DOI: 10.31648/sp.6036

Dariusz Gibasiewicz
Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie
ORCID: 0000-0001-7715-6917
dariusz.gibasiewicz@uwm.edu.pl

Międzynarodowe opodatkowanie sportowców na przykładzie piłkarzy

Wprowadzenie

Dominującą zasadą w przypadku opodatkowywania dochodu jest powszechność nakładania podatków dochodowych i to zarówno w ujęciu podmiotowym, jak i przedmiotowym. Ma to istotne znaczenie również w kontekście międzynarodowego opodatkowania. W przypadku gdy występuje element transgraniczny, ważną kwestią jest uniknięcie podwójnego opodatkowania oraz z drugiej strony niedopuszczenie do tego, aby określony dochód w ogóle nie podlegał opodatkowaniu. Temu celowi służą przede wszystkim instrumenty prawne zawarte w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, które są wzorowane na modelowej konwencji OECD (dalej: MK OECD). Jedną z kategorii dochodu, która została uregulowana w MK OECD jest dochód osiągany przez sportowców. Warto przy tym zauważyć, że specjalne reguły dotyczące opodatkowania sportowców po raz pierwszy wprowadzono w 1963 r. w art. 17 MK OECD, który to artykuł uzupełniono w 1977 r. przez dodanie do niego ustępu 2. Dodanie tej jednostki redakcyjnej umożliwiło opodatkowanie dochodów sportowców także w przypadku, gdy wynagrodzenie za występy było wypłacane innym podmiotom, z reguły kontrolowanym przez tych sportowców. W 1992 r. wprowadzono zmiany w komentarzu do MK OECD, które spowodowały, że nie tylko dochód indywidualnego sportowca podlega opodatkowaniu, ale także, zgodnie z art. 17 ust.2 MK OECD, zyski odrębnych podmiotów prawnych – niezależnie od tego, czy sportowiec jest ich właścicielem, czy też udziałowcem lub otrzymuje z tego tytułu dochody. Z kolei w 2008 r. umożliwiono podatnikom sportowcom opodatkowanie ich dochodu przy wzięciu pod uwagę kosztów, które pozostają w związku z prowadzoną przez nich działalnością i osiąganym przez nich przychodem w państwie źródła.

Wraz z rozwojem stosunków społecznych i gospodarczych, a także daleko posuniętą wielopłaszczyznową komercjalizacją sportu, kwestia opodatkowania sportowców – jako grupy zawodowej osiągającej bardzo wysokie dochody – stała się bardzo istotna dla poszczególnych państw. Ponadto należy zauważyć, że sportowcy uzyskują dochody obecnie nie tylko z wąsko rozumianego uprawiania sportu, ale mają także szereg różnorodnych źródeł dochodów, które ze sportem są związane często tylko pośrednio. W związku z faktem uzyskiwania wysokich dochodów, sportowcy, w tym piłkarze, podejmują działania zmierzające do obniżenia wielkości zobowiązania podatkowego, stosując przy tym także takie struktury, które stanowią przykłady uchylania się od opodatkowania, czyli mają charakter działań niezgodnych z prawem[1].

W niniejszym artykule analizie zostaną poddane źródła dochodów piłkarzy oraz dokonywane przez nich działania zmierzające do uchylania się od opodatkowania[2], co prowadzi do faktycznego zakwestionowania zasady powszechności opodatkowania[3]. Istotnym pytaniem jest, czy piłkarze w kontekście opodatkowania uzyskiwanych przez nich dochodów różnią się od podmiotów wykonujących inne zawody w danym państwie i jakie mają możliwości przenoszenia dochodów do innych jurysdykcji podatkowych? Niniejsza analiza będzie dotyczyła także sytuacji transgranicznych, w których piłkarz, będący rezydentem kraju A, bierze udział w zawodach piłkarskich w kraju B, za co otrzymuje określony dochód[4]. W artykule zostanie poruszona także kwestia dotycząca tego, czy opodatkowanie piłkarzy nierezydentów w określonym kraju może mieć decydujący wpływ na miejsce rozegrania zawodów sportowych, a brak zwolnienia dochodów przez nich uzyskiwanych może być jednym z decydujących czynników przy wyborze państwa-gospodarza jakiejś imprezy piłkarskiej czy też turnieju.

---

[1] Najbardziej znanymi przykładami są Cristiano Ronaldo oraz Lionel Messi. Ten ostatni za uchylanie się od opodatkowania został skazany na karę pozbawienia wolności w zawieszeniu oraz został zmuszony do zapłacenia zaległości podatkowych. Wyrok w tej w sprawie wraz z uzasadnieniem jest dostępny na stronie https://estaticos.elperiodico.com/resources/pdf/0/1/1467801704910.pdf?_ga=1.203634448.1097947663.1467806405 (data dostępu: 10.11.2019).

[2] Na ten temat zob. A.Al-Ameen, *Image Right Clauses in Football Contracts: Masterstroke for Mutual Success?*, https://www.omicsonline.org/open-access/image-right-clauses-in-football-contracts-masterstroke-for-mutualsuccess-2375-4516-1000185.php?aid=87811 (data dostępu: 15.11.2019).

[3] Zob. na temat powszechności opodatkowania J. Orłowski, *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Studia Prawnoustrojowe" 2013, nr 22, s. 81 i nast.

[4] Zobacz na ten temat H.J. Kleven, C. Landais, E. Saez, *Taxation and International Mobility of Superstars: Evidence from the European Football Market*, https://eml.berkeley.edu/.../kleven-landais-saezAER13football.pdf (data dostępu: 15.11.2019).

Opodatkowanie piłkarzy na gruncie MK OECD

Modelowa konwencja OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania jest swoistym wzorcem dla umów o unikaniu podwójnego opodatkowania[5]. Ich wzrost znaczenia jest związany przede wszystkim z intensyfikacją działalności na wielu obszarach rezydentów podatkowych określonego państwa w innych krajach. Umowy te mają przede wszystkim zapobiegać podwójnemu opodatkowaniu określonych podmiotów, a z drugiej strony nie dopuszczać do sytuacji braku opodatkowania określonej kategorii dochodu w żadnym z państw.

Opodatkowanie sportowców reguluje art. 17 MK OECD[6]. Są oni opodatkowani według szczególnych zasad, przede wszystkim, jak się uważa, ze względu na ich dużą międzynarodową mobilność oraz tym samym możliwość stosowania działań zmierzających do unikania opodatkowania, co powoduje, że zastosowanie reguł ogólnych w stosunku do osób wykonujących tę profesję byłoby niewłaściwe[7].

Zgodnie z ust. 1 artykułu 17 MK OECD, bez względu na postanowienia artykułu 7 i artykułu 15, dochód osoby mającej miejsce zamieszkania w umawiającym się państwie uzyskany z tytułu działalności artystycznej lub sportowca, osobiście wykonywanej w drugim umawiającym się państwie, może być opodatkowany w tym drugim państwie. W treści tego przepisu bezpośrednio wskazano, że do działalności wykonywanej osobiście przez te osoby nie będą miały zastosowania regulacje artykułu 7 MK OECD dotyczącego opodatkowania zysków przedsiębiorstwa oraz artykułu 15 dotyczące opodatkowania dochodu z pracy. Sposób opodatkowania przedstawiony w niniejszym artykule ma zatem zastosowanie zarówno do artystów i sportowców, niezależnie od tego, czy ich działalność jest wykonywana niezależnie, czy też w ramach stosunku pracy. Z drugiej strony, brak odpowiednika artykułu 17 w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania powoduje konieczność alokacji dochodu określonego podmiotu zgodnie z regułami przedstawionymi w artykule 7 i 15 MK OECD.

W komentarzu wskazuje się, że taki kształt niniejszego postanowienia wynika przede wszystkim z potrzeby uniknięcia trudności natury praktycznej,

---

[5] Na ten temat zob. D. Koreń, *Charakter Konwencji Modelowej OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Monitor Podatkowy" 2013, nr 8. Zob. także Z. Kukulski, *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015.

[6] Zob. D. Moleenar, *Taxation of Nonresident Artists, Athlets to End*, Tax Notes Int`l, September 2006 oraz D. Sandler, *The Taxation of International Entertainers and Athlets – All the World`s a Stage*, Haga 1995.

[7] Philip Baker, *Double Taxation Conventions and International Law. A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital of 1992*, wyd. 2, Londyn 1994, s. 316. Na temat historii regulacji dotyczących opodatkowania sportowców zob. D. Gibasiewicz, *Komentarz do art. 17 Modelu Konwencji OECD. Komentarz*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 1015–1017.

które mogą powstawać przy opodatkowaniu sportowców i artystów, wykonujących działalność poza granicami państwa ich rezydencji. Ponadto wskazuje się, iż zastosowanie niniejszego postanowienia może zostać ograniczone poprzez wyłączenie z jego zakresu podmiotowego artystów i sportowców występujących w ramach stosunków pracy, którzy nie prowadzą niezależnej działalności. W tym celu należy z ustępu pierwszego usunąć odniesienie do artykułu 15, co spowoduje, że artyści i sportowcy, będący pracownikami, będą mogli skorzystać ze zwolnień przewidzianych w artykule 15 ust. 2 MK OECD.

Na gruncie analizowanych zagadnień powstaje pytanie, jak należy zdefiniować sportowca i czy jego potoczne znaczenie będzie zbieżne z rozumieniem tego pojęcia przedstawionym w treści MK OECD. W analizowanym przepisie brak jakiejkolwiek definicji sportowca, co zostało wprost wskazane w komentarzu do MK OECD. Podobnie nie zostało one także zawarte w wytycznych Komitetu Spraw Podatkowych OECD, które jednak zawierają wskazówki interpretacyjne w tym zakresie. Konieczne wydaje się zatem w takich sytuacjach skorzystanie z klauzuli zawartej w artykule 3 ust. 2 MK OECD, zgodnie z którym to postanowieniem, jeżeli z kontekstu konwencji nie wynika inaczej, każde określenie w niej zdefiniowane będzie miało takie znaczenie, jakie ma ono w przepisach prawnych państwa stosującego konwencję w zakresie podatków, do których ma ona zastosowanie, przy czym znaczenie wynikające z ustawodawstwa podatkowego tego państwa ma pierwszeństwo przed znaczeniem nadanym określeniu przez inne przepisy prawne tego państwa[8]. Należy jednak zaznaczyć, że w wewnętrznych porządkach normatywnych poszczególnych państw pojęcie artysty i sportowca bądź nie jest dokładnie zdefiniowane, bądź definicja taka jest oparta na wskazaniu jedynie przykładowych czynności wykonywanych przez takie osoby[9].

Komentarz do MK OECD daje jednak odpowiedź na pytanie, czy potoczne znaczenie pojęcia sportowca jest zbieżne z rozumieniem tego pojęcia przedstawionym w treści tej konwencji. Odpowiedź na to pytanie jest przecząca, bowiem nie jest to termin ograniczony tylko do uczestników tradycyjnych pokazów sportowych, jak biegi, skoki, pływanie. Obejmuje ono swoim zakresem także graczy w golfa, dżokejów, piłkarzy, graczy w krykieta, tenisistów oraz rajdowców samochodowych; ma także zastosowanie do dochodu z innej działalności, która jest powszechnie uważana za rozrywkową, jak bilard, snooker, brydż i szachy. Niewątpliwie jednak piłkarza należy traktować jako sportowca w rozumieniu tego przepisu. Wydaje się, że trudno w tym przypadku o jakiekolwiek wątpliwości interpretacyjne. W literaturze przedmiotu podnosi się, że w wypadku pojęcia sportowca powstaje znacznie mniej wątpliwości niż na przykład przy definiowaniu pojęcia artysty, bowiem w tym pierwszym przy-

[8] D. Gibasiewicz, op. cit., s. 1018.
[9] Ibidem.

padku rozumienie potoczne tego słowa i rozumienie dla celów komentowanego postanowienia wydają się być zbieżne[10].

Patrząc na współczesną komercjalizację piłki nożnej, uprawnione jest twierdzenie, że sportowcy mogą osiągać dochody z różnych źródeł o bardzo zróżnicowanym charakterze. Jako przykłady dochodów uzyskiwanych przez sportowców można wymienić: wynagrodzenia z kontraktów zawartych z klubami piłkarskimi jako pracodawcami, wynagrodzenia za określone spotkania, negocjacje, zwrot kosztów występu, wynagrodzenia za „gotowość" do występu w danym okresie, wynagrodzenia za odwołanie występu przez organizatora, wynagrodzenia za udział w reklamach, wynagrodzenia wypłacane przez sponsorów, wynagrodzenia wypłacane przez dostawców sprzętu za promowanie go przez piłkarza, subsydia wypłacane np. przez rządy państw, należności licencyjne, wynagrodzenia z tytułu praw autorskich i praw pokrewnych, inne świadczenia[11].

Trzeba przy tym zwrócić uwagę na brak możliwości jednolitej klasyfikacji wszystkich powyższych kategorii dochodu uzyskiwanych przez sportowców, w tym piłkarzy. Innymi słowy, nie będzie do nich wszystkich miał zastosowanie art. 17 MK OECD, co daje pewne możliwości w zakresie „kształtowania" łącznika podatkowego z określonym państwem i jego jurysdykcją podatkową, który będzie inny niż miejsce uzyskania dochodu.

Konieczne jest podkreślenie, że artykuł 17 MK OECD nie daje żadnych wskazówek w zakresie obliczenia dochodu do opodatkowania, pozostawiając przedmiotową kwestię do rozstrzygnięcia umawiającym się państwom. Należy ponad wszelką wątpliwość zauważyć, że w przypadku obliczania każdego, co do zasady, dochodu, pojawia się kwestia kosztów jego uzyskania, która jeżeli nawet ze względu na określone uregulowania normatywne nie ma w konkretnym przypadku doniosłości prawnej, to ma doniosłość faktyczną. Zarówno artyści, jak i sportowcy ponoszą określone koszty prowadzenia swojej działalności i możliwość ich odliczenia staje się istotnym zagadnieniem, bowiem zupełnie odmienne implikacje finansowe będzie miało opodatkowanie przychodu bez pomniejszenia go o koszty związane z jego uzyskaniem czy też opodatkowanie dochodu netto. Niestety, w przypadku artystów i sportowców objętych zastosowaniem artykułu 17 MK OECD zasadą jest brak możliwości rozliczenia poniesionych przez nich kosztów. Taką praktykę przyjęła większość państw. Sam komentarz do MK OECD przed zmianą z 2008 r. również nie dawał żadnych wskazówek w tym zakresie. W obecnym brzmieniu komentarza jednak zauważono, że w niektórych wypadkach opodatkowanie przychodu ar-

[10] J. Banach, *Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, Warszawa 2000, s. 292.

[11] Zob. na ten temat D. Moleenar, *Taxation of International Performing Artistes. The problems with Article 17 OECD and how to correct them*, vol. 10, Doctoral Series, Amsterdam 2006, s. 95–96. Mimo że rozważania w tej publikacji odnoszą się głównie do działalności artystycznej, mogą poprzez analogię znaleźć zastosowanie także w kwestii działalności sportowca.

tysty lub sportowca bez umożliwienia mu odliczenia poniesionych kosztów może być działaniem niewłaściwym. W związku z tym w komentarzu pojawiło się stwierdzenie, że niektóre z państw mogą uważać za wskazane umożliwienie artyście lub sportowcowi opodatkowanie osiągniętego przez nich dochodu, którego wysokość zostanie obliczona po uwzględnieniu poniesionych przez nich kosztów. W komentarzu wskazano także proponowane brzmienie takiego postanowienia umowy. Zgodnie z nim podatnikowi może być przyznane prawo wyboru sposobu opodatkowania kwoty netto dochodu, który to wybór musi zostać zaakceptowany przez państwo źródła. Przy obliczaniu takiego dochodu musi on mieć możliwość wzięcia pod uwagę kosztów poniesionych w związku z działalnością wykonywaną w państwie źródła. Z proponowanego postanowienia umowy wynika, że dopuszczalność odliczenia poniesionych wydatków będzie rozpatrywana na gruncie ustawodawstwa państwa źródła[12].

Sportowiec będzie mógł w takiej sytuacji odliczyć te wydatki, które podlegają odliczeniu w państwie źródła przez jego rezydentów prowadzących taką samą lub podobną działalność. Niewątpliwie zmianę punktu 10 komentarza należy ocenić bardzo pozytywnie, bowiem nowe jego brzmienie w sposób istotny może wpłynąć na zmniejszenie obciążenia podatkowego artystów i sportowców, którym może zostać przyznana możliwość ustalenia podstawy opodatkowaniu przy uwzględnieniu ponoszonych przez nich kosztów, które pozostają w związku z wykonywaną przez nich działalnością. Jednak należy zauważyć, że w literaturze wskazuje się, iż zaproponowane zmiany, uprawniające do opodatkowania dochodu netto za zgodą umawiającego się państwa, w praktyce będą najprawdopodobniej przysparzały problemów, bowiem w przypadku odmowy takiego sposobu opodatkowania może zostać podniesiona kwestia opodatkowania niezgodnego z umową[13].

Rozwiązania przyjęte w umowach w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu

Rozwiązania przewidziane w artykule 17 MK OECD są wykorzystywane w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zarówno przez państwa należące do tej organizacji, jak i kraje nie mające statusu jej członka. Aczkolwiek należy zauważyć, że stosowne postanowienia umów, mimo oparcia ich na treści artykułu 17, mogą wykazywać dosyć spore rozbieżności. Powszechność stosowania odrębnej klauzuli dotyczącej artystów i sportowców potwierdza D. Moleenar po dokonaniu analizy umów o unikaniu podwójnego opodatkowa-

[12] R. Russo, *The 2008 OECD Model: An Overview*, „European Taxation" 2008, Vol. 48, No. 9, s. 465.

[13] J. Fiszer, A. Biegalski, *Zmiany w Modelowej Konwencji OECD. Zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu – wybrane zagadnienia (cz. II)*, „Prawo i Podatki" 2008, nr 11, s. 4.

nia zawartych przez 46 państw, z których 30 należało do OECD, natomiast 16 pozostawało poza tą organizacją[14]. Z tej analizy wynika, że w 97% przypadków w umowie znajdowały się postanowienia dotyczące opodatkowania artystów i sportowców (w grupie państw OECD wynik ten był bliski 100%).

Strony umów dosyć rzadko korzystają z możliwości ograniczenia zakresu artykułu 17 tylko do działalności zarobkowej, co przewiduje punkt 2 komentarza do tego artykułu. Uczyniono to jedynie w 16 poddanych analizie umowach, co oznacza, że rekomendacja zawarta w wyżej wymienionym punkcie ma znikome zastosowanie praktyczne.

Niektóre państwa w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania stosują regułę *de minimis*, zgodnie z którą dochody osiągnięte przez sportowca lub artystę nierezydenta w państwie źródła podlegają opodatkowaniu tylko jeżeli przekroczą określoną wartość. Najlepszym przykładem zastosowania takiego rozwiązania jest 1996 *US Model Tax Convention*, która przewiduje próg opodatkowania na poziomie 20 000 dolarów. Jednak w niektórych przypadkach umów zawartych przez Stany Zjednoczonego kwota ta jest niższa – w przypadku Australii – 10 000 dolarów, Belgii – 3000 euro, Kanady – 15 000 dolarów, Francji – 10 000 dolarów, Włoch – 12 000 dolarów, Holandii – 10 000 dolarów, Hiszpanii – 15 000 dolarów i Szwecji – 6000 dolarów[15].

Przyjmowane rozwiązania w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania są ściśle powiązane ze zmianami treści art. 17(2) MK OECD. Z analizy przeprowadzonej przez D. Moleenara wynika powszechność zastosowania rekomendowanego ustępu 2 artykułu 17 MK OECD, bowiem aż 87% umów, do treści których został inkorporowany odpowiednik artykułu 17, zawiera także ustęp 2 w brzmieniu przewidzianym przez konwencję lub w brzmieniu podobnym. Nieznaczna część umów ogranicza jednak zastosowanie tego ustępu do sytuacji, w których artyści lub sportowcy kontrolują taka osobę albo partycypują w jej zyskach[16].

Klauzula dotycząca artystów nie występuje natomiast w konwencji OCAM – wielostronnej umowie zawartej przez 14 afrykańskich państw, co powoduje, że jeżeli artysta z państwa będącego sygnatariuszem tej umowy będzie występował w jednym z trzynastu pozostałych państw, to znajdą zastosowanie podstawowe reguły alokacji dochodu[17]. Natomiast występuje ona w 1987 *Intra ASEAN Model Double Taxation Convention* oraz w Konwencji nordyckiej.

Z dokonanej przez D. Moleenara analizy wynika, że w 66% umów dodany został artykuł 17(3) regulujący kwestię opodatkowania dochodów artystów i sportowców, których wynagrodzenie finansowane jest ze środków publicznych.

---

[14] D. Moleenar, op. cit., s. 122.

[15] Idem, *The illusions of international artiste and sportsman taxation*, [w:] *A Tax Globalist – Essays in honour of Maarten J.Ellis*, Amsterdam 2005, s. 98–99.

[16] Idem, *Taxation of International Performing*..., s. 153.

[17] Ibidem, s. 125–126.

Taki rezultat można uznać za zaskakujący biorąc pod uwagę fakt, że postanowienie to nie zostało zawarte w treści modelu konwencji, a jedynie w komentarzu do niej, co mogłoby się wydawać, że obniży jego rangę, a także zmniejszy powszechność stosowania. Kryteria, na jakich oparto zastosowanie tej klauzuli w umowach międzynarodowych, mają różnorodny charakter – dotyczą wymiany kulturalnej, kulturalno-sportowej, kulturalnej współpracy czy też wiążą jego zastosowanie z organizacjami non profit. W umowach brak także jednolitego kryterium ustalania, w jakim zakresie występ danego sportowca lub artysty musi być finansowany przez władze publiczne, aby był objęty zakresem artykułu 17(3). Przykładowo, umowa zawarta pomiędzy Holandią i Bułgarią wymagała, by występ był finansowany „w całości lub w przeważającej części" ze środków publicznych, natomiast umowa zawarta pomiędzy Holandią i Belgią używa innego pojęcia – „w znacznej części". W komentarzu do tej umowy państwa umawiające doprecyzowały to pojęcie, uzgadniając, że dotyczy ono sytuacji, w których przynajmniej 30% całości otrzymanego wynagrodzenia jest finansowane ze środków publicznych[18]. Natomiast Niemcy w niektórych zawartych umowach wprowadziły zapis, uzależniający zastosowanie artykułu 17(3) od tego, aby państwo wysyłające pokrywało ze środków publicznych przynajmniej 1/3 kosztów występu artysty lub sportowca za granicą[19].

Regulacje wewnętrzne prawa podatkowego niektórych państw

Reguły prawne dotyczące opodatkowania sportowców nierezydentów, funkcjonujące w wewnętrznych systemach podatkowych, są niezwykle istotne dla określenia rzeczywistego ciężaru podatkowego artysty lub sportowca w państwie źródła. Dzieje się tak dlatego, że rozwiązania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dokonują jedynie alokacji uprawnienia określonego państwa do opodatkowania dochodu, nie przesądzając jednak sposobu w jaki to następuje i metody kalkulacji ciężaru podatkowego, który zmuszony będzie ponieść sportowiec lub artysta.

Zdecydowana większość systemów prawnych przewiduje opodatkowanie dochodów osiąganych w państwie źródła przez nierezydentów. Nie jest zatem niczym niezwykłym, że ta praktyka znajduje zastosowanie również w przypadku omawianych grup. Z przeprowadzonej analizy, której przedmiotem było m.in. ustalenie, czy określone państwo opodatkowuje dochód artystów nierezydentów, wynika, że spośród 32 poddanych jej krajów tylko dwa nie stosowa-

[18] Ibidem, s. 136.
[19] Ibidem.

ły takich rozwiązań normatywnych – Dania i Irlandia, z tym że ten ostatni z krajów stosował podatek od wartości dodanej jako podatek konkurencyjny[20]. Z kolei Dania, mimo zawarcia 68 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z innymi państwami, obejmujących uregulowania tożsame z tymi, które zostały przewidziane w artykule 17 MK OECD, uznała, że jedno lub dwudniowy związek artysty z tym krajem jest niewystarczający, aby usprawiedliwić opodatkowanie dochodu u źródła[21].

Jednym z krajów, który zdecydował się na zaniechania opodatkowania artystów i sportowców nierezydentów, była Holandia, co nastąpiło 1 stycznia 2007 r.[22] Zwolnienie to dotyczy jedynie sportowców i artystów, których kraj rezydencji ma podpisaną umowę dwustronną z Holandią. W ten sposób państwo to chce przeciwdziałać praktykom uchylania się od opodatkowania dokonywanym przez osoby zamieszkujące w rajach podatkowych. Konieczną przesłanką zastosowania zwolnienia jest przedstawienie certyfikatu rezydencji, co spowoduje, że kraj rezydencji będzie posiadał informację o tym, iż dana osoba prawdopodobnie uzyska dochód ze swojej działalności w Holandii[23].

Dwadzieścia cztery z trzydziestu dwóch krajów objętych analizą nie zezwalały na odliczenie artystom kosztów uzyskania przychodu przed występem, stosując się w tym względzie do wytycznych komentarza do MK OECD (w wersji przed zmianą w 2008 r.). Jako wyjątki od reguły można wskazać Zjednoczone Królestwo oraz od roku 2001 również Holandię[24].

Powyżej cytowana analiza wskazuje, że w analizowanych krajach stawka podatku pobieranego u źródła pozostawała w przedziale 15–25% w przypadku państw, których systemy podatkowe nie pozwalały na rozliczenie kosztów uzyskania przychodu. Natomiast w krajach, w których taka możliwość istniała stawka podatkowa wahała się pomiędzy 15% i 47%. Zatem o faktycznym ciężarze opodatkowania artystów decyduje nie stawka podatku, ale przede wszystkim możliwość odliczenia kosztów poniesionych wydatków oraz ich wielkość[25].

Wpływ opodatkowania na miejsce organizowania zawodów piłkarskich

Kwestia opodatkowania piłkarzy biorących udział w zawodach bardzo często ma też wpływ na miejsce ich rozgrywania. Większe szanse na organi-

---

[20] Ibidem, s. 169.
[21] Ibidem, s. 158.
[22] D. Moleenar, *Taxation of Nonresident Artists, Athlets to End*, Tax Notes Int`l, September 11, 2006, s. 889.
[23] Idem, *Taxation of International Performing…*, s. 889.
[24] Ibidem, s. 161–162.
[25] Ibidem, s. 162–163.

zowanie ważnych spotkań lub turniejów mają te państwa, które zgodzą się na korzystne rozwiązania podatkowe w odniesieniu do zawodników i sztabu szkoleniowego oraz oficjeli danej organizacji decydującej o miejscu rozgrywania zawodów. Przykładem może być Wielka Brytania, która przez szereg lat nie godziła się na stosowanie specjalnego reżimu podatkowego dotyczącego piłkarzy występujących na jej terytorium, co m.in. spowodowało, że finał Ligi Mistrzów w 2010 r. nie odbył się w Londynie, a w Madrycie – właśnie ze względów podatkowych. Dopiero przyznanie zwolnienia zagranicznym zawodnikom i działaczom pozwoliło na zorganizowanie finałów Ligi Mistrzów w 2011 i 2013 r. w Londynie. Zwolnienia przyznane przez Wielką Brytanie dotyczyły określonych imprez i miały charakter jednostkowy, co może budzić wątpliwości w świetle zasad równości i sprawiedliwości podatkowej[26].

Nie są to jednak przypadki odosobnione, bowiem często wprowadzane zwolnienia mają charakter związany z konkretnym wydarzeniem. Dzieje się tak przy okazji specjalnych wydarzeń o charakterze kulturalnym, artystycznym czy sportowym. Jako przykłady można wskazać *World Expo* w Lizbonie w 1998 r., *World Expo* w Hanowerze w 2000 r., Mistrzostwa Europy w piłce nożnej w 2004 r. w Portugalii, Igrzyska Olimpijskie w Grecji w 2004 r. czy *Cricket Champions Trophy* w Indiach w 2006 r. (jako ciekawostkę można podać, że ta ostatnia impreza miała się odbyć w Indiach już w 2004 r., lecz ze względu na to, że rząd tego kraju odmówił zwolnienia z podatku nagród odbieranych przez zagraniczne zespoły, mistrzostwa przeniesiono do Anglii).

Podobną koncepcję zwolnienia przyjęto w Polsce w przypadku organizacji turnieju Euro 2012, który był współorganizowany z Ukrainą. Dokonano tego w formie rozporządzenia Ministra Finansów poprzez zaniechanie poboru podatku[27]. Zgodnie z jego treścią zaniechano poboru podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodów (przychodów) uzyskanych:

1) przez Unię Europejskich Związków Piłkarskich (*Union des Associations Européennes de Football*) oraz podmioty utworzone zgodnie z prawem Konfederacji Szwajcarskiej, których UEFA jest jedynym udziałowcem albo akcjonariuszem, w związku z organizacją turnieju finałowego Mistrzostw Europy w piłce nożnej UEFA Euro 2012;

2) przez osoby fizyczne niemające miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej bezpośrednio przed przybyciem na terytorium Rze-

[26] K. Tetłak, *Opodatkowanie dochodów sportowców biorących udział w międzynarodowych imprezach sportowych*, Warszawa 2012, s. 205. Takich zwolnień nie przyznano natomiast zawodnikom Wimbledonu czy uczestnikom turnieju golfowego British Open.

[27] Rozporządzenie Ministra Finansów z 28 lutego 2011 r. w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego od niektórych rodzajów dochodów (przychodów) podatników podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. z 2011 r., Nr 52, poz. 267).

czypospolitej Polskiej w celu organizacji turnieju UEFA Euro 2012 albo w celu wykonywania pracy lub świadczenia usług w związku z tym turniejem:

a) delegowane przez podmioty, o których mowa w pkt 1, w celu organizacji turnieju UEFA Euro 2012 – wyłącznie od dochodów uzyskanych z wykonywania czynności związanych z organizacją tego turnieju albo

b) akredytowane przez UEFA – wyłącznie od dochodów uzyskanych z wykonywania pracy lub świadczenia usług w związku z turniejem UEFA Euro 2012[28].

W literaturze przedmiotu podnosi się zasadnie krytyczne uwagi co do tego rozwiązania. Po pierwsze, sama formy normatywna przyznania zwolnienia – zaniechanie poboru podatku[29] – jest mocno dyskusyjna. Po drugie, treść rozporządzenia odnosi się do akredytacji określonych osób, która to akredytacja była przyznawana przez UEFA. Tym samym doprowadzono do sytuacji, w której faktycznie o zwolnieniu podatkowym nie decydowała treść aktu normatywnego, ale m.in. uzyskanie akredytacji określonego podmiotu międzynarodowego[30]. Oznaczało to poważny wyłom w suwerenności podatkowej Polski, który był ceną za możliwość zorganizowania tak prestiżowego turnieju.

Trzeba jednak zaznaczyć, że nie wszystkie państwa poddawały się „dyktatowi podatkowemu" wielkich organizacji piłkarskich. Przykładem mogą być Mistrzostwa Świata w piłce nożnej rozgrywane w USA w 1994 r. oraz Mistrzostwa Świata w Niemczech w 2006 r., w których nie zastosowano analogicznych zwolnień jak w przypadku Euro 2012. Te przypadki należy traktować jednak jako swoiste wyjątki, bowiem chęć organizacji tego typu imprez przez określone kraje oraz występująca w nich presja kibiców piłkarskich, a także możliwość stworzenia pozytywnego wizerunku politycznego danego kraju zarówno w wymiarze wewnętrznym, jak i zewnętrznym prowadzą z reguły do zwolnienia dochodów sportowców uczestniczących w tego typu wydarzeniach kosztem uzyskania dochodów budżetowych, zgodnie z postanowieniami umów o unikaniu opodatkowania. Pokazuje to w doskonały sposób pozycję futbolu, która powoduje odejście od przyjętych ogólnie reguł opodatkowania sportowców. Ta pozycja jest ugruntowana także za pomocą ogromnych środków finansowych[31], które również powinny zasilać budżety poszczególnych państw zgodnie z ich oczekiwaniami, a w przeciwieństwie do oczekiwań piłkarzy i piłkarskich organizacji międzynarodowych.

---

[28] Zob. na ten temat K. Tetłak, D. Molenaar, *Tax Exemptions for Euro 2012 in Poland and Ukraine*, European Taxation, June 2012, s. 325 i nast.

[29] Dokonując zaniechania poboru podatku odwołano się do pojęcia „interesu publicznego", wskazując, że organizacja tego turnieju jest wydarzeniem leżącym w interesie publicznym i narodowym, niosącym wiele istotnych, ogólnoludzkich, gospodarczych i społecznych wartości.

[30] Zob. szerzej na ten temat K. Tetłak, op. cit., s. 213.

[31] Zob. na ten temat M. Andrews, P. Harrington, *Off Pitch: Football's financial integrity weaknesses, and how to strengthen them*, https://research.hks.harvard.edu/publications/getFile.aspx?Id=1309 (data dostępu: 15.11.2019).

Zakończenie

Co prawda w MK OECD nie zdefiniowano pojęcia sportowca, to jednak nie budzi ono większych wątpliwości interpretacyjnych i ma ona szerszy zakres niż jego potoczne rozumienie; obejmuje także rodzaje działalności, które są powszechnie uważane za działalność rozrywkową, jak bilard, snooker, brydż i szachy. Brak zdefiniowania tego pojęcia wydaje się mieć charakter celowy, bowiem w związku z dynamiką współczesnych stosunków społecznych powstają nowe dyscypliny sportowe, jak chociażby wspinaczka sportowa czy skateboarding.

Kształt postanowień odnoszących się do opodatkowania sportowców, w tym piłkarzy wynika, przede wszystkim, z potrzeby uniknięcia trudności natury praktycznej, które mogą powstawać przy ich opodatkowaniu, wykonujących działalność sportową poza granicami państwa ich rezydencji. Należy jednak przy tym zaznaczyć, że piłkarze mogą osiągać dochód związany ze swoją działalnością z bardzo wielu różnorodnych źródeł i przez to może on mieć niezwykle zróżnicowany charakter. Piłkarze mogą uzyskiwać wynagrodzenie m.in. za występy w meczach piłkarskich, wynagrodzenia za udział w reklamach, wynagrodzenia wypłacane przez sponsorów oraz przez dostawców sprzętu (za promowanie go przez piłkarza), należności licencyjne i wiele innych. Oczywiste jest zatem, że nie wszystkie z nich będą mieściły się w pojęciu dochodów z działalności sportowej. Konieczne jest zatem dokonanie analizy i klasyfikacji określonych rodzajów dochodów celem ustalenia do jakiej kategorii dochodów będzie można je zaliczyć – działalności sportowca piłkarza czy też innej, co będzie miało wpływ na ustalenie właściwego reżimu opodatkowania. Należy przy tym mieć na uwadze reguły prawne dotyczące opodatkowania sportowców nierezydentów funkcjonujące w wewnętrznych systemach podatkowych poszczególnych państw, które to regulacje są niezwykle istotne dla określenia rzeczywistego ciężaru podatkowego piłkarza w państwie źródła. Następuje to na skutek tego, że rozwiązania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dokonują jedynie alokacji uprawnienia określonego państwa do opodatkowania dochodu, nie przesądzając jednak sposobu, w jaki to następuje i metody kalkulacji ciężaru podatkowego, który zmuszony będzie ponieść sportowiec. Zdecydowana większość systemów prawnych przewiduje opodatkowanie dochodów osiąganych w państwie źródła przez nierezydentów, aczkolwiek niektóre państwa regulują tę kwestię odmiennie co przedstawiono w niniejszym artykule.

Bardzo ważną kwestią jest możliwość odliczenia przez piłkarza od przychodu otrzymywanego w państwie źródła kosztów jego uzyskania. Niewątpliwie taka możliwość powinna zostać piłkarzowi zagwarantowana, jeśli przepisy prawa przewidują ją dla rezydenta podatkowego danego państwa. Na gruncie unijnym zostało to potwierdzone w orzecznictwie Trybunału Sprawie-

dliwości Unii Europejskiej. Uznaje on bowiem za sprzeczne ze swobodami traktatowymi takie ukształtowanie przepisów wewnętrznych państw członkowskich, które uniemożliwia lub utrudnia nierezydentom odliczenie kosztów uzyskania przychodu w odniesieniu do przychodu uzyskanego w państwie źródła, w sytuacji, gdy takie przepisy nie mają zastosowania do osób o nieograniczonym obowiązku podatkowym.

Kwestia opodatkowania piłkarzy biorących udział w zawodach sportowych bardzo często ma też wpływ na miejsce ich rozgrywania. Większe szanse na organizowanie ważnych spotkań lub turniejów mają te państwa, które godzą się na korzystne rozwiązania podatkowe w odniesieniu do zawodników i sztabu szkoleniowego oraz przedstawicieli danej organizacji decydującej o miejscu rozgrywania zawodów. Przyjęcie takich rozwiązań ma jednak charakter bardzo dyskusyjny, bowiem pozostaje w sprzeczności z zasadą powszechności opodatkowania, a na kształt przyjętych rozwiązań normatywnych w sposób silny wpływają międzynarodowe organizacje piłkarskie, tym samym naruszając suwerenność kształtowania polityki podatkowej poszczególnych państw.

Wykaz literatury

Al-Ameen A., *Image Right Clauses in Football Contracts: Masterstroke for Mutual Success?*, https://www.omicsonline.org/open-access/image-right-clauses-in-football-contracts-masterstroke-for-mutualsuccess-2375-4516-1000185.php?aid=87811.

Andrews M., Harrington P., *Off Pitch: Football's financial integrity weaknesses, and how to strengthen them*, https://research.hks.harvard.edu/publications/getFile.aspx?Id=1309.

Baker P., *Double Taxation Conventions and International Law. A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital of 1992*, wyd. 2, Sweet & Maxwell, Londyn 1994.

Banach J., *Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, C.H. Beck, Warszawa 2000.

Fiszer J., Biegalski A., *17 lipca 2008 r. – Zmiany w Modelowej Konwencji OECD. Zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu – wybrane zagadnienia (cz. II)*, „Prawo i Podatki" 2008, nr 11.

Gibasiewicz D., *Komentarz do art. 17 Modelu Konwencji OECD. Komentarz*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2010.

Kleven H.J., Landais C., Saez E., *Taxation and International Mobility of Superstars: Evidence from the European Football Market*, https://eml.berkeley.edu/.../kleven-landais-saezAER13football.pdf.

Koreń D., *Charakter Konwencji Modelowej OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Monitor Podatkowy" 2013, nr 8.

Kukulski Z., *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.

Moleenar D., *The illusions of international artiste and sportsman taxation*, [w:] *A Tax Globalist – Essays in honour of Maarten J.Ellis*, IBFD, Amsterdam 2005.

Moleenar D., *Taxation of International Performing Artistes. The problems with Article 17 OECD and how to correct them*, vol. 10, Doctoral Series, IBFD, Amsterdam 2006.
Moleenar D., *Taxation of Nonresident Artists, Athlets to End*, Tax Notes Int`l, September 2006.
Orłowski J., *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Studia Prawnoustrojowe" 2013, nr 22.
Russo R., *The 2008 OECD Model: An Overview*, „European Taxation" 2008, Vol. 48, No. 9.
Sandler D., *The Taxation of International Entertainers and Athlets – All the World`s a Stage*, Kluwer Law International, Haga 1995.
Tetłak K., *Opodatkowanie dochodów sportowców biorących udział w międzynarodowych imprezach sportowych*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2012.
Tetłak K., Molenaar D., *Tax Exemptions for Euro 2012 in Poland and Ukraine*, European Taxation, June 2012.

Summary

International taxation of athletes using the example of football players

Key words: law, income tax, double tax treaties, Model Convention OECD, international tax law, tax burden.

This article concerns the international taxation of athletes, and in particular of footballers. The purpose of this article is to present the cross-border situation of football players resident in one country participating in a football competition in another country where they receive a certain income. The article also addresses the issue of whether the taxation of non-resident players in a given country may have a decisive influence on the place of organisation of sports competitions and whether the lack of exemption of their income may be one of the vital factors in the process of selecting the host country of an event or a football tournament. The conclusions drawn from the analysis of these issues are very complex. Taxation of athletes is a multi-faceted phenomenon due to the variety of categories of income they earn. Tax issues, on the other hand, are important in the process of selecting organisers of sports tournaments.