

OPINIA PRAWNA

I. Przedmiot opinii.

Przedmiotem niniejszej opinii jest udzielenie odpowiedzi na następujące pytania:

- 1) Czy należy potrącać podatek dochodowy od wypłacanej sędziom piłkarskim zryczałtowanej należności przypadającej na koszty podróży.
- 2) Czy przychody sędziów piłkarskich z tytułu tzw. ekwiwalentów za prowadzenie zawodów sportowych w kwocie poniżej 200 zł. miesięcznie, należy opodatkować pobierając zryczałtowany podatek dochodowy zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt. 5a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej w skrócie jako ustaw PIT), czy zaliczkę na podatek zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy PIT.

II. Stan faktyczny.

Wyżej wskazane pytania zostały zadane na tle następującego stanu faktycznego. Wojewódzki Związek Piłkarski (dalej w skrócie również jako „Związek”), organizuje rozgrywki piłki nożnej różnych klas rozgrywkowych. Zawady piłkarskie prowadzą sędziowie, którzy nie pozostają w stosunku pracy ani z Wojewódzkim Związkiem Piłki Nożnej ani z poszczególnymi klubami. Nie podpisują w związku z tym również innych umów, na przykład o charakterze cywilnoprawnym. Z tytułu prowadzenia zawodów piłkarskich sędziowie otrzymują ekwiwalent za prowadzenie zawodów sportowych w wysokości określonej w Uchwale Związku. Wskazany ekwiwalent jest wpłacany za poszczególny mecz przez dany klub sportowy, będący gospodarzem meczu piłkarskiego. Może się zdarzyć, że ten sam sędzia w danym miesiącu będzie sędziował zawody sportowe kilka razy dla tego samego klubu jako gospodarza meczu. Niezależnie od ekwiwalentu, sędziowie otrzymują również tzw. „zryczałtowany koszt przejazdu”, tytułem zwrotów kosztów podróży do miejsca rozgrywania zawodów piłkarskich.

III. Ocena prawna.

1) Opodatkowanie „zryczałtowanych kosztów przejazdu”.

W myśl art. 13 pkt. 2) w zw. z art. 10 ust. 1 pkt. 2 ustawy PIT, za przychody z działalności wykonywanej osobiście uważa się, przychody z osobiście wykonywanej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, trenerskiej, oświatowej i publicystycznej, w

tym z tytułu udziału w konkursach z dziedziny nauki, kultury i sztuki oraz dziennikarstwa, jak również przychody z uprawiania sportu, stypendia sportowe przyznawane na podstawie odrębnych przepisów oraz **przychody sędziów z tytułu prowadzenia zawodów sportowych.**

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy PIT 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. Wskazany przepis art. 9 ust. 1 ustawy PIT wyraża **generalne założenie o opodatkowaniu wszelkich dochodów podatnika.** W analizowanym przypadku dochodem sędziów piłkarskich w rozumieniu art. 9 ust. 1 ustawy PIT. jest zarówno „zryczałtowany koszt przejazdu” jako i otrzymywany przez sędziego ekwiwalent za prowadzenie zawodów sportowych. O tym czy danego rodzaju dochód nie będzie opodatkowany mogą zatem decydować ewentualne wyłączenia przewidziane przez ustawę PIT. Wskazany art. 9 ust. 1 w zakresie wyłączeń odwołuje się między innymi do art. 21 ustawy PIT.

W myśl art. 21 ust. 1 pkt. 16 oraz ust. 13 ustawy PIT wole od podatku są, diety i inne należności za czas:

- a) podróży służbowej pracownika,
- b) podróży osoby niebędącej pracownikiem**

- do wysokości określonej w odrębnych ustawach lub w przepisach wydanych przez ministra właściwego do spraw pracy w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju oraz poza granicami kraju, z zastrzeżeniem ust. 13.

Zgodnie z zastrzeżeniem zawartym w art. 21 ust. 13 - przepis ust. 1 pkt 16 lit. b) stosuje się, jeżeli otrzymane świadczenia nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów i zostały poniesione:

- 1) w celu osiągnięcia przychodów lub**
- 2) w celu realizacji zadań organizacji i jednostek organizacyjnych działających na podstawie przepisów odrębnych ustaw, lub**
- 3) przez organy (urzędy) władzy lub administracji państwowej albo samorządowej oraz jednostki organizacyjne im podległe lub przez nie nadzorowane, lub**
- 4) przez osoby pełniące funkcje obywatelskie, o których mowa w art. 13 pkt 5, w związku z wykonywaniem tych funkcji (art. 21 ust. 13 ustawy PIT).**

Wyżej przytoczone przepisy przewidują wyłącznie spod opodatkowania „należności za czas podróży” również w stosunku do osób „nie będących pracownikami”. Takimi właśnie warunkami cechuje się przypadek sędziów piłkarskich, którzy otrzymują „zryczałtowany koszt przejazdu” nie posiadając statusu pracownika. Jednakże aby omawiane należności

były wyłączone spod opodatkowania, muszą zostać spełnione dodatkowe warunki. Po pierwsze kwoty przejazdu nie mogą być zaliczane przez podatnika do kosztów uzyskania przychodów. Po drugie – omawiane zwolnienie jest limitowane do wysokości określonej rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej, z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju (Dz. U. z 2002 r. Nr 236, poz. 1990 ze zm.) oraz rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2002 r. w sprawie wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej poza granicami kraju (Dz. U. Nr 236, poz. 1991 ze zm.) **Powyższe zwolnienie odnosi się także do osób nie będących pracownikami, zatem może mieć zastosowanie również do kosztów przejazdu zwracanych podatnikowi z osobiście wykonywanej działalności z tytułu prowadzenia zawodów sportowych,** o ile oczywiście jak wskazano w pierwszej kolejności - wydatki z tego tytułu nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów powodując zmniejszenie podstawy opodatkowania o ich wartość.

Podsumowując, zwrot kosztów podróży sędziom zawodów sportowych w formie „zryczałtowanych kosztów podróży” stanowi ich przychód. Przychód ten korzysta ze zwolnienia od opodatkowania na zasadach i warunkach przewidzianych w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b) w związku z ust. 13 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Opodatkowaniu podlega jedynie nadwyżka ponad wysokość określoną w wyżej wskazanych rozporządzeniach Ministra Pracy i Polityki Społecznej. Podstawowa zaś wysokości „zryczałtowanych kosztów podróży” nie przekraczająca limitu określanego przez te Rozporządzenia, jest zwolniona od podatku jeżeli koszty te nie są zaliczane przez podatnika do kosztów uzyskania przychodów.

2) Sposób rozliczania ekwiwalentów sportowych za prowadzenie meczu w kwocie poniżej 200 zł. miesięcznie.

Jak już wyżej wskazano, ustawa PIT przychody sędziów z tytułu prowadzenia zawodów sportowych, kwalifikuje jako przychody z tytułu działalności wykonywanej osobiście (por. art. 10 ust. 1 pkt. 2 oraz art. 13 pkt. 2 ustawy PIT).

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy PIT, osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują świadczeń z tytułu działalności, o której mowa w art. 13 pkt 2 (**w tym właśnie z tytułu prowadzenia zawodów sportowych**) i 4-9

oraz art. 18, osobom określonym w art. 3 ust. 1, są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 4, zaliczki na podatek dochodowy, stosując do dokonywanego świadczenia, pomniejszonego o miesięczne koszty uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 oraz o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b), najniższą stawkę podatkową określoną w skali, o której mowa w art. 27 ust. 1.

Pojawiają się jednak wątpliwości co do stosowania wyżej wskazanego przepisu, z uwagi na to, że do ustawy o PIT wprowadzono szczególne rozwiązanie w zakresie sposobu opodatkowania przychodów z działalności wykonywanej osobiście, spełniającej określone warunki. Mianowicie zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt. 5a ustawy PIT od dochodów (przychodów) pobiera się zryczałtowany podatek dochodowy z tytułu, o którym mowa w art. 13 pkt 2 lub 5-9, jeżeli suma należności określonych w umowie lub w umowach zawartych z osobą niebędącą pracownikiem płatnika z tego samego tytułu nie przekracza miesięcznie od tego samego płatnika kwoty 200 zł - w wysokości 18% przychodu. W tym sposobie opodatkowania podatek jest pobierany bez pomniejszania przychodów o koszty ich uzyskania, a przychody te nie są łączone z dochodami podlegającymi opodatkowaniu według skali podatkowej (por. art. 30 ust. 3 i 8 ustawy PIT).

Sposób opodatkowania ustalony w art. 30 ust. 1 pkt 5a ustawy PIT - jak już wyżej wskazano - jest przepisem szczególnym do art. 41 ust. 1 tej ustawy. **Jako przepis szczególny powinien być zatem wykładany ściśle, w szczególności w zakresie ustalenia warunków jego stosowania.** I tak według art. 30 ust. 1 pkt. 5a) ustawy PIT, opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem dochodowym ma miejsce gdy łącznie spełnione są dwa warunki:

- suma należności określona w umowie lub umowach z tego samego tytułu nie przekracza miesięcznie od tego samego płatnika kwoty 200 zł oraz
- umowa lub umowy zawarte są z osobą niebędącą pracownikiem płatnika.

W ocenie opiniującego jeżeli chodzi o ekwiwalenty otrzymywane przez sędziów za prowadzenie meczów - wyżej wskazane warunki z art. 30 ust. 1 pkt. 5a nie są łącznie spełnione. Po pierwsze dlatego, że w analizowanym stanie faktycznym, należności za prowadzenie meczu nie są określone w umowie pomiędzy świadczeniodawcą - sędzią a świadczeniobiorcą - klubem sportowym (te podmioty nie wiąże żadna umowa), tylko w uchwale Związku.

Po drugie w rozpatrywanej sprawie, ekwiwalent za prowadzenie zawodów piłkarskich jest kwotą za dany mecz, a nie kwotą należności ustalaną miesięcznie. W uchwale Związku o wysokości ekwiwalentu ustalono bowiem stawkę za dany mecz, a nie stawkę miesięczną dla sędziego piłkarskiego, za wszystkie prowadzone przez niego mecze w danym miesiącu. Tymczasem, aby przepis art. 30 ust. 1 pkt. 5a ustawy PIT mógł mieć zastosowanie, to z treści aktu, na podstawie którego wypłacane jest wynagrodzenie (w tym przypadku z uchwały) winna wynikać miesięczna kwota należności przysługująca z tego tytułu.

Podsumowując, w przypadku gdy klub nie ma podpisanej żadnej umowy z sędzią oraz nie wiadomo ile razy w ciągu miesiąca będzie on oddelegowany przez związek sportowy do przeprowadzenia zawodów i jaka kwota zostanie mu w ciągu miesiąca wypłacona - przepis art. 30 ust. 1 pkt 5a ustawy PIT nie ma zastosowania. Tym samym płatnik podatku (klub sportowy) powinien stosować zasady ogólne tj. pobrać zaliczkę na podatek na zasadach określonych w art. 41 ust. 1 ustawy PIT.

IV. Wnioski.

Odpowiadają na postawione na wstępie pytania należy wskazać, co następuje:

- 1) Od wypłacanej sędziom piłkarskim zryczałtowanej należności, przypadającej na koszty podróży nie pobiera się podatku, w sytuacji gdy koszty te nie są zaliczane przez podatnika do kosztów uzyskania przychodów. Nadto zwolniona od pod podatku jest tylko kwota kosztów podróży mieszcząca się w limicie określonym w rozporządzeniach Ministra Pracy i Polityki Społecznej, wskazanych w treści niniejszej opinii.
- 2) Przychody sędziów piłkarskich z tytułu tzw. „ekwiwalentu sportowych za prowadzenie meczu” w kwocie poniżej 200 zł. miesięcznie należy opodatkować i rozliczać w sposób wskazany w art. 41 ust. 1 ustawy PIT.
- 3) Powyższe stanowisko opiniującego znajduje potwierdzenie w interpretacjach organów podatkowych (por. Interpretacje Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 28.07.2009 r., sygn. akt: ILPB1/415-527/09-4/TW; z dnia 10.12.2009 r., sygn. akt: ILPB2/415-905/09-2/JK, oraz Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, sygn. akt: IPPB2/415-387/08-4/JK).

Opracował:

Adwokat
Grzegorz Antczak