



Warszawa, dnia 18 maja 2020 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

DD3.054.19.2020

Pani
Elżbieta Witek
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowna Pani Marszałek,

w związku z interpelacją nr 2436 Pana Posła Tadeusza Tomaszewskiego w sprawie opodatkowania wynagrodzeń z tytułu prowadzenia przez sędziów zawodów sportowych oraz podstawy i zasadności potrącania składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, proszę o przyjęcie następujących wyjaśnień.

Podatek dochodowy od osób fizycznych reguluje ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1387, z późn. zm.), zwana dalej „ustawą PIT”; zasady ustalania składek na ubezpieczenia społeczne oraz podstawę ich wymiaru reguluje ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 266, z późn. zm.); zaś zasady powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego ustawa z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1373, z późn. zm.).

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy PIT¹, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem zwolnionych (wolnych) od podatku oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

O sposobie opodatkowania ww. dochodów decyduje ich kwalifikacja do jednego ze źródeł przychodów. Na gruncie ustawy PIT samodzielnymi źródłami przychodów, dla których ustawodawca określił odmienne zasady opodatkowania, są na przykład stosunek pracy (art. 10 ust. 1 pkt 1), działalność wykonywana osobiście (art. 10 ust. 1 pkt 2) oraz pozarolnicza działalność gospodarcza (art. 10 ust. 1 pkt 3).

Za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, uważa się między innymi przychody sędziów z tytułu prowadzenia zawodów sportowych (art. 13 pkt 2 ustawy PIT), oraz 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 (art. 13 pkt 8 lit. a ustawy PIT).

Ustawa PIT nie definiuje pojęcia sędziego ani przychodów sędziów z tytułu prowadzenia zawodów sportowych. Oznacza to, że w zakresie przychodów, o których mowa w art. 13 pkt 2

¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1387, z późn. zm.).

ustawy PIT, mieści się zarówno wynagrodzenie licencjonowanego sędziego, jak i wynagrodzenie w postaci ryczału sędziowskiego wypłaconego osobie uprawnionej do prowadzenia zawodów rekreacyjnych we współzawodnictwie sportowym organizowanym przez organizacje pozarządowe, o ile podstawą otrzymania tych należności nie jest odrębny stosunek prawny, np. umowa o pracę, umowa zlecenia, umowa o dzieło, czy usługi świadczone w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

W odniesieniu do tych przychodów mają zastosowanie ogólne zasady opodatkowania według skali podatkowej. Opodatkowaniu podlega dochód, czyli przychód pomniejszony o koszty uzyskania przychodów, które wynoszą 20% uzyskanego przychodu (art. 22 ust. 9 pkt 4 ustawy PIT). Jeżeli podatnik (sędzia) udowodni, że poniósł wyższe koszty niż wynikające z zastosowania normy procentowej, koszty uzyskania przychodów przyjmuje się w wysokości faktycznie poniesionej. Pozwala to podatnikowi na uwzględnienie przy ustalaniu podstawy opodatkowania wszelkich wydatków, które zostały przez niego poniesione w celu osiągnięcia przychodów (np. w postaci ryczału sędziowskiego).

Wyjątek od powyższej reguły stanowią należności z tzw. „małych umów” (gdy kwota określona w umowie zawartej z osobą niebędącą pracownikiem płatnika nie przekracza 200 zł) oraz należności otrzymane przez osoby niemające miejsca zamieszkania na terytorium RP.

W tych dwóch przypadkach pobiera się zryczałtowany podatek dochodowy, odpowiednio w wysokości 17% przychodów (art. 30 ust. 1 pkt 5a ustawy PIT) oraz 20% przychodów (art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy PIT). Zaletą tej formy opodatkowania jest jej prostota oraz brak wpływu na progresję podatkową (przychodów opodatkowanych zryczałtowanym podatkiem nie łączy się z dochodami opodatkowanymi według skali podatkowej).

Poboru zryczałtowanego podatku, a także zaliczek na podatek dokonują płatnicy, o których mowa w art. 41 ust. 1 i 4 ustawy PIT.

Ostateczne rozliczenie przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 13 pkt 2 ustawy PIT, następuje w zeznaniu rocznym (PIT-36 lub PIT-37).

Jeżeli ze złożonego zeznania wynika „kwota do zapłaty” podatnik jest obowiązany do jej wpłacenia przed upływem terminu określonego dla złożenia zeznania, czyli do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym (art. 45 ust. 1 i ust. 4 ustawy PIT).

Odnosząc się z kolei do „podstawy i zasadności potrącania składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne” uprzejmie informuję, iż zagadnienia te należą do zakresu działania Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej oraz Ministra Zdrowia, do których zwróciłem się o przedstawienie stanowisk w sprawie.

W swoich wyjaśnieniach Minister Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej wskazał na dwa przypadki, które są istotne z punktu widzenia ubezpieczeń społecznych, tj. na sędziego licencjonowanego oraz na osobę nieposiadającą uprawnień (licencji) sędziego sportowego. I tak, w przypadku sędziego sportowego z licencją, który prowadzi zawody na podstawie delegacji wystawionej przez związek sportowy, wypłacony ekwiwalent sędziowski nie jest obciążony składkami na ubezpieczenia społeczne. Inaczej jest w przypadku nielicencjonowanych sędziów, dla których ryczałt sędziowski jest przychodem w rozumieniu przepisów ubezpieczeniowych, jeżeli w umowie o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, określono odpłatność za jej wykonywanie tj. przedmiotowy „ryczałt sędziowski”.

Poniżej pozwolę sobie zacytować pełne wyjaśnienie Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej zawarte w odpowiedzi z dnia 16 marca 2020 r. Nr DUS-III.058.19.2020.JŻ oraz potwierdzone pismem z dnia 28 kwietnia 2020 r.

„Uprawianie sportu profesjonalne i amatorskie, w tym sędziowanie sportowe przez nielicencjonowane osoby, wiąże się z występowaniem ryzyka zajścia różnych zdarzeń: urazy, uszczerbki na zdrowiu lub śmierć, a w przypadku osób zawodowo zajmujących się aktywnością sportową także niezdolność do pracy. Jednakże większość niekorzystnych zdarzeń związanych z aktywnością sportową mieści się w kategorii ryzyk socjalnych. Ochrona na wypadek ziszczenia się ryzyk socjalnych realizowana jest w ramach powszechnego systemu ubezpieczeń społecznych. Stąd też wynika konieczność odprowadzania składek na ubezpieczenia społeczne za grupę ubezpieczonych – sędziów sportowych nieposiadających uprawnień (licencji), poprzez opłacanie składki od przyznanego im za prowadzenie zawodów sportowych – ryczałtu sędziowskiego.

Zasady podlegania ubezpieczeniom społecznym tj. emerytalnemu, rentowym, wypadkowemu oraz chorobowemu reguluje ustawa w dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 226), zwana dalej ustawą o s.u.s.

Co do zasady każda aktywność zawodowa, także w zakresie sportu, rodzi obowiązek ubezpieczeń społecznych. Z tytułu jej wykonywania ubezpieczeni podlegają ubezpieczeniom społecznym zgodnie z regulacjami prawnymi zawartymi w rozdziale II ustawy o s.u.s., zatytułowanym – zasady podlegania ubezpieczeniom społecznym. Ponadto każda osoba objęta obowiązkowo ubezpieczeniami emerytalnym i rentowymi podlega zgłoszeniu do ubezpieczeń społecznych. Obowiązek zgłoszenia do ubezpieczeń społecznych należy do płatnika składek na podstawie art. 36 ust. 1 oraz ust. 2 ustawy o s.u.s.

Zgodnie z art. 4 pkt 2 lit. a ustawy o s.u.s. – płatnikiem składek jest m.in. pracodawca w stosunku do pracowników i osób odbywających służbę zastępczą oraz jednostka organizacyjna lub osoba fizyczna pozostająca z inną osobą fizyczną w stosunku prawnym uzasadniającym objęcie tej osoby ubezpieczeniami społecznymi.

Takim stosunkiem prawnym można uznać m.in. „dorozumianą” umowę pomiędzy stowarzyszeniami i uczniowskimi klubami sportowymi a osobami fizycznymi, które nie posiadają licencji sędziego sportowego, a którzy za uczestnictwo w zawodach sportowych organizowanych przez organizacje pozarządowe – otrzymują ryczałt sędziowski.

W interpelacji podkreślono, że działalność sportowa może być prowadzona poprzez stowarzyszenia zwykłe, które nie mają osobowości prawnej, są tzw. „jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej” albo poprzez uczniowskie kluby sportowe (zwane dalej „UKS”), które funkcjonują od początku rejestracji jako osoby prawne. Zarówno stowarzyszenie zwykłe, jak i UKS, może zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywane. Może być także pracodawcą w rozumieniu przepisów o systemie ubezpieczeń społecznych.

Przy tym wszystkim, to do stowarzyszeń lub uczniowskich klubów sportowych należy samodzielne określenie formy gratyfikacji osoby fizycznej nie posiadającej licencji sędziego sportowego, w związku ze świadczonymi przez niego usługami – w szczególności za prowadzenie zawodów rekreacyjnych we współzawodnictwie sportowym. Taką gratyfikacją może być nazwany w interpelacji – ryczałt sędziowski.

Ponadto ustawa o s.u.s. nie precyzuje, tym bardziej nie narzuca, jaką formę prawną będzie miała współpraca między stowarzyszeniem / UKS, a osobą fizyczną bez licencji sędziego sportowego. Może być to zatem stosunek pracy, umowa zlecenia, jaki umowa cywilnoprawna o

świadczenie usług, do której – stosownie do art. 750 Kodeksu cywilnego, stosuje się przepisy o zleceniu.

Wskazany w interpelacji – brak zachowania formy pisemnej umowy nie oznacza bynajmniej, że umowa traci zobowiązujący charakter. Tym bardziej, iż umowa zlecenia nie wymaga zachowania formy szczególnej i może zostać zawarta w sposób dorozumiany. Kodeks cywilny nie nakłada na strony umowy zlecenia żadnych wymogów co do formy umowy zlecenia. Oznacza to, że umowę taką można zawrzeć chociażby ustnie (i umowa taka będzie wiązała strony). Jednakże **umowa zawarta na piśmie** zapewnia, że w razie sądowego dochodzenia roszczeń z tytułu zlecenia ma dowód potwierdzający zawarcie umowy oraz określający postanowienia stron. W szczególności instytucję [umowy zlecenia](#) reguluje Kodeks cywilny. Natomiast **formy umowy** określają przepisy ogólne Kodeksu cywilnego. Stąd też o właściwości danej umowy nie decyduje jej nazwa, lecz treść, na co jednoznacznie wskazuje art. 65 § 2 Kodeksu cywilnego.

Wypłata wynagrodzenia – ryczałtu, bez zawierania umów z poszczególnymi osobami fizycznymi, które nie posiadają licencji sędziego sportowego nie oznacza bynajmniej, że nie powstaje obowiązek odprowadzania składek na ubezpieczenia społeczne. Wynika to choćby z uwagi na postanowienie umowne określające, iż w ramach dorozumianie zawartej umowy, nielicencjonowani sędziowie sportowi są zobowiązani do prowadzenia zawodów rekreacyjnych we współzawodnictwie sportowym organizowanym przez organizacje pozarządowe.

Odnosząc się do uregulowań systemowych, do poszczególnych przepisów w kwestii wynagrodzenia i potrącania z niego składek na ubezpieczenia społeczne. W zależności od zawartej formy współpracy z osobami fizycznymi bez licencji sędziego sportowego, w przypadku umowy o pracę – zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy o s.u.s., podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe pracowników stanowi przychód w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu zatrudnienia w ramach stosunku pracy z wyłączeniem wynagrodzenia za czas niezdolności do pracy wskutek choroby lub odosobnienia w związku z chorobą zakaźną oraz zasiłków jak również przychodów wymienionych w § 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. z 2017 r. poz. 1949).

Definicja przychodu stosowana na gruncie ubezpieczeń społecznych zawarta jest w art. 4 pkt 9 ustawy o s.u.s. Stąd przychodem są – „przychody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu: zatrudnienia w ramach stosunku pracy, pracy nakładczej, służby, wykonywania mandatu posła lub senatora, wykonywania pracy w czasie odbywania kary pozbawienia wolności lub tymczasowego aresztowania, pobierania zasiłku dla bezrobotnych, świadczenia integracyjnego i stypendium wypłacanych bezrobotnym oraz stypendium sportowego, a także z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności oraz umowy agencyjnej lub umowy zlecenia, jak również z tytułu współpracy przy tej działalności lub współpracy przy wykonywaniu umowy oraz przychody z działalności wykonywanej osobiście przez osoby należące do składu rad nadzorczych, niezależnie od sposobu ich powoływania”.

W przypadku „zawarcia” umów o świadczenie usług, w ramach których wypłacany jest ryczałt nielicencjonowanym sędziom sportowym, zgodnie z zasadami ustalania składek na ubezpieczenia społeczne, znajdzie zastosowanie zarówno definicja przychodu zawarta w art. 4 pkt 9 ustawy o s.u.s., w związku z art. 18 ust. 1, powiązana z kolei z przepisem – art. 18 ust. 3 ustawy o s.u.s., gdzie podstawę wymiaru składek na te ubezpieczenia, stanowi przychód osiągniany z tytułu wykonywania umowy zlecenia, jeżeli w umowie tej określono odpłatność za jej wykonywanie:

– kwotowo,

- w kwotowej stawce godzinowej lub akordowej albo
- prowizyjnie.

Jeżeli odpłatność za wykonanie umowy została ustalona w innej formie, podstawę wymiaru składek na te ubezpieczenia stanowi zadeklarowana kwota, nie niższa jednak od kwoty minimalnego wynagrodzenia.

Istotnym jest, że ryczałt wypłacany osobom fizycznym nie posiadającym licencji sędziego sportowego nie jest wymieniony w rozporządzeniu z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, dotyczącym ściśle określonej kategorii przychodów, które podlegają wyłączeniu z podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (katalog zamknięty).

Zasady dotyczące uczestnictwa we współzawodnictwie sportowym określa ustawa z 29 lipca 2005 r. o sporcie kwalifikowanym (Dz. U. z 2005 r. nr 155, poz. 1298 ze zm.).

Zgodnie z art. 48 ust. 1 wskazanej ustawy – sędzią sportowym może być osoba, która posiada licencję sędziego sportowego przyznaną przez właściwy polski związek sportowy. Natomiast pytanie wskazane w interpelacji dotyczy osoby nieposiadającej uprawnień (licencji) sędziego sportowego.

Stosownie do przepisu art. 48 ust. 5 powyższej ustawy sędzia sportowy może otrzymywać wynagrodzenie w związku z pełnieniem swojej funkcji lub ekwiwalent sędziowski jako zwrot poniesionych kosztów.

Podsumowując, zwykle to sędzia sportowy z licencją (uprawnieniami), prowadzi zawody na podstawie delegacji wystawionej przez związek sportowy. Wypłacony w tym wariantcie ekwiwalent sędziowski nie jest obciążony składkami ubezpieczeniowymi – traktowany jest jako rodzaj zwrotu zryczałtowanych kosztów poniesionych przez sędziego, a nie jego wynagrodzenie. Działalność ta jednak powoduje osiągnięcie odrębnego rodzaju przychodu. Stąd też sędziowie sportowi z uprawnieniami są wynagradzani w formie ekwiwalentu sędziowskiego, zawieranie z nimi umów zlecenia jest zbędne. Wynagradzanie sędziów z tytułu prowadzenia zawodów sportowych może być wypłacane właśnie na podstawie uchwał związków sportowych, które jednocześnie określają ogólnie obowiązującą wysokość takiego wynagrodzenia. W takim przypadku brak jest tytułu do ubezpieczenia społecznego oraz obciążenia składkami wynagrodzenia sędziów licencjonowanych.

Sytuacja kształtuje się zupełnie inaczej w przypadku wskazanym w interpelacji, który dotyczy sytuacji „ryczałtów” wypłacanych sędziom nieposiadającym uprawnień (nielicencjonowanych), wynagradzanych za prowadzenie zawodów rekreacyjnych we współzawodnictwie sportowym organizowanym przez stowarzyszenia (rejestrone i zwykle), czy też uczniowskie kluby sportowe.

Zgodnie ze wskazanymi powyżej uregulowaniami prawnymi – aktywność zawodową osób fizycznych, którym powierzono pełnienie obowiązków sędziego sportowego nieposiadającego uprawnień-licencji, należy zakwalifikować do innych umów o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia. Z zastrzeżeniem jednak, że precyzyjne określenie formy zawartej współpracy lub powstałego stosunku prawnego zależy od każdego indywidualnie zbadanego przypadku.

Ryczałt sędziowski wypłacany osobom fizycznym nieposiadającym uprawnień (licencji) sędziego sportowego – na podstawie art. 18 ust. 1 oraz 3 ustawy o s.u.s. oraz w oparciu o rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, jest przychodem w rozumieniu przepisów ubezpieczeniowych, stanowiącym podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zleceniobiorców, jeżeli w

„dorozumianej” umowie o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, określono odpłatność za jej wykonywanie – przedmiotowy „ryczałt sędziowski”.

Dla oceny z jakiego tytułu ubezpieczeń społecznych dany przychód stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne, decydujące znaczenie ma forma zawartej współpracy z nielicencjonowanym sędzią sportowym.”

Odnosząc się natomiast na zasadności potrącania składek na ubezpieczenie zdrowotne pozwolę sobie zauważyć, że jak wynika z wyjaśnień Ministra Zdrowia z dnia 6 marca 2020 r. oraz 12 maja 2020 r. Nr SZUZ.07.38.2020., powstanie obowiązku ubezpieczenia zdrowotnego jest konsekwencją podlegania pod ubezpieczenie społeczne. Oznacza to, że ekwiwalent sędziowski wypłacony na podstawie delegacji licencjonowanym sędziom sportowym z racji tego, że nie jest obciążony składkami na ubezpieczenia społeczne, nie jest również obciążony składkami na ubezpieczenie zdrowotne. Obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu podlegają natomiast nielicencjonowani sędziowie wykonujący obowiązki sędziego na podstawie umów o świadczenie usług, do których zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia. Stanowi o tym art. 66 ust. 1. pkt. 1 lit. e ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, z którego wprost wynika, że obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu podlegają osoby spełniające warunki do objęcia ubezpieczeniami społecznymi lub ubezpieczeniami społecznymi rolników, które są osobami wykonującymi pracę na podstawie m.in. umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące zlecenia.

Zatem powstanie obowiązku ubezpieczenia zdrowotnego w odniesieniu do sędziów sportowych zależne jest od podlegania tych osób pod ubezpieczenie społeczne. Jednocześnie zważywszy, że zarówno gruncie ustawy PIT oraz przepisów dotyczących ubezpieczeń społecznych, a także ubezpieczenia zdrowotnego istotny jest rodzaj umowy, której stroną jest sędzia sportowy, każda sprawa wymaga indywidualnego rozpatrzenia z uwagi na zróżnicowanie stanów faktycznych w zakresie aktywności zawodowej osób fizycznych, którym powierzono pełnienie obowiązków sędziego sportowego.

Łączę wyrazy szacunku,

z upoważnienia Ministra Finansów

PODSEKRETARZ STANU

Jan Sarnowski

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/