

Naczelny Sąd Administracyjny  
00-011 Warszawa, ul. Gabriela Piotra Boduena 3/5  
Izba Finansowa  
WYDZIAŁ II

**Dnia 24 marca 2016 r.**  
**Sygn. akt II FSK 3268/13**

W odpowiedzi należy podać  
sygnaturę akt Sądu

ŚLĄSKI ZWIĄZEK PIŁKI NOŻNEJ	
wpl. dnia	30 MAR. 2016
Znak	700
Sygn.	10110/16

Śląski Związek Piłki  
Nożnej w Katowicach  
ul. ul. Francuska 32  
40-028 Katowice

Sekretariat Naczelnego Sądu Administracyjnego Izby Finansowej Wydział II przesyła odpis wyroku z dnia **29 stycznia 2016 r.**, sygn. akt **II FSK 3268/13** w sprawie ze skargi kasacyjnej **Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, działającego z upoważnienia Ministra Finansów** od wyroku **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach** z dnia **17 lipca 2013 r.**, sygn. akt **I SA/GI 281/13** w sprawie ze skargi **Śląski Związek Piłki Nożnej w Katowicach** na interpretację indywidualną **Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, działającego z upoważnienia Ministra Finansów**.

**Załączone orzeczenie jest ostateczne i nie podlega zaskarżeniu.**

z up. Kierownika Sekretariatu

Katarzyna Lysiak  
*Lysiak*  
sekretarz sądowy



**WYROK**  
**W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

**Dnia 29 stycznia 2016 r.**

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący - Sędzia NSA	<b>Tomasz Zborzyński</b>
Sędzia NSA	<b>Aleksandra Wrzesińska-Nowacka</b> <b>(sprawozdawca)</b>
Sędzia del. WSA	<b>Jolanta Sokołowska</b>
Protokolant	<b>Katarzyna Łysiak</b>

po rozpoznaniu w dniu **29 stycznia 2016 r.**

na rozprawie w **Izbie Finansowej**

skargi kasacyjnej **Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, działającego z upoważnienia Ministra Finansów**

od wyroku **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach**

z dnia **17 lipca 2013 r.**, sygn. akt I SA/GI 281/13

w sprawie ze skargi **Śląskiego Związku Piłki Nożnej w Katowicach**

na interpretację indywidualną **Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, działającego z upoważnienia Ministra Finansów**

z dnia **15 listopada 2012 r.**, nr IBPB II/1/415-750/12/BJ

w przedmiocie **podatku dochodowego od osób fizycznych**

**oddala skargę kasacyjną.**



Na oryginale właściwe podpisy  
Za zgodność z oryginałem

*Katarzyna Łysiak*

*Łysi*  
sekretarz sądowy



## UZASADNIENIE

Wyrokiem z dnia 17 lipca 2013 r., I SA/GI 281/13, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w sprawie ze skargi Śląskiego Związku Piłki Nożnej w Katowicach na interpretację Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2012 r. nr IBPB II/1/415-750/12/BJ w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych uchylił zaskarżoną interpretację.

Rozstrzygnięcie to zapadło w następującym, przyjętym przez Sąd pierwszej instancji, stanie faktycznym:

Śląski Związek Piłki Nożnej (dalej: „Związek”) jest organizacją działającą w oparciu o ustawę Prawo o stowarzyszeniach, zarejestrowaną w Sądzie Rejonowym, posiadającą osobowość prawną, zatwierdzony przez Sąd statut i zrzeszającą około 620 klubów i organizacji sportowych. Związek nie prowadzi działalności o charakterze zarobkowym, a wypracowane dochody przeznaczone są w całości na sfinansowanie kosztów prowadzonej działalności statutowej, w tym na rozwój, popularyzację piłki nożnej oraz koordynację działań klubów we współzawodnictwie sportowym. Działalność Związku i klubów sportowych oparta jest przede wszystkim na społecznej pracy ogromnej rzeszy działaczy. W ramach swojej działalności Związek organizuje rozgrywki piłki nożnej według obowiązującego regulaminu rozgrywek. Na każdych zawodach, zgodnie z regulaminem, obecny być musi sędzia sportowy, delegowany przez Związek. Związek wypełniając delegację dla sędziego określa: jego imię i nazwisko, zakres czynności (sędzia główny, asystent lub obserwator), klasę zawodów, termin i miejsce zawodów, drużyny, pomiędzy którymi odbędą się zawody. Na podstawie tak wypełnionej delegacji, sędzia stawia się we wskazanym terminie i miejscu, aby wykonać określone czynności. Następnie wypełnia "Oświadczenie dla celów podatkowych", podając swoje dane identyfikacyjne. Po zakończonym meczu sędzia wypełnia rachunek dotyczący ekwiwalentu sędziowskiego w kwotach określonych przez Związek Piłki Nożnej zawartych w Tabeli ekwiwalentów dla sędziów, obserwatorów i delegatów piłki nożnej na terenie działania Związku Piłki Nożnej (tabela opracowana na podstawie uchwał). Należności za wykonane, określone w delegacji czynności, wypłacane są na podstawie ustalonego przez Związek ekwiwalentu. Kwota do wypłaty stanowi kwotę brutto wynikającą z tabeli, określonej na podstawie tego, jakiej klasy zawodów dotyczyło sędziowanie. Związek jako płatnik oblicza i pobiera podatek dochodowy w



wysokości 18% jako ryczałt określony w oparciu o art. 30 ust. 1 pkt 5a, a następnie przekazuje go do urzędu skarbowego do 20 dnia miesiąca, w którym nastąpiła wypłata. Wspomniany ryczałt (18%) pobierany jest tylko od ekwiwalentów do wysokości 200 zł. Sędziowie wyznaczani do prowadzenia rozgrywek nie są pracownikami Związku ani też klubów sportowych, nie prowadzą działalności gospodarczej polegającej na sędziowaniu (jest to dla nich działalność wykonywana osobiście).

W związku z powyższym zadano następujące pytanie: Czy Związek prawidłowo nalicza podatek od osób fizycznych w formie ryczałtu określonego w art. 30 ust. 1 pkt 5a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych?

Przedstawiając stanowisko wnioskodawcy organ interpretacyjny podał, że w ocenie Związku, spełnione są przesłanki do zastosowania wspomnianego ryczałtu bowiem:

- świadczone przez sędziów sportowych usługi zawarte są w katalogu usług wymienionych w art. 13 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w związku z czym wypłacony ekwiwalent należy zakwalifikować jako przychód z działalności wykonywanej osobiście,
- sędziowie są delegowani przez Związek do przeprowadzenia zawodów sportowych, co oznacza, że sędziom zostaje zlecone wykonanie określonych czynności,
- wartość delegacji jest określona poprzez wskazanie w niej klasy zawodów i na tej podstawie określona jest kwota ekwiwalentu, zgodnie z tabelą, co oznacza, że suma należności za świadczoną usługę jest kwotowo określona,
- kwota ekwiwalentu nie przekracza 200 zł,
- usługa świadczona jest przez osoby niebędące pracownikami Związku.

Przedstawione powyżej stanowisko wnioskodawcy uznane zostało za nieprawidłowe. Przytaczając treść art. 9 ust. 1, art. 10 ust. 1 pkt 2 oraz art. 13 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.), powoływanej dalej jako: „u.p.d.o.f.” organ interpretacyjny stwierdził, że zakwalifikowanie przychodów do działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 13 pkt 2 u.p.d.o.f. powoduje, że na osobach fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, osobach prawnych i ich jednostkach organizacyjnych oraz jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej, jako płatnikach dokonujących wypłat z powyższego tytułu ciąży obowiązek określony w art. 41 ust. 1 u.p.d.o.f.



W myśl art. 22 ust. 9 pkt 4 u.p.d.o.f. koszty uzyskania niektórych przychodów z tytułów określonych w art. 13 pkt 2, 4, 6 i 8 ustala się w wysokości 20% uzyskanego przychodu, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód. Jednakże, zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 5a u.p.d.o.f. od dochodów (przychodów) z tytułu, o którym mowa w art. 13 pkt 2 i 5-9, jeżeli kwota należności określona w umowie zawartej z osobą niebędącą pracownikiem płatnika nie przekracza 200 zł, pobiera się zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 18 % przychodu. Zryczałtowany podatek od przychodów wymienionych powyżej pobierany jest bez pomniejszania tych przychodów o koszty ich uzyskania (art. 30 ust. 3 ustawy). Dodatkowo, przychody te, stosownie do art. 30 ust. 8 ustawy, nie łączą się z dochodami podlegającymi opodatkowaniu według skali podatkowej. Natomiast przepis art. 41 ust. 4 u.p.d.o.f. obliguje płatnika do poboru zryczałtowanego podatku dochodowego od dokonywanych wypłat (świadczeń) lub stawianych do dyspozycji podatnika pieniędzy lub wartości pieniężnych z ww. tytułu.

Opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem dochodowym ma miejsce wówczas, gdy spełnione są łącznie następujące warunki: kwota należności określona w umowie zawartej ze świadczeniodawcą (powołaniu, uchwale, zleceniu bądź innym dokumencie o podobnym charakterze) nie przekracza 200 zł oraz umowa lub umowy zawarte są przez wypłacającego świadczenie z osobą niebędącą pracownikiem płatnika. Odnosząc powyższe do okoliczności przedstawionych we wniosku o wydanie interpretacji organ stwierdził, że choć kwota ekwiwalentu nie przekracza 200 zł i należność ta jest uzyskiwana przez osobę niebędącą pracownikiem płatnika, to jednak wnioskodawca jako płatnik nie zawiera z delegowanymi sędziami żadnych umów cywilnoprawnych na przeprowadzenie zawodów sportowych, wypłaca im jedynie ekwiwalent pieniężny na podstawie przedstawionego przez sędziego rachunku. Wspomniany rachunek, podobnie jak fakt delegowania sędziów przez Związek Piłki Nożnej do przeprowadzenia zawodów sportowych nie może być utożsamiany z zawarciem umowy zlecenia pomiędzy wnioskodawcą a sędziami. Wobec powyższego organ interpretacyjny stwierdził, że skoro wnioskodawcy nie wiąże z sędziami żadna umowa (żaden stosunek prawny), kwota należności nie wynika z zawartej umowy, a jest wypłacana na podstawie rachunku, to warunek zastosowania ryczałtu nie jest spełniony. W tym stanie rzeczy na wnioskodawcy jako



płatniku ekwiwalentów sędziowskich ciąży określony w art. 41 ust. 1 u.p.d.o.f. obowiązek pobrania zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od wypłaconego świadczenia, z uwzględnieniem 20% kosztów uzyskania przychodu, jak również sporządzenia informacji PIT-11.

W odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa organ interpretacyjny stwierdził brak podstaw do jego uwzględnienia i podtrzymał stanowisko zaprezentowane w zaskarżonej interpretacji.

W skardze na powyższą interpretację podniesiono zarzut naruszenia prawa materialnego tj.: art.30 ust. 1 pkt a u.p.d.o.f. poprzez uznanie, że wypłacane przez skarżącego na rzecz osoby nie będącej pracownikiem płatnika świadczenie nie wynika z umowy oraz art. 73 § 1 i § 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.), powoływanej dalej jako: "k.c." poprzez uznanie "a contrario", że analizowany stan faktyczny nie skutkuje związaniem stron umową ustną. W uzasadnieniu omówiono nowelizację art. 30 ust. 1 pkt 5 a u.p.d.o.f., którego obowiązujące od 1 stycznia 2011 r. brzmienie odnosi się jedynie do kwoty wynikającej z danego tytułu prawnego, w związku z czym łączna wartość wszystkich umów zawartych w danym miesiącu z tym samym zleceniobiorcą utraciła znaczenie. Na poparcie swojego stanowiska strona skarżąca przywołała interpretacje indywidualne wydane przez Dyrektorów Izby Skarbowych, działających z upoważnienia Ministra Finansów.

W odpowiedzi na skargę organ interpretacyjny podtrzymał dotychczasowe stanowisko i wniósł o oddalenie skargi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny uchylił zaskarżoną interpretację. Odwołując się do treści art. 30 ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.f. wskazał, iż ustawodawca podatkowy nie zawarł żadnego zastrzeżenia dotyczącego rodzaju i formy zawarcia umowy, na mocy której sędzia miałby wykonywać wspomnianą działalność. W tym miejscu wskazano na zawartą w kodeksie cywilnym ogólną zasadę określoną w art. 73 § 1, który stanowi, że jeżeli ustawa zastrzega dla czynności prawnej formę pisemną, czynność dokonana bez zachowania zastrzeżonej formy jest nieważna tylko wtedy, gdy ustawa przewiduje rygor nieważności. Natomiast zastrzeżenie formy pisemnej bez rygoru nieważności ma ten skutek, że w razie niezachowania zastrzeżonej formy nie jest w sporze dopuszczalny dowód ze świadków ani dowód z przesłuchania stron na fakt dokonania czynności. Przepisu tego nie stosuje się, gdy zachowanie formy pisemnej jest zastrzeżone jedynie dla wywołania określonych skutków czynności prawnej (art.



74 § 1 k.c.). Z opisanego we wniosku o wydanie zaskarżonej interpretacji stanu faktycznego wynika, że Związek w pisemnej delegacji wydawanej konkretnym osobom (wymienionym z imienia i nazwiska w delegacji) o statusie sędziego głównego, asystenta lub obserwatora zleca im sędziowanie zawodów o określonej klasie, odbywających się w oznaczonym terminie pomiędzy konkretnymi drużynami. Po odbytych zawodach sędzia wypełnia natomiast "oświadczenie dla celów podatkowych" oraz rachunek. W ocenie składu orzekającego za bezpodstawne uznać należy twierdzenie organu interpretacyjnego, że sędziowie delegowani przez Związek uzyskują dochód nieobjęty dyspozycją art. 30 ust. 1 pkt 5 a u.p.d.o.f., gdyż otrzymywana należność nie została określona w umowie zawartej pomiędzy skarżącym a sędzią. Teza organu, że skoro kwota należności nie jest wymieniona w delegacji, to nie jest "określona w umowie" nie znajduje zdaniem Sądu oparcia w treści analizowanego przepisu, który nie określa żadnych wymogów co do formy owej umowy. Wskazano również, że zawierane w powszechnym obrocie umowy o świadczenie usług, nieuregulowane innymi przepisami, do których (na mocy art. 750 k.c.) stosuje się odpowiednio przepisy o zleceniu, często nie przyjmują formy pisemnej. Strony poprzestają na ustaleniach ustnych, nierzadko nie precyzując nawet dokładnej wartości przedmiotu umowy. Wojewódzki Sąd Administracyjny odwołał się również do poglądów zawartych w doktrynie i orzecznictwie, zgodnie z którymi przepisy nie wymagają dla zawarcia umowy zlecenia zachowania formy szczególnej, niezależnie od tego, jakiej czynności prawnej zobowiązał się dokonać przyjmujący zlecenie.

Wobec powyższego Sąd uznając za uzasadnione podniesione w skardze zarzuty naruszenia przez organ interpretacyjny przepisów prawa materialnego, tj. art. 30 ust. 1 pkt 5 a u.p.d.o.f. stwierdził, że Minister Finansów dokonał nieprawidłowej, rozszerzającej i nie korelującej z treścią art. 734 w zw. z art. 750 k.c. wykładni tego przepisu prawa, co miało wpływ na wydaną przez niego interpretację.

Na powyżej powołane orzeczenie organ wniósł skargę kasacyjną, domagając się uchylenia zaskarżonego wyroku w całości i oddalenia skargi oraz zasądzenia od skarżącego kosztów postępowania w tym kosztów zastępstwa radcowskiego według norm przepisanych.

Zaskarżonemu orzeczeniu zarzucono naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 30 ust. 1 pkt 5a u.p.d.o.f. poprzez błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że sędziowie delegowani przez Związek uzyskują dochód objęty dyspozycją art. 30 ust.



1 pkt 5a u.p.d.o.f., gdyż otrzymywana należność została określona w umowie zawartej pomiędzy skarżącym a sędzią. Zdaniem organu skoro kwota należności nie jest wymieniona w delegacji, to nie jest „określona w umowie”, a zatem nie zostały spełnione przesłanki określone w powołanym wyżej przepisie u.p.d.o.f.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Związek wniósł o jej oddalenie oraz o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw.

Istotą sporu w niniejszej sprawie jest wykładnia art.30 ust.1 pkt 5a u.p.d.o.f., a w szczególności użytego w tym przepisie wyrażenia „umowa”. Powołany przepis określa stawkę zryczałtowanego podatku od dochodów z tytułu, o którym mowa w art.13 pkt 2 i 5-9, jeżeli kwota należności określona w umowie zawartej z osobą niebędącą pracownikiem płatnika nie przekracza 200 zł. Organ nie neguje, że przy ocenie, czy doszło do zawarcia umowy, należy uwzględnić przepisy prawa cywilnego, w tym art.73 § 1 k.c., zgodnie z którym umowa może zostać zawarta w dowolnej formie. Uważa jednak, że kwota wynagrodzenia powinna wynikać z uzgodnień stron, a nie z tabeli stawek i wystawionego przez sędziego rachunku. W istocie zatem organ nie tyle kwestionuje przyjętą przez Sąd pierwszej instancji wykładnię art.30 ust.1 pkt 5a u.p.d.o.f., co jego zastosowanie w opisanym we wniosku stanie faktycznym.

Zarzutu tego nie można uwzględnić. Słusznie wskazano w zaskarżonym wyroku i w skardze kasacyjnej, że umowa zlecenia dla swej ważności nie musi być sporządzona w określonej formie. Istotne jest jedynie, aby strony doszły do porozumienia co do wszystkich istotnych przedmiotowo elementów umowy. Takim istotnym postanowieniem jest niewątpliwie wysokość wynagrodzenia za wykonanie czynności. W tym przypadku delegacja, wystawiana przez Związek, określała personalia sędziego (a więc była kierowana do określonej osoby), czynność, jakiej ma dokonać (sędzia główny, asystent, obserwator), klasę zawodów, ich termin i miejsce, drużyny, między którymi miały się odbyć zawody. Wprawdzie w delegacji Związek nie wskazywał wysokości wynagrodzenia za sędziowanie, kwota ta jednak była stronom znana. Tabela ekwiwalentów dla sędziów, obserwatorów i delegatów na terenie działania Związku została opracowana na podstawie uchwał Związku. Wysokość stawek z tabeli musiała być znana sędziom, współpracującym ze



Związkiem, skoro wypełniali ono samodzielnie rachunek, wpisując stawki z tabeli. Zaoferowanie sędziemu prowadzenia wykonywania czynności podczas zawodów określonej klasy, przy określeniu jego funkcji i znajomości przez obie strony (Związek i sędziego) tabeli stawek było zatem równoznaczne z ustaleniem wszystkich istotnych przedmiotowo elementów umowy, w tym również wynagrodzenia.

Nie ma zatem racji skarżący organ, że dla uznania umowy za zawartą konieczne jest wskazanie przez strony wysokości wynagrodzenia w inny sposób niż poprzez odwołanie się do tabeli ekwiwalentów. Z tych powodów Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną na podstawie art.184 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.).



Na oryginale właściwe podpisy  
Za zgodność z oryginałem

*Katarzyna Łysiak*  
*Łysiak*  
sekretarz sądowy