

MARIUSZ SZATKOWSKI

Doktorant w Szkole Doktorskiej Nauk Humanistycznych i Społecznych
Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Gdański
<https://orcid.org/0000-0002-4693-1236>

**Glosa do wyroku
Wojewódzkiego Sądu
Administracyjnego w Warszawie
z dnia 27 marca 2019 r.
(sygn. III SA/Wa 1079/18)**

Teza:

„Nie jest tak, że automatycznie wszystkie gry elektroniczne należy uznać za sport. Istotne jest tu brzmienie przepisu art. 2 ust. 1a ustawy z 2010 r. o sporcie – za sport może być uważane współzawodnictwo oparte na aktywności intelektualnej, nie zaś współzawodnictwo we wszelkich typach gier elektronicznych”.

Wprowadzenie

Zamieszczenie w akcie prawnym definicji legalnej niesie za sobą określone konsekwencje prawne. W przypadku prawa sportowego decyzją ustawodawcy wprowadzona została definicja legalna sportu – pojęcia naczelnego dla tej dziedziny prawa. Definicja ta ma dokładnie taką samą treść jak definicja sportu ustalona przez Radę Europy i obecnie używana przez Komisję Europejską w zakresie określania polityki unijnej w tym obszarze w ramach Białej Księgi Sportu, według której: „Sport oznacza wszelkie formy aktywności fizycznej, które przez uczestnictwo doraźne lub zorganizowane, wpływają na wypracowanie lub poprawienie kondycji fizycznej i psychicznej, rozwój stosunków społecznych lub osiągnięcie wyników sportowych na wszelkich poziomach”¹. Definicja legalna sportu została uzupełniona w 2017 r. o „współzawodnictwo oparte na aktywności intelektualnej, którego celem jest osiągnięcie wyniku sportowego”.

Problematyka prawna, do której odniósł się Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Warszawie, ma istotne znaczenie z punktu widzenia prawa podatkowego. Jednocześnie stanowi ona odzwierciedlenie wątpliwości interpretacyjnych, które mogą wystąpić w związku z umieszczeniem w systemie prawnym tak ogólnej definicji sportu, zgodnie z którą niemalże każda aktywność ludzka może zostać uznana za jego uprawianie. Należy bowiem brać pod uwagę, że uznanie danej aktywności za sport nie tylko pozwala na skorzystanie ze zwolnienia od podatku dochodowego w stosunku do wygranych w konkursach i grach organizowanych w tej dziedzinie, ale ponadto do takiej aktywności mają zastosowanie przepisy ustawy o sporcie². Co więcej, poszerzenie definicji sportu również o „współzawodnictwo oparte na aktywności intelektualnej, którego celem jest osiągnięcie wyniku sportowego”, umożliwiło zrównanie e-sportu ze sportem tradycyjnym

¹ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o sporcie, druk sejmowy nr 2313/VI kadencja, s. 5 <[http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/A1494248513E37C1C-125762C00318BCE/\\$file/2313.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/A1494248513E37C1C-125762C00318BCE/$file/2313.pdf)> [dostęp: 3.02.2021].

² Ustawa z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1133 ze zm.), dalej: u.s.

w kontekście możliwości zastosowania do e-sportu przepisów prawa powszechnie obowiązującego (w szczególności przepisów u.s.), które przed 2017 r. nie regulowały tej aktywności.

1. Stan faktyczny sprawy

WSA w Warszawie w dniu 27 marca 2019 r. rozpoznał sprawę dotyczącą kwestii obowiązku wystąpienia przez skarżącego w roli płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu wypłat wygranych w konkursach i zakładach o wartościach nieprzekraczających 760 zł, w związku z planowanym organizowaniem i emisją (ogłaszaniem) przez skarżącego konkursów i zakładów z dziedziny sportu przez środek masowego przekazu w postaci portalu internetowego³. Skarżący planował założenie portalu internetowego (dalej: Portal), na którym osoby fizyczne z terytorium Polski, Unii Europejskiej oraz spoza Unii Europejskiej miałyby możliwość wzięcia udziału w konkursach o niecyklicznym charakterze.

Ich podstawowym założeniem byłoby osiągnięcie przez użytkowników Portalu zwycięstw w różnego rodzaju grach elektronicznych (konkursach) rozgrywanych poza Portalem na ogólnodostępnych platformach do gier elektronicznych. Zwycięstwo w konkursie miało być nagradzane wirtualnymi punktami, które następnie mogłyby zostać wymienione w Portalu na środki pieniężne czy nagrody rzeczowe o niewielkiej wartości. Założeniem Portalu było także udostępnienie użytkownikom odpowiednich narzędzi informatycznych umożliwiających im zawieranie zakładów towarzyskich odnoszących się do wyniku prowadzonej przez nich gry elektronicznej. Za uczestnictwo w zakładach również można było uzyskać nagrodę w postaci wirtualnych punktów, które mogłyby następnie zostać wymienione na środki pieniężne. Skarżący uznał, że planowane przez niego zakłady nie będą spełniać kryteriów określonych dla gier hazardowych, o których mowa w art. 1 ust. 1 ustawy o grach

³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 marca 2019 r., III SA/Wa 1079/18, LEX nr 2691347.

hazardowych⁴, czego konsekwencją stanowi brak obowiązku uzyskania niezbędnego zezwolenia ze strony ich organizatora.

Skarżący stał na stanowisku, że nie będzie występował w roli płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu wypłat wygranych w konkursach i zakładach o wartościach nieprzekraczających kwoty 760 zł i nie będzie zobowiązany do pobrania podatku dochodowego od osób fizycznych ze względu na możliwość zastosowania zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵, w ramach którego ustanowiono zwolnienie przedmiotowe od podatku dochodowego w stosunku do wygranych w konkursach i grach organizowanych z dziedziny sportu. Ponadto w ocenie skarżącego za zwolnieniem od podatku dochodowego przemawiał też fakt, że konkursy i zakłady będą ogłaszane przez środek masowego przekazu, tj. Portal. Strona skarżąca założyła, że ostatecznie w stosunku do konkursów i zakładów, w których nagroda nie przekraczałaby kwoty 760 zł, zastosowanie miałyby zwolnienie przedmiotowe, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f., i w konsekwencji po stronie skarżącego nie zaistnieje także obowiązek pobrania zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 10%, o którym mowa w art. 30 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f.

Biorąc pod uwagę powyższe wątpliwości, skarżący wystąpił do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z wnioskiem o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. W interpretacji indywidualnej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał stanowisko zaprezentowane przez skarżącego za nieprawidłowe, nie zgadzając się z przedstawioną przez niego interpretacją przepisów, której potwierdzenie chciał uzyskać. Organ uznał, że przyszłe nagrody z tytułu udziału w konkursach i zakładach nie będą podlegać zwolnieniu, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f., lecz powinny w całości podlegać opodatkowaniu 10% zryczałtowanym podatkiem dochodowym na podstawie

⁴ Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 2094 ze zm.).

⁵ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm.), dalej: u.p.d.o.f.

art. 30 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. Powyższe oznacza, że skarżący jako płatnik w razie zorganizowania konkursów byłby zobowiązany do poboru podatku w takiej wysokości od wygranej w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym podatek ten został pobrany.

W treści uzasadnienia organ podkreślił, że zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f. występują dwa rodzaje konkursów, do których można zastosować wskazane w tym przepisie zwolnienie podatkowe. Pierwszy z nich stanowią konkursy i gry organizowane i emitowane (ogłaszane) poprzez środki masowego przekazu w postaci prasy, radia czy telewizji, a do tego jednorazowa wartość potencjalnej wygranej nie może być wyższa niż 2000 zł. W tym zakresie organ uznał, że skarżący jako organizator konkursów oraz zakładów nie może być zaliczony do podmiotów spełniających kryterium „środka masowego przekazu”. Sam zaś fakt ogłaszania zamiaru przeprowadzenia konkursów oraz zakładów przez środek masowego przekazu w postaci Portalu nie uprawnia do skorzystania ze zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f. Biorąc pod uwagę drugą grupę konkursów, których zorganizowanie uprawnia do uzyskania zwolnienia podatkowego, tj. konkursów z dziedziny nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa lub sportu, organ uznał, że również i ta przesłanka nie została spełniona przez skarżącego z tego względu, że organizowanie konkursu polegającego na rywalizacji w ramach gry elektronicznej lub organizowanie zakładów odnoszących się do wyniku powyższej rywalizacji nie uzasadniają możliwości zastosowania w stosunku do nich zwolnienia podatkowego.

Skarżący zaskarżył powyższą interpretację indywidualną do Sądu, zarzucając jej naruszenie art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f. poprzez jego błędną wykładnię polegającą na: (1) uznaniu, że wypłata z tytułu wygranej o wartości nieprzekraczającej kwoty 2000 zł w konkursie z dziedziny e-sportu (współzawodnictwa opartego na aktywności intelektualnej, którego celem jest osiągnięcie wyniku sportowego) nie korzysta ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie; (2) na uznaniu, że wypłata z tytułu wygranej o wartości nieprzekraczającej kwoty 2000 zł w konkursie organizowanym i publikowanym w ogólnodostępnym i ogólnoinformacyjnym serwisie internetowym nie korzysta ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie.

2. Zagadnienia wstępne

W pierwszej kolejności należy podkreślić, że zgodnie ze zdaniem Sądu skarga zasługiwała na uwzględnienie, chociaż nie wszystkie zarzuty, które zostały w niej zawarte, zostały uznane za trafne.

Sąd trafnie podniósł, że skarżący nie wypełnił dyspozycji art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f. w zakresie możliwości uznania go za środek masowego przekazu, o czym literalnie przesądza treść samego przepisu. W związku z tym nie istnieje możliwość, aby na tej podstawie uzasadnić dokonanie zwolnienia podatkowego. Skarżący wprawdzie planował doprowadzić do tego, by organizowane przez niego konkursy były emitowane (ogłaszane) przez środek masowego przekazu w postaci Portalu, lecz ze względu na swoją postać – podmiotu niebędącego środkiem masowego przekazu w postaci Internetu – wydana została interpretacja indywidualna niezgodna z wnioskiem skarżącego. W tym zakresie Sąd słusznie przyznał rację organowi, uznając, że ani skarżący nie może zostać uznany za środek masowego przekazu, ani takim środkiem nie będzie opisany we wniosku skarżącego Portal, który miałby służyć jako medium informacyjne, w którym użytkownik mógłby uzyskać informacje dotyczące gier elektronicznych i całokształtu branży e-sportowej, w tym artykułów, wiadomości oraz analiz na ten temat.

Natomiast pierwszy z zarzutów podnoszonych przez skarżącego Sąd uznał za zasadny, wskazując, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej dokonał błędnej wykładni art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f. polegającej na uznaniu, że wypłata z tytułu wygranej o wartości nieprzekraczającej kwoty 2000 zł w konkursie z dziedziny e-sportu (współzawodnictwa opartego na aktywności intelektualnej, którego celem jest osiągnięcie wyniku sportowego) nie korzysta ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie. Sąd nie podzielił argumentacji organu, który założył, że rywalizacja w grze elektronicznej w ramach konkursu czy wygrana w zakładzie nie może być uznana za konkurs z dziedziny sportu. Co więcej, podkreślił, że organ nie ustosunkował się do argumentów przedstawianych przez skarżącego dotyczących brzmienia art. 2 ust. 1a u.s., który został dodany do ustawy o sporcie z dniem 12 września 2017 r. w wyniku wejścia w życie ustawy

o zmianie ustawy o sporcie oraz ustawy o ujawnianiu informacji o dokumentach organów bezpieczeństwa państwa z lat 1944–1990 oraz treści tych dokumentów⁶. Z przywołanego przepisu wynika, że za sport uważa się również współzawodnictwo oparte na aktywności intelektualnej, którego celem jest osiągnięcie wyniku sportowego. Dla Sądu istotne pozostawało, czy art. 2 ust. 1a u.s. będzie miał zasadnicze znaczenie dla wykładni art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f., zwłaszcza w zakresie ustalenia kryteriów uznania danego konkursu za konkurs z dziedziny sportu. W treści uzasadnienia wskazano, że e-sport powinien zostać uznany za „współzawodnictwo oparte na aktywności intelektualnej, którego celem jest osiągnięcie wyniku sportowego”. Sąd – zestawiając uczestnictwo w ramach e-sportu z graniem w szachy, warcaby i brydża sportowego – uznał, że każda z tych aktywności intelektualnych może ostatecznie prowadzić do osiągnięcia wyniku sportowego, dlatego wygrane w konkursach z dziedziny e-sportu powinny zostać objęte zwolnieniem podatkowym, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f.

Istotne dla niniejszej glosy będą kwestie związane z określeniem skutków podjęcia przez ustawodawcę decyzji o utworzeniu definicji legalnej sportu, a także zasadności takiej decyzji oraz ostatecznego sformułowania tej definicji w określony sposób, z uwzględnieniem stanu faktycznego i prawnego glosowanego orzeczenia.

3. Istota definicji sportu

Ustawodawca przewidział definicję legalną sportu. Stosownie do art. 2 ust. 1 u.s. sportem są wszelkie formy aktywności fizycznej, które przez uczestnictwo doraźne lub zorganizowane wpływają na wypracowanie lub poprawienie kondycji fizycznej i psychicznej, rozwój stosunków społecznych lub osiągnięcie wyników sportowych na wszelkich poziomach. Definicja ta znalazła się w u.s. od początku jej obowiązywania.

⁶ Ustawa z dnia 20 lipca 2017 r. o zmianie ustawy o sporcie oraz ustawy o ujawnianiu informacji o dokumentach organów bezpieczeństwa państwa z lat 1944–1990 oraz treści tych dokumentów (Dz.U. z 2017 r., poz. 1600).

W 2017 r. do u.s. dodany został art. 2 ust. 1a, zgodnie z którym za sport uważa się również współzawodnictwo oparte na aktywności intelektualnej, którego celem jest osiągnięcie wyniku sportowego.

Przedstawiciele doktryny prawa sportowego podchodzą sceptycznie do samego pomysłu zawarcia w ustawie regulującej kwestie sportu definicji sportu. Jak wskazuje E.J. Krześniak, pomimo podejmowania przez ustawodawcę prób zdefiniowania sportu (w ramach u.s. oraz wcześniej obowiązujących ustaw odnoszących się do tej tematyki⁷) – „tego zadania prawdopodobnie nie da się jednak wykonać w sposób poprawny”⁸. Autor argumentuje, że sportu (oraz innych form aktywności człowieka) nie da się w sposób precyzyjny określić i nie jest możliwe stworzenie jego dokładnej, niebudzącej wątpliwości definicji legalnej⁹. Z kolei M. Badura, H. Basiński, G. Kałużny i M. Wojcieszak podają w wątpliwość konieczność zawierania w akcie rangi ustawowej definicji legalnej sportu, która ostatecznie w ocenie autorów prowadzi wyłącznie do „niepotrzebnego zamieszania terminologicznego”. Ponadto dostrzegają, że taki sposób zdefiniowania sportu doprowadza do tego, że wykracza on poza swoje klasyczne ujęcie definicyjne, w związku z czym w ramach tego pojęcia mieści się też rekreacja¹⁰. Autorzy przytaczają przykład ustawodawstwa francuskiego oraz brytyjskiego, w ramach których zaniechano wprowadzania definicji legalnej sportu do systemu prawnego, pozostawiając dookreślenie tego pojęcia orzecznictwu sądów powszechnych oraz organów stosujących prawo¹¹. E.J. Krześniak uznaje definicję zaproponowaną przez

⁷ Zob. Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o sporcie kwalifikowanym (Dz.U. z 2005 r., Nr 155, poz. 1298), Ustawa z dnia 18 stycznia 1996 r. o kulturze fizycznej (Dz.U. z 1996 r., Nr 25, poz. 113), Ustawa z dnia 3 lipca 1984 r. o kulturze fizycznej (Dz.U. z 1984 r., Nr 34, poz. 181).

⁸ E.J. Krześniak, *Komentarz do art. 2*, [w:] idem, *Ustawa o sporcie. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 44.

⁹ Ibidem, s. 45.

¹⁰ M. Badura, H. Basiński, G. Kałużny, M. Wojcieszak, *Komentarz do art. 2*, [w:] M. Badura, H. Basiński, G. Kałużny, M. Wojcieszak, *Ustawa o sporcie. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 29.

¹¹ S. Gardiner, M. James, J. O’Leary, R. Welsh, I. Blackshaw, S. Boyes, A. Caiger, *Sports Law*, Routledge, Cavendish 2006, s. 18; F. Buy, J.M. Marmayou, D. Poracchia,

polskiego ustawodawcę za „nieprecyzyjną i niepotrzebną”, a jako przykład na poparcie swojej tezy podaje, że „wspólny posiłek ze znajomymi jest sportem” ze względu na to, że taka czynność wypełnia wszelkie przesłanki określone w u.s. do uznania jej za sport¹².

Jak zostało wykazane, decyzja ustawodawcy o zawarciu w u.s. definicji sportu budzi znaczne wątpliwości natury faktycznej oraz prawnej. W dalszym ciągu brzmienie tej definicji wymaga analiz semantycznych pojęć w niej zawartych. Takiej analizy dokonał również WSA w Warszawie, dookreślając, co ustawodawca rozumiał pod pojęciem „współzawodnictwa opartego na aktywności intelektualnej, którego celem jest osiągnięcie wyniku sportowego”. Definicja sportu w brzmieniu przewidzianym przez u.s. nie rozstrzyga natomiast w sposób niebudzący wątpliwości, jakie aktywności fizyczne mogą zostać uznane za sport. Należy jednak brać pod uwagę, że uznanie danej aktywności fizycznej za sport niesie za sobą wiele konsekwencji prawnych, o czym będzie mowa w dalszej części glosy.

Należy też wspomnieć o niekonsekwencji ustawodawcy, który w uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o sporcie wskazał, że definicja sportu powinna być rozumiana dwojako: „W projekcie ustawy używa się pojęcia «sport» w dwóch znaczeniach, szerszym i węższym. Z jednej strony sport (*sensu largo*) odnosi się do definicji wskazanej wyżej. I w takim znaczeniu używa się tego pojęcia w art. 2 ust. 1 projektu ustawy. Z drugiej strony (*sensu stricto*) sport jest związany z jego konkretnym przejawem (dyscypliną sportową w rozumieniu obecnych przepisów). I w takim znaczeniu używa się tego pojęcia w odniesieniu do polskiego związku sportowego. Odstępuje się od używania sformułowania «dyscyplina sportowa», jako pojęcia niedookreślonego, przyjmując, że konwencjonalne reguły znaczeniowe dla określonego sportu są wystarczające dla prawidłowego funkcjonowania projektowanej ustawy. Doprowadzi to do unifikacji pojęciowej w tym zakresie z nomenklaturą stosowaną w ramach międzynarodowego ruchu olimpijskiego, w którym pojęcie «sport» stosuje się w celu

F. Rizzo, *Droit du sport*, L.G.D.J. Lextenso éditions 2009, s. 4, za: M. Badura, H. Basiński, G. Kałużny, M. Wojcieszak, *Komentarz...*, s. 29.

¹² E.J. Krześniak, op. cit., s. 48.

oznaczenia określonej aktywności organizowanej lub prowadzonej przez właściwą międzynarodową organizację sportową¹³. Powyższe rozwiązanie legislacyjne stoi w wyraźnej sprzeczności z jedną z zasad techniki prawodawczej zawartej w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”¹⁴, zgodnie z którą, jeżeli w ustawie lub innym akcie normatywnym ustalono znaczenie danego określenia w drodze definicji, w obrębie tego aktu nie wolno posługiwać się tym określeniem w innym znaczeniu (§ 147 ust. 1 z.t.p.). Co więcej, stosownie do ust. 2 powyżej wspomnianego przepisu, jeżeli zachodzi konieczność odstąpienia od tej zasady, wyraźnie podaje się inne znaczenie danego określenia i ustala się jego zakres odniesienia. Jak podkreśla G. Wierczyński, każde odstępstwo od znaczenia ustalonego przez definicję zawartą dla danej grupy przepisów¹⁵ „musi być wyraźnie zasygnalizowane przez prawodawcę. Sygnalizując takie odstępstwo, prawodawca nie tylko musi podać nowe znaczenie, w jakim używa danego określenia, ale również określić zakres oddziaływania tego nowego, zmienionego znaczenia”¹⁶. Jeżeli ustawodawca założył inne znaczenie sportu organizowanego przez polski związek sportowy, to stosownie do § 150 ust. 2 z.t.p. – stanowiącego, że jeżeli dane określenie ma być używane w ustalonym znaczeniu tylko w obrębie zespołu przepisów, jego definicję zamieszcza się w bezpośrednim sąsiedztwie tych przepisów – to w takim wypadku ustawodawca powinien zawrzeć w ramach rozdziału 3 „Polski związek sportowy” ustawy

¹³ Prezes Rady Ministrów, Rządowy projekt ustawy o sporcie, druk sejmowy nr 2313/VI kadencja, s. 5 <[http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/A1494248513E37C1C125762C00318BCE/\\$file/2313.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/A1494248513E37C1C125762C00318BCE/$file/2313.pdf)> [dostęp: 3.02.2021].

¹⁴ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 283), dalej: z.t.p.

¹⁵ W przypadku u.s. dotyczy to całej ustawy – stosownie do art. 1 u.s. ustawa określa zasady uprawiania i organizowania sportu, z kolei w art. 2 ust. 1 i 1a u.s. wskazana została definicja sportu obejmująca swoim zakresem całą ustawę bez żadnego rozróżnienia w przypadku sportu organizowanego przez polski związek sportowy, a więc nie dokonano rozróżnienia na sport w znaczeniu szerszym i węższym, jak wskazuje to prawodawca w treści uzasadnienia rządowego projektu u.s.

¹⁶ G. Wierczyński, *Komentarz do § 147 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”*, [w:] idem, *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, wyd. 2, LEX/el. 2016.

o sporcie nową definicję stworzoną tylko i wyłącznie na potrzeby tego rozdziału.

Uwzględniając powyższe rozważania, należy podać w wątpliwość próbę podjęcia przez ustawodawcę zdefiniowania sportu, znaczącej zaś krytyce należy z pewnością poddać sposób, w jaki ta definicja została wprowadzona do u.s. Przeciętny odbiorca tej ustawy powinien bowiem najpierw zapoznać się z treścią uzasadnienia rządowego projektu u.s., aby dotrzeć do informacji, że założeniem ustawodawcy było zawarcie dwóch definicji sportu – „szerszej” i „węższej”, gdyż z literalnego brzmienia tej definicji nie sposób tego samodzielnie zdekodować.

4. Możliwość zakwalifikowania e-sportu jako sportu w ocenie WSA w Warszawie

Rozszerzenie definicji sportu w 2017 r. o współzawodnictwo oparte na aktywności intelektualnej, którego celem jest osiągnięcie wyniku sportowego, było spowodowane rosnącą popularnością gier elektronicznych, a także koniecznością wyjaśnienia kwestii możliwości uznania takich sportów, jak szachy, warcaby czy brydż sportowy za sport, co zostało w sposób bezpośredni wskazane w treści rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o sporcie oraz ustawy o ujawnianiu informacji o dokumentach organów bezpieczeństwa państwa z lat 1944–1990 oraz treści tych dokumentów¹⁷. W ocenie Sądu e-sport jest współzawodnictwem opartym na aktywności intelektualnej, którego celem jest osiągnięcie wyniku sportowego. Sąd stanął na stanowisku, że uprawianie sportów elektronicznych: (1) angażuje aktywność umysłową (podobnie jak szachy, warcaby czy brydż sportowy); (2) wzmacnia relacje społeczne; (3) sprzyja socjalizacji uczestników; (4) dodaje pewności siebie; (5) przynosi w aspekcie społecznym

¹⁷ Prezes Rady Ministrów, Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o sporcie oraz ustawy o ujawnianiu informacji o dokumentach organów bezpieczeństwa państwa z lat 1944–1990 oraz treści tych dokumentów, druk sejmowy nr 1410/VIII kadencja, s. 3 <<https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/FDCD3A1391F42683C12580E-B003DFA72/%24File/1410.pdf>> [dostęp: 28.01.2021].

skutki podobne do uprawiania aktywności fizycznej; (6) w sposób profesjonalny wymaga od uczestników uprawiania aktywności fizycznej; (7) wyrabia szybkość reakcji oraz rozwija strategiczne myślenie (podobnie jak szachy, warcaby czy brydż sportowy)¹⁸. Jednocześnie wszystkie te elementy ujęte razem uzasadniają uznanie takiej aktywności za współzawodnictwo oparte na aktywności intelektualnej, które przez uczestnictwo doraźne lub zorganizowane wpływają na wypracowanie lub poprawienie kondycji fizycznej i psychicznej, rozwój stosunków społecznych, którego celem jest osiągnięcie wyniku sportowego.

Bazując na elementach wchodzących w skład definicji sportu przewidzianej w u.s., Sąd prawidłowo zakwalifikował e-sport jako aktywność, którą można uznać za sport w rozumieniu u.s. Wynika to głównie z tak szerokiego ujęcia kręgu aktywności, które wchodzi w skład sportu. Sąd dokonał subsumcji całokształtu czynności składających się na aktywność polegającą na graniu w gry elektroniczne do obecnie obowiązującej definicji sportu zawartej w art. 2 ust. 1 u.s., poszerzonej o ust. 2, który umożliwił traktowanie jako sport również współzawodnictwa opartego na aktywności intelektualnej, którego celem jest osiągnięcie wyniku sportowego. Należy się zgodzić z Sądem, że gry elektroniczne angażują aktywność umysłową, a więc oparte są na aktywności intelektualnej, o której mowa w art. 2 ust. 1a u.s.

Z pewnością graniu w gry elektroniczne, w których występują inni gracze (a same gry często odbywają się w formie drużyna kontra drużyna), może zostać uznane za czynność wzmacniającą relacje (stosunki) społeczne, o których mowa w art. 2 ust. 1 u.s. – dochodzi bowiem do wzajemnej interakcji pomiędzy tymi zawodnikami, która może doprowadzić do wzmocnienia tych relacji (stosunków) pomiędzy nimi. Wydaje się więc, że w takim wypadku spełnione zostają także wymagania określone w punktach 3 i 4 powyższego zestawienia, tj. dotyczące sprzyjania socjalizacji uczestników oraz tego, że uprawianie

¹⁸ Należy zauważyć, że argumentacja Sądu ograniczyła się wyłącznie do dosłownej transpozycji treści zawartej na stronach 3 i 4 uzasadnienia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o sporcie oraz ustawy o ujawnianiu informacji o dokumentach organów bezpieczeństwa państwa z lat 1944–1990 oraz treści tych dokumentów.

sportów elektronicznych dodaje pewności siebie. W ocenie Sądu granie w gry elektroniczne przynosi w aspekcie społecznym skutki podobne do uprawiania aktywności fizycznej – to sformułowanie pozostaje na tyle szerokie, że można je z pewnością interpretować na parę sposobów. Jak wskazuje J. Czechowski, sport można uznać za szansę społecznego rozwoju człowieka¹⁹. Jeśli chodzi o aspekty społeczne, to sport pozostaje zjawiskiem, w ramach którego zachodzą takie procesy jak w innych obszarach życia (polityce, ekonomii czy mediach), sport sam w sobie natomiast potrafi utworzyć silne relacje z podmiotami innych sfer życia publicznego²⁰. Można więc w tym zakresie zgodzić się z Sądem, że uprawianie sportów elektronicznych należy uznać za zjawisko przynoszące w aspekcie społecznym skutki podobne do uprawiania aktywności fizycznej, gdyż zawodnicy zrzeszeni są często w ramach drużyn. Ponadto współzawodnictwo e-sportowe – jak zresztą każde współzawodnictwo sportowe – polega na rywalizacji (współzawodnictwie) i wyłonieniu lepszej drużyny w określonej grze elektronicznej.

Sąd trafnie uznał, że uprawianie sportów elektronicznych w sposób profesjonalny wymaga od uczestników aktywności fizycznej. Takie stanowisko znajduje potwierdzenie w praktyce, gdyż coraz częściej profesjonalne zespoły e-sportowe decydują się na zatrudnienie trenerów, których zadaniem jest jak najlepsze przygotowanie fizyczne zawodników²¹. Sami zawodnicy e-sportowi trening fizyczny w swojej profesji postrzegają jako prowadzący do poprawienia własnych wyników²².

¹⁹ Zob. J. Czechowski, *Sport szansą społecznego rozwoju człowieka*, „Społeczeństwo i Ekonomia” 2014, nr 1, s. 7–19.

²⁰ P. Nosal, *Spoleczne ujęcie sportu. (Trudne) definiowanie zjawiska i jego dyskurs*, „Przegląd Socjologii Jakościowej” 2015, t. 11, nr 2, s. 17.

²¹ W 2018 r. drużyna AGO Esports zatrudniła trenera przygotowania fizycznego, który w swojej dotychczasowej pracy współpracował ze sportowcami uprawiającymi lekkoatletykę oraz pływaniem (w tym z Otylią Jędrzejczak). Zob. M. Jasny, *Sportowy wymiar „maniaczenia” przy komputerze, czyli kształtowanie sprawności fizycznej w ramach treningu w e-sporcie*, [w:] D. Mańkowski, W. Woźniak (red.), *Sport w ponowoczesności*, Gdańsk 2019, s. 66.

²² Zob. T. Kari, V.M. Karhulahti, *Do E-athletes Move? A study on training and physical exercise in elite Esports*, „International Journal of Gaming and Computer-Mediated Simulations” 2016, t. 8, nr 4, s. 53–66.

Ze względu na to, że e-sport stanowi dla coraz większej grupy osób źródło dochodu, profesjonalni zawodnicy e-sportowi w celu pokonania konkurencji przewidują dla samych siebie treningi fizyczne, których nie można zrównać z rekreacją czy zabawą²³. Ostatecznie Sąd prawidłowo podkreślił, że uprawianie sportów elektronicznych wiąże się także z wyrabianiem szybkości reakcji oraz rozwijaniem strategicznego myślenia. Należy podzielić ten pogląd, wskazujący, że e-sport jest „zjawiskiem angażującym aktywność umysłową”, wyrabianie szybkości reakcji oraz rozwijanie strategicznego myślenia będą zaś czynnikami wchodzącymi w skład pojęcia „angażowanie aktywności umysłowej”.

Sąd określił ostatecznie, iż „nie jest tak, że automatycznie wszystkie gry elektroniczne należy uznać za sport. Istotne jest tu brzmienie przepisu art. 2 ust. 1a u.s. – za sport może być uważane współzawodnictwo oparte na aktywności intelektualnej, nie zaś współzawodnictwo we wszelkich typach gier elektronicznych”. Sąd stanął na stanowisku, że tylko uprawianie gier elektronicznych, które zawiera w sobie siedem elementów wskazanych powyżej, może uzyskać rangę sportu w rozumieniu u.s. Z poglądem tym należy się zgodzić, Sąd dokonał poprawnej analizy możliwości zaliczenia określonej grupy aktywności z zakresu e-sportu jako sportu na gruncie obecnie obowiązujących przepisów u.s.²⁴ Trzeba jednak pamiętać, że definicja sportu przewidziana przez ustawodawcę zawiera znaczne niedoskonałości, jest niezmiernie szeroka, co umożliwia zakwalifikowanie jako sportu bardzo obszernej grupy wszelakich aktywności ludzkich. Co więcej, istnieje wątpliwość, czy sport powinno się w ogóle definiować, czy raczej zakres znaczeniowy tego pojęcia powinien zostać wypracowany przez orzecznictwo i doktrynę.

²³ T. Michaluk, K. Pezdek, *Rozproszone wydarzenia sportowe. Podmiotowość i cielesność w e-sportach*, [w:] J. Kłosiewicz, E. Małolepszy, T. Drozdek-Małolepsza (red.), *Filozoficzne i społeczne aspekty sportu i turystyki*, Częstochowa 2016, s. 59.

²⁴ E-sport został uznany za aktywność, która wypełnia wszelkie elementy niezbędne do zakwalifikowania go jako sportu w rozumieniu u.s., lecz w dalszym ciągu aktualna pozostaje dyskusja na temat możliwości zrównania tej aktywności ze sportami tradycyjnymi. Zob. D. Skubida, *Can Some Computer Games Be a Sport?: Issues with legitimization of esports as a sporting activity*, „International Journal of Gaming and Computer-Mediated Simulations” 2016, t. 8, nr 4, s. 38–52.

Podsumowanie – konsekwencje uznania e-sportu za sport

W głosowanym wyroku usunięte zostały wątpliwości odnoszące się do tego, czy zorganizowanie konkursu z dziedziny sportu (a więc również e-sportu) będzie podlegać na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f. zwolnieniu od podatku dochodowego, jeżeli jednorazowa wartość wygranych lub nagród przewidzianych w ramach tego konkursu nie przekroczy kwoty 2000 zł. W zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, w wyniku powyższego uznania, możliwe będzie także: (1) uznanie przychodu z tytułu uprawiania sportu, stypendia sportowego przyznawanego na podstawie odrębnych przepisów oraz przychodów sędziów z tytułu prowadzenia zawodów sportowych za przychody z działalności wykonywanej osobiście, stosownie do art. 13 pkt 2 w zw. z art. 10 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f.; (2) ryczałtowe opodatkowanie dochodów osiągniętych przez osoby fizyczne, które nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania (w ramach tzw. ograniczonego obowiązku podatkowego), z opłat za usługi w zakresie działalności sportowej, wykonywanej przez osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania za granicą, a organizowanej za pośrednictwem osób fizycznych lub osób prawnych prowadzących działalność w zakresie imprez sportowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – w takim wypadku podatek dochodowy pobiera się w formie ryczałtu w wysokości 20% przychodu.

Uznanie e-sportu za sport w rozumieniu u.s. niesie za sobą wiele doniosłych, idących dalej niż tylko w zakresie podatkowym, konsekwencji. Powyższe oznacza, że do e-sportu będą miały zastosowanie przepisy prawa odnoszące się do uprawiania i organizowania sportu, o czym mowa w art. 1 u.s. Jednakże analiza art. 1 u.s. doprowadza do wniosku, że takie sprecyzowanie przedmiotu u.s. dotyczy właściwie, „wbrew literalnemu brzmieniu art. 2 ustawy – przede wszystkim i niemal wyłącznie sportu zorganizowanego pod auspicjami polskich związków sportowych”²⁵. W odniesieniu do tej kwestii należy stwierdzić, że obecnie istnieje możliwość utworzenia polskiego

²⁵ E.J. Krześniak, op. cit., s. 43.

związku sportowego lub polskich związków sportowych w e-sporcie²⁶. Ponieważ jednak gry elektroniczne charakteryzują się tym, że po okresie wielkiego zainteresowania dana gra nagle przestaje być popularna²⁷, nie ma możliwości, jak wskazują przedstawiciele doktryny, aby powstały polskie związki sportowe w poszczególnych grach w ramach e-sportu²⁸. Popularny jest natomiast pogląd, zgodnie z którym w ramach sportu elektronicznego powinien zostać założony podmiot (organizacja/związek), którego zadaniem byłoby wyznaczanie standardów funkcjonowania dla wszystkich podmiotów (w tym klubów) e-sportowych²⁹.

Możliwe jest także utworzenie klubu e-sportowego w rozumieniu u.s. Z kolei stosownie do art. 6 ust. 1 u.s. kluby e-sportowe byłyby uprawnione do utworzenia związku sportowego. Do sportów elektronicznych zastosowanie znajdą też przepisy rozdziału 6 u.s., dotyczącego wspierania sportu przez organy władzy publicznej. Zgodnie z art. 27 ust. 1 u.s. tworzenie warunków – w tym organizacyjnych, sprzyjających rozwojowi sportu – stanowi zadanie własne jednostek samorządu terytorialnego. Kluby e-sportowe są uprawnione do otrzymania dotacji celowej z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, która mogłaby być przeznaczona zgodnie z art. 28 ust. 2 u.s. m.in. na: realizację programów szkolenia sportowego, zakup sprzętu sportowego (w zakresie e-sportu – komputerów, monitorów, akcesoriów komputerowych, profesjonalnych foteli), pokrycie kosztów organizowania zawodów sportowych lub uczestnictwa w tych zawodach, pokrycie kosztów korzystania z obiektów sportowych dla celów szkolenia sportowego, sfinansowanie stypendiów sportowych i wynagrodzenia kadry szkoleniowej. Istnieje również możliwość uzyskania dofinansowania uprawiania lub organizowania e-sportu oraz jego promocji przez ministra właściwego do spraw kultury fizycznej, zgodnie z art. 29 u.s.

²⁶ Ibidem, s. 54.

²⁷ Ibidem.

²⁸ S. Myra, *E-sport w świetle nowelizacji ustawy o sporcie*, „Prawo Mediów Elektronicznych” 2020, nr 1, s. 20–21.

²⁹ Zob. M. Bałaziński, *Prawne aspekty założenia i funkcjonowania zespołu e-sportowego*, [w:] Ł. Klimczak, M. Leciak (red.), *E-sport. Aspekty prawne*, Warszawa 2020, s. 43, cyt. za: E.J. Krześniak, op. cit., s. 55.

**Commentary to the judgment
of the Provincial Administrative Court in Warsaw
dated 27 March 2019 (case no. III SA/Wa 1079/18)**

Summary

In the commented judgment, the Provincial Administrative Court in Warsaw evaluated the possibility of applying the exemption specified in Article 21(1)(68) of the Personal Income Tax Act to competitions involving electronic games. The article analyses the judgment in the context of recognising a certain form of electronic gaming activity as sport within the meaning of the Sports Act. It is only when a competition is considered to be a competition in the field of sport then it is possible to apply an income tax exemption. In addition, the doubts raised by the doctrine of sports law concerning the legitimacy of including a legal definition of sport in the act have been mentioned. Finally, the consequences of recognising certain types of e-sports competitions for these activities have been determined, due to the fact that they have been equated with traditional sport, doing and organisation of which are regulated under the Sports Act.