

Financial Law Review

No. 2 (2)/2016
quarterly

UNIVERSITY OF GDAŃSK • FACULTY OF LAW AND ADMINISTRATION
<http://www.degruyter.com/view/jj/flr>

UMOWY TRANSFEROWE ZAWODNIKÓW KLUBÓW SPORTOWYCH – WYBRANE ZAGADNIENIA PRAWNE ORAZ PODATKOWE Z ZAKRESU PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH

*Kacper Kanka**

Streszczenie

Okno transferowe, rozumiane jako okres, w którym jest możliwe skuteczne zawieranie umów transferowych, trwa nieustannie przez cały rok i obejmuje cały szereg dyscyplin sportowych, nie tylko związanych z piłką nożną. Niniejszy artykuł ma na celu opisanie przede wszystkim konsekwencji zawarcia oraz wykonania umowy transferowej na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych. Analiza podatkowa została poprzedzona analizą prawną, co ma na celu wykazanie istotnych elementów umowy transferowej, a w szczególności jej przedmiotu.

* E-mail: kacper.kanka@gmail.com

Słowa kluczowe:

umowa, transfer, sport, podatek, przychód, dochód, koszt uzyskania przychodu

Player transfer agreements of sports clubs – selected legal and tax issues on income tax for legal persons (Abstract)

The transfer-window, defined as the period when it is possible to make transactions called „transfer agreements” continues throughout the year and includes the whole range of sports, not only connected with football. The aim of this article is to describe consequences of the conclusion and execution of the transfer agreement on the ground of corporate income tax law. Tax analysis was preceded by a legal analysis, which is intended to demonstrate the essential elements of the transfer agreement and, above all, its subject matter.

Keywords:

agreement, transfer, sports, tax, income, revenue, deductible expenses

1. Zagadnienia prawne oraz ogólne reguły dotyczące uzyskania przychodu oraz poniesienia kosztu uzyskania przychodu

Przedmiotem tej części artykułu jest opisanie prawnych aspektów dotyczących przedmiotu umowy transferowej. Dodatkowo zostały wskazane ogólne regulacje związane z problematyką instytucji przychodu oraz kosztu uzyskania przychodu w odniesieniu do zawarcia i wykonania umów transferowych zawodników klubów sportowych.

Pojęcia i definicje

Intuicyjnie postrzegamy umowę transferową zawodników klubów sportowych¹ jako umowę, na podstawie której ów zawodnik przechodzi do innego klubu. W celu jednak przeprowadzenia głębszej analizy zarówno prawnej, jak i podatkowej należy określić dokładnie przedmiot tej umowy oraz inne elementy istotne².

¹ W dalszej części artykułu będę operować nazwą „umowy transferowe”.

² W szczególności będzie to istotne dla wykazania przedmiotu opodatkowania poszczególnych podatków.

Opierając się na definicji słownikowej – „transfer” w sporcie jest to przejście zawodnika (zwykle piłkarza) z jednego klubu do drugiego za wynagrodzeniem lub bez wynagrodzenia³, a regulacje w tym zakresie zawarte są w regulaminach poszczególnych organizacji lub związków sportowych. Umowy transferowej nie można jednak utożsamiać ze sprzedażą samych zawodników, gdyż polski system prawny nie zezwala na traktowanie istoty ludzkiej jako przedmiotu rozporządzenia (rzeczy w rozumieniu kodeksu cywilnego). Zatem umowa ta stanowi o swoim „prawie do zawodnika”, które należy rozumieć jako szereg uprawnień wynikających z tzw. karty zawodniczej, a związanych z przynależnością klubową zawodnika, dotyczących prawa występowania w barwach danego klubu sportowego, w tym, co najważniejsze, prawa do rejestracji zawodnika, bez której zawodnik nie będzie mógł występować w rozgrywkach danej federacji sportowej⁴. W doktrynie wspomniana karta zawodnicza utożsamiana jest z instytucją znaku legitymacyjnego⁵ uregulowaną w art. 921¹⁵ kodeksu cywilnego⁶.

Z uwagi na różnorodność treści umów transferowych nie należy jej *in abstracto* przyporządkowywać do jakiegokolwiek umowy nazwanej w kodeksie cywilnym. Umowa transferowa, jako że ma za przedmiot prawa majątkowe⁷, może przybrać formę umowy sprzedaży⁸, darowizny⁹, zamiany¹⁰, czy też stosownie do art. 353¹ k.c. strony umowy mogą skonstruować jej treść, która zupełnie odbiegać będzie od abstrakcyjnego typu umowy nazwanej. Z tego powodu za umowę transferową należy uznać każdą umowę mającą za przedmiot ogół praw związanych z wyżej opisaną kartą zawodniczą. Mimo różnorodnych form określenia zobowiązania w ramach umowy transferowej zawsze wymagana jest zgoda zawodnika na trans-

³ Słownik języka polskiego PWN, wyd. 3, Warszawa 2007.

⁴ Warto jednak wskazać, że oprócz praw związanych z przynależnością zawodnika do klubu sportowego klub pozyskujący może nabyć również szereg obowiązków. Najważniejszą konsekwencją przejścia zawodnika do innego klubu sportowego jest wstąpienie tegoż klubu w stosunek pracy lub zlecenia jako strona. Dodatkowo można wyróżnić szereg obowiązków wobec samego zawodnika sportowego, np. obowiązek zgłoszenia do ligi zawodowej czy obowiązek zwalniania zawodnika sportowego na występy sportowe związane z reprezentowaniem kraju.

⁵ W. Cajsels, *Charakter prawny karty zawodniczej*, „Sport Wyczynowy” 2001, nr 5–6, s. 65–66.

⁶ Ustawa z dnia 3 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.), dalej k.c.

⁷ O charakterze majątkowym prawa decyduje możliwość przypisania mu określonej wartości pieniężnej.

⁸ Art. 555 k.c.

⁹ Art. 888 k.c.

¹⁰ Art. 604 k.c.

fer – z tym że wola zawodnika nie jest składnikiem umowy, lecz warunkiem jej skuteczności. Jako sztandarowy przykład owej różnorodności przy określaniu treści zobowiązań stron jest fakt, że umowa transferowa może stanowić o nabyciu definitywnym (transfer sensu stricto) bądź stanowić o przejściu zawodnika na czas określony (tzw. wypożyczenie zawodnika)¹¹.

Immanentnym elementem umowy transferowej jest suma odstępnego, czyli kwota pieniężna wypłacana klubowi odstępującemu przez klub pozyskujący w zamian za wspomniane wcześniej prawa wynikające z karty zawodniczej. Istnieją w tej kwestii trzy możliwe sytuacje związane z samą umową zawodnika z klubem odstępującym¹². Umowa ta może zawierać tzw. klauzulę odstępnego, którą to nie należy utożsamiać z odstępnym uregulowanym w kodeksie cywilnym¹³. Jest to zobowiązanie klubu, z którym zawodnik jest związany umową (kontraktem), do zawarcia umowy transferowej w przypadku złożenia oferty przez klub chcący pozyskać zawodnika w razie ziszczenia się określonego w tejże klauzuli warunku. Tym warunkiem jest zazwyczaj złożenie oferty zawierającej określoną kwotę pieniężną. Jeżeli zatem znajdzie się klub sportowy, który złoży ofertę zawarcia umowy transferowej opiewającej na kwotę pieniężną spełniającą warunek (klauzula odstępnego), aktualny klub zawodnika nie ma możliwości uchylecia się od zawarcia umowy. Naturalną konsekwencją braku owej klauzuli odstępnego jest autonomia stron umowy co do określenia wysokości kwoty tytułem odstępnego. Z trzecią sytuacją mamy do czynienia w przypadku transferu tzw. wychowanków, tj. zawodników wyszkolonych w danym klubie¹⁴. W tym wypadku klub nabywający będzie obowiązany pokryć ryczałt kosztów za edukację sportową tytułem ekwiwalentu. Suma odstępnego w większości przypadków jest oznaczoną sumą pieniężną, lecz możliwe jest również oznaczenie odstępnego określonym

¹¹ W przypadku transferu na czas oznaczony zawodnik może być wypożyczony do innego klubu na podstawie pisemnej zgody (porozumienia) pomiędzy nim i zainteresowanymi klubami. Takie wypożyczenie jest przedmiotem tych samych zasad, jakie mają zastosowanie w przypadku definitywnego transferu zawodnika. W uproszczeniu można przyjąć, że w takim przypadku dochodzi do wypożyczenia rejestracji (prawa do rejestracji) danego zawodnika, a więc w znacznej mierze przekazania uprawnień wynikających z karty zawodniczej uprawniającej zawodnika do występowania w danym klubie. Przedmiotem umowy jest więc odpłatne terminowe wypożyczenie karty zawodnika w celu umożliwienia mu reprezentowania barw innego klubu.

¹² Chodzi o umowę, na podstawie której zawodnik świadczy usługi na rzecz klubu (np. umowa o pracę lub zlecenie).

¹³ Art. 396 k.c.

¹⁴ O statusie tychże sportowców decydują przepisy poszczególnych związków sportowych.

świadczeniem rzeczowym¹⁵ lub też świadczeniem niematerialnym, jak na przykład zobowiązanie do rozegrania meczu sportowego w określonym terminie. Najgłośniejszym transferem, gdzie sumą odstępnego było świadczenie rzeczowe w przypadku rynku polskiego, było przejście Andrzeja Niedzielana w 2001 r. z klubu sportowego Zagłębie Lubin do klubu Górnik Zabrze za około dwadzieścia piątek. W praktyce spotyka się również swoiste transakcje barterowe polegające na wzajemnej sprzedaży praw do zawodnika sportowego (w klasycznym modelu towar za towar) z możliwością uwzględnienia dopłaty.

Dla skuteczności umów transferowych związki sportowe nakładają niekiedy dodatkowe warunki, które muszą być spełnione. I tak np. reguły Polskiego Związku Koszykówki¹⁶ za warunek rozpoczęcia zmiany barwy klubowej ustanawiają złożenie wniosku przez samego zawodnika o wpis na listę transferową prowadzoną przez związek i uiszczenie stosownej opłaty za wpis.

Należy również wspomnieć o swoistych definicjach transferu zawodników zawartych w postanowieniach wydanych przez organy związków sportowych. I tak w uchwale nr III/39 z dnia 14 lipca 2006 r. Zarządu Polskiego Związku Piłki Nożnej¹⁷ transfer oznacza umowę pomiędzy klubem odstępującym a klubem pozyskującym, na podstawie której zawodnik będący zawodnikiem klubu odstępującego, na podstawie obowiązującej umowy bądź obowiązującej deklaracji gry amatora, w chwili zawierania umowy transferu, zmienia przynależność do klubu pozyskującego. Zaś w Regulaminie Współzawodnictwa Sportowego z 2011 r. wydanym przez Polski Związek Koszykówki¹⁸ transfer oznacza zmianę barw klubowych z jednego klubu sportowego do innego klubu sportowego niezwiązany z podpisaniem umowy o wypożyczeniu lub umowy szkoleniowej. W regulaminie przynależności klubowej w sporcie żużlowym¹⁹ umowa transferowa to umowa pomiędzy klubem odstępującym i klubem pozyskującym, na podstawie której za-

¹⁵ A. Wach, *Transfer piłkarski w Polsce i jego regulacje w przepisach sportowych* [w:] *Prawne problemy transferu w piłce nożnej w Polsce i Republice Federalnej Niemiec*, A. Szwarz (red.), Poznań 2001, s. 19.

¹⁶ Regulamin Współzawodnictwa Sportowego 2011 – PZKosz, dostępny na oficjalnej stronie internetowej związku.

¹⁷ Uchwała zarządu PZPN z dnia 29 czerwca 1992 r. w sprawie statusu zawodników występujących w polskich klubach, dostępna na oficjalnej stronie internetowej związku.

¹⁸ Uchwała zarządu Polskiego Związku Koszykówki – opublikowana na oficjalnej stronie internetowej związku.

¹⁹ Uchwała zarządu Polskiego Związku Motorowego – opublikowana na oficjalnej stronie internetowej związku.

wodnik będący zawodnikiem klubu odstępującego zmienia przynależność do klubu pozyskującego.

Umowy transferowe są zawierane przez kluby sportowe. Klub sportowy, zgodnie z art. 3 ust. 2 ustawy o sporcie²⁰, działa jako osoba prawna. Osobowość prawna jest cechą stricte normatywną, co oznacza, że o jej posiadaniu rozstrzygają przepisy, w oparciu o które podmiot ten został powołany do życia. Z uwagi na przedmiot działalności, jakim jest działalność sportowa, można wyróżnić następujące formy organizacyjno-prawne mogące działać jako klub sportowy:

- spółki kapitałowe – zgodnie z art. 12 kodeksu spółek handlowych²¹ spółka z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółka akcyjna z chwilą wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego uzyskuje osobowość prawną,
- stowarzyszenie – zgodnie z art. 17 ust. 1 prawa o stowarzyszeniach²² z chwilą wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego stowarzyszenie uzyskuje osobowość prawną,
- fundacja – zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy o fundacjach²³ z chwilą wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego fundacja uzyskuje osobowość prawną,
- spółdzielnia – zgodnie z art. 11 § 1 prawa spółdzielczego²⁴ spółdzielnia nabywa osobowość prawną z chwilą wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego.
- uczniowski klub sportowy wymieniony w ustawie o sporcie jako szczególny rodzaj klubu sportowego (art. 4 ustawy o sporcie), który działa na zasadach stowarzyszenia, z tym zastrzeżeniem, że klub podlega wpisowi do rejestru prowadzonego przez właściwego ze względu siedziby starostę i z chwilą wpisu uzyskuje osobowość prawną.

Na marginesie należy zaznaczyć, że zgodnie z art. 15 ust. 3 ustawy o sporcie w skład ligi zawodowej w grach zespołowych wchodzi wyłącznie kluby sportowe działające jako spółki akcyjne.

²⁰ Ustawa z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 176 z późn. zm.).

²¹ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn. Dz. U. z 2013 r. poz. 1030 z późn. zm.).

²² Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989 r. – Prawo o stowarzyszeniach (tekst jedn. Dz. U. 2015 r. poz. 1393 z późn. zm.).

²³ Ustawa z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 40).

²⁴ Ustawa z dnia 16 września 1982 r. – Prawo spółdzielcze (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 21).

Umowa transferowa w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Podatek dochodowy od osób prawnych, jako podatek globalny, kumuluje przychody podatnika ze wszystkich możliwych źródeł, dając tym samym pełny obraz jego sytuacji materialnej. Należy podkreślić, że bycie podatnikiem jest stanem obiektywnym wynikającym z ustawy i w żaden sposób nie wiąże się z prowadzeniem działalności gospodarczej, a obowiązek podatkowy powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia określonego w ustawie. Klub sportowy jako osoba prawna stosownie do art. 1 ust. 1 u.p.d.o.p. jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

Suma odstępnego stanowiąca świadczenie klubu pozyskującego będzie stanowić zarówno przychód, jaki i koszt uzyskania przychodu.

Kwota odstępnego jako przychód

Przychodem podatkowym są zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. otrzymane pieniądze, wartości pieniężne bądź różnice kursowe²⁵. Tak wyrażona zasada ogólna momentu uzyskania przychodu (moment faktycznego otrzymania przez klub sportowy świadczenia, tzw. zasada kasowa) doznaje modyfikacji w przypadku podatników prowadzących działalność gospodarczą, w stosunku do dochodów związanych z tą działalnością. Zgodnie z art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p. za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont²⁶. Stosownie do art. 12 ust. 3a u.p.d.o.p. za datę powstania przychodu, o którym mowa w ust. 3, uważa się, z zastrzeżeniem ust. 3c–3g, dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:

- wystawienia faktury albo
- uregulowania należności²⁷.

²⁵ Momentem powstania przychodu jest faktyczne otrzymanie, rozumiane jako faktyczny wpływ do majątku podatnika, sumy pieniężnej lub wartości pieniężnych zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.

²⁶ Taki sposób określenia przez ustawodawcę momentu uzyskania przychodu wyraża tzw. zasadę memoriałową.

²⁷ W tym kontekście warto przetoczyć uzasadnienie wyroku NSA z dnia 16 listopada 2006 r., II FSK 1375/05, LEX nr 291825, w którym sąd wskazał, że: „Cecha »należności« dotyczy kwot, któ-

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiuje zarówno terminu „działalność gospodarcza”, jak i terminu „przychody związane z działalnością gospodarczą”. Przyjmuje się w doktrynie, że zabieg ustawodawcy w tym zakresie jest celowy. O ile zawarcie autonomicznej definicji „działalności gospodarczej” w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych jest konieczne ze względu na wyodrębnienie w niej źródeł przychodów, to w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych przede wszystkim dąży się do opodatkowania przychodów pochodzących ze źródła przychodów z działalności gospodarczej²⁸. W tej sytuacji należy przyjąć szerokie znaczenie pojęcia działalności gospodarczej zawartej w ordynacji podatkowej. Przyjmuje się bowiem, że normatywne ujęcie tego pojęcia ujęte w ordynacji podatkowej lepiej niż regulacja zawarta w art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej²⁹ odpowiada intencji ustawodawcy, tym bardziej że ordynacja podatkowa pozostaje w określonej relacji z u.p.d.o.p.³⁰ Zgodnie z art. 3 pkt 9 ordynacji podatkowej³¹ działalność gospodarcza została zdefiniowana jako każda działalność zarobkowa w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej³², w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każda inna działalność zarobkowa wykonywana we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do

re są wymagalne w rozumieniu prawa cywilnego, a zatem zasadne jest przyjęcie, iż przychodami w rozumieniu art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f. stają się kwoty, których podatnik może skutecznie się domagać od swego kontrahenta”.

²⁸ Warto wskazać, że przyjmuje się również, że wszystkie dochody osoby prawnej (z wyjątkiem dochodów z udziału w zyskach osób prawnych) stanowią jedno wielkie źródło przychodów, jakim jest działalność gospodarcza. Wśród tych przychodów będą jednak się pojawiać przychody „nietypowe”, uzyskiwane z pewnością w sposób niezamierzony, np. otrzymane odszkodowania i inne wpłaty. Cechą charakterystyczną tych innych przychodów jest to, że nie towarzyszy im powstanie należności za wykonaną usługę, sprzedane towary lub prawa majątkowe – zob. P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT, podatki i rachunkowość, komentarz*, LEX 2015, nr 10122.

²⁹ Ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz. U. z 2015 r. poz. 584 z późn. zm.), dalej u.s.d.g.

³⁰ P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010, s. 43. Zob. również M. Niezgódka-Medek [w:], *Komentarz do art. 3 ustawy – Ordynacja podatkowa, Ordynacja podatkowa, komentarz*, LEX 2015, nr 477608, gdzie autorka komentarza stwierdza, że w przypadku przepisów prawa podatkowego największe znaczenie będzie miała definicja działalności gospodarczej zawarta w ordynacji podatkowej, jako ogólnym akcie o podstawowym znaczeniu dla tej gałęzi prawa, jeżeli podatkowe ustawy szczególne nie będą inaczej definiowały tego pojęcia.

³¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.).

³² Zgodnie z art. 2 u.s.d.g. działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.

działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność – do przedsiębiorców. Z kolei termin „związane” należy rozpatrywać w znaczeniu słownikowym, czyli jako dotyczące czegoś, wiążące się z czymś³³. Należy zatem rozumieć wyrażenie „przychody związane z działalnością gospodarczą” jako następstwo prowadzenia działalności gospodarczej³⁴. W zależności zatem od tego, czy umowa transferowa będzie zawarta w ramach działalności gospodarczej, bądź nie, klub odstępujący będzie zobowiązany wykazać przychód zgodnie z zasadą memoriałową (art. 12 ust. 3 u.p.d.o.p.) albo zasadą kasową (w dniu zapłaty odstępnego przez klub sportowy).

Kwota odstępnego jako koszt uzyskania przychodu

Kosztem uzyskania przychodu dla klubu pozyskującego będzie suma odstępnego, którą to klub uiszczył w zamian za prawa wynikające z umowy transferowej (związane z kartą zawodniczą). Art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. określa ogólną definicję kosztów podatkowych, tj. koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu. W ramach tej definicji ustawowej można wykazać trzy węzłowe problemy, jakimi są cel (osiągnięcie przychodu lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodu), związek przyczynowy między poniesionym kosztem a przyszłym przychodem (w doktrynie przeważa stanowisko o tym, iż związek ten musi być adekwatny, tj. normalnym następstwem kosztu jest możliwość osiągnięcia w sposób obiektywny celu, przy czym samo jego osiągnięcie nie jest konieczne³⁵) oraz czyn podatnika, rozumiany jako racjonalne działanie zmierzające do osiągnięcia celu poniesienia kosztu (tzw. reguła instrumentalnego nakazu)³⁶.

³³ *Słowniki Współczesnego Języka Polskiego*, t. 2, Przegląd Readers Digest, Warszawa 1998, s. 673.

³⁴ Zob. B. Głowacki, P. Mazurkiewicz, *Odszkodowanie za przedterminowe rozwiązanie umowy leasingu*, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 3, s. 50, gdzie zostało stwierdzone, że wystąpienie pewnego zdarzenia w kontekście prowadzonej działalności gospodarczej – np. uzyskanie odszkodowania – nie oznacza automatycznie, iż zdarzenie to ma związek z tą działalnością w rozumieniu art. 12 ust. 3c u.p.d.o.p. Za zdarzenia gospodarcze związane z prowadzeniem działalności nie można uznać tych zdarzeń, które występują bez aktywności danego przedsiębiorcy, będąc swego rodzaju efektem ubocznym wykonywanych przez niego czynności.

³⁵ A. Gomułowicz, *Koszty uzyskania przychodu*, Warszawa 2005, s. 76–86.

³⁶ Jak wskazuje się w piśmiennictwie, zgodna z treścią ustawowej regulacji kwalifikacja kosztów uzyskania przychodów powinna brać pod uwagę przede wszystkim przeznaczenie wydatku (jego celowość, racjonalność, zasadność, niezbędność) oraz możliwość przyczynienia się danego wydatku do osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów (zob. B. Dauter, A. Gomułowicz, *Koszt podatkowy, aspekt teoretyczny i orzeczniczy*, Warszawa 2008, s. 61). W doktrynie

W związku z powyższym nabycie praw wynikających z umowy transferowej, które to prawa są immanentnie związane z możliwością świadczenia usług przez zawodnika, ma na celu osiągnięcie przychodów, których należy oczekiwać np. ze zwiększenia wpływów z biletów wstępu na zawody sportowe, zwiększonej ilości sprzedanych pamiątek, zwiększenia popularności klubu sportowego (co przekłada się na umowy reklamowe), zajęcia wyższego miejsca w tabeli końcowej rozgrywek klubowych, większej popularności medialnej, zwiększenia zainteresowania dyscypliną sportową itp. Koszty związane z pozyskaniem zawodnika należy jednak uznać za koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami³⁷. Trudno bowiem przypisać poniesionym wydatkom związanym z transferem konkretne przychody³⁸. Zgodnie z art. 15 ust. 4 u.p.d.o.p.: „Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody, z zastrzeżeniem ust. 4b i 4c”. Przytoczony przepis jest wyrazem ogólnej zasady, że potrącanie kosztów uzyskania przychodów następuje w roku, w którym osiągnięte zostały przez podatnika przychody odpowiadające poniesionym kosztom. Przepisy u.p.d.o.p. nie zawierają definicji kosztów „bezpośrednio” związanych z przychodami (w efekcie nie określają również, jakiego rodzaju koszty związane są z przychodami w sposób pośredni). Biorąc pod uwagę definicję pojęcia „bezpośredni” ze słownika języka polskiego³⁹, zgodnie z którą pojęcie to oznacza „niemający ogniw pośrednich, dotyczący kogoś lub czegoś wprost”, koszty bezpośrednie to koszty, które są ściśle związane z uzyskiwanymi przychodami, jakie osiąga dany podmiot gospodarczy (podatnik) w związku z charakterem prowadzonej przez niego działalności⁴⁰. To ściśle powiązanie oznacza, iż można ustalić, jakie konkretnie przychody zostały uzyskane w wyniku poniesienia konkretnych kosztów. Charakter prowadzonej

wskazuje się zwłaszcza na to, aby poniesienie przez podatnika kosztu cechowało się racjonalnością (A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, Komentarz*, Warszawa 2005, s. 573–584).

³⁷ Pośredni związek pomiędzy poniesionym kosztem w postaci zapłaty sumy odstępnego a przychodem (przychodami) powoduje, że poniesienie kosztu ma na celu zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodu – zob. wyrok NSA z dnia 24 marca 2011 r., sygn. II FSK 240/11 – wszystkie wyroki są dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

³⁸ Z teoretycznego punktu widzenia możliwa jest jednak sytuacja, że dany klub sportowy nabędzie prawa do zawodnika w celu ich odsprzedaży – z rachunkowego punktu widzenia aktywa w postaci prawa do zawodnika zakwalifikowane byłyby jako inwestycje (zob. art. 3 pkt 17 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.).

³⁹ *Słownik języka polskiego PWN*, M. Szymczak (red.), Warszawa 1998.

⁴⁰ W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych, komentarz*, Warszawa 2015.

działalności przez danego podatnika ma podstawowe znaczenie dla ustalenia, czy dany wydatek ma charakter kosztu bezpośredniego, ten sam wydatek bowiem może u jednego podatnika być kosztem bezpośrednim, podczas gdy u innego podatnika nie będzie on już mieć takiego charakteru⁴¹. Moim zdaniem jedynie w sytuacji wystąpienia (wyrażenia) woli podatnika nabycia praw związanych z przynależnością zawodnika do klubu sportowego (praw wynikających z karty zawodniczej) w celu ich odsprzedaży, kwota odstępnego będzie stanowiła koszt bezpośredni. W innej sytuacji kwota odstępnego powinna być zakwalifikowana jako koszt pośredni.

Kwalifikując kwotę odstępnego do kosztów pośrednich, należy również rozstrzygnąć, z jakim momentem koszt ten będzie rozliczony. Zgodnie z art. 15 ust. 4d u.p.d.o.p.: „Koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą”. Kwota odstępnego nie jest bezpośrednio powiązana z okresem, na jaki dany zawodnik sportowy związał się z klubem sportowym. Kwota odstępnego ma co do zasady charakter jednorazowy⁴², bezzwrotny, bezpośrednio związany z nabyciem praw związanych z przynależnością zawodnika do klubu sportowego (praw wynikających z karty zawodniczej). W takiej sytuacji kwota odstępnego powinna być potrącona w całości w dacie jej poniesienia.

Natomiast ustosunkowując się do kwestii zaliczenia powyższych wydatków jako wartości niematerialnych i prawnych, należy stwierdzić, iż w art. 16b ust. 2 u.p.d.o.p. ustawodawca zawarł zamknięty katalog wartości niematerialnych i prawnych. W związku z tym, że „zakup zawodnika” nie został uwzględniony w powyższym przepisie, nie można w tym przypadku stosować art. 16m ust. 1

⁴¹ W efekcie te same wydatki mogą być w danych warunkach bezpośrednimi, zaś w innych jedynie pośrednimi kosztami uzyskania przychodu. Ocena tej kwestii musi być więc dokonywana w każdym przypadku na tle określonej sytuacji, przy uwzględnieniu indywidualnych cech działalności podatnika, w warunkach, której wydatki te są ponoszone. Przy czym jeżeli określone wydatki można powiązać z osiągnięciem konkretnego przychodu, to bez względu na możliwość jednoczesnego wywiedzenia pośredniego związku tych wydatków z ewentualnymi innymi przychodami, zaliczenie ich do kosztów uzyskania przychodów ocenić należy w kontekście tego przychodu, z którym wydatki te są bezpośrednio związane.

⁴² Możliwe jest oczywiście rozłożenie kwoty odstępnego na raty – w takiej sytuacji koszt podatkowy zostanie potrącony w dacie zapłaty kolejnej raty.

pkt 4 u.p.d.o.p. Dodatkowo w przekonaniu organów podatkowych zawodnik pozyskany przez klub nie może być kontrolowanym składnikiem jego majątku, a więc nie można uznać transferu zawodnika za nabycie praw majątkowych rozumianych jako wartości niematerialne i prawne, nad którymi klub sportowy ma pełny nadzór i może nimi swobodnie dysponować, zamienić na inne w procesie prowadzonej działalności, czy chociażby odsprzedać bez zgody zawodnika. Stąd transfer zawodnika nie spełnia warunków do uznania go za prawo majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o ekonomicznej użyteczności dłuższej niż rok⁴³. Należy więc uznać, że pozyskanie zawodnika nie stanowi nabycia wartości niematerialnej i prawnej, a więc nie podlega amortyzacji⁴⁴.

Sytuacja klubu odstępującego w świetle podatku dochodowego

Należy również podkreślić, iż sam klub odstępujący będzie miał możliwość wykazania kosztów uzyskania przychodu wynikających z transferu zawodnika z tytułu np. opłacenia obsługi prawnej, wypłaty wynagrodzenia agentowi zawodnika, konieczności zapłaty tzw. opłaty lojalnościowej (dotyczącej chęci przynależności zawodnika do klubu) zawodnikowi, zakupu usług pośrednictwa przy negocjacjach z klubem pozyskującym itp. Należy zauważyć, że są to koszty bezpośrednio związane z przychodem, gdyż w wyniku ich poniesienia została uzyskana kwota odstepnego.

Suma odstepnego wyrażona w walucie obcej

Jeżeli suma odstepnego jest wyrażona w walucie obcej, dla potrzeb podatkowych jest ona przeliczana na walutę polską zgodnie ze średnim kursem walut ogłoszonym przez Narodowy Bank Polski w dniu poprzedzającym dzień uzyskania przychodu lub poniesienia kosztów uzyskania przychodu⁴⁵.

⁴³ Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 5 maja 2008 r., IBPB3/423-99/08/SD – wszystkie interpretacje są dostępne na stronie internetowej: <http://sip.mf.gov.pl/sip/>.

⁴⁴ Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 2 września 2009 r., IBPBI/2/423-661/09/PP.

⁴⁵ Art. 12 ust. 2 u.p.d.o.p.

2. Konsekwencje podatkowe zawarcia umowy transferowej na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – wybrane zagadnienia

Przedmiotem tej części artykułu jest przedstawienie szczegółowych zagadnień związanych z ulgami podatkowymi oraz konsekwencjami podatkowymi związanymi z zawarciem umowy transferowej z podmiotami zagranicznymi. Na koniec zajęto się problematyką możliwości szacowania przez organy podatkowe przychodu (dochodu) uzyskanego przez klub odstępujący.

Zagadnienia wstępne

W pierwszej części artykułu zostały przedstawione typowe konsekwencje zawarcia i wykonania umowy transferowej, tj. w sytuacji zawarcia umowy przez podmioty posiadające polską rezydencję podatkową, gdzie dochodzi do efektywnego opodatkowania transakcji. Należy jednak wskazać, że możliwe są sytuacje, w których zawarcie umowy transferowej nie będzie powodować opodatkowania ze względu na zwolnienie tego rodzaju dochodu z podatku dochodowego od osób prawnych. Dodatkowo rozwój polskiego sportu powoduje, że w tego rodzaju transakcje są zaangażowane również podmioty zagraniczne. Co istotne, powiązania gospodarcze klubów sportowych mogą spowodować, że cena sprzedaży będzie odbiegać od wartości, której byśmy oczekiwali jako strony niezaangażowane bezpośrednio w zawarcie tej umowy. Owe nietypowe sytuacje również wymagają stosownej analizy.

Możliwe zwolnienia dochodów z podatku

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5a u.p.d.o.p. zwolnione są z opodatkowania dochody klubów sportowych przeznaczone i wydatkowane w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na szkolenie i współzawodnictwo sportowe dzieci i młodzieży w kategoriach wiekowych młodzików, juniorów młodszych, juniorów i młodzieżowców do 23 roku życia. Jest to zwolnienie typu warunkowego i dotyczy jedynie tych dochodów, które będą przeznaczone na ww. cel⁴⁶. Pojęć młodzików, juniorów młodszych, juniorów i młodzieżowców nie definiuje ani ustawa podatkowa, ani ustawa o sporcie. Należy więc rozumieć je tak, jak te pojęcia są definiowane w aktach wewnętrznych danego związku sportowego – są to bowiem

⁴⁶ W odniesieniu do umów transferowych zob. interpretację indywidualną wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 23 maja 2012 r., IPPB5/423-188/12-2/AM.

określenia języka technicznego. Zarówno przeznaczenie, jak i wydatkowanie dochodu musi być przy tym należycie udokumentowane.

Powyższe zwolnienie nie jest jedyne. Otóż ustawa podatkowa ustanawia jeszcze dodatkowo trzy inne zwolnienia podmiotowo-przedmiotowe mogące zaistnieć w przypadku umów transferowych.

Pierwsze z nich jest uregulowane w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Zgodnie z tym przepisem wolne od podatku są dochody podatników, których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego – w części przeznaczonej na te cele. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dany cel określony w tym zwolnieniu nie musi być głównym celem działalności klubu, wystarczy że takowy cel jest wyraźnie zawarty w statucie klubu i dochód z transferu zawodnika zostanie przeznaczony i wydatkowany na działalność objętą zwolnieniem⁴⁷. Zwolnienie to jest jednak ograniczone do podmiotów non profit, czyli nieprowadzących działalności gospodarczej⁴⁸.

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.p. wolne od podatku są dochody spółek, których udziałowcami (akcjonariuszami) są wyłącznie organizacje działające na podstawie prawa o stowarzyszeniach, a których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego – w części przeznaczonej na te cele oraz przekazanej na rzecz tych organizacji.

Możliwe jest również zastosowanie zwolnienia uregulowanego w art. 17 ust. 1 pkt 6c u.p.d.o.p., który zwalnia dochody organizacji pożytku publicznego, o których mowa w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie⁴⁹,

⁴⁷ Wyrok NSA z dnia 28 lutego 1996 r., SA/Ł 1997/95.

⁴⁸ Art. 17 ust. 1c u.p.d.o.p.

⁴⁹ Ustawa z dnia 23 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 239 z późn. zm.).

w części przeznaczonej na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej.

Należy zastanowić się, czy zwolnienie uregulowane w art. 17 ust. 1 pkt 5a u.p.d.o.p. jest regulacją specjalną wobec pozostałych zwolnień opisanych wyżej. Określenie charakteru tychże zwolnień jest istotne, gdyż w ramach funkcjonowania klubu sportowego może dojść do sytuacji, w której będziemy mieli do czynienia z możliwością zastosowania kilku z przedstawionych zwolnień. Jeżeli zatem uznamy, że zwolnienie uregulowane w art. 17 ust. 1 pkt 5a u.p.d.o.p. jest przepisem szczególnym, to będzie ono wyłączało stosowanie pozostałych zwolnień. Moim zdaniem należy opowiedzieć się za rozdzielnością i autonomią poszczególnych zwolnień uregulowanych w art. 17 u.p.d.o.p.⁵⁰ Zwolnienie z art. 17 ust. 1 pkt 5a w istocie nie tworzy nowej ulgi, lecz stanowi jej zawężenie w stosunku do pozostałych przedstawionych zwolnień. Z tych też powodów należy stwierdzić, że w przypadku klubów sportowych przedmiotowe zwolnienia mają wymiar uzupełniający (komplementarny), gdyż klub nie musi się ograniczać do działalności czysto sportowej, będąc np. stowarzyszeniem, a nawet nie musi to być jego głównym celem statutowym. Z tego też względu przy ocenie wydatkowania przychodów uzyskanych jako suma odstępnego uwzględniać należy wszystkie powyższe zwolnienia, co nie zmienia oczywiście faktu, że zastosowanie w konkretnej sytuacji będzie mogło mieć jedno zwolnienie, a nie ich kumulacja. Warto również zwrócić uwagę na konieczność ścisłej interpretacji warunków związanych z przedstawionymi wyżej zwolnieniami⁵¹.

Należy również zaznaczyć, iż na mocy art. 7 ust. 3 pkt 3 u.p.d.o.p. przy ustalaniu dochodu nie uwzględnia się kosztów uzyskania przychodu, jeżeli zostały poniesione w celu uzyskania przychodu, który następnie stanowi dochód ze źródeł przychodu zwolnionego z podatku. Taki koszt podatkowy jest neutralny podatkowo⁵².

⁵⁰ G. Dźwigala i in., *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych – komentarz*, Warszawa 2009, s. 558–559.

⁵¹ Zob. uchwała NSA z dnia 18 września 1995 r., VI SA 5/95. Por. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 156–163.

⁵² Przyjęcie rozwiązania, stosownie do którego przy ustalaniu podstawy opodatkowania wyłączeniu ulegają dochody z określonych źródeł, jak i odpowiednie koszty uzyskania przychodów, ma na celu zapobieżenie podwójnej korzyści dla podatnika, który z jednej strony uprawniony byłby do wyłączenia danych kategorii dochodów, z drugiej – miałby możliwość rozpoznania odpowiadających im kosztów jako kosztów uzyskania przychodów – A. Obońska, A. Wacławczyk, A. Walter, *Komentarz do art. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Podatek dochodowy od osób prawnych, Komentarz*, Warszawa 2014.

Międzynarodowe aspekty opodatkowania dochodu w przypadku umowy transferowej

Kolejnym problemem, który pojawia się przy omawianiu zasad opodatkowania umów transferowych w świetle u.p.d.o.p., jest kwestia transferów międzynarodowych, tj. między krajowymi klubami sportowymi a klubami zagranicznymi, kwestia podwójnego opodatkowania oraz problem zaliczania podatku zagranicznego na podstawie art. 20 oraz 21 u.p.d.o.p.

Pierwszym zagadnieniem wymagającym omówienia jest problem określenia źródła przychodu w świetle polskiej ustawy podatkowej. Jeżeli chodzi o kluby sportowe o polskiej rezydencji podatkowej sprawa opodatkowania jest prosta, gdy podlegają one nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce⁵³. Sprawa komplikuje się, jeżeli mamy do czynienia z klubami o zagranicznej rezydencji podatkowej i podlegającymi ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, tj. tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej⁵⁴. Przy czym należy stwierdzić, że nie ma znaczenia fakt, czy dana czynność, generująca dochód objęty obowiązkiem podatkowym, została dokonana na terytorium Polski. Ponadto wykładnia systemowa ww. przepisu, uwzględniająca treść art. 21 u.p.d.o.p., prowadzi do wniosku, że terminowi „dochody osiągnięte na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej” ustawodawca nadał znaczenie obejmujące sytuacje uzyskiwania przez danego nierezydenta przychodów związanych z terytorium Polski bez uzależnienia ich opodatkowania od zaistnienia danego faktu, generującego przychód, właśnie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Z tego też względu należy przypisać przychód z umowy transferowej, w postaci kwoty odstępnego, jako mający swe źródło na terytorium klubu pozyskującego, co zostało potwierdzone przez orzecznictwo sądów administracyjnych⁵⁵. W przypadku transferu zawodnika do klubu polskiego z klubu zagranicznego klub odstępujący będzie obowiązany wykazać dochód podatkowy w Polsce⁵⁶.

Artykuł 21 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. stanowi, że w przypadku przychodu z opłat za usługi świadczone w zakresie działalności widowiskowej, rozrywkowej lub spor-

⁵³ Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p. podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania.

⁵⁴ Art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p.

⁵⁵ Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2010 r., II FSK 1454/09.

⁵⁶ Należy oczywiście mieć na uwadze odpowiednie postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

towej, wykonywanej przez osoby prawne mające siedzibę za granicą, organizowanej za pośrednictwem osób fizycznych lub osób prawnych prowadzących działalność w zakresie imprez artystycznych, rozrywkowych lub sportowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, pobiera się podatek dochodowy w formie ryczałtu w wysokości 20% przychodu. Następnie, zgodnie z art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p., osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz będące przedsiębiorcami osoby fizyczne, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p., są obowiązane, jako płatnicy, pobierać, w dniu dokonania wypłaty, zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat. Przepis ten należy rozpatrywać ściśle, gdyż jest to wyjątek od ogólnej zasady, że podatek obowiązany jest obliczyć i wpłacić podatnik, oraz z uwagi na niemożność odliczenia kosztów uzyskania przychodu.

Organy podatkowe oraz sądy administracyjne stały do niedawna na stanowisku, iż transfery zawodników wypełniają hipotezę art. 21 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. i stanowią przychód za świadczone usługi w zakresie działalności sportowej. Co więcej, Naczelny Sąd Administracyjny w jednym ze swoich orzeczeń stwierdził, że mamy do czynienia z usługami związanymi z pozyskiwaniem personelu – art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p.⁵⁷

Inaczej przedmiotową kwestę rozstrzygnął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie. Sąd w wyroku z dnia 31 stycznia 2012 r.⁵⁸ stwierdził, że z omawianego przepisu jasno wynika, że opodatkowanie ryczałtowe ma miejsce, jeśli występuje w danym stanie faktycznym zagraniczna osoba prawna oraz pośrednik, zajmujący się organizowaniem na terytorium Polski działalności artystycznej, rozrywkowej lub sportowej. Opodatkowanie będzie więc miało miejsce tylko wówczas, gdy działalność wykonywana jest przez osobę prawną mającą siedzibę za granicą, a organizator pobierze ryczałtowy podatek dochodowy u źródła tylko wówczas, gdy faktycznym wykonawcą usługi będzie zagraniczna osoba prawna. Klub sportowy samodzielnie organizuje imprezy sportowe lub bierze udział w meczach organizowanych przez związek sportowy, nie działa zatem na zlecenie zagranicznego klubu ani innej zagranicznej lub polskiej osoby prawnej czy fizycznej. Klub zagraniczny również nie deleguje zawodnika do pracy w klubie polskim, rozliczając jego uczestnictwo w zawodach sportowych, w związku z czym nie ma

⁵⁷ Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2010 r., II FSK 1454/09.

⁵⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 stycznia 2012 r., III SA/Wa 1285/11. Por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 30 maja 2012 r., I SA/Bd 329/12 oraz wyrok NSA z dnia 15 maja 2012 r., II FNP 3/12.

mowy o zakwalifikowaniu umowy transferowej jako usługi rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu. W konsekwencji klub pozyskujący nie ma obowiązku pobrania ryczałtowego podatku dochodowego u źródła – to klub odstępujący będzie obowiązany wykazać, obliczyć i wpłacić podatek na zasadach ogólnych⁵⁹.

Kwestia opodatkowania działalności sportowej jest również objęta umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania. Dla przykładu art. 16 ust. 1 konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania z 2006 r.⁶⁰ wprowadza zasadę opodatkowania dochodów uzyskiwanych z wykonywanej działalności sportowej wyłącznie w państwie źródła. Właściwsze jednak zdaje się zakwalifikowanie dochodu z tytułu zawarcia umowy transferowej jako zysk przedsiębiorstwa⁶¹.

W razie opodatkowania dochodu polskiego klubu sportowego uzyskanego w związku z zawarciem umowy transferowej w obcym państwie zastosowanie będzie miał art. 20 u.p.d.o.p. oraz właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Możliwość zakwestionowania przez organ podatkowy sumy odstępnego i dokonanie samodzielnego oszacowania przychodu

Co do zasady przychodem z tytułu odpłatnego zbycia praw majątkowych jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych uprawnia organ podatkowy do zakwestionowania ceny zawartej w umowie stron i ustalenia we własnym zakresie faktycznej, rynkowej wartości przeniesionych rzeczy lub praw majątkowych⁶². Organ podatkowy, określając przychód klubu odstępującego, powinien kierować się:

⁵⁹ Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, IPPB5/423-755/10/12-6/S/AJ. Zob. również interpretację indywidualną wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 11 stycznia 2011 roku, ILPB4/423-300/10-5/MC.

⁶⁰ Podpisana dnia 20 lipca 2006 r. (Dz. U. Nr 250, poz. 1840).

⁶¹ Zgodnie z art. 7 ust. 1 ww. konwencji przedsiębiorstwa Umawiającego się Państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim Umawiającym się Państwie działalność poprzez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim Państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej można je przypisać temu zakładowi”.

⁶² Art. 14 u.p.d.o.p.

- ceną rynkową stosowaną w obrocie rzeczami lub prawami majątkowymi tego samego rodzaju i gatunku,
- stanem i stopniem ich zużycia,
- czasem i miejscem odpłatnego ich zbycia.

Wyżej opisany przepis nie uprawnia organów podatkowych do ingerowania w sferę swobody zawierania umów cywilnoprawnych, natomiast uprawnia do oceny skutków prawnopodatkowych zdarzenia prawnego. Jeżeli dochodzi do ujawnienia przez organy podatkowe znaczącej różnicy pomiędzy ceną sprzedaży przedmiotu umowy a ceną, jaką tego rodzaju przedmiot mógłby osiągnąć w obrocie z innymi podmiotami, organy te podejmują, w ramach regulacji art. 14 u.p.d.o.p., działania, których celem jest ustalenie przyczyn wystąpienia tej różnicy oraz związanych z nią ewentualnych skutków podatkowych. Organ podatkowy dąży więc do ustalenia – dla celów jedynie podatkowych – wartości sprzedaży składnika majątku, gdy cena podana przez strony w umowie odbiega znacznie i w sposób nieuzasadniony od ceny rynkowej. Warto w tym miejscu przetoczyć treść wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 5 stycznia 2011 r.⁶³, w którym to sąd zauważył, że zastosowanie mechanizmu opisanego w art. 14 ust. 3 u.p.d.o.p. może mieć miejsce dopiero po wykazaniu przez organ podatkowy, że podana cena znacznie odbiega od wartości rynkowej, a nadto przy spełnieniu przesłanek określonych w tym przepisie, tzn. gdy podatnik:

- 1) nie udzieli odpowiedzi w związku z wezwaniem otrzymanym od organu podatkowego,
- 2) nie dokonana zmiany wartości nabytych praw lub rzeczy w celu dostosowania do ich realnej wartości rynkowej, lub
- 3) nie wskaże przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej.

Na marginesie należy zaznaczyć, że podanie przez podatnika racjonalnej przyczyny, która uzasadnia przyjęcie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, wyłącza możliwość ustalenia wartości rzeczy za pomocą opinii biegłego⁶⁴. Idąc dalej, w wyroku z dnia 20 stycznia 1999 r.⁶⁵ NSA wyraził pogląd, że: „Organy podatkowe, dokonując korekty przychodu, obowiązane były wykazać brak uzasadnionej przyczyny ustalenia ceny poniżej wartości rynkowej. Oznacza to konieczność udowodnienia, że sprzedający miał możliwość uzyskania ceny w takiej

⁶³ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 stycznia 2011 r., I SA/Gd 845/10.

⁶⁴ Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2002 r., SA/Bk 1366/01.

⁶⁵ I SA/Gd 297/97.

wysokości. Należy tu indywidualnie oceniać każdą transakcję, w szczególności uwzględnić konkretne okoliczności sprawy. Dotyczy to konieczności wykazania sytuacji, że podatnik miał realne możliwości uzyskania wyższej ceny od transakcyjnej”.

Jak już zostało stwierdzone wcześniej, umowę transferową niewątpliwie należy zakwalifikować jako zbycie praw majątkowych, które to z uwagi na charakter cywilnoprawny nie podlegają, jeżeli chodzi o ich wycenę, żadnym regulacjom administracyjnym. Sprzedaż praw wynikających z karty zawodniczej bez wątpienia odbywa się na wolnym rynku, gdzie strony bez żadnych granic mogą decydować, czy chcą odstąpić prawa, komu mogą je odstąpić i – co najważniejsze – jaka będzie wysokość odstępnego⁶⁶. Dodatkowo należy zaznaczyć specyficzny charakter umów transferowych i tzw. rynku transferowego. Prawa wynikające z karty zawodniczej immanentnie odnoszą się do samego zawodnika sportowego. To on kreuje swą wartość. Mając na uwadze powyższe, czy istnieje zatem sposób, aby określić wartość samego zawodnika?

Taką swoistą wyceną zawodników trudnią się różnego rodzaju organizacje, zarówno kibiców-pasjonatów, jak również profesjonalnych przedsiębiorców zajmujących się określeniem wartości zawodnika sportowego z uwagi na jego walory marketingowe. Bez wątpienia największym tego typu przedsiębiorcą obecnie na rynku jest spółka Transfermarkt GmbH & Co. KG, która to poprzez swoją stronę internetową <http://www.transfermarkt.de> dokonuje wyceny poszczególnych zawodników grających w piłkę nożną. Spółka ta jako kryterium wyceny wykorzystuje zarówno czynniki sportowe, czyli: wiek, liczba meczy w drużynie seniorskiej, występy w drużynie narodowej, pozycja na boisku, warunki fizyczne, podatność na kontuzję, jak i czynniki pozasportowe: zachowanie poza występami sportowymi, występy reklamowe, rozpoznawalność.

I w tym miejscu nasuwa się pytanie, czy organ podatkowy może czerpać informacje z takowych wycen i uznawać je za wiarygodne i – co ważniejsze – czy organ podatkowy ma w ogóle możliwość dokonania takowej wyceny.

Należy opowiedzieć się za niemożnością dokonania wiarygodnego oszacowania wartości praw związanych z kartą zawodniczą, czyli kolokwialnie mówiąc, wiarygodnej wyceny wartości zawodnika. Wartości i kryteria zaproponowane przez przedsiębiorców trudniących się wyceną zawodników sportowych mają jedynie walor pomocniczy i rynek transferowy wielokrotnie zweryfikował na korzyść, ale

⁶⁶ Klauzula odstępnego jest również przejawem wolnej woli klubu sportowego.

częściej na niekorzyść takowych wycen. Rynek transferowy nie jest na tyle rozwinięty, aby móc stwierdzić, że mamy do czynienia z kryterium zawartych w ustawie jako prawa tego samego gatunku i rodzaju. Dodatkowo prawa będące przedmiotem umów transferowych, jako immanentnie związane z zawodnikiem sportowym, można ocenić jedynie jako mające wartość marketingową (co nadaje tej ocenie niezwykle indywidualny charakter) i niemogące być objęte w ramy danego typu, swoistego modelu oceny wartości pieniężnej prawa. Żadna tego typu wycena nie wytrzymałaby krytyki dotyczącej braku obiektywnych kryteriów, które stanowiłyby punkt wyjścia oszacowania wartości przedmiotowego prawa.

Powyższy wniosek jest cenny również z innego powodu. Możliwa jest sytuacja, że umowa transferowa nie będzie zawierała kwoty odstępnego, a zatem będzie miała charakter nieodpłatny. W takim przypadku pojawia się problem wykazania przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia (art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.). I w tym wypadku dla określenia wartości przychodu należy sięgnąć do cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania (art. 12 ust. 5 u.p.d.o.p.). Jeżeli więc uznamy, że nie można obiektywnie dowieść takowych cen rynkowych, niemożliwe stanie się określenie wartości przychodu otrzymanego tytułem nieodpłatnego świadczenia, i co za tym idzie – brak jest możliwości opodatkowania nieodpłatnego zbycia praw do zawodnika w ramach umowy transferowej.

Podsumowanie

Bez wątplenia najważniejszą kwestią, którą należy mieć na uwadze przy omawianiu umów transferowych, jest jej przedmiot, tj. przeniesienie własności praw związanych z kartą zawodniczą. Zarówno zawarcie, jak i wykonanie umowy pociąga za sobą określone skutki w sferze prawa podatkowego. W szczególności warto zwrócić uwagę na charakter wydatku związanego z kwotą odstępnego jako kosztu uzyskania przychodu.

Umowa transferowa zawodnika klubu sportowego bez wątplenia posiada autonomiczny charakter immanentnie związany ze stosunkiem cywilnoprawnym i podlega zasadom tzw. prawa kupieckiego. Umowa transferowa z ekonomicznego punktu widzenia to również duże pieniądze. Jako przykład można podać aktywność klubu AS Monaco, który po przejściu w 2011 r. przez Dmitrija Rybołowlewa zrealizował w letnim oknie transferowym 2013/14 transfery zawodników sporto-

wych za kwotę przekraczającą 140 mln euro, czy też kazu transferu Garetha Balea, który przeszedł do Realu Madryd za kwotę ok. 100 mln euro. Z kolei największym transferem zawodnika sportowego, jeżeli chodzi o rynek transferowy w Polsce, jest transfer Adriana Mierzejewskiego z klubu KSP Polonia Warszawa do tureckiego klubu Trabzonspor Kulübü za kwotę odstępnego w wysokości 5,25 mln euro. Ze względu na coraz większą popularność sportu profesjonalnego w Polsce i co za tym idzie większe nakłady finansowe na dotowanie tegoż sportu warto się zainteresować tym niezwykle ciekawym i rozwojowym wycinkiem prawa.

Literatura

- Cajsel W., *Charakter prawny karty zawodniczej*, „Sport Wyczynowy” 2001, nr 5–6.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, Komentarz*, Warszawa 2005.
- Borszowski P., *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Dauter B., Gomułowicz A., *Koszt podatkowy, aspekt teoretyczny i orzecznicy*, Warszawa 2008.
- Dmoch W., *Podatek dochodowy od osób prawnych, komentarz*, Legalis, Warszawa 2015.
- Dźwigała G., Huszcz Z., Karwat P., Krasnodębski R., Ślifirczyk M., Światała F., *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych – komentarz*, Warszawa 2009.
- Głowacki B., Mazurkiewicz P., *Odszkodowanie za przedterminowe rozwiązanie umowy leasingu*, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 3.
- Gomułowicz A., *Koszty uzyskania przychodu*, Warszawa 2005.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT, podatki i rachunkowość, komentarz*, LEX 2015, nr 10122.
- Nieżgódka-Medek M. [w:], *Komentarz do art. 3 ustawy – Ordynacja podatkowa, Ordynacja podatkowa, komentarz*, LEX 2015, nr 477608.
- Obońska A., Waławczyk A., Walter A., *Komentarz do art. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Podatek dochodowy od osób prawnych, Komentarz*, Legalis, Warszawa 2014.
- Wach A., *Transfer piłkarski w Polsce i jego regulacje w przepisach sportowych* [w:] *Prawne problemy transferu w piłce nożnej w Polsce i Republice Federalnej Niemiec*, A. Szwarz (red.), Poznań 2001.

Akty prawa

- Ustawa z dnia 3 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 176 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn. Dz. U. z 2013 r. poz. 1030 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989 r. – Prawo o stowarzyszeniach (tekst jedn. Dz. U. z 2015 r. poz. 1393 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 40).
- Ustawa z dnia 16 września 1982 r. – Prawo spółdzielcze (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 21).
- Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. (tekst jedn. Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.).
- Ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz. U. z 2015 r. poz. 584 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 239 z późn. zm.).
- Konwencja z dnia 20 lipca 2006 r. między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylania się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od zysków majątkowych (Dz. U. z 2006 r. Nr 250, poz. 1840).

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z dnia 18 września 1995 r., II FSK VI SA 5/95, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 28 lutego 1996 r., II FSK SA/Ł 1997/95, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 1999 r., I SA/Gd 297/97, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2002 r., SA/Bk 1366/01, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 16 listopada 2006 r., II FSK 1375/05, LEX nr 291825.
- Wyrok NSA z dnia 15 maja 2010 r., II FNP 3/12, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2010 r., II FSK 1454/09, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 stycznia 2011 r., I SA/Gd 845/10, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 24 marca 2011 r., II FSK 240/11, CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 stycznia 2012 r., III SA/Wa 1285/11, CBOSA.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 30 maja 2012 r., I SA/Bd 329/12, CBOSA.

Wykaz skrótów

k.c. – ustawa z dnia 3 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny

u.p.d.o.p. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

u.s.d.g. – ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej