**Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi
z dnia 9 listopada 2016 r., znak: 1061-IPTPB4.4511.200.2016.1.SK**

Na podstawie [art. 14b § 1](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(b))par(1)&cm=DOCUMENT) i [§ 6](https://sip.lex.pl/#/document/16799056?unitId=art(14(b))par(6)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.) oraz [§ 5 pkt 3](https://sip.lex.pl/#/document/18193661?unitId=par(5)pkt(3)&cm=DOCUMENT) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. z 2015 r. poz. 643), Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi działający w imieniu Ministra Rozwoju i Finansów stwierdza, że stanowisko przedstawione we wniosku z dnia 11 września 2016 r. (data wpływu 19 września 2016 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie kwalifikacji do źródła przychodów wynagrodzenia uzyskiwanego z tytułu uczestnictwa w internetowym programie partnerskim przez osobę fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej **jest** **prawidłowe.**

**Uzasadnienie**

W dniu 19 września 2016 r. został złożony ww. wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych.

**We** **wniosku** **przedstawiono** **następujące** **zdarzenie** **przyszłe:**

Wnioskodawca jest zatrudniony na cały etat (umowa o pracę), nie prowadzi działalności gospodarczej. Jest autorem kilku hobbystycznych blogów założonych na darmowej platformie B (Platforma jest własnością zagranicznej firmy). Całość prac związanych z tworzeniem blogów i ich aktualizacjami Wnioskodawca wykonuje osobiście, aktualizacje nie mają charakteru zorganizowanego - są wykonywane w ramach wolnego czasu.

Wnioskodawca jest uczestnikiem internetowego programu partnerskiego o nazwie X. Organizatorem programu jest firma C z siedzibą na Cyprze. Jako użytkownik programu, Wnioskodawca gromadzi środki (wyrażone w złotówkach), które są uzyskiwane przez umieszczenie linków dostarczanych przez firmę C w wybranych artykułach na tworzonych przez Wnioskodawcę blogach. Do programu X Wnioskodawca przystąpił poprzez akceptację, za pomocą Internetu, warunków współpracy zawartych na stronie internetowej programu (nie posiada On umowy pisemnej). Zasady współpracy określają, że poprzez umieszczenie specjalnych linków, które przekierowują czytelnika Wnioskodawcy na stronę firmy C, otrzymuje On określone wynagrodzenie (prowizję) za wybrane zakupy zrobione na stronie firmy C dzięki takiemu przekierowaniu. Po przekroczeniu określonej kwoty na Wnioskodawcy koncie użytkownika u firmy C, firma C wpłaca przelewem bankowym środki na konto Wnioskodawcy w polskim banku w złotówkach.

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

Czy wynagrodzenie otrzymane z tytułu uczestnictwa w programie partnerskim X Wnioskodawca może rozliczać jako osoba nieprowadząca działalności gospodarczej, czyli jako osoba fizyczna, jako dochody z innych źródeł składając roczne zeznanie podatkowe PIT-36 oraz wpłacając należną kwotę 18% podatku od wspomnianych dochodów?

Zdaniem Wnioskodawcy, wynagrodzenia otrzymanego nie można zakwalifikować do źródła przychodów - najem, dzierżawa lub inne umowy o podobnym charakterze, o którym mowa w [art. 10 ust. 1 pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(6)&cm=DOCUMENT) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ponieważ Wnioskodawca nie umieszcza reklam na stronach internetowych, które są Jego własnością.

Ponadto czynności związane z umieszczeniem przez Wnioskodawcę linków nie mają charakteru zorganizowanego i ciągłego. W związku z tym, uznać należy, że wykonywanie tychże czynności nie nosi znamion pozarolniczej działalności gospodarczej w świetle przytoczonej powyżej definicji.

Według Wnioskodawcy, dochód podlega opodatkowaniu w rocznym zeznaniu podatkowym, jako dochód z innych źródeł. Ze względu na sporadyczność otrzymywanych płatności nie można go bowiem uznać za przychód z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej.

Uzyskiwane przez Wnioskodawcę dochody podlegają opodatkowaniu 18% w rocznym zeznaniu podatkowym składanym w terminie do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, zgodnie z [art. 45 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(45)ust(1)&cm=DOCUMENT) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W tym celu Wnioskodawca składa PIT-36 oraz wpłaca na konto właściwego Urzędu Skarbowego należny podatek 18% od zarobionej sumy.

**W** **świetle** **obowiązującego** **stanu** **prawnego** **stanowisko** **Wnioskodawcy** **w** **sprawie** **oceny** **prawnej** **przedstawionegozdarzenia** **przyszłego** **uznaje** **się** **za** **prawidłowe.**

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

W myśl art. 4a ww. ustawy, powyższy przepis stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska.

Stosowanie do [art. 3 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16795571?unitId=art(3)ust(1)&cm=DOCUMENT) Umowy z dnia 4 czerwca 1992 r. między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz. U. z 1993 r. Nr 117, poz. 523), dalej: umowa, umowa zawiera definicje podstawowych określeń stosowanych w poszczególnych artykułach umowy. Artykuł ten nie definiuje pojęcia dochodów osiąganych z tytułu udostępniania internetowej powierzchni reklamowej.

Zgodnie z art. 3 ust. 2 Umowy, każde określenie użyte w umowie i w niej nie zdefiniowane, jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej, będzie miało takie znaczenie, jakie ono posiada zgodnie z prawem tego państwa, którego podatek jest ustalony.

Dochody, które osiągnie Wnioskodawca w związku z przystąpieniem do internetowego programu partnerskiego polegającego na udostępnieniu miejsca na stronie internetowej, nie definiuje umowa polsko-cypryjska, a zatem należy je rozpatrywać na gruncie przepisów prawa krajowego.

Zgodnie z generalną zasadą powszechności opodatkowania wyrażoną w [art. 9 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(9)ust(1)&cm=DOCUMENT) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Przepis art. 9 ust. 1a ww. ustawy stanowi, że jeżeli podatnik uzyskuje dochody z więcej niż jednego źródła, przedmiotem opodatkowania w danym roku podatkowym jest, z zastrzeżeniem art. 29-30c, art. 30e, art. 30f oraz art. 44 ust. 7e i 7f, suma dochodów z wszystkich źródeł przychodów.

W myśl natomiast art. 9 ust. 2 cytowanej ustawy, dochodem ze źródła przychodów, jeżeli przepisy art. 24-25 oraz art. 30f nie stanowią inaczej, jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów.

W [art. 10 ust. 1 pkt 1-9](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(10)ust(1)pkt(1)&cm=DOCUMENT) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych określono źródła przychodów wyszczególniając m.in.: stosunek pracy i stosunki pokrewne, emeryturę, rentę (pkt 1), działalność wykonywaną osobiście (np. umowa zlecenie, umowa o dzieło - pkt 2), pozarolniczą działalność gospodarcza (pkt 3), działy specjalne produkcji rolnej (pkt 4), najem, podnajem, dzierżawę, poddzierżawę oraz inne umowy o podobnym charakterze (pkt 6), prawa majątkowe (pkt 7) oraz inne źródła (pkt 9).

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 6 ww. ustawy, 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.

Przepis art. 11 ust. 1 cyt. ustawy stanowi, że przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19, art. 25b i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Definicja działalności gospodarczej zawarta jest w [art. 5a pkt 6](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(5(a))pkt(6)&cm=DOCUMENT) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z tą definicją, ilekroć w ustawie jest mowa o działalności gospodarczej albo pozarolniczej działalności gospodarczej - oznacza to działalność zarobkową:

1. wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,
2. polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,
3. polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych

- prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9.

Jak wynika z powyższych regulacji, dla celów podatkowych dana działalność prowadzona przez podatnika może być uznana za działalność gospodarczą pod warunkiem, że uzyskiwane przychody nie stanowią jednego ze źródeł przychodów, o których mowa wyżej, czyli nie są to przychody m.in. z:

* działalności wykonywanej osobiście,
* najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innej umowy o podobnym charakterze,
* odpłatnego zbycia innych rzeczy.

Pojęcie pozarolniczej działalności gospodarczej użyte w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych opiera się na trzech przesłankach:

* zarobkowym celu działalności,
* wykonywaniu działalności w sposób zorganizowany i ciągły,
* prowadzeniu działalności we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek.

W przypadku niemożności jednoznacznego zaliczenia danego przychodu do jednego ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1-8a ww. ustawy, w tym do przychodów z najmu lub dzierżawy albo innych umów o podobnym charakterze, przychód ten należy kwalifikować jako przychód z innych źródeł, o którym mowa w pkt 9 tego przepisu.

Stosowanie do [art. 20 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(20)ust(1)&cm=DOCUMENT) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za przychody z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9, uważa się w szczególności: kwoty wypłacone po śmierci członka otwartego funduszu emerytalnego wskazanej przez niego osobie lub członkowi jego najbliższej rodziny, w rozumieniu przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, kwoty uzyskane z tytułu zwrotu z indywidualnego konta zabezpieczenia emerytalnego oraz wypłaty z indywidualnego konta zabezpieczenia emerytalnego, w tym także dokonane na rzecz osoby uprawnionej na wypadek śmierci oszczędzającego, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, alimenty, stypendia, dotacje (subwencje) inne niż wymienione w art. 14, dopłaty, nagrody i inne nieodpłatne świadczenia nienależące do przychodów określonych w art. 12-14 i art. 17.

Użycie w powyższym przepisie sformułowania "w szczególności", wskazuje, że definicja przychodów z innych źródeł ma charakter otwarty i nie ma przeszkód, aby do tej kategorii zaliczyć również przychody inne niż wymienione wprost w art. 20 ust. 1 powołanej ustawy. Oznacza to, że przychodem z innych źródeł będzie każde przysporzenie majątkowe, mające konkretny wymiar finansowy, otrzymane jako świadczenie pieniężne, rzeczowe lub też jako świadczenie nieodpłatne, czy częściowo odpłatne.

Obowiązki podatkowe zależą zatem od okoliczności uzyskania przychodów, o których mowa w powołanych wyżej przepisach. W sytuacji, gdy usługi wykonywane są przez podatnika w sposób ciągły i zorganizowany, we własnym imieniu i na własny rachunek, w celu zarobkowym, tzn. z nastawieniem na zysk, wówczas posiadają znamiona pozarolniczej działalności gospodarczej.

W myśl [art. 45 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(45)ust(1)&cm=DOCUMENT) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podatnicy są obowiązani składać urzędom skarbowym zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, w terminie do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, z zastrzeżeniem ust. 1aa, 7 i 8.

Z przedstawionego we wniosku opisu zdarzenia przyszłego wynika, że Wnioskodawca jest autorem kilku hobbystycznych blogów założonych na darmowej platformie B (Platforma jest własnością zagranicznej firmy). Całość prac związanych z tworzeniem blogów i ich aktualizacjami Wnioskodawca wykonuje osobiście, aktualizacje nie mają charakteru zorganizowanego - są wykonywane w ramach wolnego czasu. Wnioskodawca jest uczestnikiem internetowego programu partnerskiego o nazwie X. Organizatorem programu jest firma C z siedzibą w na Cyprze. Jako użytkownik programu, Wnioskodawca gromadzi środki (wyrażone w złotówkach), które są uzyskiwane przez umieszczenie linków dostarczanych przez firmę C w wybranych artykułach na tworzonych przez Wnioskodawcę blogach. Do programu X Wnioskodawca przystąpił poprzez akceptację, za pomocą Internetu, warunków współpracy zawartych na stronie internetowej programu (nie posiada On umowy pisemnej). Zasady współpracy określają, że poprzez umieszczenie specjalnych linków, które przekierowują czytelnika Wnioskodawcy na stronę firmy C, otrzymuje On określone wynagrodzenie (prowizję) za wybrane zakupy zrobione na stronie firmy C dzięki takiemu przekierowaniu. Po przekroczeniu określonej kwoty na Wnioskodawcy koncie użytkownika u firmy C, firma C wpłaca przelewem bankowym środki na konto Wnioskodawcy w polskim banku w złotówkach.

Mając na uwadze powołane przepisy prawa oraz przedstawione zdarzenie przyszłe stwierdzić należy, że wynagrodzenia otrzymywane przez Wnioskodawcę z tytułu uczestnictwa w programie partnerskim X nie można zakwalifikować do źródła przychodów - najem, dzierżawa lub inne umowy o podobnym charakterze, 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 o podatku dochodowym od osób fizycznych, gdyż Wnioskodawca nie umieszcza specjalnych linków na własnych stronach internetowych. Jak to zostało wskazane w opisie zdarzenia przyszłego, Wnioskodawca prowadzi blogi założone na platformie, której właścicielem jest zagraniczna firma.

Zauważyć należy, że umowa niezawarta w formie pisemnej przez Wnioskodawcę stanowiąca podstawę do udostępnienia powierzchni reklamowej na stronie internetowej należy zaliczyć do umów nienazwanych - stosunki prawne regulowane umową kreowane są przez strony w sposób dowolny oraz odpowiadający stronom i nie można jej jednoznacznie przypisać cech umowy zlecenia, o dzieło, najmu, czy też dzierżawy.

Ponadto, z przedstawionego zdarzenia przyszłego wynika, że czynności związane z umieszczeniem przez Wnioskodawcę specjalnych linków internetowych dostarczanych przez firmę C w wybranych artykułach na tworzonych przez Wnioskodawcę blogach, założonych na darmowej zagranicznej platformie B, nie mają charakteru zorganizowanego i ciągłego. W związku z tym, uznać należy, że wykonywanie tychże czynności nie nosi znamion pozarolniczej działalności gospodarczej w świetle przytoczonej powyżej definicji. Nie jest również spełnione - niezbędne do uznania przedmiotowych czynności za prowadzenie działalności gospodarczej - kryterium zorganizowania w ramach podmiotu określonego administracyjnoprawnie, uczestniczącego w obrocie gospodarczym.

Ponieważ uzyskiwanie przychodu przez Wnioskodawcę, z tytułu umieszczenia specjalnych linków dostarczanych przez firmę C w wybranych artykułach na tworzonych przez Wnioskodawcę blogach, założonych na darmowej zagranicznej platformie B, która jest własnością zagranicznej firmy 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) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak również nie ma cech i elementów, które kwalifikowałyby je do źródeł przychodów wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 2 i 4-8a ww. ustawy, to przychód ten należy zakwalifikować do przychodów z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 w związku z art. 20 ust. 1 tejże ustawy.

W związku z powyższym, na Wnioskodawcy, ciążą obowiązki podatnika, wynikające z [art. 45 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(45)ust(1)&cm=DOCUMENT) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. dochód winien być wykazany w zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) na formularzu PIT-36 składanym za dany rok podatkowy (rok uzyskania dochodu), jako przychód z innych źródeł. Dochód ten podlegać zatem będzie opodatkowaniu - łącznie z pozostałymi dochodami osiągniętymi przez Wnioskodawcę - według skali podatkowej określonej w art. 27 ust. 1 ww. ustawy.

Wobec powyższego stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za prawidłowe.

Ponadto tutejszy Organ podatkowy stwierdza, że procedura wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego nie podlega regułom przewidzianym dla postępowania podatkowego, czy kontrolnego. Organ wydający interpretację opiera się wyłącznie na opisie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego podanego we wniosku nie prowadzi postępowania dowodowego. Rolą postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych nie jest bowiem ustalanie, czy przedstawiony we wniosku stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) jest zgodny ze stanem rzeczywistym. Ustalenie stanu rzeczywistego stanowi domenę ewentualnego postępowania podatkowego. To na podatniku ciąży obowiązek udowodnienia w toku tego postępowania okoliczności faktycznych, z których wywodzi on dla siebie korzystne skutki prawne.

Jeżeli przedstawione we wniosku zdarzenie przyszłe różnić się będzie od zdarzenia przyszłego, które wystąpi w rzeczywistości, wówczas wydana interpretacja nie będzie chroniła Wnioskodawcy w zakresie dotyczącym rzeczywiście zaistniałego zdarzenia.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydawania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego... po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu - do usunięcia naruszenia prawa ([art. 52 § 3](https://sip.lex.pl/#/document/16982717?unitId=art(52)par(3)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - Dz. U. z 2016 r. poz. 718, z późn. zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach - art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Łodzi, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Piotrkowie Trybunalskim, ul. Wronia 65, 97-300 Piotrków Trybunalski.