

## Orzeczenia sądów

Opublikowano: LEX nr 2809333

# Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 lutego 2020 r. II FSK 736/18 Wykładnia art. 30 ust. 1 pkt 5a u.p.d.o.f., a w szczególności użytego w tym przepisie wyrażenia „umowa”.

## UZASADNIENIE

### Skład orzekający

Przewodniczący: Sędzia NSA Jerzy Płusa.

Sędziowie: NSA Antoni Hanusz, del. WSA Agnieszka Krawczyk (spr.).

### Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 18 lutego 2020 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 22 listopada 2017 r. sygn. akt I SA/Wr 888/17 w sprawie ze skargi D. z siedzibą w W. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 24 maja 2017 r. nr (...) w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych

1) oddala skargę kasacyjną,

2) zasądza od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na rzecz D.

z siedzibą w W. kwotę 360 (słownie: trzysta sześćdziesiąt) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

### Uzasadnienie faktyczne

Zaskarżonym wyrokiem z dnia 22 listopada 2017 r. sygn. akt I SA/Wr 888/17, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, po rozpoznaniu sprawy ze skargi D.z siedzibą w W. (dalej: skarżąca), uchylił interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 24 maja 2017 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych i zasądził na rzecz skarżącej zwrot kosztów postępowania sądowego.

Orzeczenie wraz z uzasadnieniem dostępne jest w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (dalej: CBOSA, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>)).

Skargę kasacyjną od powyższego orzeczenia wniósł Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, domagając się uchylenia zaskarżonego wyroku w całości i oddalenia skargi, ewentualnie przekazania sprawy do ponownego rozpoznania WSA we Wrocławiu. Wniesiono również o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych oraz o rozpoznanie sprawy na rozprawie.

Zaskarżonemu wyrokowi zarzucono - na podstawie art. 174 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1369 z późn. zm., dalej: p.p.s.a.) - naruszenie przepisów postępowania, których uchybienie miało istotny wpływ na wynik sprawy tj. art. 133 § 1, art. 134 § 1 oraz art. 141 § 4 p.p.s.a. w zw. z art. 14b § 1-3 oraz 14c § 1-2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm., dalej: O.p.) przez przyjęcie jako podstawę rozstrzygnięcia stanowiska Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej odmiennego od przedstawionej w zaskarżonej interpretacji indywidualnej tj. uznanie, że w zaskarżonej interpretacji stwierdzono, że powołany przepis art. 30 ust. 1 pkt 5a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm., dalej: u.p.d.o.f.) wymaga zawarcia umowy w formie pisemnej i określenia w tej umowie wprost wysokości wynagrodzenia dla sędziego za prowadzenie zawodów sportowych; podczas gdy w interpretacji wyraźnie wskazano, że w stosunku do wynagrodzeń sędziów za sędziowanie nie zostaną spełnione wynikające z ww. przesłanki ponieważ kwota należności - wysokość ekwiwalentów sędziowskich wynika z delegacji sędziowskiej lub listy ryczałtów sędziowskich, a nie z umów o sędziostwo (tj. przepisy art. 30 ust. 1 pkt 5a u.p.d.o.f.). W związku z powyższym, mimo że kwota wynagrodzenia określonego na delegacji sędziowskiej lub liście ryczałtów sędziowskich nie przekroczy 200 zł, nie ma możliwości zastosowania do wyjątkowych wynagrodzeń art. 30 ust. 1 pkt 5a u.p.d.o.f., gdyż wysokość wypłacanego wynagrodzenia nie wynika z zawartej umowy.



Z ostrożności procesowej zarzucono nadto - na podstawie art. 174 pkt 1 p.p.s.a. - naruszenie prawa materialnego przez błędna wykładnię art. 30 ust. 1 pkt 5a u.p.d.o.f., a w szczególności użytego w tym przepisie wyrażenia „umowa”. - Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego

1) na skutek nieuprawnionego przyjęcia, że w przypadku, gdy wynagrodzenie sędziów będzie wypłacane na podstawie delegacji sędziowskich lub list ekwiwalentów sędziowskich zastosowanie znajdzie ww przepis w sytuacji, gdy prawidłowa wykładnia tego przepisu prowadzi do wniosku, że opodatkowania zryczałtowanym podatkiem, o którym mowa w tym przepisie, nie stosuje się w szczególności do przychodów, których wysokość nie wynika z umowy, ale z innej podstawy prawnej;

2) poprzez uznanie, że w opisanym we wniosku zdarzeniu przyszłym sędziowie sportowi uzyskują dochód objęty dyspozycją ujętą w przedmiotowym przepisie, gdyż otrzymywana należność została określona w umowie zawartej pomiędzy skarżącą a sędzią sportowym w sytuacji, gdy delegacji sędziowskiej lub listy ekwiwalentów sędziowskich nie można uznać za umowę, o której mowa w art.

30 ust. 1 pkt 5a u.p.d.o.f. w zw. z art. 73 § 1 k.c., bowiem te dokumenty stanowią jedynie podstawę, czy potwierdzenie wypłaty wynagrodzenia, a same nie mogą być utożsamiane z umową zawieraną między stronami.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną skarżący wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej i zasądzenie na jego rzecz zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

#### Uzasadnienie prawne

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Skarga kasacyjna nie zasługiwała na uwzględnienie.

Niezasadne były sformułowane w niej zarzuty naruszenia prawa procesowego - przepisów art. 133 § 1, art. 134 § 1 oraz art. 141 § 4 p.p.s.a. w zw. z art. 14b § 1-3 oraz 14c § 1-2 O.p., jak również podniesione z ostrożności procesowej zarzuty naruszenia art. 30 ust. 1 pkt 5a u.p.d.o.f.

Zgodnie z art. 133 § 1 p.p.s.a. sąd wydaje wyrok po zamknięciu rozprawy na podstawie akt sprawy, chyba że organ nie wykonał obowiązku, o którym mowa w art. 54 § 2. Stosownie do art. 134 § 1 p.p.s.a., sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną, z zastrzeżeniem art. 57a. Z kolei według art. 141 § 4 p.p.s.a., uzasadnienie wyroku powinno zawierać zwięzłe przedstawienie stanu sprawy, zarzutów podniesionych w skardze, stanowisk pozostałych stron, podstawę prawną rozstrzygnięcia oraz jej wyjaśnienie. Jeżeli w wyniku uwzględnienia skargi sprawa ma być ponownie rozpatrzona przez organ administracji, uzasadnienie powinno ponadto zawierać wskazania co do dalszego postępowania.

Stosownie natomiast do 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%.

Autor skargi kasacyjnej naruszenia przepisów prawa procesowego upatrywał w tym, że WSA jako podstawę swego rozstrzygnięcia przyjął stanowisko organu interpretującego odmienne od tego, które organ ten rzeczywiście przedstawił. Organ ten, uznając za nieprawidłowe stanowisko skarżącej co do dopuszczalności potrącania zryczałtowanego podatku dochodowego od wynagrodzeń wypłacanych sędziom sportowym na podstawie delegacji sędziowskiej lub list ryczałtów sędziowskich, gdy ich wysokość nie przekroczy 200 zł, stwierdził, że wysokość ekwiwalentów sędziowskich nie wynika z umów, lecz z innej podstawy prawnej i dlatego przepis art. 30 ust. 1 pkt 5a u.p.d.o.f. nie znajdzie w tym przypadku zastosowania. Zdaniem organu, Sąd I instancji natomiast błędnie wskazał, że powodem uznania stanowiska skarżącej za nieprawidłowe było przyjęcie przez organ interpretujący, że wspomniany przepis wymaga zawarcia umowy w formie pisemnej i określenia w tej umowie wprost wysokości wynagrodzenia dla sędziego. To, zdaniem organu, świadczy o wadliwości zaprezentowanej przez Sąd I instancji oceny prawnej.

Naczelnny Sąd Administracyjny stanowiska tego nie podziela i stwierdza, że Sąd I instancji prawidłowo wyłożył treść art. 30 ust. 1 pkt 5a u.p.d.o.f. trafnie uznając, że kwota należności określona jest "w umowie", nawet jeśli umowa została zawarta w sposób dorozumiany. Wskazał on wprawdzie, że nieprawidłowy jest pogląd organu, który dopuszczalność zastosowania art. 30 ust. 1 pkt 5a u.p.d.o.f. wiąże tylko z sytuacją, gdy umowa zawarta jest w formie pisemnej i z umowy tej wprost wynika wysokość wynagrodzenia dla sędziego sportowego za prowadzenie zawodów sportowych, to jednak konstatację tę poprzedził stwierdzeniem, że przepis art. 30 ust. 1 pkt 5a u.p.d.o.f. nie określa żadnych wymogów co do formy umowy i odwołał się do treści regulujących zawieranie umów przepisów k.c. Jego konstatacja nic zatem nie zmienia w zakresie oceny stanowiska organu interpretującego, który mimo że nie wskazał, że dla zastosowania przepisu art. 30 ust. 1 pkt 5a u.p.d.o.f. konieczne jest zawarcie umowy na piśmie, to jednak dokładnie taki wniosek płynie z jego wywodów na temat niedopuszczalności zastosowania przepisu do wynagrodzeń, których wysokość wynika z delegacji sędziowskiej lub listy ryczałtów sędziowskich, bo te nie są umowami.

Takie stanowisko organu interpretującego było błędne, bo skoro - jak wskazano we wniosku o udzielenie interpretacji - pisemne delegacje sędziowskie lub listy ryczałtów sędziowskich stanowiące podstawę wypłaty wynagrodzenia sędziom za prowadzenie zawodów sportowych, zawierają określenie stron umowy, umówioną kwotę wynagrodzenia oraz wskazanie czynności, za które wynagrodzenie jest wypłacane - to niewątpliwie mamy tu do czynienia z umową. Umowa zlecenia nie musi być sporządzona w określonej formie - istotne jest jedynie, aby strony doszły do porozumienia co do wszystkich istotnych przedmiotowo elementów umowy. Essentialia negotii umowy zlecenia obejmują jedynie określenie czynności prawnej, którą przyjmujący zlecenie ma wykonać (P. Drapała, uw. 1 do art. 734 w: J. Gudowski (red.), Kodeks cywilny. Komentarz. Tom V. Zobowiązania. Część szczegółowa, Warszawa 2017, lex/el) i ten element jest ujęty wśród składników ujętych w delegacji lub liście ryczałtów. Z całą więc pewnością mamy tu do czynienia z umową (zob. także wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2016 r., II FSK 3268/13, CBOSA).



Błędne było więc stanowisko organu interpretującego, że przychody sędziów sportowych nie wynikają z umowy, ale z innej podstawy prawnej. Organ nie wskazał zresztą, o jaką to "inną podstawę prawną" może tu chodzić. **II FSK 736/18, Wykładnia art. 30 ust. 1 pkt 5a u.p.d.o.f., a w szczególności użytego w tym przepisie wyrażenia „umowa”. - Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego**

W tym stanie rzeczy Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 184 p.p.s.a., oddalił skargę kasacyjną jako pozbawioną usprawiedliwionych podstaw.

O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 204 pkt 2 p.p.s.a. w związku z § 14 ust. 1 pkt 2 lit. a w zw. z pkt 1 lit. c rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz. U. z 2015 r. poz. 1804).

*Tekst orzeczenia pochodzi ze zbiorów sądów administracyjnych.*

Regulamin (/assets/OpenLEX-regulamin.pdf)  
Polityka prywatności  
(<https://pomoc.wolterskluwer.pl/polityka-prywatnosci-wolters-kluwer-sp-z-o-o/>)  
Kontakt  
(<http://www.wolterskluwer.pl/kontakt>)  
Prawo.pl (<https://prawo.pl>)

**Kategorie dokumentów:**  
Akty prawne (/akty-prawne)  
Orzeczenia i pisma urzędowe (/orzeczenia-i-pisma-urzedowe)  
Pytania i odpowiedzi (/pytania-i-odpowiedzi)  
Procedury (/procedury)  
Wzory i narzędzia (/wzory-i-narzedzia)  
Komentarze i publikacje (/komentarze-i-publikacje)

**Orzeczenia i pisma urzędowe**  
Orzeczenia sądów (/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/orzeczenia-sadow)  
Pisma urzędowe (/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe)

**Dołącz do nas**  
**f**  
(<https://www.facebook.com/WoltersKluwerPL>)  
**t**  
(<https://twitter.com/wolterskluwerpl>)  
**in**  
(<https://www.linkedin.com/company/wolters-kluwer-polska>)  
**y**  
(<https://www.youtube.com/channel/UCKwYqJtsHy0ShFNjnyNirQw>)



[\(/home\)](#)

© Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33, Infolinia: 801 04 45 45, e-mail: [pl-handel@wolterskluwer.com](mailto:pl-handel@wolterskluwer.com)

Jesteś użytkownikiem programu LEX? [Zaloguj się do LEX \(https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/522903029\)](https://sip.lex.pl/#/jurisprudence/522903029)

Nie korzystasz jeszcze z programów LEX? [Czytaj w dostępie testowym](#)

