

UNIWERSYTET SZCZECIŃSKI
WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI

PRAWNOFINANSOWE ASPEKTY
DZIAŁALNOŚCI SPORTOWEJ

Redakcja naukowa

Paweł Mańczyk

Szczecin 2016

Recenzenci

dr Wojciech Bożek
dr Marcin Burzec
dr Ewa Kowalewska

Korekta językowa

Wojciech Bożek
Ewa Kowalewska
Paweł Mańczyk

Projekt okładki, skład i łamanie

Paweł Mańczyk

ISBN

978-83-945471-2-7

Wydawca

Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Szczeciński
ul. Narutowicza 17a
70-240 Szczecin

Druk

ZAPOL Sobczyk Sp. j.
Szczecin, grudzień 2016

Spis treści

Słowo wstępne.....	7
Wojciech Bożek, Paweł Mańczyk „Emerytura olimpijska” – zarys konstrukcji prawnej i kilka uwag o odbieraniu laurów sportowych w wyniku wykrycia niedozwolonego dopingu	9
Dawid Czesyk Dotacja celowa jako forma finansowania działalności sportowej przez jednostki samorządu terytorialnego województwa zachodniopomorskiego w latach 2013-2015	23
Kamil Dąbrowski Postępowanie przed komisją dyscyplinarną Polskiego Związku Piłki Nożnej w świetle wybranych standardów postępowania represyjnych	67
Łukasz Dubiński Opodatkowanie działalności sportowców ze szczególnym uwzględnieniem uwag na tle sposobu rozumienia pojęć niepodatkowych w prawie podatkowym	91
Klaudia Głazowska Stawka VAT dla usług związanych z rekreacją.....	107
Milosz Kłowski Zasady opodatkowania sportowców w świetle Modelowej Konwencji OECD	131
Ewa Koniuszewska Pozycja ustrojowa i zadania rady sportu .	147
Michał Piechocki Alternatywne źródła finansowania działalności sportowej	163
Przemysław Pietrzak Finansowanie działalności sportowej – zagadnienia wybrane	175
Katarzyna Święch-Kujawska Daniny publiczne jako źródło finansowania sportu.....	191
Maciej Twór Zmiana przynależności klubowej na przykładzie zawodników uprawiających lekką atletykę	209
Filip Wojciech Woźniak Jak kryzys finansowy zmusił UEFA do zmian. Geneza, kształt, cele i kontrowersje wokół Finansowego Fair Play.....	219
Wykaz literatury	237
Wykaz ważniejszych aktów prawnych.....	241

Łukasz Dubiński

Opodatkowanie działalności sportowców ze szczególnym uwzględnieniem uwag na tle sposobu rozumienia pojęć niepodatkowych w prawie podatkowym

Streszczenie: W tekście opisano kontrowersje związane z opodatkowaniem działalności sportowej. Ustaleniom szczegółowym towarzyszy ogólna refleksja dotycząca sposobu rozumienia w prawie podatkowym pojęć, które zostały wyjaśnione w niepodatkowej części systemu prawnego.

Słowa kluczowe: podatek, sportowiec, definicja.

Wprowadzenie

Zasady opodatkowania działalności sportowej stanowiły w ostatnich latach przedmiot licznych kontrowersji. W zależności bowiem od przyjętego poglądu, sportowców mogły obowiązywać nie tylko różne stawki podatkowe, ale także w odmienny sposób ustalane były zasady ubezpieczenia społecznego. Tym samym, gdy dnia 22 czerwca 2015 roku Naczelny Sąd Administracyjny (zwany dalej: NSA) podjął uchwałę¹⁰⁷, w której jednoznacznie przesądził o sposobie opodatkowania sportowców, zakończony został istotny spór odnoszący się nie tylko do podatków, ale także do składek ubezpieczeniowych. NSA wskazał w treści przywołanej uchwały, iż „przychody sportowców mogą być zaliczone do źródła przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁰⁸ – zwanej dalej u.PIT), jeżeli działalność sportowca

¹⁰⁷ Uchwała NSA z dnia 22 czerwca 2015 r., sygn. akt II FPS 1/15.

¹⁰⁸ Tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, ze zm.

spełnia kryteria określone w art. 5a pkt 6 u.PIT i nie spełnia kryteriów z art.5b ust. 1 u.PIT”.

Celem tekstu nie jest relacjonowanie toku wyводу przeprowadzonego przez NSA w ramach ww. uchwały. Tego typu rozważania powinny bowiem znaleźć się w tekście o formie glosy. Zamiast tego podjęta zostanie refleksja o bardziej ogólnym charakterze dotycząca ważkiego zagadnienia, jakim jest znaczenie i sposób rozumienia w prawie podatkowym pojęć wyjaśnionych w ustawodawstwie niepodatkowym. Oczywiście rozważania zostaną umiejscowione problematycznie opodatkowania sportowców, a część przyjętych tez jest niewątpliwie inspirowana ww. rozstrzygnięciem wydanym przez NSA. Dlatego ujęte zostaną również uwagi o bardziej szczegółowym charakterze odnoszące się już ściśle do problematyki opodatkowania działalności sportowej.

Działalność wykonywana osobiście a działalność gospodarcza

Podstawowa wątpliwość w zakresie opodatkowania sportowców wiąże się z prawnopodatkową klasyfikacją prowadzonej przez nich działalności. Chodzi o ustalenie, czy za źródło przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 u.PIT można w przypadku działalności sportowej uznać działalność wykonywaną osobiście, czy też działalność gospodarczą. Dodatkowo, problemem jest sposób rozstrzygnięcia kolizji związanej z tym, iż cechy określonej działalności pozwalają ją sklasyfikować zarówno jako działalność wykonywaną osobiście jak i jako działalność gospodarczą. Innymi słowy, chodzi o odpowiedzenie na pytanie, czy w rozumieniu prawnopodatkowym określona aktywność może zostać uznana za więcej niż jedno źródło przychodów.

Ustawodawca nie zdefiniował pojęcia działalności wykonywanej osobiście. Zamiast tego, do art. 13 u.PIT wprowadzony zo-

stał katalog przychodów, które mogą zostać zakwalifikowane właśnie jako przychody pochodzące z działalności wykonywanej osobiście. W ramach przywołanego katalogu można znaleźć m.in. przychody otrzymywane przez członków Rady Mediów Narodowych (art. 13 pkt 7a u.PIT), przychody z działalności duchownych, osiągnane z innego tytułu niż umowa o pracę (art. 13 pkt 3 u.PIT) czy przychody otrzymywane przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych (art. 13 pkt 7 u.PIT). Przywołane przykłady pokazują dobitnie, iż za przychody pochodzące z działalności wykonywanej osobiście ustawodawca uznaje przychody pochodzące nierzadko ze skrajnie odmiennych działalności. Natomiast, jedynym elementem je łączącym jest to, „że do uznania danej działalności za działalność z art. 13 u.PIT konieczne jest osobiste wykonywanie czynności określonych w tym przepisie. Podatnik musi wykonywać swoją działalność w oparciu o własne, indywidualne, wyspecjalizowane przedmioty. Wymóg osobistego wykonywania czynności jest przy tym spełniony również w przypadku, gdy podatnik zatrudnia osoby trzecie, ale spełniają one jedynie funkcje administracyjne i pomocnicze. Oznacza to, że działalność nie traci osobistego charakteru, jeżeli podatnik zatrudni jakieś osoby wyłącznie do prac o charakterze pomocniczym¹⁰⁹”.

W związku z powyższym warto jednak zauważyć, iż w ramach aktywności zaliczanych w art. 10 ust. 1 u.PIT do źródeł przychodów można odnaleźć również czynności, które mogą być wykonywane osobiście (np. te wykonywane w ramach stosunku służbowego czy działalności gospodarczej). Tym samym, osobiste wy-

¹⁰⁹ A. Mariuk, A. Taudul, Przychody z działalności wykonywanej osobiście, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 7, s. 22-25.

konywanie określonych czynności jako wspólny mianownik dla poszczególnych działalności wymienionych w art. 13 u.PIT nie może zostać za wystarczająco jasną przesłankę dla odróżnienia działalności wykonywanej osobiście od pozostałych rodzajów działalności, a więc i działalności gospodarczej.

Na podstawie powyższego można więc powiedzieć, iż o zakwalifikowaniu określonej działalności jako działalności wykonywanej osobiście nie decydują swoiste cechy wyznaczone przez ustawodawcę dla tego rodzaju działalności. Tym samym, wyłącznie działalność, która *sensu stricte* odpowiada działalności wskazanej w art. 13 u.PIT może zostać uznana za działalność wykonywaną osobiście. W konsekwencji, jeżeli zgodnie z art. 13 pkt 2 u.PIT za przychody z działalności wykonywanej osobiście uważa się m.in. przychody z uprawiania sportu, to wyłącznie działalność, które ściśle odpowiada legalnemu sposobowi rozumienia „uprawiania sportu” może zostać uznana za działalność wykonywaną osobiście. Natomiast, poza ww. aspektem „osobistego wykonywania”, bez znaczenia pozostaje podobieństwo do innych działalności ujętych w art. 13 u.PIT.

Skrajnie odmienne regulacyjnie podejście przyjął ustawodawca w stosunku do prawnopodatkowego rozumienia pojęcia „działalności gospodarczej”. W odniesieniu bowiem do tej formy aktywności w art. 5a pkt 6 u.PIT umieszczona została definicja legalna, zgodnie z którą przez działalność gospodarczą rozumieć należy działalność zarobkową:

- 1) wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,
- 2) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,
- 3) polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych

– prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły.

Przedstawiona definicja wskazuje na trzy zasadnicze elementy konstytuujące działalność gospodarczą, tj. jej zarobkowy, zorganizowany i ciągły charakter. W orzecznictwie podkreśla się, iż „zorganizowany sposób działania w obrocie gospodarczym oznacza prowadzenie działalności w sposób metodyczny, systematyczny i uporządkowany¹¹⁰”. Z kolei, „wykonywanie działalności gospodarczej w sposób ciągły to prowadzenie jej w sposób stały, nie okazjonalny. Ciągłość działania wiąże się z jego planowanym charakterem i realizacją poszczególnych zamierzeń. Nie oznacza to konieczności wykonywania działalności bez przerwy. Decydujący jest zamiar powtarzalności określonych czynności¹¹¹”. Natomiast, „zarobkowy charakter działalności oznacza, że jest ona nastawiona na osiągnięcie zysku¹¹²”.

Na podstawie przedstawionych cech działalności gospodarczej można powiedzieć, iż *de facto* odwzorowują one model postępowania zawodowego sportowca. Można bowiem zauważyć, iż profesjonalny zawodnik regularnie prezentuje swoje umiejętności w trakcie sezonowych rozgrywek czy stale i cyklicznie organizowanych imprez sportowych, a więc jego działalność posiada niewątpliwie ciągły charakter. Takie regularne uczestnictwo w poszczególnych rozgrywkach wymaga z kolei przygotowań zarówno *stricto* fizycznych np. w ramach obozów treningowych ale niezbędne są także treningi psychologiczne jak i szczególna dbałość

¹¹⁰ Wyrok NSA z dnia 8 września 2015 r., sygn. akt II FSK 1739/13, Legalis nr 1332351.

¹¹¹ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 31 marca 2016 r., sygn. akt I SA/Go 68/16, Legalis nr 1475760.

¹¹² Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 20 lipca 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 472/15, Legalis nr 1310223.

o sposób odżywiania. Niewątpliwie jest to więc również działalność o charakterze zorganizowanym. Natomiast, o zarobkowej działalności zawodników można mówić wtedy, gdy uzyskiwane przez nich dochody nie stanowią rekompensaty za poniesiony trud oraz osiągnięcia sportowe przybierającej typowe formy wsparcia krzewienia kultury fizycznej, jak np. stypendia państwowe. Tym niemniej, pomimo tak wyraźnej obecności trzech ww. filarów działalności gospodarczej w ramach zawodowej działalności sportowej, w polskim orzecznictwie długo utrzymywała się pogląd mówiący o tym, iż jest to działalność wykonywana osobiście. To stanowisko było niewątpliwie pokłosiem dwóch przepisów u.PIT. Po pierwsze, chodzi o art. 13 pkt 2 u.PIT, gdzie ustawodawca wprost zalicza uprawianie sportu do działalności wykonywanej osobiście. Po drugie, w ramach przywoływanej powyżej definicji wskazane zostało, iż za działalność gospodarczą można uznać taką działalność, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9 u.PIT. Zauważyć więc należy, iż w przywołanym przepisie wymienione są również przychody z działalności wykonywanej osobiście. Tym niemniej, w literaturze podkreśla się stanowisko Ministra Finansów, zgodnie z którym „podatnik, który uzyskuje przychody wymienione w katalogu działalności uznanych za działalności wykonywane osobiście, zawartym w art. 13 pkt 2–8 PDOFizU, może dla celów podatkowych zaliczyć je do przychodów z działalności gospodarczej, pod warunkiem oczywiście, że uzyskuje je w ramach tej działalności (zdefiniowanej w art. 5a pkt 6 PDOFizU), i jednocześnie nie zachodzą łącznie przesłanki negatywne wymienione w art. 5b ust. 1 PDOFizU¹¹³”. Przywołane stanowisko organu miało wynikać

¹¹³ J. Marciniuk, Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, Warszawa 2016, s. 223.

z faktu niejednolitego sposobu oceniania sytuacji podatników. Jak bowiem podkreślał Minister Finansów – „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 strictly językowej wykładni tych przepisów¹¹⁴”.

Przedstawiona powyżej argumentacja wydaje się nieprzekonująca, ponieważ sam fakt niejednolitego orzecznictwa nie powinien stanowić podstawy do kwestionowania jednoznacznego, literalnego brzmienia przepisu prawa podatkowego (tj. definicji działalności gospodarczej). Dlatego trafniejszą metodą rozstrzygnięcia wydaje się sięgnięcie do podstaw opisywanego sporu, czyli do konsekwencji zaniechania ustawodawcy polegającego na braku jednoznacznego wyjaśnienia w tekście u.PIT, co należy rozumieć przez sport czy jego uprawianie.

Pojęcie sportu

Brak definicji legalnej sportu w u.PIT wymusza postawienie pytania, czy dopuszczalne będzie posługiwanie się posiłkowo sposobem rozumienia tego pojęcia określonym w innych aniżeli u.PIT aktach prawnych. W związku z tym zauważyć należy, iż w doktrynie reprezentowane stanowisko, zgodnie z którym „dla ustawy podatkowej pojęcie, gotowe w innym dziale prawa, może być tylko półfabrykatem¹¹⁵”. Przedstawiciele tego poglądu podno-

¹¹⁴ Interpretacja ogólna z dnia 22 maja 2014 r., sygn. akt DD2/033/30/KBF/14/RD-47426.

¹¹⁵ S. Rosmarin, Prawo Podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa, Archiwum Towarzystwa Naukowego we Lwowie, Dział II, Tom XXVI,

szą również, iż „przejęcie pojęcia z innej gałęzi prawa wymaga wyraźnego zaznaczenia tego faktu przez ustawodawcę”¹¹⁶. Jak wyjaśnia Ł. Karczyński, zwolennicy przywołanego poglądu powołują się na koncept tzw. autonomii prawa podatkowego wskazując jednocześnie, iż ewentualnie powoływanie się w prawie podatkowym na definicje pochodzące z innych gałęzi prawa może przyczyniać się „do obchodzenia prawa podatkowego”¹¹⁷.

W związku z powyższym zauważyć należy, iż faktycznie akty prawne takie jak u.PIT tworząc łącznie gałąź prawa podatkowego charakteryzują się swoją specyfiką i posiadają analogicznie jak inne gałęzie prawa (np. prawo karne czy cywilne) swoje specyficzne cele. Natomiast, ustawodawca „tworząc określone konstrukcje podatkowe, posługuje się on nazwami używanymi także w innych gałęziach *prawa*, które jednak służą tu do budowy pojęć niezbędnych do skonstruowania podatkowoprawnego stanu faktycznego. Pojęcia te są ze sobą w określony sposób powiązane, stanowiąc części składowe pewnych kompleksów pojęć o cechach swoich dla prawa podatkowego, a wynikających z jego istoty oraz celów, jakie ustawodawca zamierza osiągnąć poprzez normy prawa podatkowego”¹¹⁸. Można więc byłoby powiedzieć, iż nawet pojęcia zdefiniowane w niepodatkowych aktach prawnych powinny być analizowane z punktu widzenia zasad regulacji obciążeń publicz-

Zeszyt 2, Lwów 1939, s. 139. Teza i cytaty ustalony i podany za F. Świata, „Nieważność czynności prawnej a autonomia prawa podatkowego, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 4, <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjxw62zogy2tanbtg43tg> (10.11.2016).

¹¹⁶ Ł. Karczyński, Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego, <http://arch.prawo.ug.edu.pl/pdf/katedra1/Zasady%20prawa%20podatkowego%20%C5%81lukasz%20Karczy%C5%84ski.pdf> (10.11.2016).

¹¹⁷ *Ibidem*.

¹¹⁸ R. Mastalski, Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008, <https://sip.lex.pl/#/monografia/369183807/15> (10.11.2016).

noprawnych, co jednocześnie można wiązać z wyzuciem ich z ich pierwotnego znaczenia.

Respektując powyższe, nie można jednak zapominać o trafnej konkluzji TK, który jasno wskazał, iż „prawo podatkowe pomimo swoistej autonomii jest częścią całego systemu prawa obowiązującego w Polsce. System prawny powinien tworzyć spójną, przejrzystą całość, a liczne, nieuzasadnione powtórzenia czy też odesłania zaburzają przejrzystość tego systemu. Przy tworzeniu przepisów należy mieć na uwadze zasadę racjonalnej polityki ustawodawczej oraz zasadę spójności systemu prawa. W myśl tych zasad należy zatem unikać wprowadzania odrębnych pojęć dla każdej gałęzi prawa¹¹⁹”. W tym kontekście zauważyć należy, iż w przypadku braku definicji legalnej w ramach przepisów prawa podatkowego próba odmiennego rozumienia jego w ramach określonego pojęcia, które zostało zdefiniowane w ramach innej gałęzi prawa, można uznać za sprzeczne ze standardami wyznaczanymi przez art. 2 Konstytucji RP, tj. demokratycznego państwa prawa. Ustawodawca może bowiem wypowiadać się jedynie za pomocą tekstu prawnego, w ramach którego określa zakres praw i obowiązków jednostek. Ponadto, wyjaśnienie określonego pojęcia stanowi również formę komunikatu prawodawcy mówiącego o tym, iż tak jest ono rozumiane. Warto bowiem zauważyć, iż funkcja informacyjna tekstu prawnego koresponduje z niekwestionowaną zasadą każdego (w tym polskiego) systemu prawnego – *ignorantia iuris nocet*. Nie można więc wymagać przestrzegania prawa jak i dopuszczać do stosowania sankcji za jego naruszenie, jeżeli jego część pozostaje nieznana, ponieważ nie została bezpośrednio albo przynajmniej pośrednio wypowiedziana w ustawie. Chodzi bowiem

¹¹⁹ Postanowienie TK z dnia 17 kwietnia 2013 r., sygn. akt Ts 352/11, <http://otk.trybunal.gov.pl/orzeczenia/teksty/otkpdf/2013/Ts352r11.pdf> (10.11.2016).

o to, iż na podstawie przywołanego powyżej art. 2 Konstytucji RP ukuta została w orzecznictwie TK zasada pewności prawa i bezpieczeństwa prawnego. „Wynika z niej konieczność zagwarantowania przez ustawodawcę adresatom unormowań prawnopodatkowych maksymalnej przewidywalności i obliczalności rozstrzygnięć podejmowanych wobec podatników przez organy skarbowe (...). Wyraża się ona w stanowieniu i stosowaniu prawa w taki sposób, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela, który powinien móc układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na prawne skutki niedające się przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i że jego działania, podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem, będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny¹²⁰”. Tak więc sytuacja, w której z jednej strony ustawodawca komunikuje wprost (tj. za pomocą definicji legalnej), w jaki sposób należy rozumieć określone pojęcie, a z drugiej nakazuje „domyślać się” adresatom ustaw, iż w pozostałej części systemu prawnego obowiązuje inny sposób rozumienia określonego pojęcia, niewątpliwie nie stanowi jasnej i klarownej podstawy do określania sytuacji prawnopodatkowej. Co więcej, dopuszczenie tego rodzaju praktyki legislacyjnej oznacza jednoczesne przyzwoleń na pełną swobodę funkcjonowania organów administracji publicznej, w tym organów skarbowych. Organy co prawda nadal nominalnie pozostawałyby związane dyrektywą wynikającą z art. 7 Konstytucji RP, tj. obowiązkiem podporządkowania swoich działań przepisom prawa. Z drugiej jednak strony, niejasności, co do zakresu sposobu rozumienia określonych pojęć posiadających definicje legalne,

¹²⁰ Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zagadnień związanych z procesem legislacyjnym, Opracowanie Biura Trybunału Konstytucyjnego Warszawa 2015, s. 30, http://trybunal.gov.pl/fileadmin/content/dokumenty/proces_prawotwoczy.pdf (10.11.2016).

otwierałyby by pole dla swobody interpretacyjnej organów administracji publicznej. Wydaje się więc, iż również z tej perspektywy przyjąć należy, iż „gdy prawo podatkowe przejmuje pojęcie prawne z innych gałęzi prawa to albo przejmuje je w znaczeniu ustalonym w tych działach (gałęziach) albo ustala ich znaczenie dla celów podatkowych w drodze definicji ustawowych w sytuacji, w której prawo podatkowe przejmuje pojęcie prawne z innych dziedzin prawa, lecz nie określa ich znaczenia, zaś pojęcie to jest zdefiniowane w innych przepisach prawa wówczas – co do zasady – definicja ta odnosi się również do stosowania prawa podatkowego¹²¹”. Natomiast, jeżeli określone pojęcie powinno na gruncie prawa podatkowego posiadać odmienne rozumienie od tego, jakie zostało wytyczone w niepodatkowych aktach prawnych, to ustawodawca powinien jasno i bezpośrednio taką informację zawrzeć w tekście prawnym. Innymi słowy, w każdym przypadku o zakresie jak i samym sposobie rozumienia określonego pojęcia posiadającego definicję legalną można rozstrzygać wyłącznie na podstawie treści danego tekstu prawnego. „Mając na uwadze powyższe spostrzeżenie można dojść do wniosku, że autonomia prawa podatkowego jest zjawiskiem zachodzącym przede wszystkim na etapie stanowienia prawa, a nie zaś na etapie jego stosowania, w tym wykładni. Ponadto autonomia prawa podatkowego oznacza możliwość definiowania przez ustawodawcę podatkowego, a nie przez organy stosujące to prawo, pewnych pojęć w sposób odmienny niż to uczyniono w innych gałęziach prawa¹²²”.

¹²¹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 lutego 2005 r., sygn. akt I SA/Ka 1407/03, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D4058D8AE0> (10.11.2016).

¹²² Wyrok NSA z dnia 6 listopada 2015 r., sygn. akt I GSK 582/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/75B89C7A35> (10.11.2016).

Opierając się na ww. uwagach zauważyć należy, iż również w samych postanowieniach u.PIT ustawodawca klarownie wskazuje, które z pojęć znanych systemowi prawnemu, należy odmiennie rozumieć na potrzeby regulacji prawopodatkowych. Nie należy więc uważać, iż wobec braku wyraźnego zastrzeżenia, ustawodawca w przypadku samego sportu, przyjął skrajnie odmienną technikę legislacyjną. Innymi słowy, pojęcie sportu mogłoby mieć swoiste znaczenie podatkowe, gdyby ustawodawca jasno taką swoistość w u.PIT zaznaczył albo przez wprowadzanie odmiennej definicji legalnej albo poprzez bezpośrednie wskazanie tego faktu w przepisie prawnym.

W związku z powyższym wskazać należy, iż aktualnie pojęcie sportu posiada swoją definicję legalną w art. 2 Ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (zwana dalej: u.sport)¹²³. W przywołanym przepisie wskazano, iż „Sportem są wszelkie formy aktywności fizycznej, które przez uczestnictwo doraźne lub zorganizowane wpływają na wypracowanie lub poprawienie kondycji fizycznej i psychicznej, rozwój stosunków społecznych lub osiągnięcie wyników sportowych na wszelkich poziomach”. Można więc powiedzieć, iż *a contrario* pojęcie sportu nie obejmuje takich form aktywności fizycznej, których celem nie jest poprawa kondycja, rozwój stosunków społecznych czy osiągnięcie wyników sportowych. Definicja legalna sportu nie obejmuje również tych aktywności fizycznych, które oprócz swojego podstawowego celu pozwalają również dodatkowo osiągnąć jednej z celów wskazanych w art. 2 u.sport. Wydaje się więc, iż już na gruncie tych uwag można bez większych wątpliwości wykluczyć grono zawodowych sportowców, których działalność posiada zarobkowy charakter, a więc

¹²³ Tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 176 ze zm.

jest nakierowana na osiągnięcie zysku. Ta specyfika sportu zawodowego szczególnie uwidacznia się w piłce nożnej na schyłkowym etapie kariery zawodniczej. Otóż, w takich przypadkach często spotykane zjawisko to przechodzenie do klubów piłkarskich, które pochodzą z państw pozaeuropejskich o mniejszej tradycji piłkarskiej ale za to oferujące korzystniejsze warunki finansowe. Innym zjawiskiem jest również rekrutowanie nawet przez najlepsze kluby zawodników kończących swoją karierę, a więc siłą rzeczy o mniejszej wydolności fizycznej ale będący bardzo popularnymi sportowcami, co w oczywisty sposób przekłada się zarówno na sprzedaż gadżetów klubowych jak i kontrakty reklamowe. Analogiczne postępowanie widoczne jest również w sportach walki, gdzie w ramach tzw. gal, w trakcie których odbywa się kilka starć, organizowana jest również walka tzw. *freaków*, tj. osób bardzo popularnych, ale kojarzonych częściej z innymi dziedzinami życia aniżeli pojedynkowanie się fizyczne. Nie powinno budzić wątpliwości, iż zarówno przywołani powyżej zawodnicy piłkarscy jak i tzw. *freaki* nie uczestniczą w zawodach w celu podniesienia swojej tężyzny fizycznej czy też w celu bicia rekordów sportowych. Ich działanie nie ma również na celu rozwoju stosunków społecznych. Innymi słowy, ich aktywność nie mieści się w prawnym rozumieniu sportu.

Podsumowując powyższe powiedzieć należy, iż sportem o którym mowa w u.PIT jest sport w rozumieniu ustawy sportowej. W konsekwencji, zawodnicy, których celem jest zarobkowanie, a nie jeden z ww. celów ujętych w przywołanej ustawie, nie uprawiają sportu w rozumieniu u.PIT.

Podsumowanie

Podstawą zaistniałego sporu co do zasad opodatkowania działalności sportowców było stanowisko, zgodnie z którym prawo

podatkowe jest na tyle autonomiczną gałęzią prawa, iż pojęcia używane w ustawach podatkowych posiadają odmienne znaczenie aniżeli w pozostałej części systemu prawnego, chyba że ustawodawca wyraźnie postanowił inaczej. Z tym poglądem nie można się zgodzić. Fiskalizacja nie dotyczy bowiem zjawisk o charakterze czysto abstrakcyjnym, a faktycznych wydarzeń mających miejsce w rzeczywistości gospodarczej, a więc prowadzonych wg reguł ustalonych przepisami prawa niepodatkowego. Natomiast, prawo podatkowe ma za zadanie jedynie ocenić dane wydarzenie pod kątem obciążenia go daniną publicznoprawną, a nie na nowo definiować, czym jest dane zjawisko. Dlatego, jedynie gdy wyraźnie ustawodawca ze względów fiskalnych redefiniuje określone zjawisko, to można je rozumieć odmiennie na gruncie prawa podatkowego. Jeżeli więc pojęcie sportu nie zostało zdefiniowane w przepisach prawa podatkowego, to niewątpliwie należy je rozumieć tak jak zostało ono wyjaśnione w regulacjach niepodatkowych.

Na marginesie można zauważyć, iż wobec wprowadzenia do polskiego prawa podatkowego nowego sposobu rozumienia zasady *in dubio pro tributario*, takie wątpliwości jak w przypadku zasad opodatkowania sportowców nie powinny nieść ze sobą negatywnych konsekwencji dla podatnika. Chodzi o to, iż zmieniona formuła zasady „*in dubio pro tributario*” wyznacza również uprawnienie dla podatnika polegające na tym, iż w przypadku wątpliwości co do wykładni treści przepisów może on wybrać interpretację najbardziej korzystną dla siebie. To uprawnienie przekłada się z kolei na procesową powinność organu polegającą na obowiązku uwzględnienia wyboru takiej interpretacji podatnika, o ile przepisy

Opodatkowanie działalności sportowców ze szczególnym uwzględnieniem uwag na tle sposobu rozumienia pojęć niepodatkowych w prawie podatkowym

określające jego sytuację podatkową są niejasne¹²⁴”. Tym samym, ewentualne spory co do prawnopodatkowej klasyfikacji działalności sportowców powinny być rozstrzygane *de facto* zgodnie z wolą podatnika.

Taxation of sportsmen with a particular focus on the way of understanding of non-tax definitions in tax law

The text describes the controversy over the taxation of sporting activities. The detailed findings are accompanied by an overall reflection on the understanding of the concepts that are explained in the non-taxable part of the legal system.

Keywords: tax, sportsman, definition.

¹²⁴ Ł. Dubiński, Uwagi na tle pewności i bezpieczeństwa polskiego i unijnego prawa podatkowego, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 5, s. 23-24.