

ARTYKUŁY/ARTICLES

Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

Uniwersytet Szczeciński

ORCID: 0000-0003-1675-933X

e-mail: zbigniew.ofiarski@usz.edu.pl

Preferencje w podatkach dochodowych z tytułu ponoszenia wydatków na niektóre rodzaje działalności sportowej

Income tax preferences for certain types of sports-related expenditures

Streszczenie

Katalog finansowych instrumentów wsparcia działalności sportowej uzupełniono od 1.01.2022 r. o preferencje podatkowe przysługujące podatnikom dokonującym wydatków na zadania wymienione w ustawie (kluby sportowe niedziałające w celu osiągnięcia zysku, niemasowe imprezy sportowe oraz stypendia sportowe). Przyjęty w ustawie algorytm odliczeń tych wydatków, tzn. pełnej ich kwoty w ramach kosztów uzyskania przychodów oraz dodatkowo połowy tej kwoty w formie ulgi podatkowej, eksponuje motywacyjno-stymulacyjną funkcję tej złożonej z dwóch elementów preferencji podatkowej. Intencją ustawodawcy jest zainteresowanie podatników podatków dochodowych partycypacją w finansowaniu działalności sportowej i przekazywaniem na działalność sportową środków pochodzących spoza sektora finansów publicznych. Celem artykułu jest ocena regulacji prawnych dotyczących zakresu podmiotowego i przedmiotowego oraz trybu stosowania tej preferencji podatkowej. Poddano weryfikacji hipotezę zakładającą, że możliwość łącznego odliczenia kwoty wydatków, większej od faktycznie poniesionych, może intensywnie motywować podatników do finansowania działalności sportowej w zakresie wskazanym w ustawie. Ustalono po pierwszym roku obowiązywania efekty tej preferencji podatkowej pozwalają zasadnie przypuszczać, że przyjęta przez projektodawcę koncepcja wsparcia działalności sportowej może w kolejnych latach zwiększyć zainteresowanie podatników tą formą sponsoringu.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, preferencja podatkowa, działalność sportowa, koszty uzyskania przychodów, ulga podatkowa

Abstract

The catalogue of financial instruments supporting sports activities has been supplemented as of 1 January 2022 with tax preferences available to taxpayers who incur expenditures on the tasks specified in the Act (non-profit sports clubs, non-mass sports events and sports scholarships). The algorithm adopted in the Act for the deduction of these expenses, i.e. their full amount as tax deductible expenses and additionally half of this amount as a tax relief, highlights the motivational and stimulating function of this two-element tax preference. The intention of the legislator is to encourage income taxpayers to participate in the financing of sports activities and to allocate funds from outside the public finance sector to sports activities. The aim of the article is to assess the legal regulations concerning the subjective and objective scope and the procedure for applying this tax preference. The hypothesis assuming that the possibility of total deduction of expenses higher than those actually incurred, may strongly motivate taxpayers to finance sports activities to the extent specified in the Act was verified. The effects of this tax preference observed after the first year of its validity, allow us to reasonably assume that the concept of supporting sports activities adopted by the legislator may increase taxpayers' interest in this form of sponsoring in the following years.

Keywords: income tax, tax preference, sports activities, tax deductible expenses, tax relief

JEL: H21, H25, H32, K34

Wstęp

Sport ma szczególny wymiar indywidualny i społeczny, ponieważ sprzyja tworzeniu relacji międzyludzkich, poprawia samopoczucie psychiczne oraz sprawność fizyczną (Czechowski, 2014, s. 7). Zaangażowanie w działalność sportową jak największej liczby ludności ma istotne znaczenie z punktu widzenia państwa. Poprzez aktywność sportową realizowane są różne funkcje: prozdrowotne, wolicjonalne, socjalizacyjne, wychowawcze oraz integracyjne (Waśkowski & Jasiulewicz, 2017, s. 282). W polityce społeczno-gospodarczej państwa sport (zawodowy i amatorski) powinien być uwzględniany, ponieważ pełni nie tylko wyżej wskazane funkcje, ale także generuje potrzebę produkcji sprzętu i budowy obiektów niezbędnych do jego uprawiania. Odpowiednio rozwijany sport uzasadnia tworzenie miejsc pracy zarówno niezbędnych do bezpośredniej obsługi działalności sportowej (trenerzy i inni specjaliści tworzący sztaby szkoleniowe), jak i sytuowanych w sektorach wykonujących roboty i usługi na rzecz sportu oraz infrastruktury sportowej (np. budowlanym, handlowym, transportowym, medialnym, medycznym).

Cele polityki państwa dotyczące organizacji i prowadzenia działalności sportowej można realizować z wykorzystaniem m.in. instrumentów podatkowoprawnych w postaci ulg i zwolnień podatkowych względnie swobodnie kształtowanych przez ustawodawcę (Durczyńska, 2016, s. 444). Mogą one pośrednio wpływać na zachowania podatników (Zieliński, 2019, s. 123). W doktrynie akcentowane jest motywacyjne i stymulacyjne oddziaływanie ulg podatkowych na podatników. Można w ten sposób sugerować podatnikom podejmowanie działań wpisujących się w założenia polityki społeczno-gospodarczej państwa (Mariański, 2021, s. 12–13).

Aktywność sportowa osób fizycznych w formach zorganizowanych lub w wymiarze indywidualnym przynosi wymierne korzyści w wielu obszarach funkcjonowania państwa. Uzasadnieniem do wprowadzania mechanizmów wsparcia finansowania takiej działalności w Polsce jest m.in. niski poziom aktywności sportowej, ponieważ tylko ok. 48% osób regularnie uprawia sport (Molek-Winiarska i in., 2023, s. 6). Na poziomie ok. 54% kształtuje się średni wskaźnik aktywności sportowej w państwach UE (Kiwnik Pargana, 2022). Istotne są także wysokie koszty leczenia różnych schorzeń związanych z brakiem aktywności sportowej wynoszące ok. 7 mld zł rocznie. Nakłady państwa na sport i rekreację sytuują Polskę na 8. miejscu w UE, ale średnie roczne wydatki gospodarstw domowych na ten cel to tylko 458 zł (z reguły obejmują zakup odzieży sportowej, a w niewielkim zakresie sprzęt sportowy). Branża sportowa generuje rocznie ok. 9,63 mld zł wartości dodanej, ok. 3 mld zł wynagrodzeń oraz umożliwia utrzymywanie ok. 109 tys. miejsc pracy. Kreowanie wizerunku klubów sportowych i sponsorów wymaga wzmocnienia systemu zachęt finansowania sportu, a korzyści z jego sponsorowania przez przedsiębiorców obejmują pozytywne nastawienie kibiców do przedsiębiorstwa i wzrost zainteresowania zakupem jego produktów (Kutwa & Rafał, 2019, s. 6–7).

Preferencje podatkowe z tytułu wydatków na działalność sportową wprowadzono do podatków dochodowych od 1.01.2022 r. W opracowaniu intencjonalnie użyto tego ogólnego określenia, ponieważ w konstrukcji preferencji zawierają się dwa powiązane ze sobą uprawnienia podatnika. Pierwsze umożliwia uwzględnienie nawet pełnej kwoty wydatku w kosztach uzyskania przychodów, a drugie zastosowanie ulgi podatkowej zmniejszającej podstawę opodatkowania o 50% dokonanego wydatku. Zamiarem ustawodawcy było ustanowienie mechanizmu, który skutecznie motywowałby podatników do wspierania finansowego niektórych form organizowania i uprawiania sportu.

Celem opracowania jest ocena regulacji prawnych określających zasady i tryb stosowania preferencji podatkowych w przypadku poniesienia przez podatnika wydatków na określone rodzaje działalności sportowej. Rozważania skoncentrowano na aspektach podmiotowych i przedmiotowych determinujących charakter i zakres tych preferencji. W niezbędnym zakresie przedstawiono wymagania formalne, których spełnienie przez podatnika umożliwia skorzystanie z omawianych preferencji podatkowych. Weryfikacji poddano hipotezę zakładającą, że algorytm wyznaczający wysokość odliczeń, zawarty w konstrukcji prawnej preferencji, może być wykorzystywany do motywowania podatników do finansowania działalności sportowej w obszarze wyznaczonym przez ustawodawcę. W opracowaniu zastosowano metodę dogmatycznoprawną, uzupełnioną analizą dorobku doktryny i judykatury odnoszącego się do elementów konstrukcyjnych preferencji podatkowej skutkującej zmniejszeniem wysokości obciążenia w podatkach dochodowych w związku z wydatkami podatnika ponoszonymi na działalność sportową.

Poprzednio stosowane instrumenty podatkowe zachęcające podatników do wydatków na działalność sportową

W Polsce w podatkach dochodowych dotychczas incydentalnie stosowano podatkowe bodźce zachęcające podatników do finansowego wspierania działalności sportowej. Genezy aktualnych preferencji można poszukiwać w epizodycznie obowiązujących od 1 stycznia do 31 grudnia 2006 r. ulgach wprowadzonych na podstawie art. 26d ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ oraz art. 18c ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych². Uprawniono podatników do odliczania od dochodu, w wysokości do 10% dochodu, wydatków na działalność klubów sportowych mających osobowość prawną i licencję sportową, skupiających co najmniej 50 zawodników, w tym 30 juniorów. Trybunał Konstytucyjny (TK) stwierdził naruszenie procedur legislacyjnych dotyczących wprowadzenia tych ulg podatkowych³. Do ustawy z 29.07.2005 r. o sporcie kwalifikowanym⁴ w wersji uchwalonej przez Sejm przepisy kreujące te ulgi dodał Senat. Uzupełnił ustawę o przepisy, które w żadnej

wcześniej postaci nie były przedmiotem obrad Sejmu lub komisji sejmowych. Przed głosowaniem nad tymi poprawkami poinformowano senatorów o wykroczeniu poza materię ustawy uchwalonej przez Sejm oraz o braku oceny ich skutków dla budżetu państwa. Według Konstytucji RP z 2.04.1997 r.⁵ Senat nie może zastępować tekstu ustawy zupełnie inną treścią, ale może skorzystać z nowej inicjatywy ustawodawczej. Senat obszedł konstytucyjne przepisy o inicjatywie ustawodawczej i uzupełnił ustawę uchwaloną przez Sejm, a następnie Sejm przyjął nielegalnie wprowadzone poprawki. Prokurator Generalny zaskarżył je do TK, który orzekł o ich niezgodności z: zasadą praworządności (art. 7), istotą inicjatywy ustawodawczej Senatu (art. 118 ust. 1) oraz istotą poprawek senackich (art. 121 ust. 2). Z tych powodów TK zdecydował o usunięciu z dniem 1.01.2007 r. wadliwie uchwalonych przepisów z systemu prawnego. Podatnicy zachowali prawo do rozliczenia podatku dochodowego za 2006 r. z uwzględnieniem niekonstytucyjnej ulgi, ponieważ według TK nie można zwiększać obciążeń podatkowych w ciągu roku podatkowego, a takie zmiany należy ogłaszać co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego. Przed wydaniem tego wyroku w piśmiennictwie zgłaszano wątpliwości dotyczące konstrukcji prawnej tej ulgi, wskazując na brak precyzyjnego określenia w ustawie rodzaju wydatków możliwych do odliczenia od dochodu oraz unormowania sposobu ich dokumentowania (Koperkiewicz-Mordel & Nykiel, 2006, s. 339).

W 2006 r. obowiązywał art. 21 ust. 1 pkt 78a u.p.d.o.f. zwalniający z podatku podatników prowadzących osobiście lub w formie spółki klub sportowy. Zwolnienie dotyczyło części ich dochodów przeznaczonych na szkolenie i współzawodnictwo sportowe dzieci i młodzieży. Uchylono to zwolnienie od 1.01.2007 r.⁶, uzasadniając koniecznością ograniczenia liczby zwolnień podatkowych oraz poszerzenia bazy podatkowej w celu zapewnienia odpowiednich dochodów budżetowych⁷. Wskazano także na możliwość dokonywania przez podatników darowizn dla organizacji pożytku publicznego realizujących cele upowszechniania kultury fizycznej i sportu, odliczanych od podstawy opodatkowania. Wsparcie tej działalności możliwe było także poprzez wskazanie w rocznym zeznaniu podatkowym organizacji pożytku publicznego jako beneficjenta 1% podatku dochodowego wynikającego z tego zeznania⁸.

Po upływie 25 lat nawiązano do koncepcji wykorzystania instrumentów podatkowych motywujących podatników do finansowego wspierania określonych form aktywności sportowej. W tym zakresie podobnie skonstruowane preferencje podatkowe zawarto w art. 18ee u.p.d.o.p. oraz art. 26ha u.p.d.o.f. Aktualnie obowiązujące w Polsce preferencje w podatkach dochodowych związane z dokonywaniem wydatków na działalność sportową można uznać za wyróżniające się na tle unormowanych w innych państwach członkowskich UE. W podatkach dochodowych niektórych państw członkowskich wprowadzono ulgi podatkowe z tytułu wydatków dokonywanych przez podatników z racji uczestnictwa członków ich rodzin w odpłatnie prowadzonej działalności sportowej. Można

w tym kontekście jako wybrane przykłady wskazać na rozwiązania stosowane w maltańskim oraz włoskim podatku dochodowym od osób fizycznych. W pierwszym z nich umożliwiono odliczenie kwoty do 100 euro rocznie od dochodu podatnika z tytułu wydatków na zajęcia sportowe każdego z jego małoletnich dzieci. W drugim przypadku dochód roczny można pomniejszyć do 210 euro na każde dziecko podatnika w wieku od 5 do 18 lat uczestniczące w odpłatnych zajęciach sportowych organizowanych przez stowarzyszenia sportowe (Barańczyk i in., 2017, s. 65 i 91).

Podmiotowy zakres preferencji podatkowych

Beneficjentami preferencji podatkowych mogą być tylko niektóre kategorie podatników polskich podatków dochodowych. Zgodnie z art. 18ee ust. 1 u.p.d.o.p. są to podatnicy osiągający przychody inne niż z zysków kapitałowych, których rodzaje wymieniono wyczerpująco w art. 7b u.p.d.o.p., zaliczając do nich m.in.: udziały w zyskach osób prawnych (np. dywidendy, nadwyżki bilansowe w spółdzielniach, przychody z umorzenia udziału bądź akcji lub ze zmniejszenia ich wartości); zyski z przekształceń, łączenia lub podziału podmiotów; pochodzące z wniesienia do osoby prawnej lub do spółki wkładu niepieniężnego. Przychody, których nie wymieniono w tym katalogu, są przychodami z pozostałej działalności (Opoka & Thedy, 2018, s. 20).

Jednak w art. 7b ust. 2 i 3 u.p.d.o.p. odmiennie stypizowano przychody z zysków kapitałowych osiągane przez niektóre kategorie podatników. Przychody takie, z wyjątkami wskazanymi przez ustawodawcę, są traktowane jako pochodzące z innych źródeł niż kapitałowe, o ile zostały osiągnięte przez ubezpieczyciela, bank, spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową, firmę inwestycyjną określoną w art. 3 pkt 33 ustawy z 29.07.2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi⁹ (dom maklerski, bank prowadzący działalność maklerską, zagraniczną firmę inwestycyjną prowadzącą działalność maklerską w Polsce oraz zagraniczną osobę prawną z siedzibą poza terytorium UE, prowadzącą w Polsce działalność maklerską); kontrahenta centralnego (tzn. osobę prawną działającą pomiędzy kontrahentami kontraktów będących w obrocie na co najmniej jednym rynku finansowym, która staje się nabywcą dla każdego sprzedawcy i sprzedawcą dla każdego nabywcy¹⁰); centralny depozyt papierów wartościowych w rozumieniu art. 3 pkt 21a u.o.i.f. (osobę prawną z siedzibą w Polsce posiadającą zezwolenie na prowadzenie systemu rozrachunku papierów wartościowych); instytucję finansową (przedsiębiorstwo, którego podstawową działalnością jest nabywanie pakietów akcji lub wykonywanie co najmniej jednego rodzaju działalności finansowej, np. udzielanie kredytów, leasing finansowy, usługi płatnicze, pośrednictwo na rynku pieniężnym¹¹); podmiot świadczący usługi w zakresie obrotu walutami wirtualnymi.

Ustalenia przyjęte w art. 7b ust. 2 i 3 u.p.d.o.p. także uprawniają wymienionych w nim podatników, wykonujących działalność w różnych obszarach rynku finansowego, do preferencji podatkowej uregulowanej w art. 18ee u.p.d.o.p. W tym zakresie powinni być traktowani na równi z podatnikami osiągającymi przychody z tzw. innych źródeł. Osiągane przez nich przychody ze źródeł wymienionych w art. 7b ust. 1 u.p.d.o.p. nie są uważane za zyski kapitałowe, lecz – z określonymi wyjątkami – za przychody pochodzące z innych źródeł. O takiej ich kwalifikacji decyduje szczególny status prawny podatnika będącego np. bankiem, ubezpieczycielem, domem maklerskim.

Według art. 18ee ust. 1 u.p.d.o.f. podatnik zamierzający skorzystać z przedstawianej preferencji podatkowej powinien osiągać przychody inne niż z zysków kapitałowych. Uprawnienia tego nie wyłącza równoległe generowanie przez podatnika przychodów z zysków kapitałowych i z innych źródeł, ponieważ w cytowanym przepisie nie ma zastrzeżenia o osiąganiu wyłącznie przychodów innych niż zyski kapitałowe¹².

Zgodnie z art. 26ha ust. u.p.d.o.f. prawo do preferencji podatkowej mają tylko podatnicy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą, z której dochody są opodatkowane na zasadach ogólnych, (tj. skalą podatkową z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f.) lub stawką proporcjonalną (w wysokości 19% na podstawie art. 30c u.p.d.o.f.) (Bartosiewicz, 2022, s. 255). Przepis art. 30c u.p.d.o.f. można stosować do podatników osiągających dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz z działów specjalnych produkcji rolnej wymienionych w art. 2 ust. 3 u.p.d.o.f., którymi są: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin *in vitro*, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym. W piśmiennictwie takie formy produkcji roślinnej lub zwierzęcej nazywane są specjalistyczną działalnością rolniczą, której wyodrębnienie dla celów podatkowych uzasadnia odmienny sposób wykorzystywania ziemi pełniącej funkcję miejsca prowadzenia działalności, a nie środka produkcji (Burzec, 2017, s. 56).

Z art. 26ha ust. 1 u.p.d.o.f. wynika, że beneficjentami preferencji podatkowej z tytułu wydatków na działalność sportową mogą być tylko podatnicy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą, np. produkcyjną, handlową, budowlaną, usługową. Nie wymieniono w tym przepisie podatników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej lub osiągających przychody z innych źródeł wskazanych w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. (np. ze stosunku pracy, działalności wykonywanej osobiście, najmu, dzierżawy), a więc nie uprawniono ich do omawianej preferencji podatkowej.

Wątpliwości dotyczące beneficjentów tej preferencji mogą dotyczyć sposobu zredagowania art. 30c ust. 2 u.p.d.o.f., w którym wyczerpująco wymieniono tytuły odliczeń od dochodu. Podatnicy opodatkowani według stawki proporcjonalnej mogą odliczyć od dochodu tylko wydatki

wskazane w tym przepisie¹³. W tym katalogu nie ujęto odliczenia wydatków na działalność sportową, a więc podatnika nie uprawniono do ich uwzględnienia na podstawie art. 30c ust. 2 u.p.d.o.f. Może to jednak uczynić na podstawie art. 26ha ust. 1 u.p.d.o.f. Niespójność tych unormowań można wyeliminować, odwołując się do reguł kolizyjnych. Przepis art. 26ha u.p.d.o.f. wyczerpująco normuje określoną materię spraw, a więc jako bardziej szczegółowy w badanym zakresie i wprowadzony później zastępuje stosowanie wcześniej ustanowionego art. 30c ust. 2 u.p.d.o.f. (reguły kolizyjne *lex specialis derogat legi generali* oraz *lex posterior derogat legi priori*).

Można nadmienić, że tylko ulgę podatkową z tytułu wpłat na indywidualne konto zabezpieczenia emerytalnego wymieniono w art. 26 ust. 1 pkt 2b u.p.d.o.f. oraz w art. 30c ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.f. w związku z opodatkowaniem dochodów odpowiednio według skali podatkowej i stawki proporcjonalnej. Podmiotowy zakres ulg podatkowych wprowadzanych po 2018 r. dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych osiągających przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej wyznaczono w przepisach tej ustawy, ale bez odpowiedniej nowelizacji jej art. 30c. Uczyniono tak m.in. w odniesieniu do ulg z tytułu wydatków dokonanych w celu: zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów, pokrycia kosztów produkcji próbnej nowego produktu i jego wprowadzenia na rynek, finansowego wsparcia określonych rodzajów działalności (sportowej, kulturalnej, szkolnictwa wyższego i nauki). Odmienny zakres podmiotowy przyjęto dla ulg podatkowych z tytułu wydatków na przedsięwzięcia termomodernizacyjne oraz ochronę zabytków, które przysługują podatnikom osiągającym różne dochody opodatkowane według skali podatkowej lub stawki proporcjonalnej stosowanej do dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej bądź działów specjalnych produkcji rolnej.

Przedmiotowe granice preferencji podatkowej

Z uwagi na tożsamość unormowań zawartych w art. 18ee ust. 2 u.p.d.o.p. oraz art. 26ha ust. 2 u.p.d.o.f., dotyczących przedmiotowego zakresu preferencji podatkowej, uzasadnione jest ich łączne zbadanie i poddanie ocenie. W tych przepisach ustaw podatkowych wyczerpująco wyliczono zadania sportowe, które podatnik może finansowo wspierać. Uprawnionym do preferencji jest podatnik ponoszący wydatki na: klub sportowy, stypendium sportowe, imprezę sportową. Sposoby rozumienia tych terminów określono w odrębnych ustawach, a więc ustalenie zakresu przedmiotowego preferencji wymaga kompleksowej interpretacji przepisów ustawy podatkowej oraz dokonanych z niej odesłań do odrębnych ustaw.

Ogólnie określono „klub sportowy” w art. 3 ustawy z 25.06.2010 r. o sporcie¹⁴, ustalając jego formę organizacyjnoprawną i rodzaj prowadzonej działalności. Nie jest to jego legalna definicja, lecz wskazanie charakterystycznych

cech takiego podmiotu. Klub sportowy to osoba prawna prowadząca działalność sportową¹⁵. Według art. 4 u.s. szczególnym rodzajem klubu jest uczniowski klub sportowy, uzyskujący osobowość prawną z chwilą wpisu do ewidencji prowadzonej przez starostę właściwego ze względu na jego siedzibę. Członkami uczniowskiego klubu sportowego mogą być w szczególności uczniowie, rodzice i nauczyciele.

W ustawie o sporcie posłużono się terminem „działalność sportowa”, ale jej nie zdefiniowano. Według sądów taka działalność związana jest z aktywnością gospodarczą generującą przychody i ewentualnie dochody, ale nie można jej utożsamiać z uprawianiem sportu przez dany podmiot lub aktywnością fizyczną innych osób¹⁶. Celem działalności sportowej jest tzw. biznes sportowy ukierunkowany na osiąganie zysków z organizowania imprez sportowych lub tworzenia warunków do ich przeprowadzenia¹⁷. Nie są więc synonimami pojęcia „sport” oraz „działalność sportowa”. Według art. 2 u.s. sportem są wszelkie formy aktywności fizycznej (doraźne lub systematyczne), które wpływają na wypracowanie lub poprawienie kondycji fizycznej i psychicznej, rozwój stosunków społecznych lub osiągnięcie wyników sportowych na wszelkich poziomach. Sportem jest także współzawodnictwo oparte na aktywności intelektualnej ukierunkowanej na osiągnięcie wyniku sportowego. Wychowanie fizyczne i rehabilitacja ruchowa oraz sport to elementy składowe kultury fizycznej. Kluby sportowe jako osoby prawne nie uprawiają sportu, lecz prowadzą działalność w sporcie lub ją organizują bądź zapewniają warunki dla jej realizacji (Krześniak, 2020, s. 50).

W konstrukcji omawianej preferencji podatkowej przyjęto wąskie rozumienie klubu sportowego, odsyłając do art. 28 ust. 1 i 2 u.s. Wydatków można dokonać na klub nie działający w celu osiągnięcia zysku (Głowacka, 2023, s. 95). W praktyce gospodarczej pojawiają się wątpliwości dotyczące sposobu rozumienia wyrażenia „klub sportowy nie działający w celu osiągnięcia zysku”. W judykaturze prezentowano pogląd, że zawarcie w statucie klubu sportowego informacji o możliwości przeznaczenia jego zysku netto na dywidendę dla akcjonariuszy, pozostałe kapitały (fundusze) lub inne cele nie jest argumentem rozstrzygającym o działaniu klubu w celu osiągnięcia zysku. Z uwagi na specyfikę funkcjonowania klubów sportowych „nie działanie w celu osiągnięcia zysku” nie oznacza zakazu prowadzenia działalności gospodarczej przez kluby. Prowadzą one często działalność gospodarczą polegającą na sprzedaży np. pamiątek w barwach klubowych (koszulek, czapek, szalików, kubków), powierzchni reklamowej, biletów na imprezy sportowe. Istotne jest, aby zysk z tego źródła przeznaczać na działalność statutową klubu, związaną ze sportem, a nie rozdzielać pomiędzy jego członków, właścicieli (Badura i in., 2011, s. 348) lub pracowników¹⁸. W klubie sportowym można wyodrębnić dwa rodzaje działalności, tzn. sportową oraz gospodarczą, przy czym celem tej drugiej jest finansowanie działalności sportowej wykonywanej przez klub¹⁹. Konkludując, w przypadku klubu sportowego wyrażenie „nie działający w celu osiągnięcia zysku” można rozumieć jako nieprowadzenie działalności

gospodarczej lub jej wykonywanie i przeznaczanie zysków na cele statutowe²⁰.

Klub sportowy nie działający w celu osiągnięcia zysku może, zgodnie z art. 3 ust. 3 pkt 4 ustawy z 24.04.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie²¹, prowadzić także działalność pożytku publicznego, tzn. działalność społecznie użyteczną w sferze ustawowo określonych zadań publicznych, w tym polegających na wspieraniu i upowszechnianiu kultury fizycznej. Klub sportowy nie działający w celu osiągania zysku, a także uczniowski klub sportowy (Powałowski & Przeszło, 2023, s. 3), mogą być zgodnie z art. 2 pkt 5 lit. f oraz art. 3 ustawy z 5.08.2022 r. o ekonomii społecznej²² podmiotami ekonomii społecznej i przedsiębiorstwami społecznymi (Przeszło, 2023, s. 24). W związku z tym mogą prowadzić działalność (gospodarczą, pożytku publicznego lub inną odpłatną aktywność) na rzecz społeczności lokalnej w zakresie reintegracji społecznej i zawodowej, tworzenia miejsc pracy dla osób zagrożonych wykluczeniem społecznym i świadczenia usług społecznych.

Przekazane przez podatnika kwoty na finansowanie klubu sportowego, w myśl art. 18ee ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p. oraz art. 26ha ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f., powinny być przeznaczone przez ten klub na cele określone w art. 28 ust. 2 u.s. Katalog ten obejmuje: realizację programów szkolenia sportowego, zakup sprzętu sportowego, pokrycie kosztów organizowania lub uczestnictwa w zawodach sportowych bądź korzystania z obiektów sportowych dla celów szkolenia sportowego, sfinansowanie stypendiów sportowych lub wynagrodzenia kadry szkoleniowej. Wyliczenie poprzedzono wyrażeniem „w szczególności”, a więc nie jest to zamknięty katalog takich zadań. Uprawnionym do preferencji podatkowej jest podatnik ponoszący również inne wydatki na klub sportowy, o ile spełniają one kryteria ustalone w art. 28 ust. 2 u.s., tzn. służą realizacji celu publicznego, wpływają na poprawę warunków uprawiania sportu przez członków klubu lub zwiększają dostępność społeczności lokalnej do działalności sportowej prowadzonej przez klub. Konkludując, preferencja podatkowa jest stosowana wtedy, gdy łącznie są spełnione wymagania określone w art. 28 ust. 1 i 2 u.s., tzn. beneficjentem dofinansowania jest klub sportowy nie działający w celu osiągnięcia zysku i wydatek podatnika spełnia kryteria ustalone w ustawie²³.

W okresie poprzedzającym wprowadzenie omawianej preferencji podatkowej nie było legalnej definicji stypendium sportowego (Kuczkowski, 2021, s. 63). W piśmiennictwie akcentowano jego funkcje, zwłaszcza funkcję polegającą na udzielaniu wsparcia materialnego osobie zaangażowanej w działalność sportową (Foks, 2002, s. 67). Stypendia sportowe są z reguły powiązane z określonym reżimem postępowania zawodnika (trenera), np. przestrzeganiem odpowiedniego trybu życia, poddawaniem się badaniom lekarskim, zakazem uprawiania sportów ekstremalnych. Podkreślano również, że stypendium sportowe to świadczenie odrębne od wynagrodzenia za pracę²⁴. W art. 5, art. 28 ust. 2 pkt 5, art. 31–33 u.s. wymieniono kilka rodzajów stypendiów sportowych, którymi są stypendia ustanawiane i finansowane przez:

1) klub sportowy lub jednostkę samorządu terytorialnego (okresowe stypendia dla zawodników),

2) ministra właściwego ds. kultury fizycznej ze środków budżetu państwa dla członków kadry narodowej za osiągnięte wyniki sportowe we współzawodnictwie międzynarodowym (stypendia na okres do 24 miesięcy),

3) ministra właściwego ds. kultury fizycznej ze środków budżetu państwa dla członków kadry narodowej, którzy nie osiągnęli odpowiedniego wyniku sportowego, ale zobowiązali się do realizacji programu przygotowań i udziału w igrzyskach (olimpijskich, paraolimpijskich, osób niesłyszących) albo w mistrzostwach świata lub Europy (specjalne stypendia sportowe na okres do 12 miesięcy),

4) ministra właściwego ds. kultury fizycznej ze środków budżetu państwa dla członków kadry narodowej w wieku od 16 do 23 lat, którzy zobowiążą się do realizacji programu przygotowań do igrzysk (olimpijskich, paraolimpijskich, osób niesłyszących) lub olimpiady szachowej albo programu przygotowań do mistrzostw świata lub mistrzostw Europy oraz do udziału w tych zawodach (stypendia sportowe na okres do 12 miesięcy),

5) ministra właściwego ds. kultury fizycznej ze środków budżetu państwa dla zawodników lub trenerów, którzy nie byli karani dyscyplinarnie za doping w sporcie dyskwalifikacją w wymiarze jednostkowym większym niż 24 miesiące lub więcej niż raz bez względu na jednostkowy wymiar kary (stypendia sportowe na okres do 12 miesięcy).

W art. 18ee ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. oraz art. 26ha ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f. użyto wyrażenia „stypendium sportowe” bez bliższego wskazania jego beneficjenta (zawodnik, trener), rodzaju (okresowe, jednorazowe) oraz podmiotu ustanawiającego takie świadczenie. Wyłącznie dla potrzeb stosowania omawianej preferencji podatkowej w art. 18ee ust. 3 u.p.d.o.p. oraz art. 26ha ust. 3 u.p.d.o.f. zdefiniowano stypendium sportowe jako finansowane przez podatnika jednostronne, bezzwrotne świadczenie pieniężne, przyznawane przez jednostki samorządu terytorialnego, ministra właściwego ds. kultury fizycznej, organizacje pożytku publicznego lub kluby sportowe za osiągnięcie określonego wyniku sportowego lub umożliwiające przygotowanie się do imprezy sportowej. Podatnicy mogą zatem finansować każde z wyżej wymienionych stypendiów sportowych niezależnie od tego, jaki podmiot uprawniono do ich przyznawania (Brzostowska & Kubiesa, 2024, s. 105). Należy jednak zwrócić uwagę na użyte w art. 18ee ust. 3 u.p.d.o.p. oraz art. 26ha ust. 3 u.p.d.o.f. zwroty „za osiągnięcie określonego wyniku sportowego” oraz „umożliwiające przygotowanie się do imprezy sportowej”. Zawarto w nich sugestie dotyczącą beneficjenta stypendium sportowego, którym powinien być zawodnik (sportowiec), a nie jego trener (szkoleniowiec) lub dietetyk, fizjoterapeuta, osoba odpowiedzialna za sprzęt sportowy, statystyk. W odniesieniu do kadry szkoleniowej współpracującej ze sportowcami powinien być stosowany termin „wynagrodzenie”, które jest świadczeniem innym niż stypendium sportowe.

Do preferencji podatkowej uprawnia także dokonanie wydatków na niemасową imprezę sportową. Zgodnie

z art. 3 pkt 3 ustawy z 20.03.2009 r. o bezpieczeństwie imprez masowych²⁵ celem masowej imprezy sportowej jest współzawodnictwo sportowe lub popularyzowanie kultury fizycznej zlokalizowane na:

a) stadionie lub w innym obiekcie niebędącym budynkiem, na którym liczba legalnie udostępnionych przez organizatora miejsc dla osób wynosi nie mniej niż 1000, a w hali sportowej lub innym budynku umożliwiającym przeprowadzenie takiej imprezy – nie mniej niż 300,

b) terenie umożliwiającym jej przeprowadzenie, na którym liczba udostępnionych przez organizatora miejsc dla osób wynosi nie mniej niż 1000.

W legalnej definicji „masowej imprezy sportowej” zastosowano dwa kryteria charakteryzujące takie wydarzenie. Pierwszym jest cel jej przeprowadzenia (współzawodnictwo sportowe lub popularyzacja kultury fizycznej), a drugim kryterium – miejsce jej organizacji i liczba udostępnianych miejsc. Nie jest istotna liczba uczestników w imprezie masowej (Drózd, 2019a, s. 41). Niespełnienie któregośkolwiek z tych kryteriów sprawia, że impreza nie będzie masowa, ale należy uwzględnić także warunki z art. 3 pkt 1 lit. a–b oraz lit. f u.b.i.m. Według tych przepisów zorganizowanie imprez sportowych w określonych miejscach pozbawia je atrybutu masowości. Miejscami takimi są: teatry, opery, operetki, filharmonie, kina, muzea, biblioteki, domy kultury i galerie sztuki lub inne podobne obiekty. Zastosowanie wyrażenia „inne podobne obiekty” wskazuje, że wyliczenie w ustawie nie jest wyczerpujące i można organizować niemасowe imprezy sportowe w świetlicach lub klubach i ogniskach muzycznych²⁶.

Imprezami niemасowymi są także wydarzenia zlokalizowane w szkołach, placówkach oświatowych oraz nieruchomościach ochotniczych straży pożarnych, o ile organizują je podmioty zarządzające takimi obiektami (Drózd, 2019b, s. 45). Nie są także masowymi imprezami sportowymi organizowane na warunkach określonych w art. 3 pkt 1 lit. c–d oraz lit. f u.b.i.m., tzn.: w celu współzawodnictwa sportowego dzieci i młodzieży, sportowców niepełnosprawnych oraz przez pracodawców dla ich pracowników. W tym ostatnim przypadku powinna to być impreza niedostępna dla osób trzecich. Dodatkową przesłanką wyłączającą cechę masowości imprezy sportowej jest zachowanie odpowiedniości jej rodzaju do przeznaczenia obiektu lub terenu, gdzie będzie się ona odbywała. W piśmiennictwie oceniono, że warunek ten nie jest w pełni klarowny, ale nie powinien być determinowany wyłącznie przepisami prawa budowlanego, np. koniecznością uzyskania pozwolenia na użytkowanie obiektu. Niezbędne jest to, aby przeznaczenie obiektu przynajmniej w założeniu dopuszczało możliwość organizacji w nim danego rodzaju imprezy (Ochmann, 2019, s. 14).

Wyznaczenie przedmiotowych granic omawianej preferencji podatkowej możliwe jest dopiero po wyznaczeniu sposobu rozumienia pojęć użytych w przepisach ustaw o podatkach dochodowych, ale definiowanych w odrębnych ustawach regulujących różne aspekty organizowania i wykonywania działalności sportowej.

Tryb stosowania preferencji podatkowej z tytułu wydatków na działalność sportową

Podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych lub od osób prawnych, osiągający dochody odpowiednio z pozarolniczej działalności gospodarczej lub ze źródeł innych niż zyski kapitałowe, może zmniejszyć podstawę opodatkowania o kwotę stanowiącą 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność sportową. W art. 18ee u.p.d.o.p. oraz art. 26ha u.p.d.o.f. zastosowano określenie „koszty uzyskania przychodów” bez szczególnych zastrzeżeń, a więc takie wydatki powinny spełniać ogólne kryteria kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. Będą takimi kosztami wtedy, gdy zostaną poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Ogólne kryteria wymagają badania każdego wydatku podatnika w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej. Wyjątki dotyczą tylko wydatków wyraźnie zaliczonych wprost w ustawie do kategorii kosztów uzyskania przychodów lub wyłączonych z tego katalogu. Istotne jest ustalenie istnienia związku przyczynowego pomiędzy poniesieniem kosztu a powstaniem przychodu z określonego źródła lub realną szansą powstania przychodu bądź też zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła jego uzyskiwania. Reasumując, wydatek poniesiony przez podatnika stanowi koszt uzyskania przychodu, o ile spełnia następujące warunki:

- 1) został poniesiony przez podatnika, a nie przez inną osobę,
- 2) jest definitywny, tzn. nie został podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócony,
- 3) pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- 4) poniesiony został w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia przychodów lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętych przychodów,
- 5) jest właściwie udokumentowany,
- 6) nie znajduje się w wykazie wydatków, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodów²⁷ (zawartym w art. 16 u.p.d.o.p. oraz art. 23 u.p.d.o.f., obejmującym m.in. odsetki od własnego kapitału włożonego przez podatnika w źródło przychodów, udzielone pożyczki, koszty reprezentacji, zwłaszcza poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów alkoholowych).

Kosztami uzyskania przychodów są więc wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, dokonywane w celu osiągnięcia, zabezpieczenia lub zachowania źródła przychodów²⁸. Pełną kwotę wydatków na działalność sportową, spełniających ogólne kryteria właściwe dla kosztów uzyskania przychodów, podatnik prowadzący jakąkolwiek działalność gospodarczą może uwzględnić jako koszty swojej działalności, która z reguły nie jest działalnością sportową. Dodatkowo połowę kwoty takich wydatków ma prawo odliczyć w postaci ulgi od podstawy opodatkowania, ale odliczenie takie w roku podatkowym nie może przekroczyć kwoty dochodu podatnika z przychodów

innych niż zyski kapitałowe lub z pozarolniczej działalności gospodarczej. O niewykorzystaną za dany rok podatkowy część ulgi podatkowej podatnik nie może zmniejszyć swojego dochodu w kolejnym roku podatkowym.

Ostatecznym efektem finansowego wsparcia przez podatnika działalności sportowej jest możliwość rozliczenia 150% kwoty poniesionego na ten cel wydatku, tzn. jego uwzględnienia w 100% w kosztach uzyskania przychodów oraz 50% jako ulgi zmniejszającej podstawę opodatkowania. Można to zobrazować przykładem, w którym roczne przychody podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, opodatkowanego według stawki 19%, wynoszą 900 000 zł oraz zwykle koszty związane z jego działalnością stanowią 300 000 zł, to dochód wynosi 600 000 zł. W razie dokonania wydatków w kwocie 80 000 zł na działalność klubu sportowego podatnik zwiększy swoje koszty do poziomu 380 000 zł, a jego dochód wyniesie 520 000 zł. Po odliczeniu 50% wydatków na działalność klubu sportowego dochód do opodatkowania wyniesie 480 000 zł. Obliczony według stawki 19% podatek dochodowy to kwota 91 200 zł. Nie ponosząc wydatków na działalność klubu sportowego należałoby opodatkować dochód wynoszący 600 000 zł, a więc kwota podatku w takiej sytuacji to 114 000 zł. Podatnik dokonujący omawianych wydatków zmniejsza swój podatek o 22 800 zł.

Według art. 18ee ust. 8 u.p.d.o.p. oraz art. 26ha ust. 8 u.p.d.o.f. prawo do preferencji podatkowej przysługuje wtedy, gdy podatnikowi nie zwrócono poniesionych kosztów w jakiegokolwiek formie lub nie dokonał on ich odliczenia z innego tytułu od podstawy opodatkowania. Nie eliminuje tej preferencji odliczenie od podstawy opodatkowania lub otrzymanie zwrotu odpisów z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w części odpowiadającej poniesionym wydatkom na ich nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie. Poza tym wyjątkiem wydatki na działalność sportową powinny stanowić realne obciążenie zasobów majątkowych podatnika. Jeżeli zrefundowano jemu część poniesionych kosztów, to tylko w tej części nie można ich odliczyć w postaci ulgi podatkowej²⁹. Preferencji podatkowej nie pozbawia sfinansowanie przez podatnika kosztów działalności sportowej z zaciągniętego kredytu (pożyczki) spłacanego następnie z jego środków pieniężnych, ponieważ spłata ekonomicznie go obciąża.

W ustawie określono także ramy czasowe oraz sposób wykorzystania prezentowanej preferencji podatkowej. Zgodnie z art. 18ee ust. 9 i 10 u.p.d.o.p. oraz art. 26ha ust. 9 i 10 u.p.d.o.f. odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty. Wraz z rocznym zeznaniem podatkowym należy złożyć informację, według ustalonego wzoru, zawierającą wykaz poniesionych i odliczanych wydatków, które z woli ustawodawcy nazywane są kosztami. Według art. 27 ust. 1 u.p.d.o.p. zeznanie roczne składa się w terminie do końca trzeciego miesiąca roku następnego po roku podatkowym. Podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych powinien złożyć takie zeznanie w terminie ustalonym w art. 45 ust. 1 u.p.d.o.f., tzn. nie wcześniej niż 15 lutego i nie później niż

30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym. Struktura informacji o poniesionych kosztach na działalność sportową uwzględnia ich podział przyjęty w ustawie, a więc należy wyodrębnić wydatki na finansowanie: klubu sportowego, stypendium sportowego oraz niemasowej imprezy sportowej.

Uwagi końcowe

Przeprowadzone badania regulacji prawnych kreujących preferencję podatkową z tytułu wydatków na działalność sportową uzasadniają ocenę, że ustalone granice podmiotowe i przedmiotowe tworzą względnie wąski obszar możliwego jej stosowania. W szczególności jest to zdeterminowane dopuszczalnością finansowania przez podatników tylko klubu sportowego niedziałającego w celu osiągnięcia zysku oraz kosztów organizacji niemasowej imprezy sportowej. Konkluzja taka nie dotyczy stypendium sportowego. Preferencja podatkowa może jednak tworzyć warunki do otrzymywania wsparcia finansowego przez małe niekomercyjne kluby sportowe, w tym uczniowskie, które oferują uprawianie niszowych dyscyplin sportowych przez młodych zawodników rozpoczynających szkolenie (np. w łucznictwie, akrobatyce sportowej, kajakarstwie, saneczkarstwie, szermierce). Zwłaszcza takie kluby potrzebują dofinansowania, ponieważ mają ograniczone możliwości dostępu do środków gwarantujących bieżącą działalność, zakupy sprzętu i utrzymanie infrastruktury sportowej. Podatkowa preferencja zachęcająca do dofinansowania niemasowych imprez sportowych, z reguły mających wymiar lokalny, może wzbudzać zainteresowanie u przedsiębiorców związanych z daną miejscowością. Mogą oni w zamian za wsparcie takich imprez oczekiwać wzrostu popytu na swoje produkty i usługi na rynkach lokalnych. Dane liczbowe z dwóch lat jej stosowania w zasadzie potwierdzają powyższe spostrzeżenia.

Po zakończeniu 2022 r. roczne zeznania złożyło 25 603 824 podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, w tym 2 907 678 wykazujących przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowane według skali podatkowej oraz 528 656 według stawki proporcjonalnej. Potencjalnie zainteresowanych omawianą preferencją podatkową mogło być 3 436 334 podatników, ale z odliczenia wydatków (łącznie z tytułu wsparcia działalności sportowej, kulturalnej oraz szkolnictwa wyższego i nauki) skorzystało tylko 1141 podatników, w tym 257 opodatkowanych według skali podatkowej (łącznie odliczono 1 469 000 zł) oraz 884 opodatkowanych według stawki proporcjonalnej (odliczono łącznie 20 000 000 zł)³⁰.

Zeznania roczne za 2022 r. dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych złożyło 596 968 podatników wykazujących przychody z innych źródeł oraz 12 831 deklarujących przychody z zysków kapitałowych. Z omawianej preferencji skorzystało tylko 708 podatników, a wartość ich odliczeń od dochodu wyniosła 60 111 000 zł³¹. Łączna wartość odliczeń dokonanych przez podatników podatków

dochodowych w pierwszym roku ich stosowania wyniosła 81 580 000 zł. Uwzględniając fakt, że odliczeniu podlega 50% dokonanych wydatków i 100% jako koszty uzyskania przychodów, podatnicy przekazali na ww. cele kwotę dwukrotnie wyższą, tzn. 163 160 000 zł. Jako koszty uzyskania przychodów odliczyli pełną kwotę i dodatkowo 50% w formie ulgi od dochodu, a więc łącznie 244 740 000 zł.

W 2023 r. wzrosła liczba podatników i wartość odliczeń z tytułu omawianej preferencji podatkowej. Złożono 659 436 zeznań podatkowych, w tym odliczeń dokonało 1031 podatników podatku dochodowego od osób prawnych na łączną kwotę 96 433 000 zł³². Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych, opodatkowani według skali podatkowej, złożyli 25 516 826 zeznań, w tym w 233 wykazali prawo do omawianych odliczeń od podstawy opodatkowania w łącznej kwocie 849 000 zł. Opodatkowani stawką proporcjonalną złożyli 562 217 zeznań, w tym w 1060 wykazano takie odliczenia na łączną kwotę 24 500 000 zł³³. Na wyżej wskazane trzy cele podatnicy przekazali łącznie 243 564 000 zł, a więc o 49,28% więcej niż w 2022 r. Ustalony w ustawie algorytm umożliwił podatnikom rozliczenie kwoty 365 346 000 zł (w formie kosztów uzyskania przychodów i ulgi podatkowej). Z informacji Ministerstwa Finansów nie wynika jednak, jakie są udziały w tej kwocie wydatków poniesionych odpowiednio na: działalność sportową, kulturalną oraz szkolnictwo wyższe i naukę. Zainteresowanie podatników preferencją podatkową z tytułu wydatków na wyżej wymienione cele było większe od prognozowanego przez projektodawcę łącznego wsparcia na poziomie ok. 100 000 000 mln zł w każdym roku.

Prezentowana preferencja podatkowa jest instrumentem wsparcia konkretnych przedsięwzięć i zdarzeń, których cechy określono w ustawie. Wymierne korzyści mogą być osiągane przez podatników (zmniejszenie wysokości ciężaru podatkowego) oraz przez beneficjentów wsparcia (klub sportowy, organizator niemasowej imprezy sportowej, stypendysta). Pośrednimi profitentami wsparcia mogą być także inne osoby, zwłaszcza sportowcy i ich trenerzy korzystający dzięki dofinansowaniu z odpowiednio wyposażonych obiektów sportowych. Pozytywnie zweryfikowano hipotezę zakładającą, że prawna konstrukcja preferencji podatkowej zawiera silny mechanizm motywujący podatników do jej wykorzystywania. Uwzględnienie kwalifikowanego wydatku w pełnej wysokości w kosztach uzyskania przychodów oraz dodatkowo jego 50% w postaci ulgi odliczanej od podstawy opodatkowania sprawia, że jest ona atrakcyjna dla podatników. Uszczuplenie wpływów do budżetu, będące efektem jej stosowania, może być rekompensowane zwiększeniem puli środków w mniejszych klubach sportowych i ograniczeniem ich starań o dotacje budżetowe na prowadzenie działalności. Wprowadzone do podatków dochodowych rozwiązania umożliwiają pozyskiwanie środków finansowych na działalność sportową od podmiotów spoza sektora finansów publicznych. Ocena ich przydatności nie powinna być sprowadzana tylko do aspektów *stricte* fiskalnych. Ich zastosowanie może także przynosić pozytywne skutki społeczne, gospodarcze, edukacyjne, integracyjne lub zdrowotne.

Przypisy/Notes

- ¹ Tj. Dz.U. z 2025 r., poz. 163 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.
- ² Tj. Dz.U. z 2025 r., poz. 278 ze zm., dalej: u.p.d.o.p.
- ³ Wyrok TK z 20.07.2006 r., K 40/05, OTK-A 2006, z. 7, poz. 82.
- ⁴ Dz.U. nr 155, poz. 1298 ze zm.
- ⁵ Dz.U. nr 78, poz. 483 ze zm.
- ⁶ Ustawa z 16.11.2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 217, poz. 1588 ze zm.).
- ⁷ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk nr 732 Sejm RP V kadencji, s. 12 i s. 86.
- ⁸ Odpowiedź Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z 27.03.2008 r. na interpelację nr 1632 posła Jacka Tomczaka w sprawie w sprawie ulgi podatkowej dla sponsorów inwestujących w sport oraz obniżenia podatku dochodowego dla zawodników w polskich ligach piłkarskich, <https://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/016254BD> (dostęp: 12.11.2024).
- ⁹ Tj. Dz.U. z 2024 r., poz. 722 ze zm., dalej: u.o.i.f.
- ¹⁰ Art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 z 4.07.2012 r. w sprawie instrumentów pochodnych będących przedmiotem obrotu poza rynkiem regulowanym, kontrahentów centralnych i repozytoriów transakcji (Dz.Urz.UE L nr 201 z 27.07.2012 r., s. 1 ze zm.).
- ¹¹ Art. 4 ust. 1 pkt 7 ustawy z 29.08.1997 r. Prawo bankowe (tj. Dz.U. z 2024 r., poz. 1646 ze zm.).
- ¹² Wyrok WSA w Warszawie z 8.11.2023 r., III SA/Wa 1529/23, LEX nr 3745042.
- ¹³ Wyrok NSA z 7.10.2022 r., II FSK 63/20, LEX nr 3432326; wyrok WSA w Warszawie z 23.01.2013 r., III SA/Wa 1635/12, LEX nr 1326443.
- ¹⁴ Tj. Dz.U. z 2024 r., poz. 1488 ze zm., dalej: u.s.
- ¹⁵ Uchwała Kolegium RIO w Poznaniu z 28.12.2011 r., 25/2167/2011, LEX nr 1111137.
- ¹⁶ Wyrok WSA w Krakowie z 30.06.2016 r., I SA/Kr 104/16, LEX nr 2084396.
- ¹⁷ Wyrok NSA z 15.05.2012 r., II FNP 3/12, LEX nr 1232539; wyrok NSA z 31.05.2012 r., II FSK 2380/10, LEX nr 1244218.
- ¹⁸ Wyrok WSA w Poznaniu z 16.01.2024 r., I SA/Po 758/23, LEX nr 3668863.
- ¹⁹ Wyrok WSA w Gliwicach z 19.03.2024 r., I SA/Gl 1025/23, LEX nr 3705738.
- ²⁰ Wyrok WSA w Gliwicach z 11.04.2024 r., I SA/Gl 1038/23, LEX nr 3714501.
- ²¹ Tj. Dz.U. z 2025 r., poz. 1388.
- ²² Tj. Dz.U. z 2025 r., poz. 806.
- ²³ Wyrok WSA we Wrocławiu z 22.11.2023 r., I SA/Wr 454/23, LEX nr 3658661.
- ²⁴ Wyrok SN z 21.10.2021 r., I USKP 47/21, LEX nr 3352059; wyrok SN z 22.01.2020 r., I UK 283/18, LEX nr 2783285.
- ²⁵ Tj. Dz.U. z 2023 r., poz. 616, dalej: u.b.i.m.
- ²⁶ Wyrok SA w Szczecinie z 23.06.2016 r., I ACa 332/16, LEX nr 2351759.
- ²⁷ Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4.07.2023 r., 0111-KDIB1-1.4010.207.2023.2.MF, LEX nr 680309.
- ²⁸ Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 1.06.2023 r., 0111-KDIB1-1.4010.171.2023.2.KM, LEX nr 677937.
- ²⁹ Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27.12.2022 r., 0111-KDIB1-1.4010.691.2022.2.SG, LEX nr 665364.
- ³⁰ Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych. (2023). *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2022 r.*, www.mf.gov.pl/finanse (dostęp: 14.11.2024).
- ³¹ Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych. (2023). *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2022 r.*, www.mf.gov.pl/finanse (dostęp: 14.11.2024).
- ³² Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych. (2024). *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2023 r.*, www.mf.gov.pl/finanse (dostęp: 30.04.2025).
- ³³ Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych. (2024). *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2023 r.*, www.mf.gov.pl/finanse (dostęp: 30.04.2025).

Bibliografia/References

- Badura, M., Basiński, H., Kałużny, G., & Wojcieszak, M. (2011). *Ustawa o sporcie. Komentarz*. Wolters Kluwer.
- Barańczyk, T., Narkiewicz-Tarłowska, J. & Boniecka, I., (2017). *Ulgi podatkowe i świadczenia rodzinne w UE. Raport*. PricewaterhouseCoopers Polska. <https://www.pwc.pl> (dostęp: 30.04.2025).
- Bartosiewicz, A. (2022). *Polski Ład. Podatki i składki*. Wolters Kluwer.
- Brzostowska, M., & Kubiesa, P. (2024). *Ulgi i zwolnienia w podatkach dochodowych*. Wolters Kluwer.
- Brzecz, M. (2017). Pojęcie działalności rolniczej na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – wnioski *de lege ferenda*. *Przegląd Prawa Publicznego*, (10), 55–67.
- Czechowski, J. (2014). Sport szansą społecznego rozwoju człowieka. *Spółeczeństwo i Ekonomia*, (1), 7–19.
- Dróżdż, M. (2019a). Gala sztuk walki a ustawa o bezpieczeństwie imprez masowych. *Przegląd Prawa Publicznego*, (10), 37–46.
- Dróżdż, M. (2019b). Z problematyki unormowań dotyczących organizacji oraz bezpieczeństwa imprez masowych oraz niemassowych na uczelniach wyższych. *Przegląd Prawa Publicznego*, (4), 37–53.
- Durczyńska, M. (2016). Zakres ulg w polskim systemie podatkowym. W: H. Dzwonkowski, & J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce* (s. 436–455). Wydawnictwo Sejmowe.
- Foks, J. (2002). Stypendia sportowe – zagadnienia publicznoprawne. *Sport Wyczynowy*, (11–12), 66–71.
- Głowacka, B. (2023). Sponsorowanie klubów sportowych a ulga w podatku dochodowym. *Doradztwo Podatkowe*, (7), 94–96.
- Kiwnik Pargana, J. (2022). Polacy wśród najmniej wysportowanych w UE. Rzeczpospolita, e-wydanie z 20.09.2022 r. <https://www.rp.pl>>wydarzenia>kraj>społeczeństwo (dostęp: 12.11.2024).
- Koperkiewicz-Mordel, K., & Nykiel, W. (2006). *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*. LexisNexis.
- Krześniak, E. J. (2020). *Ustawa o sporcie. Komentarz*. Wolters Kluwer.
- Kuczowski, P. (2021). Stypendium sportowe dla zawodników ustanowione i finansowane przez gminy w orzecznictwie sądów administracyjnych – zagadnienia wybrane. *Roczniki Administracji i Prawa*, (1), 61–74.
- Kutwa, K., & Rafał, M. (2019). *Polski rynek sportu. Wyzwania – wpływ społeczno-gospodarczy – trendy*. Polski Instytut Ekonomiczny.
- Mariański, A. (2021). Zwolnienia i ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych a zasada sprawiedliwości podatkowej. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, (1), 7–20. <https://doi.org/10.14746/rpeis.2021.83.1.1>
- Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych. (2023a). *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2022 r.*, www.mf.gov.pl/finanse (dostęp: 14.11.2024).
- Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych. (2023b). *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2022 r.*, www.mf.gov.pl/finanse (dostęp: 14.11.2024).

- Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych. (2024a). Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2023 r. www.mf.gov.pl/finanse (dostęp: 30.04.2025).
- Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych. (2024b). Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2023 r. www.mf.gov.pl/finanse (dostęp: 30.04.2025).
- Molek-Winiarska, D., Piątkowska, I., Rogalewicz, E., & Waszkowski, A. (2023). *MultiSport Index 2023. Nowy wymiar aktywności. Raport Benefit Systems z badania Minds&Roses*. <https://www.mindsandroses.com/blog/raport-multisport-index-aktywnosc-fizyczna-oraz-sportowa-polek-i-polakow> (dostęp: 12.11.2024).
- Ochmann, P. (2019). Niektóre problemy przy kwalifikowaniu wydarzenia jako imprezy masowej. *Przegląd Prawa Publicznego*, (11), 7–18.
- Opoka, M., & Thedy, M. (2018). Rozdzielenie źródeł przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych. *Przegląd Podatkowy*, (2), 19–26.
- Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów. (2008). *Odpowiedź z 27.03.2008 r. na interpelację nr 1632 posła Jacka Tomczaka w sprawie w sprawie ulgi podatkowej dla sponsorów inwestujących w sport oraz obniżenia podatku dochodowego dla zawodników w polskich ligach piłkarskich*. <https://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/016254BD> (dostęp: 12.11.2024).
- Powałowski, A., & Przeszło, E. (2023). Wsparcie dla ekonomii społecznej – aspekty prawne. *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego*, (7), 2–9. <https://doi.org/10.33226/0137-5490.2023.7.1>
- Przeszło, E. (2023). Ekonomia społeczna w wymiarze podmiotowym i przedmiotowym – nowa konstrukcja prawna. *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego*, (2), 21–28. <https://doi.org/10.33226/0137-5490.2023.2.3>
- Waśkowski, Z., & Jasiulewicz, A. (2017). Rola sportu i rekreacji fizycznej w kształtowaniu się kapitału społecznego mieszkańców regionu. *Handel Wewnętrzny*, (4), 279–289.
- Zieliński, R. (2019). Funkcje podatków w doktrynie prawnofinansowej oraz ich znaczenie dla praktyki stanowienia prawa podatkowego. *Roczniki Nauk Prawnych*, (1), 115–130.

Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

Pracownik Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego. Specjalizuje się w prawie finansowym i bankowym.

Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

Employee of the Faculty of Law and Administration, University of Szczecin. He specializes in financial and banking law.



**Marta Juchnowicz
Hanna Kinowska
Krzysztof Walczak**

TRANSPARENTNOŚĆ WYNAGRADZANIA. ASPEKTY ZARZĄDCZE, METODYCZNE I PRAWNE

NOWOŚĆ

Wynagrodzenia należą do najważniejszych instrumentów kształtowania relacji między pracodawcą a pracownikiem. Są ważnym wyznacznikiem jakości zarządzania kapitałem ludzkim. Współczesna dynamika otoczenia, obejmująca transformację rynku pracy, wzrost znaczenia wartości społecznych, zmiany pokoleniowe oraz nowe regulacje prawne, stawia przed organizacjami wyzwanie stworzenia systemów wynagradzania, które nie tylko będą efektywne kosztowo, ale również spójne, zrozumiałe i sprawiedliwe. Odpowiedzią na to wyzwanie jest transparentność wynagradzania. Monografia, opierając się na wynikach badań empirycznych, analizie literatury oraz obowiązujących i nadchodzących regulacjach, ukazuje wielowymiarowość problemu transparentności wynagradzania.

Więcej informacji na: www.pwe.com.pl