wykonania osobiście czynności (jednorazowej ingerencji w kod komputerowy strony), tak aby reklama mogła pojawić się na ich stronie internetowej. Wobec czego przychody tych osób należało, zdaniem organu, zaliczyć do źródeł z [art. 10 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. i w związku z czym na podstawie [art. 41 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(41)ust(1)&cm=DOCUMENT) tej ustawy Spółka była płatnikiem omawianego podatku.

W pozostałym zakresie (tj. odnośnie pytania dotyczącego momentu uzyskania przychodu z tytułu świadczonych usług reklamowych) organ załatwił sprawę odrębnym rozstrzygnięciem.

W wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa Spółka zażądała zmiany wydanej interpretacji, podtrzymując swoje dotychczasowe stanowisko. Podkreśliła przy tym, że po oddaniu jej przez właściciela części strony internetowej do używania, nie może on w tej części z niej korzystać ani umożliwić tego innemu podmiotowi. Dodatkowo Spółka powtórzyła, że umieszczanie na stronie internetowej reklam następować miało zdalnie (co odróżniało ten system od jej konkurencji) poprzez przygotowanie strony polegające na jednorazowym umieszczeniu przez właściciela strony kodu A. w kodzie HTML. Spółka wskazywała przy tym, że wprawdzie przedmiotem umów jest strona internetowa, która nie jest rzeczą, niemniej jednak, w jej ocenie, nie uniemożliwiało to zakwalifikowania wypłacanych wynagrodzeń do źródeł wymienionych w ww. [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., ponieważ przepis ten dotyczył również umów podobnych do umów dzierżawy.

W odpowiedzi z dnia 9 listopada 2009 r. nr (...) na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa Minister Finansów stwierdził, że nie ma ku temu podstaw. Nie przedstawił przy tym jakiegokolwiek dodatkowego uzasadnienia.

W skardze z dnia 11 grudnia 2009 r. Spółka wniosła o uchylenie wydanej interpretacji oraz zasądzenie kosztów według norm przepisanych, zarzucając organowi naruszenie [art. 120](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(120)&cm=DOCUMENT) w zw. z [art. 14h](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) poprzez sprzeczne z prawem zakwalifikowanie umów zawieranych przez skarżącą jako umów o świadczenie usług, podczas gdy umowy te powinny zostać uznane za umowy dzierżawy lub też umowy podobne do umów dzierżawy. Powtórzyła przy tym dotychczasową argumentację.

W odpowiedzi na skargę z dnia 14 stycznia 2010 r. Minister Finansów domagał się jej oddalenia, powtarzając z kolei swoje argumenty w sprawie.

**Uzasadnienie prawne**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie zważył, co następuje:

Skarga zasługiwała na uwzględnienie.

Przedmiotem powstałego sporu jest ocena prawna łączących Spółkę z właścicielami stron internetowych (osobami fizycznymi, nie prowadzącymi działalności gospodarczej) umów, na podstawie których wspomniani właściciele są zobowiązani do udostępnienia Spółce stron internetowych celem umieszczania na stronach banerów reklamowych klientów Spółki. Przy czym czynnością, która umożliwia dopiero umieszczenie reklam, zgodnie z wymogami systemu komputerowego Spółki, jest przygotowanie strony internetowej do współpracy z systemem, co sprowadza się do jednorazowego umieszczenia przez właściciela strony tzw. kodu widgetu A. w kodzie HTML strony internetowej w tym miejscu, w którym ma się wyświetlać reklama. Niemniej jednak same reklamy umieszczane są na stronach internetowych przez Spółkę zdalnie bez ingerencji właściciela strony. Za udostępnienie stron internetowych omawiane osoby, współpracujące ze Spółką, otrzymują wynagrodzenie. Dla porządku należy dodać, że Spółka przy tym nie wskazywała ani w opisie stanu faktycznego, ani w późniejszych pismach czy wynagrodzenie wypłacone jest jednorazowo (w formie skumulowanej), czy też okresowo. Z kolei Minister Finansów nie wskazywał aby ten element stanu faktycznego mógł mieć znaczenie dla sprawy. Sąd natomiast nie miał możliwości ustalania na etapie postępowania sądowego w jaki sposób (jednorazowo czy okresowo) wypłacane jest wynagrodzenie. Zgodnie bowiem z [art. 14b § 2](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(b))par(2)&cm=DOCUMENT)cyt. ustawy - Ordynacja podatkowa wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Natomiast zgodnie z [art. 14c § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056/2003-12-31?unitId=art(14(c))par(1)&cm=DOCUMENT) tejże ustawy interpretacja indywidualna zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. W rezultacie Minister Finansów wydając indywidualną interpretację może jedynie ocenić stanowisko wnioskodawcy i uzasadnić prawnie tę ocenę. Nie może natomiast ustalać samodzielnie stanu faktycznego, modyfikując, w celu uzasadnienia swojego stanowiska, stan faktyczny opisany przez stronę. Orzekający Sąd podziela więc w całości pogląd Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (wyrok z dnia 27 kwietnia 2009 r. sygn. akt [I SA/Wr 1380/08](https://sip.lex.pl/#/document/520626175?cm=DOCUMENT)), który stwierdził, że w wydanej interpretacji organ dokonuje jedynie oceny prawnej przedstawionego przez podatnika stanu faktycznego, bez możliwości jego modyfikowania czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów [działu IV](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=dz(IV)&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej. Zatem kontrola Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w swej istocie powinna polegać na ocenie czy za podstawę udzielonej przez organ interpretacji podatkowej posłużył stan faktyczny przedstawiony przez skarżącą we wniosku o interpretację podatkową, a jeśli tak to czy organ w sposób prawidłowy zinterpretował przepisy prawa.

Odnosząc się więc do tak przedstawionego stanu faktycznego, który był przedmiotem sporu należałoby wskazać, że słusznie zarówno Spółka jak i organ zauważyli, że aby rozstrzygnąć, czy mamy do czynienia z umową dzierżawy czy z umową o świadczenie usług sięgnąć należy do norm prawa cywilnego (Kodeksu cywilnego), a to z uwagi na fakt, że prawo podatkowe (przede wszystkim w tym wypadku ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych) nie zawiera w tym względzie odrębnych, samodzielnych definicji.

Zgodnie z [art. 693 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(693)par(1)&cm=DOCUMENT) k.c. przez umowę dzierżawy wydzierżawiający zobowiązuje się oddać dzierżawcy rzecz do używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony lub nie oznaczony, a dzierżawca zobowiązuje się płacić wydzierżawiającemu umówiony czynsz. Zgodnie natomiast z [art. 709](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(709)&cm=DOCUMENT) k.c. przepisy o dzierżawie rzeczy stosuje się odpowiednio do dzierżawy praw. W rezultacie, zgodnie z obowiązującymi regułami prawa cywilnego przedmiotem dzierżawy może być jedynie rzecz (przedmiot materialny) i prawo.

Strona internetowa nie jest natomiast ani rzeczą, ani prawem. W konsekwencji nie może być przedmiotem dzierżawy w rozumieniu kodeksu cywilnego.

Strona internetowa jest publikowanym na serwerze dokumentem (aplikacją) utworzonym w którejś z odmian zestandaryzowanego języka znaczników (np. HTML). Strony internetowe mogą być tworzone albo całkowicie samodzielnie przez ich właścicieli, albo z wykorzystaniem szablonów i wypełnieniem ich treścią, albo też przez osoby (firmy) działające na zlecenie tychże właścicieli. Część stron internetowych może zawierać w sobie dodatkowe elementy (np. animacje) przy użyciu dodatkowych programów (np. flash).

W doktrynie ukształtowany został pogląd, że strony internetowe należy traktować jako utwory w rozumieniu prawa autorskiego (por. J. Barta, R. Markiewicz "Internet a prawo" Kraków 1998, s. 120). Strona internetowa jest bowiem, co do zasady, w rozumieniu [art. 1 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16795787?unitId=art(1)ust(1)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. - Prawo autorskie (tekst jedn. Dz. U. z 2006 r. Nr 90 poz. 631 ze zm.) przejawem działalności twórczej o indywidualnym charakterze. W zależności od techniki sporządzania stron internetowych utwory te różnie mogą być kwalifikowane (np. jako utwory multimedialne), przy czym ochronie podlegać mogą zarówno całość jak i poszczególne elementy budujące stronę tj. czcionka, zdjęcia, animacje, kolorystyka czy też konstrukcja graficzna (por. D. Flisak "Utwór multimedialny w prawie autorskim" Oficyna 2008).

W oparciu o powyższe Sąd uznał za niezasadne kwalifikowanie zawieranych umów z właścicielami stron internetowych do umów dzierżawy w rozumieniu [art. 693](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(693)&cm=DOCUMENT) k.c. Niemniej jednak, zgodnie z zasadą swobody umów, na co wskazywała Spółka, 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. Taka umowę należałoby potraktować jako umowę podobną do umowy najmu i dzierżawy.

Zdaniem Sądu, Minister Finansów błędnie przyjął natomiast, że istotą spornych umów jest jedynie przygotowanie strony internetowej do umieszczenia na niej baneru reklamowego (tj. wspomniana ingerencja w kod komputerowy strony) za wynagrodzeniem. W ocenie Sądu, tak jak to nota bene opisano we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji, przedmiotem umów było umożliwienie dysponowania przez Spółkę częścią powierzchni strony internetowej. Wynagrodzenie otrzymywane przez właścicieli stron internetowych było wiec ceną za używanie strony (korzystanie z niej z prawem pobierania pożytków), a nie za wykonanie jednorazowej czynności związanej z wprowadzeniem kodu komputerowego do aplikacji strony internetowej. Sama czynność wprowadzenia kodu bez dodatkowego zezwolenia na używanie strony (naruszanie jej integralności poprzez umieszczanie reklam) czyniłaby zawierane umowy bezsensownymi, nie przynoszącymi zamierzonego przez strony rezultatu. Mechanizm ten powoduje, że, zdaniem Sądu, rozważane umowy są umowami podobnymi do umów dzierżawy (nie mogą być umowami dzierżawy, gdyż ich przedmiotem nie jest rzecz, ani prawo). Ich celem bowiem jest, za wynagrodzeniem, "wydanie" Spółce przez właściciela strony internetowej do korzystania części tejże strony poprzez umieszczanie na niej reklam swoich klientów. Zakres obowiązków stron jest taki sam jak w umowie dzierżawy. Słusznie dowodzi Spółka, że wskazywana przez organ czynność przygotowawcza tzw. ingerencja w kod komputerowy strony stanowi odpowiednik wydania przedmiotu dzierżawy, gdyż z tym właśnie momentem dopiero Spółka ma możliwość umieszczenia (czyli wykorzystania) na stronie internetowej reklamy. W tym też momencie właściciel strony internetowej traci niejako władztwo nad tą stroną w tym sensie, że nie może z niej korzystać ani nie może udostępnić jej do korzystania innemu podmiotowi w części zajmowanej przez reklamy.

W związku z powyższym nie mają uzasadnienia wywody organu, jakoby osoby współpracujące ze Spółką nie oddawały przedmiotowych stron do używania, a jedynie udostępniały przestrzeń na tych stronach i ponadto nadal dysponowały tymi stronami. Po pierwsze już z semantycznego porównania słów "oddać do używania", a "udostępnić", wynika, że zakresy znaczeniowe tych pojęć mogą się pokrywać. "Udostępnić" to bowiem m.in. "czynić dostępnym", "umożliwić odbiór", zaś "oddać" to m.in. "przekazać coś komuś gdzieś w jakimś celu do dyspozycji, do eksploatacji" (vide Uniwersalny słownik języka polskiego pod redakcją prof. S. D. tom III str. 90, tom IV str. 954). Co więcej "czynić dostępnym" jest pojęciem szeroko rozumianym, gdyż nie ogranicza się wyłącznie do formy "korzystania". Dlatego niejasne jest, zresztą nieuzasadnione przez organ, rozróżnienie słów" "udostępniać- oraz "oddać do używania" oraz wynikające z tego skutki. Po drugie, niezrozumiałe są twierdzenia jakoby właściciele stron internetowych po umieszczeniu na stronach reklam nadal tymi stronami dysponowali w częściach zajętych przez reklamy, skoro Spółka wyraźnie podkreśliła, że osoby te nie mają po "wydaniu stron internetowych" żadnych możliwości ani osobistego z nich korzystania ani oddania ich innemu podmiotu do korzystania. Fakt, że osoby te nadal pozostawały właścicielami stron internetowych i w tym sensie nimi dysponowały, nie wyłącza możliwości oddania ich innemu podmiotowi w tzw. posiadanie zależne. Wreszcie trzeba zauważyć, że podnoszone w niniejszej sprawie przygotowanie strony internetowej poprzez ingerencje jej właściciela w kod komputerowy samej strony nie jest żadnym świadczeniem usług, gdyż to system (używany do zamieszczania reklam na stronie) używany przez Spółkę wymusza niejako podjęcie takich czynności. Poza tym omawianą czynność można porównać np. do wydania dzierżawcy kluczy przez wydzierżawiającego. Nikt w takim przypadku nie twierdzi przecież, że mamy do czynienia z jakąś odrębną usługą przekazania kluczy świadczoną przez właściciela dzierżawionego domu (lokalu) na rzecz jego dzierżawcy. Jest to po prostu jeden z obowiązków wydzierżawiającego, który umożliwia dzierżawcy korzystanie z przedmiotu dzierżawy.

Przyjęcie przez Sąd, że zawierane umowy przez Spółkę z właścicielami stron internetowych są umowami nienazwanymi, podobnymi do umów dzierżawy nie ma znaczenia dla prawno podatkowej ich kwalifikacji. Zgodnie z [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. źródłami przychodu są "najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze (podkr. Sądu), 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".

Rozpatrując skargę w trybie [art. 134 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(134)par(1)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) tj. nie będąc związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną, należy zauważyć, że strona internetowa jest wprawdzie utworem podlegającym ochronie prawno autorskiej w rozumieniu ww. [art. 1 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16795787?unitId=art(1)ust(1)&cm=DOCUMENT) cyt. ustawy - Prawo autorskie ale umowy "dzierżawy" stron internetowych nie są również umowami z praw majątkowych w rozumieniu [art. 18](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(18)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f., który to przepis zalicza do przychodu z praw majątkowych w szczególności przychody z praw autorskich.

Wprowadzenie do aplikacji kodu umożliwiającego zamieszczenie na stronie internetowej reklam, jest w rzeczywistości naruszeniem integralności utworu - strony internetowej. Należy więc do sfery osobistych (a nie majątkowych) praw autorskich w rozumieniu [art. 16 pkt 3](https://sip.lex.pl/#/document/16795787?unitId=art(16)pkt(3)&cm=DOCUMENT) cyt. ustawy - Prawo autorskie. Wprawdzie są to niezbywalne prawa, niemniej jednak zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem przy zachowaniu zasady niezbywalności autorskich praw osobistych dopuszczalne jest zrzeczenie się przez twórcę wykonywania części tych praw na rzecz osób trzecich, w tym przedsiębiorców (por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 14 maja 2007 r. sygn. ACa 668/06, publ. OSA 2008/12/39). Doktryna (por. J.Barta Janusz, M. Czajkowska-Dąbrowska, Z. Ćwiąkalski, R. Markiewicz, E. Traple Elżbieta, Ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Komentarz 2001) wskazuje również, że autor może skutecznie bądź zobowiązać się do niewykonywania wobec określonej osoby danego prawa osobistego, bądź nawet zezwolić jej na wykonywanie tego prawa w jego imieniu. Dochodzi bowiem wówczas do wykonywania, a nie do zrzeczenia się, autorskich praw osobistych.

W konsekwencji, zdaniem Sądu, umowa "dzierżawy" (a właściwie nienazwana umowa podobna do umowy dzierżawy) mogła skutecznie, co do zasady, doprowadzić do zobowiązania się właścicieli stron internetowych do niewykonywania praw osobistych autorskich związanych z prawem do zachowania integralności utworu. Powyższe byłoby możliwe zarówno w przypadku gdyby właściciel był jednocześnie twórcą jak też w przypadku dysponowania przez niego stosownymi zezwoleniami właściwego twórcy na tego typu wykonywanie osobistych praw autorskich. W konsekwencji powiązanie oddania do używania części stron internetowych w celu zamieszczania na nich reklam z koniecznością zobowiązania się do niewykonywania w tym zakresie osobistych praw autorskich dotyczących zachowania integralności utworu, w ocenie Sądu, nie zmienia możliwości zaszeregowania umów zawieranych przez Spółkę do umów nienazwanych podobnych do umów dzierżawy. Istotą umów, w stanie faktycznym opisanym przez Spółkę, było okresowe, odpłatne umożliwienie korzystania z części cudzych stron internetowych w sposób pozwalający na pobieranie pożytków.

Wykładnia systemowa wewnętrzna wskazuje dodatkowo, że związek uzyskiwanych przychodów z faktem korzystania jednocześnie przez podatników z praw autorskich nie rozstrzyga o rodzaju uzyskiwanych przychodów. W literaturze (por. A. Bartosieweicz, R. Kubacki, PIT. Komentarz, Lex, 2009) powołuje się często przy tym poglądy Ministra Finansów zawarte w piśmie z dnia 16 sierpnia 1995 r. nr PO 5/8pp7371-01609/95, Serwis Podatkowy 1996, nr 9, s. 79), które to pismo wprawdzie dotyczyło bezpośrednio możliwości zastosowania 50 % kosztów uzyskania przychodu w wynagrodzeniach z tytułu stosunku pracy, ale z uzasadnienia wynikało, że forma stosunku prawnego, w ramach którego wykonane są prace twórcze, czy to będzie umowa o pracę, czy też umowa o dzieło lub zlecenia, nie ma znaczenia i nie wyłącza możliwości przyjęcia, że ochrona prawno autorska twórcy występuje w innych typach źródeł przychodu.

W ocenie Sądu powyższe stanowisko Ministra Finansów potwierdza jedynie, że element ochrony prawno autorskiej konkretnego stosunku prawnego nie może powodować automatycznego zakwalifikowania uzyskiwanych przychodów do źródła wymienionego w [art. 18](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(18)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f.

W świetle powyższych uwag, zdaniem Sądu, organ błędnie zinterpretował stan faktyczny podany we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji naruszając tym samym ww. [art. 14c § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056/2003-12-30?unitId=art(14(c))par(1)&cm=DOCUMENT) w zw. z [art. 14b § 2](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(b))par(2)&cm=DOCUMENT) cyt. ustawy - Ordynacja podatkowa, a także dokonał błędnej oceny prawnej, ponieważ wiążące stronę sporne umowy należy zakwalifikować jako umowy podobne do umów dzierżawy. W konsekwencji organ podatkowy w sposób niewłaściwy uznał, że przychody uzyskiwane przez osoby współpracujące ze Spółką należało zaliczyć do źródeł wymienionych w [art. 10 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. Przepis ten, zdaniem Sądu, nie miał w ogóle zastosowania. Podobnie, organ błędnie przyjął, że Spółka zobowiązana jest do poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych na zasadzie [art. 41 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(41)ust(1)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f.

Wynagrodzenia wypłacane przez Spółkę, zajmującą się świadczeniem usług reklamowych, osobom fizycznym - właścicielom stron internetowych (nie prowadzącym w tym zakresie działalności gospodarczej) z tytułu umów pozwalających na korzystanie z części stron internetowych i na zamieszczanie reklam w części oddanej do korzystania, należało zakwalifikować jako przychody z tytułu umów nienazwanych o podobnym charakterze do umów dzierżawy w rozumieniu [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. Wypłacająca wynagrodzenia Spółka nie była przy tym płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu wypłaconego wynagrodzenia (czynszu). Brak jest bowiem w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych przepisu, któryby taki obowiązek przewidywał.

Tym samym, Sąd na podstawie [art. 146 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(146)par(1)&cm=DOCUMENT) cyt. ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi orzekł jak w sentencji wyroku. Przy ponownym rozpoznaniu sprawy organ winien uwzględnić powyższe uwagi.

O kosztach rozstrzygnięto na zasadzie [art. 200](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(200)&cm=DOCUMENT) w zw. z [art. 205 § 2](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(205)par(2)&cm=DOCUMENT) cyt. ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Powołane przepisy stanowią, że w razie uwzględnienia skargi przez sąd pierwszej instancji przysługuje skarżącemu od organu, który wydał zaskarżony akt zwrot kosztów postępowania niezbędnych do celowego dochodzenia praw (art. 200). Do niezbędnych kosztów postępowania strony reprezentowanej przez adwokata lub radcę prawnego zalicza się ich wynagrodzenie, jednak nie wyższe niż stawki opłat określone w odrębnych przepisach i wydatki jednego adwokata lub radcy prawnego, koszty sądowe oraz koszty nakazanego przez sąd osobistego stawiennictwa strony.

Spółka reprezentowana była przez adwokatów, stąd Sąd zasądził od Ministra Finansów na rzecz Spółki kwotę 474 zł stanowiącą sumę uiszczonego wpisu (200 zł), opłat skarbowych od pełnomocnictwa i pełnomocnictwa substytucyjnego (2 x 17 zł) oraz wynagrodzenie za zastępstwo prawne (240 zł) określonego na podstawie [§ 18 ust. 1 pkt 1 lit. c](https://sip.lex.pl/#/document/16984611?unitId=par(18)ust(1)pkt(1)lit(c)&cm=DOCUMENT)) rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu (Dz. U. Nr 163, poz. 1348).

# **Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 stycznia 2011 r., sygn. akt: III SA/Wa 1448/10**

**Uzasadnienie**

**Skład orzekający**

Przewodniczący: Sędzia WSA Barbara Kołodziejczak-Osetek.

Sędziowie WSA: Katarzyna Golat (spr.), Jarosław Trelka.

**Sentencja**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 17 stycznia 2011 r. sprawy ze skargi R. Sp. z o.o. z siedzibą w W. na interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia (...) lutego 2010 r. nr (...) w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych:

1. uchyla zaskarżoną interpretację indywidualną,
2. stwierdza, że uchylona interpretacja indywidualna nie może być wykonana w całości,
3. zasądza od Ministra Finansów na rzecz R. Sp. z o.o. z siedzibą w W. kwotę 457 zł (słownie: czterysta pięćdziesiąt siedem złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

**Uzasadnienie faktyczne**

Przedmiotem skargi wniesionej przez R. Sp. z o.o. z siedzibą w W. (dalej "Skarżąca" lub "Spółka") jest interpretacja indywidualna z dnia (...) lutego 2010 r. nr (...) wydana przez działającego z upoważnienia Ministra Finansów Dyrektora Izby Skarbowej w W., uznająca stanowisko Spółki dotyczące podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie obowiązków Spółki w przypadku wypłacania należności za udostępnienie powierzchni reklamowych w sieci Internet za nieprawidłowe.

Stan sprawy według posiadanych przez Sąd akt sprawy przedstawiał się następująco.

W dniu 4 grudnia 2009 r. R. Sp. z o.o. złożyła wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie obowiązków Spółki w przypadku wypłat należności za udostępnienie powierzchni reklamowych w sieci Internet. Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynikało, że Spółka mając na celu uatrakcyjnienie i urozmaicenie świadczonych przez siebie usług a tym samym zwiększenie przychodów osiąganych z tytułu sprzedaży usług uruchomiła Program Partnerski, w ramach którego poszukuje w szczególności pełnoletnich osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej ("Partnerów"), posiadających prawo do zarządzania stronami internetowymi (Witrynami Partnera). Z Partnerami Skarżąca zawiera umowy, w ramach której Partner oddaje jej powierzchnię reklamową Witryny Partnera do używania i pobierania pożytków na czas nieokreślony w zamian za wynagrodzenie. Zawarcie umowy następuje poprzez zaakceptowanie warunków umowy (regulaminu) w drodze elektronicznej. W opisie stanu faktycznego Spółka wskazał, że Program Partnerski umożliwia Partnerom wydzierżawianie Spółce powierzchni reklamowej na Witrynie Partnera celem umieszczenia na tej powierzchni przez Spółkę reklam, tj. reklamowych bannerów, paneli, informacji reklamowych, odsyłaczy (linków) do stron internetowych (dalej "Reklamy"), dotyczących różnych produktów i usług, oferowanych przez kontrahentów Spółki. W zamian za udostępnianie Spółce powierzchni reklamowych (prawa do korzystania z powierzchni reklamowych) znajdujących się na Witrynach Partnera Partnerzy będą otrzymywać zapłatę w formie czynszu. Wysokość należnego czynszu dla każdego Partnera uzależniona będzie od efektywności danej powierzchni, tj. ilości użytkowników Internetu, którzy za pośrednictwem Witryny Partnera, np. klikając w odpowiedni odsyłacz (link), obejrzą Reklamę dot. kontrahenta Spółki, dokonają zakupów, wypełnią ankietę, zostaną przekierowani na stronę internetową kontrahenta itp. Dalej Skarżąca zaznaczyła, że Partnerzy uzyskają prawo do wypłaty czynszu za dany okres pod warunkiem, że zgromadzą na swoim koncie co najmniej 100 zł. Jeśli kwota zgromadzona na koncie będzie niższa niż 100 zł, należne podmiotowi współpracującemu środki z tytułu czynszu zostaną wypłacone za miesiąc, w którym zgromadzi on w sumie kwotę co najmniej 100 zł. Partner będzie miał możliwość bądź to żądania wypłaty pieniędzy uzyskanych z wymiany punktów, bądź to zakupu towarów z listy przedstawionej przez Wnioskodawcę za pieniądze uzyskane z wymiany punktów. Spółka za umieszczanie Reklam na Witrynie Partnera będzie uzyskiwała wynagrodzenie od swoich kontrahentów.

Partnerzy udostępniający powierzchnię reklamową (prawo do korzystania z powierzchni reklamowych) nie będą mieć żadnego wpływu na treść, wizualizację czy zawartość zamieszczanych bannerów, paneli, informacji reklamowych, odsyłaczy itp., gdyż będą one zamieszczane bezpośrednio przez Wnioskodawcę.

W związku z powyższym Skarżąca zadała pytanie: czy przychody uzyskiwane przez Partnerów uczestniczących w Programie Partnerskim należy kwalifikować, jako przychody z dzierżawy, o których mowa w [art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: "u.p.d.o.f"), czy też jako przychody z umowy zlecenia lub umowy o podobnym charakterze, o których mowa w [art. 10 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. i czy w związku z powyższym na Spółce ciążą obowiązki podatkowe, jako na płatniku, o których mowa w [art. 41 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(41)ust(1)&cm=DOCUMENT), [art. 42a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(a))&cm=DOCUMENT) i [art. 42c](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(c))&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f.?

Spółka stanęła na stanowisku, że czynsz uzyskiwany przez Partnerów (osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej) z tytułu zawartych umów opisanych w stanie faktycznym należy zaklasyfikować do przychodów określonych 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., tj. przychodów z dzierżawy. Spółka wskazała, że zgodnie z opisaną umową Partnerzy będą wydzierżawiać Wnioskodawcy prawa do wyłącznego korzystania z części powierzchni Witryn Partnera, w której Skarżąca będzie umieszczała Reklamy. Za umieszczenie Reklam w Witrynie Partnera, Spółka uzyskiwać będzie wynagrodzenie od swoich kontrahentów, tym samym będzie czerpać pożytki z tytułu uzyskanych praw do korzystania z powierzchni reklamowych i z umieszczania w Witrynie Partnera. Z tytułu powyższej dzierżawy Partnerzy otrzymywać będą od Spółki wynagrodzenie w formie miesięcznego czynszu. W konsekwencji Spółka przyjęła, że umowy zawierane pomiędzy nią a Partnerami należy zaliczyć do umów mających charakter dzierżawy lub umów o podobnych charakterze.

W związku z powyższym, zdaniem Spółki, przychody osiągane przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej z tytułu czynszu za wydzierżawianie (udostępnienie) Spółce prawa do wyłącznego korzystania z części powierzchni ich stron internetowych stanowić będą przychody których źródłem, zgodnie z [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. jest dzierżawa lub inne umowy o podobnym charakterze. W związku z powyższym takie osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej będą zobowiązane do rozliczania tego typu przychodów zgodnie z zasadami określonymi w [art. 44 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT), [ust. 3](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(3)&cm=DOCUMENT) i [ust. 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(6)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. lub w [art. 21](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(21)&cm=DOCUMENT) ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tj. samodzielne rozliczenie z urzędem skarbowym). W rezultacie Spółka przyjęła, że dokonując zgodnie z wyżej opisaną umową, wypłaty czynszu osobie fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej, nie będzie jako płatnik zobowiązana do poboru zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych ([art. 41 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(41)ust(1)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f.).

W opinii Spółki nie ciąży na niej obowiązek sporządzania i przekazywania ww. osobom fizycznym oraz urzędom skarbowym imiennych informacji o wysokości przychodów tych osób (o dokonanych im wypłatach czynszu). Spółka uznała, że nie będzie bowiem w związku z realizowanymi płatnościami czynszu płatnikiem, o którym mowa np. w [art. 39](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(39)&cm=DOCUMENT) czy też w [art. 42](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f., a wypłacane należności (czynsz) nie zawierają się w przychodach, o których mowa w [art. 42a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(a))&cm=DOCUMENT) i [art. 42c](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(c))&cm=DOCUMENT) tej ustawy.

W interpretacji indywidualnej z dnia (...) lutego 2010 r. nr (...) działający z upoważnienia Ministra Finansów Dyrektor Izby Skarbowej w W. uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe. Organ stwierdził, iż przychody uzyskane przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej z tytułu udostępnienia powierzchni reklamowych w sieci Internet (pod warunkiem, iż czynności te nie będą nosiły znamion działalności gospodarczej) należy zakwalifikować jako przychody osiągnięte 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) u.p.d.o.f. Organ wskazał, że konsekwencją takiej klasyfikacji źródła przychodu jest spoczywający na osobie fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą osobie prawnej i ich jednostkach organizacyjnych oraz jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej, które dokonują wypłaty należności lub świadczeń, o których mowa w [art. 20 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(20)ust(1)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f., obowiązek sporządzenia informacji według ustalonego wzoru o wysokości przychodów (PIT-8C) i przekazanie jej podatnikowi oraz urzędowi skarbowemu, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika, a w przypadku podatników, o których mowa w [art. 3 ust. 2a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(3)ust(2(a))&cm=DOCUMENT) ustawy, urzędowi skarbowemu, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych, w terminie do końca lutego następnego roku podatkowego ([art. 42a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(a))&cm=DOCUMENT) ustawy).

W wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa z dnia 12 marca 2010 r. Spółka zarzuciła, że organ nie odniósł się do wskazanych przez nią elementów stanu faktycznego. W konsekwencji, zdaniem Spółki organ pominął istotne elementy stanu faktycznego, co doprowadziło do zakwalifikowania osiąganych przez Partnerów przychodów do niewłaściwego źródła przychodów wskazanego w ustawie.

W odpowiedzi na wezwanie z dnia (...) kwietnia 2010 r. nr (...) organ stwierdził brak podstaw do zmiany swojego stanowiska.

W skardze do z dnia 10 maja 2010 r. skierowanej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie Spółka, wnosząc o uchylenie zaskarżonej interpretacji indywidualnej, zarzuciła naruszenie [art. 10 ust. 1 pkt 9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. przez uznanie, że przychody z umowy dzierżawy opisane we wniosku są opodatkowane jako przychody z innych źródeł. W dalszej kolejności zarzuciła naruszenie [art. 42a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(a))&cm=DOCUMENT) oraz [42c](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(c))&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f przez uznanie, iż na Spółce ciąży obowiązek sporządzania i przekazywania Partnerom uczestniczącym Programie Partnerskim oraz skarbowym imiennych informacji o wysokości przychodów tych osób. Wskazała również na naruszenie [art. 14a](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(a))&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej poprzez niezapewnienie jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, a nadto [art. 14c](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(c))&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej poprzez niedokonanie szczegółowej oceny stanowiska wnioskodawcy, pominięcie istotnych elementów stanu faktycznego, brak rzetelnego uzasadnienia prawnego oceny stanowiska wnioskodawcy. Zarzuciła ponadto naruszenie [art. 120](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(120)&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej w związku z naruszeniem powyżej wskazanych przepisów prawa materialnego.

Rozwijając tak sformułowane zarzuty Skarżąca w znacznej mierze powtórzyła dotychczasową argumentację. Ponadto wskazała, że naruszenie [art. 42a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(a))&cm=DOCUMENT)oraz [art. 42c](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(c))&cm=DOCUMENT) jest efektem uznania przez Ministra Finansów, iż przychody uzyskiwane przez Partnerów stanowią przychody z innych źródeł, w rozumieniu [art. 10 ust. 1 pkt 9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. Zdaniem Spółki arbitralne i prawnie nieuzasadnione stanowisko organu zaowocowało uznaniem, iż Spółka zobowiązana jest, jako płatnik, do wypełniania obowiązków podatkowych wymienionych w [art. 42a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(a))&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. Z takim poglądem Spółka nie zgodziła się podnosząc, że czynsz uzyskiwany przez Partnerów z tytułu zawartych umów opisanych w stanie zaklasyfikować do przychodów określonych w [art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) tej ustawy, tj. przychodów dzierżawy, a co za tym idzie na Spółce nie ciąży obowiązek sporządzania i przekazywania Partnerom oraz urzędom skarbowym imiennych informacji o wysokości przychodów tych osób. Spółka stwierdziła, że nie będzie bowiem, w związku z realizowanymi płatnościami czynszu płatnikiem, o którym mowa np. w [art. 39](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(39)&cm=DOCUMENT), czy też w [art. 42](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f., a wypłacane należności nie zawierają się w przychodach, o których mowa w [art. 42a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(a))&cm=DOCUMENT) i [art. 42c](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(c))&cm=DOCUMENT)u.p.d.of. Zdaniem Skarżącej Partnerzy powinni zatem rozliczyć się z przychodów uzyskanych od Spółki na zasadach określonych odpowiednio w [art. 44 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT) [ust. 3](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(3)&cm=DOCUMENT) i [ust. 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(44)ust(6)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. lub [art. 21](https://sip.lex.pl/#/document/16832090?unitId=art(21)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

W odpowiedzi na skargę z dnia 11 czerwca 2010 r. organ, wnosząc o jej oddalenie, podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko. Organ wyjaśnił, że niezasadne jest kwalifikowanie zawieranych umów z właścicielami stron internetowych do umów dzierżawy w rozumieniu [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.) wskazując, że strona internetowa nie jest ani rzeczą, ani prawem, w konsekwencji nie może być przedmiotem dzierżawy w rozumieniu [Kodeksu cywilnego](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?cm=DOCUMENT).

**Uzasadnienie prawne**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje:

Skarga zasługiwała na uwzględnienie.

Kognicję sądu administracyjnego wyznaczają przepisy [art. 1 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16982716?unitId=art(1)par(1)&cm=DOCUMENT) i [2](https://sip.lex.pl/#/document/16982716?unitId=art(1)par(2)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269) stanowiąc, że sądy te sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem. Stosownie do przepisu [art. 3 § 2 pkt 4a](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(3)par(2)pkt(4(a))&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), określanej jako ustawa p.p.s.a., kontrola sprawowana przez sądy administracyjne obejmuje również orzekanie w sprawach skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach. Podkreślenia wymaga, że specyfika postępowania w sprawie wydania pisemnej interpretacji polega między innymi na tym, iż organ podatkowy rozpatruje sprawę tylko i wyłącznie w ramach stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę oraz wyrażonej przez niego oceny prawnej (stanowisko podatnika). Organ podatkowy nie przeprowadza w tego rodzaju sprawach postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności podanych we wniosku. W stosunku tylko do tych okoliczności wyraża następnie swoje stanowisko ([art. 14b § 3](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(b))par(3)&cm=DOCUMENT) i [art. 14c § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(c))par(1)&cm=DOCUMENT) i [2](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(c))par(2)&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej).

W aspekcie zachowania terminu do wydania interpretacji należy wskazać, że nie naruszono [art. 14d](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(d))&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

Jeżeli chodzi o przepisy materialnoprawne, to należy podkreślić, że w niniejszej sprawie przedmiotem powstałego sporu jest ocena prawna łączących Spółkę z zarządzającymi stronami internetowymi (osobami fizycznymi) umów, na podstawie których osoby te są zobowiązane do udostępnienia Spółce stron internetowych celem umieszczania na stronach banerów reklamowych klientów Spółki. Za udostępnienie stron internetowych omawiane osoby, współpracujące ze Spółką, otrzymują wynagrodzenie.

Na wstępie należy zauważyć, że w ramach źródła przychodów, o którym mowa w [art. 10 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. oraz w [art. 13](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(13)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f., zgrupowane zostały przychody pochodzące z różnego rodzaju działalności i wypłacane z różnych tytułów. Ich wspólną cechą jest to, że przyczyną ich powstania są osobiste działania otrzymującego przychód. Pojęcie działalności wykonywanej osobiście zostało w ustawie zdefiniowane poprzez wyliczenie poszczególnych rodzajów czynności wchodzących w jej zakres. Niektóre z tych rodzajów czynności mogą być jednakże wykonywane także w ramach stosunków pracy lub działalności gospodarczej, co w połączeniu z brakiem określenia minimalnego zestawu cech takiej działalności sprawia, że w niektórych przypadkach powstawać mogą wątpliwości co do źródła pochodzenia konkretnego przychodu (por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Komentarz do art. 10, art. 13 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (w:) A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT. Komentarz, Lex, 2009). Podobnie jak w przypadku przychodów z pracy, przyczyną powstania przychodów z działalności wykonywanej osobiście jest szeroko rozumiana praca. W tym przypadku nie ma ona jednakże charakteru pracy najemnej, lecz jest pracą wykonywaną na własny rachunek.

Natomiast umowy najmu (podnajmu), dzierżawy (poddzierżawy) oraz inne umowy o podobnym charakterze stanowią odrębne źródło przychodów określone 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. Zgodnie z przepisem tego artykułu źródłami przychodu są "najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze (podkr. Sądu), 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".

Aczkolwiek wcześniej ustawa nie precyzowała tej kwestii jednoznacznie, to jednak na ogół przyjmowano, że przychody z najmu czy też dzierżawy składników majątku związanych z działalnością gospodarczą stanowią przychód z działalności gospodarczej. Stanowisku temu nie sposób było odmówić słuszności, zwłaszcza w przypadku gdy zasadniczym przedmiotem działalności gospodarczej było świadczenie usług najmu czy dzierżawy. Z dniem 1 stycznia 2001 r. ustawodawca przeciął powyższe spory, wprowadzając - zgodny z linią orzecznictwa sądowego - przepis [art. 14 ust. 2 pkt 11](https://sip.lex.pl/#/document/16794311/2001-01-01?unitId=art(14)ust(2)pkt(11)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. Zgodnie z jego brzmieniem, przychodami z działalności gospodarczej są przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz z innych umów o podobnym charakterze składników majątku, związanych z działalnością gospodarczą.

Wobec tego z powołanego przepisu [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. w wykładni a contario należy uznać, że przepis obejmuje przypadki najmu czy też dzierżawy składników majątku niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Kolejnym elementem stanu faktycznego przedstawionego przez stronę we wniosku o udzielenie interpretacji jest prawna relacja łącząca Stronę Skarżącą i podmioty, które posiadają prawo do zarządzania stronami internetowymi (Witrynami Partnera). Z opisu stanu faktycznego przedstawionego przez Stronę Skarżącą wynika, że Skarżąca zawiera umowy z Partnerami, w ramach których Partner oddaje jej powierzchnię reklamową Witryny Partnera do używania i pobierania pożytków na czas nieokreślony, w zamian za wynagrodzenie. Zawarcie umowy następuje poprzez zaakceptowanie warunków umowy (regulaminu) w drodze elektronicznej. Program Partnerski umożliwia Partnerom wydzierżawianie Spółce powierzchni reklamowej na Witrynie Partnera celem umieszczenia na tej powierzchni przez Spółkę reklam, tj. reklamowych bannerów, paneli, informacji reklamowych, odsyłaczy (linków) do stron internetowych, dotyczących różnych produktów i usług oferowanych przez kontrahentów Spółki.

Ustosunkowując się do tego opisu należy wskazać, że umowa dzierżawy tak jak umowa najmu, które wymienia ustawa podatkowa jest jedną z umów nazwanych prawa cywilnego. Słusznie zarówno Spółka jak i organ zauważyli, że aby rozstrzygnąć, czy mamy do czynienia z umową dzierżawy czy z umową o świadczenie usług sięgnąć należy właśnie do norm prawa cywilnego ([Kodeksu cywilnego](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?cm=DOCUMENT)), a to z uwagi na fakt, że prawo podatkowe (przede wszystkim w tym wypadku ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych) nie zawiera w tym względzie odrębnych, samodzielnych definicji.

Zgodnie z przepisami [art. 693](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(693)&cm=DOCUMENT) Kodeksu cywilnego, 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.

Właśnie cywilnoprawną umowę dzierżawy wskazała Spółka we wniosku o udzielenie interpretacji. W przedstawionym we wniosku o udzielenie interpretacji stanie faktycznym istotnie można wyróżnić niektóre elementy tożsame z umową dzierżawy w ujęciu [Kodeksu cywilnego](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?cm=DOCUMENT), jak choćby zapłatę czynszu. Skarżąca wskazała, że w zamian za udostępnianie Spółce powierzchni reklamowych (prawa do korzystania z powierzchni reklamowych) znajdujących się na Witrynach Partnera Partnerzy będą otrzymywać zapłatę w formie czynszu. Wysokość należnego czynszu dla każdego Partnera uzależniona będzie od efektywności danej powierzchni, tj. ilości użytkowników Internetu, którzy za pośrednictwem Witryny Partnera obejrzą Reklamę kontrahenta Spółki, dokonają zakupów, wypełnią ankietę, zostaną przekierowani na stronę internetową kontrahenta. Partnerzy uzyskają prawo do wypłaty czynszu za dany okres pod warunkiem, że zgromadzą na swoim koncie co najmniej 100 zł. Z kolei Spółka za umieszczanie Reklam na Witrynie Partnera będzie uzyskiwała wynagrodzenie od swoich kontrahentów.

Elementem wspólnym z umową dzierżawy sklasyfikowaną w [Kodeksie cywilnym](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?cm=DOCUMENT) jest zatem w przedstawionym we wniosku stanie udostępnienie przedmiotu umowy dla pobierania pożytków w zamian za wynagrodzenie. Zdaniem Sądu wynagrodzenie otrzymywane przez właścicieli stron internetowych było ceną za używanie strony (korzystanie z niej z prawem pobierania pożytków).

Zauważyć jednak należy na przedmiot umowy w postaci strony internetowej (w przedstawionym stanie faktycznym następuje oddanie do używania bytu wirtualnego, jakim jest część "powierzchni" strony internetowej) w kontekście [art. 709](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(709)&cm=DOCUMENT) Kodeksu cywilnego, zgodnie z którym przepisy o dzierżawie rzeczy stosuje się odpowiednio do dzierżawy praw. Niezależnie bowiem od tego jednak, czy stronę internetową zakwalifikujemy jako publikowany na serwerze dokument (aplikację) utworzony w którejś z odmian zestandaryzowanego języka znaczników (np. HTML), czy też jako utwór w rozumieniu [ustawy](https://sip.lex.pl/#/document/16795787?cm=DOCUMENT) z dnia 4 lutego 1994 r. - Prawo autorskie (tekst jedn. Dz. U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631 ze zm.), a zatem przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze (wówczas ochronie podlegać mogą zarówno całość jak i poszczególne elementy budujące stronę tj. czcionka, animacje, kolorystyka czy też konstrukcja graficzna - por. D. Flisak "Utwór multimedialny w prawie autorskim" Oficyna 2008, J. Barta, R. Markiewicz "Internet a prawo" Kraków 1998, s. 120), to strona internetowa nie będzie rzeczą, ani prawem. Nawet bowiem, gdyby uznać, że mamy o czynienia z elementem ochrony prawno autorskiej, to należy zwrócić uwagę na wyrażony w judykaturze pogląd, że taki element nie może powodować automatycznego zakwalifikowania uzyskiwanych przychodów do źródła wymienionego w [art. 18](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(18)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f., który to przepis zalicza do przychodu z praw majątkowych w szczególności przychody z praw autorskich (por. 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)). Ponadto z przedstawionego stanu faktycznego nie wynika, czy przedmiotowe strony internetowe znamionują wymienione w [art. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16795787?unitId=art(1)&cm=DOCUMENT) Prawa autorskiego cechy warunkujące zakwalifikowanie do pojęcia utworu.

W związku z tym opisany typ wzajemnych zobowiązań stron opisanej umowy nie posiada podstawowej cechy umowy dzierżawy jaką jest wydanie rzeczy do używania i pobierania pożytków. Mechanizm "wydania" Spółce za wynagrodzeniem przez właściciela strony internetowej do korzystania części tejże strony poprzez umieszczanie na niej reklam swoich klientów czyni zakres obowiązków stron porównywalnym z umową dzierżawy. Zgodnie z zasadą swobody umów, dopuszczalnym jest 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. Zasadne jest uznanie, że opisana we wniosku o udzielenie interpretacji 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) stanowi umowę nienazwaną, podobną do najmu i dzierżawy, mieszcząca się, tak jak dzierżawa w hipotezie [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.

W konsekwencji, zdaniem Sądu Minister Finansów naruszył przepis [art. 13](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(13)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. przez niewłaściwą jego interpretację i [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. przez odmowę jego zastosowania.

W świetle powyższych uwag organ błędnie zinterpretował stan faktyczny podany we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji naruszając tym samym [art. 14c § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(c))par(1)&cm=DOCUMENT), w zw. z [art. 14b § 2](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(b))par(2)&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej, a także dokonał błędnej oceny prawnej, ponieważ wiążące stronę sporne umowy należy zakwalifikować jako umowy podobne do umów dzierżawy. W konsekwencji organ podatkowy w sposób niewłaściwy uznał, że przychody uzyskiwane przez osoby współpracujące ze Spółką należało zaliczyć do źródeł wymienionych w [art. 10 ust. 1 pkt 9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. Podobnie, organ błędnie przyjął, że Spółka zobowiązana jest do poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, na zasadzie [art. 41 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(41)ust(1)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f.

Wynagrodzenia wypłacane przez Spółkę, zajmującą się świadczeniem usług reklamowych, osobom fizycznym - właścicielom stron internetowych (nie prowadzącym w tym zakresie działalności gospodarczej) z tytułu umów pozwalających na korzystanie z części stron internetowych i na zamieszczanie reklam w części oddanej do korzystania, należało zakwalifikować jako przychody z tytułu umów nienazwanych o podobnym charakterze do umów dzierżawy w rozumieniu [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. Wypłacająca wynagrodzenia Spółka nie była przy tym płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu wypłaconego wynagrodzenia (czynszu). Brak jest bowiem w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych przepisu, któryby taki obowiązek przewidywał.

Tym samym, Sąd na podstawie [art. 146 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(146)par(1)&cm=DOCUMENT) cyt. ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi orzekł jak w sentencji wyroku. Przy ponownym rozpoznaniu sprawy organ winien uwzględnić powyższe uwagi.

Podstawą wyroku jest [art. 152](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(152)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a., co do niewykonywania interpretacji indywidualnej do czasu uprawomocnienia wyroku, natomiast o kosztach rozstrzygnięto natomiast na zasadzie [art. 200](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(200)&cm=DOCUMENT) w zw. z [art. 205 § 2](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(205)par(2)&cm=DOCUMENT) p.p.s.a. Powołane przepisy stanowią, że w razie uwzględnienia skargi przez sąd pierwszej instancji przysługuje skarżącemu od organu, który wydał zaskarżony akt zwrot kosztów postępowania niezbędnych do celowego dochodzenia praw ([art. 200](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(200)&cm=DOCUMENT)). Spółka reprezentowana była przez pełnomocnika, stąd Sąd zasądził od Ministra Finansów na rzecz Spółki kwotę 457 zł stanowiącą sumę uiszczonego wpisu (200 zł), opłaty skarbowej od pełnomocnictwa oraz wynagrodzenie za zastępstwo prawne (240 zł) na podstawie [§ 14 ust. 2 pkt 1 lit. c](https://sip.lex.pl/#/document/16984614?unitId=par(14)ust(2)pkt(1)lit(c)&cm=DOCUMENT)rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz. U. Nr 163, poz. 1349 ze zm.).

# **Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 29 czerwca 2012 r., sygn. akt: I SA/Łd 657/12**

**Uzasadnienie**

**Skład orzekający**

Przewodniczący: Sędzia WSA Tomasz Adamczyk.

Sędziowie: WSA Joanna Tarno (spr.), NSA Bogusław Klimowicz.

**Sentencja**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi - Wydział I po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 29 czerwca 2012 r. sprawy ze skargi M. O. na interpretację Ministra Finansów z dnia (...) nr (...) w przedmiocie przepisów prawa podatkowego w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych

1. uchyla zaskarżoną interpretację;
2. zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. na rzecz M. O. kwotę 200 (dwieście) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

**Uzasadnienie faktyczne**

Zaskarżoną interpretacją z (...) nr (...) Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. działając w imieniu Ministra Finansów stwierdził, że stanowisko M.O. przedstawione we wniosku o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie zakwalifikowania i opodatkowania przychodów uzyskanych z tytułu udostępniania innym podmiotom miejsca na reklamę na własnych stronach internetowych, jest nieprawidłowe.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.

Wnioskodawca jest osobą fizyczną, nieprowadzącą pozarolniczej działalności gospodarczej. Prowadzi hobbistycznie różne strony internetowe m.in. dotyczące gier komputerowych.

Na podstawie umów zawieranych z różnymi przedsiębiorcami udostępnia na tych stronach miejsce pod reklamę, za które otrzymuje wynagrodzenie. Kontrahenci strony są zarówno przedsiębiorcami krajowymi jak i podmiotami mającymi swoją siedzibę na terenie Unii Europejskiej. Umowy między wnioskodawcą, a przedsiębiorcami określa regulamin programu partnerskiego. Regulamin ten jest przygotowany przez przedsiębiorcę i określa m.in. rodzaje stron, które mogą przystąpić do programu partnerskiego, rodzaje reklam oraz sposób wynagrodzenia. Wnioskodawca przystępując do programu partnerskiego musi zaakceptować regulamin.

Do obowiązków wnioskodawcy należy umieszczanie w określonym przez regulamin miejscu na stronie internetowej specjalnego kodu, który umożliwia przedsiębiorcy wyświetlanie i kontrolę reklam. Przedsiębiorca dokonuje kontroli prawidłowości zamieszczonego kodu, jego umiejscowienia oraz rodzaju strony internetowej, na której został zamieszczony. Przedsiębiorca ma pełną kontrolę nad wyświetlaniem reklam i to on decyduje, co będzie się pojawiać na stronie internetowej (może zamieszczać reklamy tekstowe (linki), banery (reklama graficzna), filmy, czy nawet pozostawić dane miejsce puste). Wnioskodawca nie ma żadnego wpływu na treści wyświetlane w danym polu reklamowym.

Wnioskodawca uzyskuje od przedsiębiorcy wynagrodzenie, które jest uzależnione od ilości kliknięć w reklamę i aktualnej stawki za kliknięcie, które określa przedsiębiorca. Wynagrodzenie jest wypłacane co miesiąc. Przedsiębiorca nie rozlicza się z Urzędem Skarbowym za wnioskodawcę, wypłaca mu natomiast wynagrodzenie brutto. Zgodnie z regulaminem programu partnerskiego wnioskodawca sam powinien regulować należne podatki.

W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym zadano następujące pytanie:

Czy na podstawie [art. 6 ust. 1a](https://sip.lex.pl/#/document/16832090?unitId=art(6)ust(1(a))&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 ze zm.; dalej "u.z.p.d.") można przychody uzyskiwane z tytułu udostępnienia miejsca na stronie internetowej zaliczyć do przychodów z tytułu umowy podobnej do umowy dzierżawy (ewentualnie najmu) i opodatkować je ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych?

Zdaniem wnioskodawcy na powyższe pytanie należy udzielić odpowiedzi pozytywnej. W uzasadnieniu tego stanowiska strona wskazała po pierwsze, że udostępnianie miejsca na stronach internetowych pod reklamy nie wypełnia przesłanek niezbędnych do zaklasyfikowania tego rodzaju działalności, jako pozarolniczej działalności gospodarczej. Nie można zatem uzyskanych z tego tytułu przychodów zaklasyfikować do źródła przychodów, o którym mowa w [art. 10 ust. 1 pkt 3](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(3)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.; dalej "u.p.d.o.f.").

Po drugie - zdaniem strony - udostępnianie ściśle określonego miejsca pod reklamy na stronie internetowej jest działalnością analogiczną do dzierżawy nieruchomości, o której mowa w [art. 693 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(693)par(1)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.; dalej "k.c."). Każda strona internetowa ma bowiem ściśle określoną powierzchnię, którą można wyliczyć w pikselach (będących jednostką miary wirtualnej powierzchni). Umowy zawierane przez wnioskodawcę z przedsiębiorcami wyraźnie wskazują jaki rozmiar mają reklamy (np. 336 na 280 pikseli). Na skutek zawartej umowy przedsiębiorca uzyskuje wyłączne prawo jedynie do wykorzystania, w niemal dowolny sposób, określonej powierzchni pod reklamę na stronie internetowej wnioskodawcy. W zamian jest obowiązany płacić miesięczne wynagrodzenie, którego wysokość uzależniono od ilości kliknięć w reklamy. Wnioskodawca umieszczając specjalny kod reklamowy na swojej stronie internetowej wskazuje miejsce położenia reklam, a jednocześnie ogranicza je do ustalonego z przedsiębiorcą rozmiaru i tym samym zapewnia przedsiębiorcy bezproblemową możliwość korzystania z wydzielonych zasobów strony internetowej, bez konieczności przekazywania mu haseł i innych danych do serwera. Czynność tę z kolei można porównać do wręczenia najemcy kluczy do mieszkania.

W konsekwencji - zdaniem strony - do omawianych przychodów można zastosować uregulowanie zawarte w [art. 6 ust. 1a](https://sip.lex.pl/#/document/16832090?unitId=art(6)ust(1(a))&cm=DOCUMENT) u.z.p.d., który stanowi m.in., że opodatkowaniu ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych podlegają pieniądze (wartości pieniężne, wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń) otrzymane z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze. Wnioskodawca podkreślił, że przepis ten ma zastosowanie nie tylko do klasycznie rozumianej umowy najmu, czy dzierżawy, ale także do wszelkich umów nienazwanych o podobnym charakterze (m.in. umowę dzierżawy miejsca na stronie internetowej).

Na poparcie swojego stanowiska powołał poglądy wyrażone w orzecznictwie sądów administracyjnych (wyrok WSA z 5 lipca 2010 r., [III SA/Wa 25/10](https://sip.lex.pl/#/document/520674268?cm=DOCUMENT) oraz wyrok WSA z 5 marca 2010 r., [I SA/Kr 60/10](https://sip.lex.pl/#/document/520664361?cm=DOCUMENT)) oraz doktrynie. Wskazał również na stanowisko Ministra Finansów, który w identycznej sprawie w interpretacji indywidualnej z 11 stycznia 2007 r., znak: 1412/PD/415-38/06, uznał, że podatnik ma prawo opodatkować uzyskane przychody z tytułu udostępnienia miejsca na stronie internetowej ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, jako przychody uzyskane z tytułu umowy podobnej do najmu.

Reasumując podatnik przyjął, że przychody z umowy o udostępnienie miejsca na stronie internetowej pod reklamę, można zaklasyfikować jako umowę podobną do umowy dzierżawy lub najmu, a tym samym opodatkować osiągane z niej przychody ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, zgodnie z [art. 6 ust. 1a](https://sip.lex.pl/#/document/16832090?unitId=art(6)ust(1(a))&cm=DOCUMENT) u.z.p.d.

Uznając stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe, organ podatkowy stwierdził przede wszystkim, że z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że czynności związane z udostępnianiem miejsca na reklamy na własnych stronach internetowych nie mają charakteru zorganizowanego i ciągłego, a w związku z tym wykonywanie ich nie nosi znamion pozarolniczej działalności gospodarczej. Z okoliczności tej wysnuł wniosek, że umowy stanowiące podstawę do udostępnienia witryny internetowej pod reklamę należy zaliczyć do umów nienazwanych, przy czym - w ocenie organu - umowom tym nie można jednoznacznie przypisać cech umowy zlecenia, umowy o dzieło, czy też umowy dzierżawy, (najmu) lub umowy o podobnym charakterze.

Ponieważ uzyskiwanie przychodu z tytułu udostępniania miejsca reklamowego na prywatnych stronach internetowych zarządzanych przez osobę fizyczną, nie wypełnia przesłanek pozarolniczej działalności gospodarczej określonej w [art. 5a pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(5(a))pkt(6)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f., jak również nie ma cech i elementów, które kwalifikowałyby je do źródeł przychodów wymienionych w [art. 10 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT) i [4-8](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(4)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f., to przychód ten 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) u.p.d.o.f.

Organ podkreślił, że - wbrew twierdzeniom podatnika - z wniosku o udzielenie interpretacji nie wynika, aby rozpatrywane umowy były jednoznacznie umowami dzierżawy. W odniesieniu do powołanych przez stronę wyroków sądów, a także interpretacji indywidualnych, organ stwierdził, że zostały one wydane w indywidualnych sprawach innych podmiotów i nie mają zastosowania w przedmiotowej sprawie.

W odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa organ stwierdził, że brak jest podstaw do zmiany zaskarżonej interpretacji.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi podatnik wniósł o uchylenie ww. interpretacji, podnosząc zarzut naruszenia przepisów prawa materialnego, przez błędną wykładnię [art. 6 ust. 1a](https://sip.lex.pl/#/document/16832090?unitId=art(6)ust(1(a))&cm=DOCUMENT) u.z.p.d. poprzez przyjęcie, że umowa polegająca na udostępnianiu miejsca na stronie internetowej innym podmiotom nie jest umową o podobnym charakterze, co umowa dzierżawy lub najmu.

W motywach skargi, zawierających wywody i argumenty w zasadniczej mierze przytoczone już we wniosku o udzielenie interpretacji, podatnik ponownie podkreślił istnienie uderzającego podobieństwa między umową, na mocy której następuje udostępnienie miejsca pod reklamę na stronie internetowej, a umową dzierżawy.

Na uzasadnienie tego twierdzenia ponownie powołał się na orzecznictwo sądów administracyjnych oraz interpretację Ministra Finansów. Przytoczył również pogląd wyrażony w komentarzu do u.z.p.d., zgodnie, z którym: "Umową podobną do najmu 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" (A. Bartosiewicz, R. Kubacki (w:) Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz, Wydawnictwo ABC, 2011 - komentarz do [art. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16832090?unitId=art(1)&cm=DOCUMENT)).

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie podtrzymując argumentację wyrażoną w uzasadnieniu zaskarżonej interpretacji.

**Uzasadnienie prawne**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi zważył, co następuje:

Zgodnie z [art. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16982716?unitId=art(1)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1296) sąd administracyjny sprawuje kontrolę działalności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem. Oznacza to, że w zakresie dokonywanej kontroli Sąd zobowiązany jest zbadać, czy organy administracji w toku postępowania nie naruszyły prawa, i to przynajmniej w stopniu mogącym mieć wpływ na wynik sprawy.

Skarga zasługuje na uwzględnienie.

Sąd podzielił stanowisko skarżącego, że ze stanu faktycznego wskazanego we wniosku wynika, iż udostępnianie ściśle określonego miejsca pod reklamy na stronie internetowej ma charakter umowy zbliżonej do umowy dzierżawy, o której mowa w [art. 693 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(693)par(1)&cm=DOCUMENT) k.c.

Tym samym Sąd podzielił również stanowisko zaprezentowane w powoływanych przez skarżącego wyrokach: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 lipca 2010 r., [III SA/Wa 25/10](https://sip.lex.pl/#/document/520674268?cm=DOCUMENT) oraz prawomocnym wyroku WSA w Krakowie z 5 marca 2010 r., [I SA/Kr 60/10](https://sip.lex.pl/#/document/520664361?cm=DOCUMENT). Skargę kasacyjną od tego ostatniego wyroku oddalił Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 9 marca 2012 r., [II FSK 1548/10](https://sip.lex.pl/#/document/521231216?cm=DOCUMENT) (opubl. CBOSA).

Na podstawie [art. 693 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(693)par(1)&cm=DOCUMENT) k.c. przez umowę dzierżawy wydzierżawiający zobowiązuje się oddać dzierżawcy rzecz do używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony lub nie oznaczony, a dzierżawca zobowiązuje się płacić wydzierżawiającemu umówiony czynsz. Zgodnie natomiast z [art. 709](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(709)&cm=DOCUMENT) k.c. przepisy o dzierżawie rzeczy stosuje się odpowiednio do dzierżawy praw.

W rezultacie, zgodnie z obowiązującymi regułami prawa cywilnego, przedmiotem dzierżawy może być jedynie rzecz (przedmiot materialny) i prawo.

W ocenie Sądu umowa o udostępnienie do używania strony internetowej, nie posiada podstawowej cechy umowy dzierżawy jaką jest wydanie rzeczy do używania i pobierania pożytków. Storna internetowa nie jest bowiem rzeczą. Pomimo niematerialnego lecz wirtualnego charakteru - strona internetowa nie do końca też może być prawem.

Strona internetowa jest publikowanym na serwerze dokumentem (aplikacją) utworzonym w którejś z odmian zestandaryzowanego języka znaczników (np. HTML). Strony internetowe mogą być tworzone albo całkowicie samodzielnie przez ich właścicieli, albo z wykorzystaniem szablonów i wypełnieniem ich treścią, albo też przez osoby (firmy) działające na zlecenie tych właścicieli. Część stron internetowych może zawierać w sobie dodatkowe elementy (np. animacje) przy użyciu dodatkowych programów (np. flash).

W ocenie Sądu umowa udostępniająca do używania stronę internetową jest umową nienazwaną, zbliżoną jednak do umowy dzierżawy. Jej celem jest bowiem, "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. Zgodnie z tym przepisem źródłami przychodów są: 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.

Na podstawie [art. 14 ust. 2 pkt 11](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(14)ust(2)pkt(11)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. przychodami z działalności gospodarczej są przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz z innych umów o podobnym charakterze, składników majątku związanych z działalnością gospodarczą.

Zestawiając treść tych przepisów należy uznać, że [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. obejmuje przypadki najmu czy też dzierżawy składników majątku niezwiązanych z działalnością gospodarczą. O ile zatem strony internetowej nie wydzierżawi osoba prowadząca działalność gospodarczą, przychód z tego tytułu powinien być opodatkowany jak z umów najmu/dzierżawy i umów podobnego rodzaju, a więc na podstawie [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.

W świetle powyższych uwag, zdaniem Sądu, 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](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) u.p.d.o.f., dopuszczając się naruszenia tych przepisów.

Za niezasadny natomiast należy uznać zawarty w skardze zarzut dotyczący naruszenia [art. 6 ust. 1a](https://sip.lex.pl/#/document/16832090?unitId=art(6)ust(1(a))&cm=DOCUMENT) u.z.p.d. przez błędną wykładnię, gdyż organ w ogóle nie dokonał wykładni tego przepisu, chociaż powinien był to zrobić, ponieważ podatnik wyraźnie go wskazał w sformułowanym przez siebie pytaniu. Tym samym należy stwierdzić, że organ uchybił obowiązkowi określonemu w [art. 14b § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(b))par(1)&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej.

Rozpoznając sprawę ponownie organ dokona interpretacji z uwzględnieniem oceny prawnej i wskazań zawartych w uzasadnieniu niniejszego wyroku.

Z powyższych względów na podstawie [art. 146 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(146)par(1)&cm=DOCUMENT) oraz [art. 200](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(200)&cm=DOCUMENT) i [205](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(205)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270, z późn. zm.) Sąd orzekł jak w sentencji.

# **Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 11 marca 2014 r., sygn. akt: I SA/Łd 1430/13**

**Uzasadnienie**

**Skład orzekający**

Przewodniczący: Sędzia WSA Joanna Grzegorczyk-Drozda.

Sędziowie WSA: Bożena Kasprzak (spr.), Joanna Tarno.

**Sentencja**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi - Wydział I po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 11 marca 2014 r. sprawy ze skargi A Spółka z o.o. z siedzibą w Ł. na interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. działającego z upoważnienia Ministra Finansów z dnia (...) nr (...) w przedmiocie przepisów prawa podatkowego w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie obowiązków płatnika

1. uchyla zaskarżoną interpretację;
2. zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. działającego z upoważnienia Ministra Finansów na rzecz A Spółka z o.o. z siedzibą w Ł. kwotę 457 (czterysta pięćdziesiąt siedem) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

**Uzasadnienie faktyczne**

W dniu 16 maja 2013 r. spółka z o.o. A. z siedzibą w Ł. złożyła wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych.

We wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe.

Wnioskodawca - Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością - w zakresie swej działalności gospodarczej między innymi zajmuje się świadczeniem usług reklamowych poprzez umieszczanie na stronach internetowych banerów reklamowych. Spółka chce w przyszłości podjąć się zawarcia umowy nienazwanej, podobnej do umów dzierżawy, na podstawie której zamierza za wynagrodzeniem umieścić reklamy, używając do tego celu programu informatycznego, którego jest właścicielem, na stronach internetowych należących do osób prywatnych. Właściciele stron będą zobowiązani w momencie rozpoczęcia współpracy jedynie do jednorazowej ingerencji w kod komputerowy, celem udostępnienia przestrzeni na stronie internetowej na rzecz wnioskodawcy. Moment ten traktowany będzie przez strony jako wydanie przedmiotu umowy.

Właściciele stron internetowych będą uzyskiwać wynagrodzenie miesięczne z tytułu ww. umowy. Poza tym nie będą oni wykonywać na rzecz Spółki lub jej klientów żadnych innych dodatkowych czynności faktycznych lub prawnych. Natomiast Spółka będzie za swoje usługi reklamowe otrzymywać wynagrodzenie od swoich klientów (reklamodawców) w zależności od umowy: okresowo (np. miesięcznie) lub jednorazowo (po zakończeniu kampanii reklamowej).

W związku z powyższym zadano następujące pytania:

1. Czy uzyskiwane przez właścicieli stron internetowych, którzy będą osobami fizycznymi nieprowadzącymi w tym zakresie działalności gospodarczej (osobami prywatnymi), przychody z tytułu wynagrodzenia za umowę nienazwaną podobną do umowy dzierżawy należy zakwalifikować do źródła wymienionego w [art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350 z późn. zm.)?
2. Czy Spółka będzie z tego tytułu płatnikiem zaliczek na podatek dochodowy?

Zdaniem wnioskodawcy, wynagrodzenia wypłacane osobom fizycznym - właścicielom stron internetowych (nieprowadzącym w tym zakresie działalności gospodarczej) z tytułu umów pozwalających na korzystanie z części stron internetowych i na zamieszczanie reklam w części oddanej do korzystania, należy zakwalifikować jako przychody z tytułu umów nienazwanych o podobnym charakterze do umów dzierżawy w rozumieniu [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.

Wnioskodawca wypłacający wynagrodzenia nie będzie płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych z tego tytułu. Brak jest bowiem w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych przepisu, który by taki obowiązek przewidywał.

W ocenie wnioskodawcy, strona internetowa jest publikowanym na serwerze dokumentem (aplikacją), utworzonym w którejś z odmian zestandaryzowanego języka znaczników (np. HTML). Strony internetowe mogą być tworzone albo całkowicie samodzielnie przez ich właścicieli, albo z wykorzystaniem szablonów i wypełnieniem ich treścią, albo też przez osoby (firmy) działające na zlecenie tychże właścicieli. Część stron internetowych może zawierać w sobie dodatkowe elementy (np. animacje) przy użyciu dodatkowych programów (np. flash).

Dalej wnioskodawca podaje, że w doktrynie ukształtowany został pogląd, że strony internetowe należy traktować jako utwory w rozumieniu prawa autorskiego jako przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze. W zależności od techniki sporządzania stron internetowych utwory te różnie mogą być kwalifikowane (np. jako utwory multimedialne), przy czym ochronie podlegać mogą zarówno całość, jak i poszczególne elementy budujące stronę, tj. czcionka, zdjęcia, animacje, kolorystyka, czy też konstrukcja graficzna.

W oparciu o powyższy pogląd uznano, że wnioskodawca - Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością - będzie zawierać z właścicielami stron umowy nienazwane o konstrukcji podobnej do kodeksowego wzorca umowy dzierżawy, gdzie właściciel strony internetowej udostępniać będzie część swojej strony Spółce w celu umieszczania w tym miejscu, za odpłatnością (a więc z pobieraniem pożytków), banerów reklamowych swoich klientów. Taką umowę należy traktować jako umowę podobną do umowy najmu i dzierżawy.

W ocenie wnioskodawcy, przedmiotem umów będzie umożliwienie dysponowania przez Spółkę częścią powierzchni strony internetowej. Wynagrodzenie otrzymywane przez właścicieli stron internetowych będzie więc ceną za używanie strony (korzystanie z niej z prawem pobierania pożytków), a nie za wykonanie jednorazowej czynności związanej z wprowadzeniem kodu komputerowego do aplikacji strony internetowej. Sama czynność wprowadzenia kodu bez dodatkowego zezwolenia na używanie strony (naruszanie jej integralności poprzez umieszczanie reklam) czyniłaby zawierane umowy bezsensownymi, nieprzynoszącymi zamierzonego przez strony rezultatu. Dlatego też rozważane umowy, zdaniem wnioskodawcy, są umowami podobnymi do umów dzierżawy (nie mogą być umowami dzierżawy, gdyż ich przedmiotem nie jest rzecz, ani prawo). Ich celem bowiem jest "wydanie" Spółce przez właściciela, za wynagrodzeniem, strony internetowej do korzystania z części tejże strony poprzez umieszczanie na niej reklam swoich klientów. Zakres obowiązków stron jest taki sam jak w umowie dzierżawy. Zaś ingerencja w kod komputerowy strony stanowi odpowiednik wydania przedmiotu dzierżawy, gdyż z tym właśnie momentem dopiero Spółka uzyska możliwość umieszczenia (czyli wykorzystania) na stronie internetowej reklamy. W tym też momencie właściciel strony internetowej traci niejako władztwo nad tą stroną w tym sensie, że nie może z niej korzystać ani nie może udostępnić jej do korzystania innemu podmiotowi w części zajmowanej przez reklamy.

Skoro zgodnie z [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, źródłami przychodu są: najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, tym samym przychody z umów planowanych pomiędzy wnioskodawcą a właścicielami stron internetowych należy zakwalifikować do źródła wymienionego w [art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350 z późn. zm.).

Wynagrodzenia wypłacane przez Spółkę, zajmującą się świadczeniem usług reklamowych, osobom fizycznym - właścicielom stron internetowych (nieprowadzącym w tym zakresie działalności gospodarczej) z tytułu umów pozwalających na korzystanie z części stron internetowych i na zamieszczanie reklam w części oddanej do korzystania, należy zakwalifikować jako przychody z tytułu umów nienazwanych o podobnym charakterze do umów dzierżawy w rozumieniu [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.

Wnioskodawca uważa, że nie będzie płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu wypłaconego wynagrodzenia. Brak jest bowiem w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych przepisu, który by taki obowiązek przewidywał.

Zaskarżoną interpretacją z dnia (...) r. Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. działający z upoważnienia Ministra Finansów uznał stanowisko wnioskodawczyni w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego za nieprawidłowe.

Powołując się na [art. 9 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(9)ust(1)&cm=DOCUMENT), [art. 9 ust. 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(9)ust(2)&cm=DOCUMENT), [art. 10 ust. 1 pkt 1-9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(1)&cm=DOCUMENT), [art. 11 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(11)ust(1)&cm=DOCUMENT) i [art. 20 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(20)ust(1)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.), podniesiono, że w celu właściwego zakwalifikowania przychodu uzyskiwanego przez właścicieli stron internetowych do źródła przychodu określonego w [art. 10 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)&cm=DOCUMENT) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy ocenić, czy ze względu na jego charakter i specyfikę posiada on elementy, które pozwoliłyby go zaliczyć do źródła przychodu innego niż określony w treści [art. 10 ust. 1 pkt 9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) tej ustawy.

Zdaniem organu, ponieważ przychód z tytułu udostępniania miejsca reklamowego na prywatnych stronach internetowych zarządzanych przez osobę fizyczną jest czynnością, która nie wypełnia przesłanek pozarolniczej działalności gospodarczej określonej w [art. 5a pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(5(a))pkt(6)&cm=DOCUMENT) ww. ustawy, jak również nie ma on cech i elementów, które kwalifikowałyby go do źródeł przychodów, wymienionych w [art. 10 ust. 1 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(2)&cm=DOCUMENT) i [4-8](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(4)&cm=DOCUMENT) powołanej ustawy, w tym również do przychodów z tytułu najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy czy umów o podobnym charakterze, to przychód ten 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) tejże ustawy.

Podkreślono, że umowy stanowiące podstawę do udostępnienia powierzchni reklamowej na stronie internetowej należy zaliczyć do umów nienazwanych - stosunki prawne regulowane umowami kreowane są przez strony w sposób dowolny oraz odpowiadający stronom i nie można im jednoznacznie przypisać cech umowy zlecenia, umowy o dzieło czy też umowy dzierżawy (najmu), bowiem nie spełniają one warunków istotnych i niezbędnych do kwalifikacji ich do takich umów.

Stwierdzono, że w szczególności umowy, na podstawie których właściciele stron internetowych będą udostępniać wnioskodawcy powierzchnię reklamową na tych stronach, nie można kwalifikować do umów najmu i dzierżawy, bowiem z wniosku nie wynika, żeby osoby te oddawały swoje strony do używania wnioskodawcy, którego reklamy będą umieszczane na stronach internetowych stworzonych przez właścicieli tych stron. Właściciele stron internetowych będą udostępniać jedynie przestrzeń tychże stron, dysponując nimi nadal. Jak twierdzi wnioskodawca, w tym momencie tracą oni "niejako" władztwo nad tą stroną, ale tylko w takim sensie, że nie mogą z niej skorzystać ani udostępniać do korzystania innemu podmiotowi w tej części, w której strona zajęta będzie na reklamy. To jednak nie oznacza, zdaniem organu, iż stroną przestaną władać w ogóle. Dalej nią będą dysponować, ale w ograniczonym, do miejsca niezajmowanego przez wnioskodawcę, zakresie. Wnioskodawca, który będzie umieszczał reklamy na stronach internetowych należących do osób prywatnych (właścicieli tych stron) zajmuje tylko na swoją reklamę część przestrzeni stron internetowych ich właścicieli, którzy nadal nimi dysponują.

Powyższe oznacza, zdaniem organu, że 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 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(693)par(1)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.), aby kwalifikować przedmiotową umowę do umów o charakterze podobnym do najmu lub dzierżawy, a tym samym do przychodu, 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) powołanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Podkreślono, ze konsekwencją takiej klasyfikacji źródła przychodu, tj. - inne źródła, jest spoczywający na wnioskodawcy, jako płatniku, obowiązek sporządzenia informacji o wypłaconym stypendium, o przychodach z innych źródeł oraz o niektórych dochodach z kapitałów pieniężnych (PIT-8C), o którym mowa w [art. 42a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(a))&cm=DOCUMENT) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Natomiast podatnicy (w niniejszej sprawie właściciele stron internetowych), którzy osiągną omawiany przychód, będą zobligowani do wykazania go w zeznaniu podatkowym (PIT-36) składanym za dany rok podatkowy i obliczenia podatku należnego od sumy uzyskanych dochodów według skali podatkowej określonej w [art. 27 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(27)ust(1)&cm=DOCUMENT) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W trakcie roku podatkowego nie będą ciążyły na nich obowiązki wpłacania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych.

W odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa Dyrektor Izby Skarbowej w Ł., działający w imieniu Ministra Finansów, stwierdził brak podstaw do zmiany indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi skarżąca spółka zaskarżonej interpretacji indywidualnej zarzuciła:

1. naruszenie przepisów prawa materialnego, a w szczególności:

* [art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) i [9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(9)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. poprzez błędną wykładnię i przyjęcie, że umowy zawierane przez wnioskodawcę z właścicielami stron internetowych nie są umowami nienazwanymi, podobnymi do umów dzierżawy,
* [art. 42a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(42(a))&cm=DOCUMENT) przez błędną wykładnię i uznanie, iż Spółka będzie płatnikiem zaliczek na podatek dochodowy;

1. przepisów postępowania, a w szczególności:

* [art. 120](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(120)&cm=DOCUMENT) w zw. z [art. 14b](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(b))&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.) poprzez sprzeczne z prawem zakwalifikowanie umów zawieranych przez skarżącą jako umów nienazwanych, podczas gdy umowy te powinny zostać uznane za umowy podobne do umów dzierżawy,
* [art. 14a](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(a))&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej poprzez niezapewnienie jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe,
* [art. 14c](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(c))&cm=DOCUMENT) Ordynacji podatkowej poprzez niedokonanie szczegółowej oceny stanowiska wnioskodawcy, pominięcie istotnych elementów stanu faktycznego, brak rzetelnego uzasadnienia prawnego oceny stanowiska wnioskodawcy.

W uzasadnieniu skargi podniesiono, że stanowisko wyrażone przez organ w zaskarżonej interpretacji pozostaje nieprawidłowe i sprzeczne z przepisami prawa, szczególnie w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych.

Wyjaśniono, że strona internetowa jest publikowanym na serwerze dokumentem (aplikacją) utworzonym w którejś z odmian zestandaryzowanego języka znaczników (np. HTML).

Zdaniem autora skargi strona internetowa nie jest ani rzeczą, ani prawem. W konsekwencji nie może być przedmiotem dzierżawy w rozumieniu [kodeksu cywilnego](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?cm=DOCUMENT).

Wskazano, 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. Taka umowę należałoby potraktować jako umowę podobną do umowy najmu i dzierżawy. Przedmiotem powyższej umowy było umożliwienie dysponowania przez Spółkę częścią powierzchni strony internetowej. Wynagrodzenie otrzymywane przez właścicieli stron internetowych było więc ceną za używanie strony (korzystanie z niej z prawem pobierania pożytków). Sama czynność wprowadzenia kodu bez dodatkowego zezwolenia na używanie strony (naruszanie jej integralności poprzez umieszczanie reklam) czyniłaby zawierane umowy bezsensownymi, nieprzynoszącymi zamierzonego przez strony rezultatu. Mechanizm ten powoduje, że rozważane umowy są umowami podobnymi do umów dzierżawy (nie mogą być umowami dzierżawy, gdyż ich przedmiotem nie jest rzecz, ani prawo). Ich celem bowiem jest, za wynagrodzeniem, "wydanie" Spółce przez właściciela strony internetowej do korzystania części tejże strony poprzez umieszczanie na niej reklam swoich klientów. Zakres obowiązków stron jest taki sam jak w umowie dzierżawy. Wskazywana czynność przygotowawcza tzw. ingerencja w kod komputerowy strony stanowi odpowiednik wydania przedmiotu dzierżawy, gdyż właśnie z tym momentem Spółka ma dopiero możliwość umieszczenia (czyli wykorzystania) na stronie internetowej reklamy. W tym też momencie właściciel strony internetowej traci niejako władztwo nad tą stroną w tym sensie, że nie może z niej korzystać ani nie może udostępnić jej do korzystania innemu podmiotowi w części zajmowanej przez reklamy.

Reasumując podniesiono, że wynagrodzenia wypłacane przez skarżącą, zajmującą się świadczeniem usług reklamowych, osobom fizycznym - właścicielom stron internetowych (nie prowadzącym w tym zakresie działalności gospodarczej) z tytułu umów pozwalających na korzystanie z części stron internetowych i na zamieszczanie reklam w części oddanej do korzystania, należy zakwalifikować jako przychody z tytułu umów nienazwanych o podobnym charakterze do umów dzierżawy w rozumieniu [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. Wypłacająca wynagrodzenia skarżąca Spółka nie będzie przy tym płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu wypłaconego wynagrodzenia.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby skarbowej wniósł o jej oddalenie podnosząc argumentację przedstawioną w uzasadnieniu zaskarżonej interpretacji.

**Uzasadnienie prawne**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi zważył, co następuje:

Zgodnie z [art. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16982716?unitId=art(1)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269) sąd administracyjny sprawuje kontrolę działalności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem. Oznacza to, że w zakresie dokonywanej kontroli Sąd zobowiązany jest zbadać, czy organy administracji w toku postępowania nie naruszyły prawa, i to przynajmniej w stopniu mogącym mieć wpływ na wynik sprawy.

Skarga zasługuje na uwzględnienie.

Przedmiotem sporu w rozpatrywanej sprawie jest ocena prawna mających łączyć skarżącą Spółkę z właścicielami stron internetowych - osobami fizycznymi, nie prowadzącymi działalności gospodarczej, umów, na podstawie których wspomniani właściciele będą zobowiązani do udostępnienia Spółce stron internetowych celem umieszczania na stronach banerów reklamowych klientów Spółki. Przy czym właściciele stron będą zobowiązani w momencie rozpoczęcia współpracy jedynie do jednorazowej ingerencji w kod komputerowy, celem udostępnienia przestrzeni na stronie internetowej na rzecz wnioskodawcy. Moment ten traktowany będzie przez strony jako wydanie przedmiotu umowy. Właściciele stron internetowych będą uzyskiwać wynagrodzenie miesięczne z tytułu ww. umowy. Poza tym nie będą oni wykonywać na rzecz Spółki lub jej klientów żadnych innych dodatkowych czynności faktycznych lub prawnych.

Odnosząc się więc do tak przedstawionego stanu faktycznego, należy wskazać, że słusznie zarówno Spółka, jak i organ zauważyli, że aby rozstrzygnąć, czy mamy do czynienia z umową dzierżawy, sięgnąć należy do norm prawa cywilnego ([Kodeksu cywilnego](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?cm=DOCUMENT)), a to z uwagi na fakt, że prawo podatkowe (przede wszystkim w tym wypadku [ustawa](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?cm=DOCUMENT) o podatku dochodowym od osób fizycznych) nie zawiera w tym względzie odrębnych, samodzielnych definicji.

Zgodnie z [art. 693 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(693)par(1)&cm=DOCUMENT) k.c. przez umowę dzierżawy wydzierżawiający zobowiązuje się oddać dzierżawcy rzecz do używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony lub nie oznaczony, a dzierżawca zobowiązuje się płacić wydzierżawiającemu umówiony czynsz. Zgodnie natomiast z [art. 709](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(709)&cm=DOCUMENT) k.c. przepisy o dzierżawie rzeczy stosuje się odpowiednio do dzierżawy praw.

W rezultacie, zgodnie z przywołanymi przepisami prawa cywilnego, przedmiotem dzierżawy może być jedynie rzecz (przedmiot materialny) i prawo.

Strona internetowa, jak we wniosku o interpretację wskazuje skarżąca spółka, jest publikowanym na serwerze dokumentem (aplikacją) utworzonym w którejś z odmian zestandaryzowanego języka znaczników (np. HTML). Strony internetowe mogą być tworzone albo całkowicie samodzielnie przez ich właścicieli, albo z wykorzystaniem szablonów i wypełnieniem ich treścią, albo też przez osoby (firmy) działające na zlecenie tychże właścicieli. Część stron internetowych może zawierać w sobie dodatkowe elementy (np. animacje) przy użyciu dodatkowych programów (np. flash).

W doktrynie ukształtowany został pogląd, że strony internetowe należy traktować jako utwory w rozumieniu prawa autorskiego (por. J. Barta, R. Markiewicz "Internet a prawo" Kraków 1998, s.120). Strona internetowa jest bowiem, co do zasady, w rozumieniu [art. 1 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16795787?unitId=art(1)ust(1)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. - Prawo autorskie (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631 z późn. zm.) przejawem działalności twórczej o indywidualnym charakterze. W zależności od techniki sporządzania stron internetowych utwory te różnie mogą być kwalifikowane (np. jako utwory multimedialne), przy czym ochronie podlegać mogą zarówno całość, jak i poszczególne elementy budujące stronę, tj. czcionka, zdjęcia, animacje, kolorystyka czy też konstrukcja graficzna (por. D. Flisak "Utwór multimedialny w prawie autorskim" Oficyna 2008).

Przenosząc powyższe rozważania na grunt rozpatrywanej sprawy, stwierdzić należy, że strona internetowa wprawdzie nie jest ani rzeczą, ani prawem i w konsekwencji nie może być przedmiotem dzierżawy w rozumieniu [kodeksu cywilnego](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?cm=DOCUMENT). Niemniej jednak, zgodnie z zasadą swobody umów, na co wskazywała skarżąca Spółka, 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. Zgodnie z tym przepisem źródłami przychodów są: 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.

Na podstawie [art. 14 ust. 2 pkt 11](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(14)ust(2)pkt(11)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. przychodami z działalności gospodarczej są przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz z innych umów o podobnym charakterze, składników majątku związanych z działalnością gospodarczą.

Zestawiając treść tych przepisów należy uznać, że [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. obejmuje przypadki najmu czy też dzierżawy składników majątku niezwiązanych z działalnością gospodarczą. O ile zatem strony internetowej nie wydzierżawi osoba prowadząca działalność gospodarczą, przychód z tego tytułu powinien być opodatkowany jak z umów najmu/dzierżawy i umów podobnego rodzaju, a więc na podstawie [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.

Tak więc w powyższym sporze Sąd uznał za zasadne stanowisko strony skarżącej, że ze stanu faktycznego wskazanego we wniosku wynika, iż udostępnianie ściśle określonego miejsca pod reklamy na stronie internetowej ma charakter umowy zbliżonej do umowy dzierżawy, o której mowa w [art. 693 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16785996?unitId=art(693)par(1)&cm=DOCUMENT) ustawy Kodeks cywilny.

Tym samym Sąd podzielił również stanowisko zaprezentowane w powoływanych przez stronę skarżącą wyrokach: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 29 czerwca 2012 r., [I SA/Łd 657/12](https://sip.lex.pl/#/document/521305311?cm=DOCUMENT), Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 stycznia 2011 r., [III SA/Wa 1448/10](https://sip.lex.pl/#/document/520851092?cm=DOCUMENT) oraz prawomocnym wyroku WSA w Krakowie z 5 marca 2010 r., [I SA/Kr 60/10](https://sip.lex.pl/#/document/520664361?cm=DOCUMENT). Skargę kasacyjną od tego ostatniego wyroku oddalił Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 9 marca 2012 r., [II FSK 1548/10](https://sip.lex.pl/#/document/521231216?cm=DOCUMENT) (opubl. CBOSA).

Reasumując, organ błędnie zinterpretował stan faktyczny podany we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji naruszając tym samym ww. [art. 14c § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056/2004-12-31?unitId=art(14(c))par(1)&cm=DOCUMENT) cyt. ustawy - Ordynacja podatkowa, a także 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](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) 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.

Rozpoznając sprawę ponownie organ dokona interpretacji z uwzględnieniem oceny prawnej i wskazań zawartych w uzasadnieniu niniejszego wyroku.

Z powyższych względów, na podstawie [art. 146 § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(146)par(1)&cm=DOCUMENT) oraz [art. 200](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(200)&cm=DOCUMENT) i [205 § 2](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(205)par(2)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270, z późn. zm.) w związku z [§ 18 ust. 1 pkt 1 lit. c)](https://sip.lex.pl/#/document/16984611?unitId=par(18)ust(1)pkt(1)lit(c)&cm=DOCUMENT) rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu (Dz. U. Nr 163, poz. 1348 z późn. zm.), Sąd orzekł jak w sentencji.