**Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej  
z dnia 5 kwietnia 2017 r., znak: 1061-IPTPB1.4511.87.2017.2.RK**

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.) w związku z art. 223 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1948, z późn. zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko - przedstawione we wniosku z dnia 26 stycznia 2017 r. (data wpływu 27 stycznia 2017 r.), uzupełnionym pismem z dnia 3 marca 2017 r. (data wpływu 6 marca 2017 r.), o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie kwalifikacji do odpowiedniego źródła przychodów wynagrodzenia z tytułu uczestnictwa w internetowym programie partnerskim - **jest prawidłowe**.

**Uzasadnienie**

W dniu 27 stycznia 2017 r. został złożony ww. wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie kwalifikacji do odpowiedniego źródła przychodów wynagrodzenia z tytułu uczestnictwa w internetowym programie partnerskim.

Wniosek ten nie spełniał wymogów, o których mowa w art. 14b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.) w związku z czym pismem z dnia 23 lutego 2017 r., Nr 1061-IPTPB1.4511.87.2017.1.RK, na podstawie art. 169 § 1 w związku z art. 14h wymienionej ustawy, wezwano Wnioskodawczynię do uzupełnienia wniosku w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania, pod rygorem pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia.

Wezwanie do uzupełnienia ww. wniosku wysłano w dniu 23 lutego 2017 r. (data doręczenia 2 marca 2017 r.). Wnioskodawczyni uzupełniła ww. wniosek pismem z dnia 3 marca 2017 r. (data wpływu 6 marca 2017 r.), nadanym za pośrednictwem.... w dniu 3 marca 2017 r.

**We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:**

Wnioskodawczyni na podstawie interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi ma już źródło dochodu w serwisie internetowym...., gdzie rozlicza się jako osoba nieprowadząca działalności gospodarczej. Jest też czynna zawodowo i gdy jest możliwość podejmuje pracę na podstawie umów. Zatem praca i.... to Jej główne źródło przychodu. Wnioskodawczyni wskazuje, że serwis muzyczny.... jest Jej zupełnie opcjonalnym i dodatkowym potencjalnym źródłem dochodów i nie ma tutaj absolutnie żadnych znamion jakiejkolwiek ciągłości, czy też profesjonalnego zorganizowania - jest to aktywność wyłącznie hobbystyczna, prowadzona w wolnym czasie, około 5 godzin miesięcznie. Wnioskodawczyni nadmienia, że aktywność w serwisie... nie jest prowadzona na podstawie żadnych umów/porozumień. Obowiązuje Ją jedynie regulamin zagranicznego serwisu, z którego korzysta, i który można uznać za internetowy program partnerski tak jak ma to miejsce w przypadku Jej działalności w serwisie..... Serwis muzyczny.... to serwis, który umożliwia zespołom/artystom z całego świata na przesłanie utworów muzycznych do publicystów/blogów muzycznych w nadziei, że dany publicysta zrecenzuje dany utwór w swoim serwisie/stronie internetowej/blogu (w przypadku Wnioskodawczyni jest to wspomniany wcześniej serwis....). Wnioskodawczyni dodaje, że utwory można przesyłać w zupełności za darmo, natomiast jeżeli artysta życzy sobie otrzymać dokładną informację dotyczącą tego, dlaczego dany utwór został odrzucony - może skorzystać dobrowolnie z opcji płatnej premium (w tym wypadku serwis.... pobiera prowizję za udzieloną przez Wnioskodawczynię opinię o utworze, z czego Wnioskodawczyni otrzymuje jedynie połowę tej kwoty). Serwis.... wypłaca na Jej żądanie przychód, który wpływa na Jej konto internetowe...., a otrzymane kwoty są dokumentowane na podstawie wydruku przelewu. Wnioskodawczyni wskazuje, że od kwoty otrzymanej na...., przeliczonej na polskie złote według średniego kursu dolara z dnia otrzymania pieniędzy na konto.... - na podstawie notowania Narodowego Banku Polskiego, odprowadza podatek wg skali podatkowej określonej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dochód ten zalicza do "innych źródeł" i wpisuje w rubrykę w zeznaniu podatkowym PIT-36 tak, jak podobnie w przypadku serwisu..... Wnioskodawczyni dodaje, że w wyżej wymieniony sposób rozliczyła się już z otrzymanych przychodów z serwisu.... składając zeznanie roczne PIT-36 za 2016 r. i ma nadzieję kontynuować rozliczanie się w ten sposób.

W piśmie z dnia 3 marca 2017 r., stanowiącym uzupełnienie wniosku, Wnioskodawczyni dodała, że.... to internetowy serwis, który na podstawie zwykłego regulaminu programu partnerskiego umożliwia zespołom/artystom z całego świata zaprezentowanie swoich utworów muzycznych w tymże serwisie w nadziei, że dany publicysta (Wnioskodawczyni) udostępni dany utwór w swoim serwisie internetowym/blogu (w przypadku Wnioskodawczyni jest to wspomniany wcześniej serwis.... - a zatem jeżeli dany utwór spodoba się Wnioskodawczyni i zostanie przez Nią zaakceptowany, trafia on na Jej kanał w serwisie internetowym...., gdzie jest po prostu prezentowany jako zwykły film.

Wskazuje, że recenzja to wyłącznie krótka wiadomość w serwisie.... dla muzyków, których utwory nie przypadły Wnioskodawczyni do gustu i Wnioskodawczyni je odrzuciła - nikt ich nie używa, nie ma takiej potrzeby - tym bardziej nie istnieją żadne licencje na użycie recenzji/opinii.

Każdy muzyk ma 2 opcje zaprezentowania swojego utworu w serwisie.... i wysłania go do recenzji:

1. darmowa (Wnioskodawczyni może przyjąć utwór na swój kanał.... i go tam opublikować, albo nie przyjmować i nie musi w ogóle podawać przyczyny),
2. płatna "premium" (muzycy w serwisie.... wykupują opcję płatną premium, która w przypadku odrzucenia utworu zobowiązuje Wnioskodawczynię do podania przyczyny - w przeciwieństwie do opcji darmowej). Niezależnie, czy utwór zostanie przyjęty (i opublikowany na Jej kanale....), bądź odrzucony (i muzyk otrzymuje opinię dlaczego), przy opcji płatnej "premium" serwis.... pobiera sobie automatycznie połowę tej kwoty - a połowa trafia do Wnioskodawczyni. Uzbierane na Jej koncie w serwisie.... pieniądze są tam przetrzymywane, dopóki nie zdecyduje się na ich wypłacenie (na Jej konto....) - czyli uzbierane pieniądze przelewane są wyłącznie "na Jej żądanie" (serwis..... nie wypłaca ich automatycznie).

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

Czy przychody z aktywności w serwisie internetowym.... Wnioskodawczyni może zaliczyć do przychodów z innych źródeł?

Zdaniem Wnioskodawczyni, przychody z aktywności w serwisie internetowym..... może zaliczyć do przychodów z innych źródeł. W ocenie Wnioskodawczyni, uzyskiwanie przychodu na podstawie drobnej, hobbystycznej i nieprowadzonej w sposób zorganizowany i ciągły aktywności, nie wypełnia przesłanek pozarolniczej działalności gospodarczej, określonej w art. 5a pkt 6 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 4-8 ww. ustawy. W związku z tym 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 i rozliczyć wg skali podatkowej ustalonej na podstawie art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tym samym jakikolwiek potencjalny dochód z serwisu.... zostałby rozliczony przez Wnioskodawczynię w zeznaniu rocznym PIT-36 jako "inne źródła".

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

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, z późn. zm.), opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a, 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. 25e, 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 tej 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 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), najem, dzierżawę, poddzierżawę oraz inne umowy o podobnym charakterze (pkt 6), prawa majątkowe (pkt 7) oraz inne źródła (pkt 9).

Przepis art. 11 ust. 1 ww. 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 cyt. 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 myśl art. 13 pkt 8 lit. a ww. ustawy, za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, uważa się m.in. 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, właściciela (posiadacza) nieruchomości, w której lokale są wynajmowane, lub działającego w jego imieniu zarządcy albo administratora - jeżeli podatnik wykonuje te usługi wyłącznie dla potrzeb związanych z tą nieruchomością - z wyjątkiem przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej oraz przychodów, o których mowa w pkt 9.

Z cytowanego przepisu wynika, że okolicznościami wyróżniającymi opisaną działalność są:

\* osobiste wykonywanie usługi,

\* podstawa działania w postaci umowy zlecenia lub umowy o dzieło,

\* uzyskiwanie przychodu od osoby prawnej, jej jednostki organizacyjnej, jednostki organizacyjnej bez osobowości prawnej lub przedsiębiorcy, dla potrzeb których podatnik wyłącznie wykonuje usługi, oraz

\* niewykonywanie tego rodzaju usług na rzecz ludności.

W przypadku niemożności jednoznacznego zaliczenia danego przychodu do jednego ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1-8a ww. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, 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.

Stosownie do art. 20 ust. 1 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.

Sformułowanie "w szczególności" wskazuje, że definicja przychodów z innych źródeł ma charakter otwarty, co pozwala, aby do tej kategorii zaliczyć również przychody inne niż wymienione wprost w przepisie art. 20 ust. 1 cyt. ustawy. O przychodzie podatkowym z innych źródeł będziemy mówić w każdym przypadku, kiedy u podatnika wystąpią realne korzyści majątkowe. Do przychodów z innych źródeł należy zatem zaliczyć każdy przychód, który spełnia łącznie dwa warunki: po pierwsze - nie jest zaliczany do źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1-8 ustawy, a po drugie - nie jest wyłączony z przedmiotowego zakresu podatku dochodowego od osób fizycznych.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawczyni ma źródło dochodu w serwisie internetowym...., gdzie rozlicza się jako osoba nieprowadząca działalności gospodarczej. Serwis muzyczny.... jest Jej dodatkowym źródłem dochodów. Serwis ten umożliwia zespołom, artystom z całego świata na przesłanie utworów muzycznych do publicystów, blogów muzycznych w nadziei, że dany publicysta zrecenzuje dany utwór w swoim serwisie, stronie internetowej, blogu - w przypadku Wnioskodawczyni jest to serwis..... Jeżeli dany utwór spodoba się Wnioskodawczyni i zostanie przez Nią zaakceptowany, trafia on na Jej kanał w serwisie internetowym....., gdzie jest prezentowany jako zwykły film. Utwory można przesyłać za darmo, natomiast jeżeli artysta życzy sobie otrzymać dokładną informację dotyczącą tego, dlaczego dany utwór został odrzucony - może skorzystać dobrowolnie z opcji płatnej premium (w tym wypadku serwis.... pobiera prowizję za udzieloną przez Wnioskodawczynię opinię o utworze, z czego Wnioskodawczyni otrzymuje jedynie połowę tej kwoty, która wpływa na Jej konto internetowe....; otrzymane kwoty są udokumentowane na podstawie wydruku przelewu).

Biorąc pod uwagę opisany we wniosku stan faktyczny, uzyskiwanie przychodu w związku z czynnościami opisanymi we wniosku przez Wnioskodawczynię nie wypełnia przesłanek pozarolniczej działalności gospodarczej określonej w art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak również nie ma cech elementów, które kwalifikowałyby je do źródeł przychodów wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 2 i 4-8a ww. ustawy. W związku z tym 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.

Stosownie do art. 45 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, 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.

Tak więc stanowisko Wnioskodawczyni należało uznać za prawidłowe.

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

Zgodnie z art. 14na ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.), przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;
2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

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 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, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej 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: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.