



Warszawa, dnia 22 maja 2014 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**MINISTER FINANSÓW**

DD2/033/30/KBF/14/RD-47426

**Dyrektorzy Izb Skarbowych**  
**Dyrektorzy Urzędów Kontroli**  
**Skarbowej**  
**wszyscy**

Na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w zakresie możliwości zaliczenia, w określonych warunkach, przychodów wymienionych w katalogu przychodów z działalności wykonywanej osobiście do źródła – działalność gospodarcza, przekazuję następujące wyjaśnienia.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.), zwana dalej „ustawą PIT”, zawiera w art. 10 ust. 1 katalog źródeł przychodów, z których dochody podlegają opodatkowaniu według zasad określonych dla danego źródła przychodów. Działalność wykonywana osobiście oraz działalność gospodarcza stanowią odrębne źródła przychodów, a dochody uzyskiwane przez podatników z tych źródeł podlegają odmiennym zasadom opodatkowania.

Ustawa PIT nie definiuje działalności wykonywanej osobiście przez określenie jej cech, lecz wskazuje w art. 13, jakiego rodzaju przychody kwalifikują się do tej działalności. Są to m.in. przychody z osobiście wykonywanej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, trenerskiej, oświatowej i publicystycznej, przychody z uprawiania sportu, przychody sędziów z tytułu prowadzenia zawodów sportowych, przychody z tytułu wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło przy spełnieniu dodatkowych warunków, przychody menedżerów z tytułu umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze.

Natomiast w przypadku źródła przychodów – działalność gospodarcza, w ustawie PIT przyjęto regułę, że do tego źródła zaliczane są przychody podatnika, jeżeli prowadzi on działalność gospodarczą w warunkach określonych w ustawie PIT, tj. zgodnie z definicją działalności gospodarczej obowiązującą dla celów podatku dochodowego.

Definicję działalności gospodarczej dla celów podatku dochodowego zawiera art. 5a pkt 6 ustawy PIT. Stosownie do tego przepisu za działalność gospodarczą uważa się działalność zarobkową:

- a) wytwórczą, budowlaną, handlową lub usługową,
- b) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,

- c) 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 ustawy PIT.

Uzupełnieniem definicji działalności gospodarczej są przesłanki negatywne, których łączne spełnienie wyklucza możliwość zaliczenia przychodów z działalności podatnika do źródła przychodów – działalność gospodarcza. Za działalność gospodarczą nie uznaje się czynności, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- odpowiedzialność wobec osób trzecich za rezultat tych czynności oraz ich wykonywanie, z wyłączeniem odpowiedzialności za popełnienie czynów niedozwolonych, ponosi zlecający wykonanie tych czynności;
- są one wykonywane pod kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonych przez zlecającego te czynności;
- wykonujący te czynności nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego z prowadzoną działalnością (art. 5b ust. 1 ustawy PIT).

Na gruncie powołanych wyżej przepisów prawa pojawiły się wątpliwości w zakresie kwalifikacji przychodów do właściwego źródła w sytuacji, gdy przychody uzyskiwane przez podatnika są wymienione w katalogu przychodów z działalności wykonywanej osobiście i jednocześnie działalność prowadzona przez podatnika spełnia warunki określone w definicji działalności gospodarczej. Jako przykłady można podać m.in. przychody uzyskiwane przez artystów, sportowców, sędziów sportowych czy też pełnomocników świadczących obronę z urzędu.

Przejawem takich wątpliwości jest również niejedolite orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie omawianego zagadnienia.

W przypadku działalności sportowej w orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowane jest stanowisko, iż przychody z tytułu uprawiania sportu należy kwalifikować wyłącznie do przychodów z działalności wykonywanej osobiście. Sądy administracyjne, zaliczając przychody z uprawiania sportu do działalności wykonywanej osobiście, akcentują przede wszystkim literalne brzmienie definicji działalności gospodarczej. W ocenie sądów, z przychodem z działalności gospodarczej mamy do czynienia w przypadku, kiedy przychód ten nie może zostać zaliczony do innych źródeł przychodów wymienionych w ustawie PIT (tak sądy interpretują zawarte w definicji działalności gospodarczej stwierdzenie: „z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9”).

W konsekwencji, w orzecznictwie dominuje pogląd, że jeżeli ustawa PIT w art. 13 pkt 2 wymienia przychody z uprawiania sportu jako przychody z działalności wykonywanej osobiście, to nie mogą być one zaliczone do przychodów z działalności gospodarczej (np. wyrok NSA z dnia 25 listopada 2011 r., sygn. akt II FSK 1002/10, wyrok NSA z dnia 17 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2143/10, wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 1125/12).

Zauważyć jednak należy, że sądy administracyjne nie zawsze są konsekwentne, jeżeli chodzi o wykładnię definicji działalności gospodarczej dla celów podatku dochodowego. O ile bowiem w przypadku działalności sportowej wyinterpretowały z przepisów art. 5a pkt 6 i art. 13 pkt 2 ustawy PIT bezwzględną normę prawną wykluczającą możliwość zaliczenia przychodów z uprawiania sportu do działalności gospodarczej, to w przypadku innych grup zawodowych,

osiągających przychody wymienione również w katalogu przychodów z działalności wykonywanej osobiście, nie stosują *stricte* językowej wykładni tych przepisów.

Przykładem powyższego jest orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące kwalifikacji dla celów podatku dochodowego przychodów pełnomocników świadczących obronę z urzędu oraz przychodów sędziów z tytułu prowadzenia zawodów sportowych. Zauważyć należy, że przychody te również wymienione są w katalogu przychodów z działalności wykonywanej osobiście, tak jak przychody z uprawiania sportu, a mimo to w wyrokach sądów administracyjnych prezentowany jest pogląd, że takie przychody mogą być zakwalifikowane do źródła – działalność gospodarcza, jeżeli uzyskiwane są w ramach działalności gospodarczej (uchwała NSA w składzie całej Izby Finansowej z dnia 21 października 2013 r., sygn. II FPS 1/13, wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 lutego 2012 r. sygn. akt III SA/Wa 1455/11).

W oparciu o powyższe orzecznictwo Minister Finansów w dniu 21 listopada 2013 r. wydał interpretację ogólną, Nr DD3/033/181/CRS/13/RD-90955/13, dotyczącą kwalifikacji do źródła przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych wynagrodzenia z tytułu kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez pełnomocnika ustanowionego z urzędu. W interpretacji tej uznał, iż kwalifikacja przychodu do odpowiedniego źródła jest zależna od formy prawnej wykonywania przez pełnomocnika ustanowionego z urzędu zawodu adwokata, radcy prawnego, doradcy podatkowego, czy rzecznika patentowego. Zatem przychody uzyskiwane z tego tytułu mogą zostać zaliczone do źródła przychodów – działalność gospodarcza, pomimo iż są wymienione w katalogu przychodów z działalności wykonywanej osobiście.

Ponadto analiza brzmienia niektórych przepisów ustawy PIT (np. art. 13 pkt 8 i 9 oraz art. 41 ust. 2 ustawy PIT) pozwala na uznanie, że podatnik może, jeżeli uzyskuje przychody w warunkach spełniających przesłanki działalności gospodarczej, zakwalifikować te przychody do źródła – działalność gospodarcza, nawet w sytuacji gdy wymienione są w katalogu przychodów z działalności wykonywanej osobiście.

W art. 13 pkt 8 ustawy PIT wymienione są przychody z tytułu wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, które w określonych sytuacjach zaliczane są do działalności wykonywanej osobiście. Ustawodawca wyraźnie zastrzegł, że przepis nie dotyczy przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej. Wynika z tego, że ustawodawca dopuszcza możliwość zaliczenia takich przychodów do działalności gospodarczej, jeżeli są uzyskiwane w warunkach spełniających przesłanki działalności gospodarczej.

Natomiast w art. 13 pkt 9 ustawy PIT ustawodawca zastrzegł, że przychody uzyskane na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, nawet jeżeli umowy te będą zawierane w ramach prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, zawsze będą zakwalifikowane do źródła przychodów – działalność wykonywana osobiście. Takiego zastrzeżenia nie ma w przypadku innych rodzajów przychodów wymienionych w art. 13 ustawy PIT, co oznacza, że ustawodawca dopuszcza możliwość zaliczenia tych przychodów do źródła – działalność gospodarcza.

Kolejnym argumentem jest brzmienie art. 41 ust. 2 ustawy PIT. Przepis ten stanowi, że płatnicy nie są obowiązani do poboru zaliczek od należności z tytułów, o których mowa w art. 13 pkt 2 i pkt 8, jeżeli podatnik złoży oświadczenie, że wykonywane przez niego usługi wchodzą w zakres prowadzonej działalności gospodarczej.

Z uwagi na powyższą argumentację, nie znajdując uzasadnienia dla odmiennej wykładni tych samych przepisów wobec różnych grup zawodowych, stwierdzam, iż podatnik uzyskujący przychody z tytułów wymienionych w art. 13 pkt 2–8 ustawy PIT może dla celów podatku dochodowego zaliczyć te przychody do działalności gospodarczej, pod warunkiem, że uzyskuje je w ramach działalności gospodarczej, zdefiniowanej w art. 5a pkt 6 ustawy PIT, i jednocześnie nie zachodzą łącznie przesłanki negatywne, o których mowa w art. 5b ust. 1 ustawy PIT.

MINISTER FINANSÓW  
  
Mateusz Szczurek