RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

dr Janusz KOCHANOWSKI

RPO-489470-VI/04/AB

00-090 Warszawa Tel. centr. 0-22 551 77 00
Al. Solidarności 77 Fax 0-22 827 64 53

Warszawa, 10.03.2006 r.

Trybunał Konstytucyjny
WARSZAWA

Wniosek
Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483) oraz art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147)

wnoszę o

stwierdzenie niezgodności art. 13 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.) z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Uzasadnienie

I.1. Z mocy z art. 13 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.; zwanej dalej „ustawą"), w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 7 ustawy z 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1956 z późn. zm.; zwanej dalej: „ustawą z dnia 12 listopada 2003 r.") od 2004 r. za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, uważa się przychody uzyskane na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub

umów o podobnym charakterze, w tym przychody z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej - z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 7.

W art. 13 ustawy pkt 9 został dodany przez art. 1 pkt 9 tiret piąte ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 104, poz. 1104 z późn. zm.) od 1 stycznia 2001 r. W latach 2001 - 2003 przepis ten stanowił, że za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy, uważa się przychody z tytułu osobiście wykonywanej działalności na podstawie kontraktu menedżerskiego lub umów o podobnym charakterze.

Do końca 2000 r. przychody z kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze nie były wymienione w ustawie i — o ile nie zostały uznane za pochodzące z pozarolniczej działalności gospodarczej - były zaliczane do przychodów z tytułu osobistego wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło (art. 13 pkt 8 ustawy). Dla tych przychodów ustawa przewidywała wyłącznie zryczałtowane koszty uzyskania w wysokości 20% w stosunku do uzyskanego przychodu (art. 22 ust. 9 pkt 4). Wyodrębnieniu od 2001 r. w art. 13 pkt 9 przychodów z tytułu osobiście wykonywanej działalności na podstawie kontraktu menedżerskiego lub umów o podobnym charakterze nie towarzyszyły zmiany zasad odliczania kosztów uzyskania. Dopiero od 1 stycznia 2003 r. dla przychodów wymienionych w art. 13 pkt 5, 7 i 9 ustawy zastosowano zryczałtowane koszty uzyskania określane procentowo w wysokości przewidzianej w art. 22 ust. 2 dla przychodów ze stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej (art. 22 ust. 9 pkt 5, dodany przez art. 1 pkt 15 lit. d) ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - Dz. U. Nr 141, poz. 1182 z późn. zm.; zwanej dalej: „ustawą z dnia 27 lipca 2002 r."). Od 1 stycznia 2004 r. ustawa przewiduje kwotowo określone koszty uzyskania dla przychodów z art. 13 pkt 5, 7 i 9, tak jak dla przychodów ze stosunku pracy i stosunków pokrewnych.

Obok braku możliwości odliczenia kosztów uzyskania przychodu na zasadach przewidzianych dla pozarolniczej działalności gospodarczej zaliczenie przychodów z umów wymienionych w art. 13 pkt 9 do przychodów z działalności wykonywanej osobiście wyłącza możliwość:

a) obniżenia dochodu o wysokość straty z tego źródła (art. 9 ust. 3-6 ustawy);

b) wybrania zryczałtowanej formy opodatkowania dochodów, w tym z jednolitą stawką 19 % (art. 9a ust. 1 i 2 i art. 30c ustawy);

c) posiadania przez podatników uzyskujących przychody na podstawie umów z art. 13 pkt 9 statusu podatników podatku od towarów i usług. Wyłącza to wystawianie przez nich faktur VAT.

Do 31 maja 2005 r. w myśl art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535) czynności wykonywane na podstawie umów wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy były uznane za wykonywanie samodzielnej działalności gospodarczej. Na podstawie § 8 ust. 1 pkt 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 97, poz. 970 z późn. zm.) czynności te były zwolnione od podatku od towarów i usług, jeżeli były wykonywane przez osoby, które z tytułu ich wykonywania były związane ze zlecającym ich wykonanie prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym a wykonującym zlecane czynności, co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności.

Od 1 czerwca 2005 r. weszła w życie ustawa z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 90, poz. 756). Na podstawie jej art. 1 pkt 6 lit. a) tiret drugie art. 15 ust. 3 pkt 3 otrzymał nowe brzmienie. W myśl tego przepisu za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 1 tego artykułu, nie uznaje się czynności z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2-9 ustawy, jeżeli w związku z wykonywaniem tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie tych czynności, i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie wobec osób trzecich. Obecnie zatem na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług wykonywanie czynności prowadzących do uzyskania przychodów na podstawie umów wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy, nie stanowi wykonywanej samodzielnie działalności gospodarczej.

To rozwiązanie Rzecznik Praw Obywatelskich - opierając się o skargi i wystąpienia podatników - oceniłjako niezrozumiałe.

We wniosku z dnia 3 listopada 2005 r. skierowanym do Trybunału Konstytucyjnego (RPO-498998-VI/05) Rzecznik zarzucił, że art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie w jakim określa czynności, których wykonanie nie jest w rozumieniu art. 15 ust. 2 tej ustawy uznane za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą- narusza zasady przyzwoitej legislacji, a więc zasadę zaufania obywatela do państwa i stosowanego prawa, tj. art. 2 Konstytucji RP.

2. Wyłączenie z art. 13 pkt 9 ustawy przychodów wymienionych w art. 13 pkt 7 oznacza zmianę klasyfikacji przychodów otrzymanych przez osoby, niezależnie od

sposobu ich powołania, należące do składów zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych, gdy po powołaniu nastąpiło zawarcie jednej z umów wymienionych w pkt 9 w związku z pełnieniem funkcji w organie osoby prawnej lub gdy powołanie do organu osoby prawnej nastąpiło w wyniku zawarcia jednej z tych umów.

W związku z powołaniem do pełnienia funkcji członka zarządu lub organu nadzoru spółki kapitałowej (rady nadzorczej, komisji rewizyjnej) powstaje stosunek organizacyjny - wewnątrzkorporacyjny - będący podstawą wykonywania obowiązków przez członka organu. W następstwie powołania do pełnienia funkcji w zarządzie z reguły dochodzi do nawiązania stosunku umownego między spółką a członkiem zarządu, np. umowy zlecenia, umowy o zarządzanie (kontraktu menedżerskiego) lub umowy o pracę. W przypadku powołania członka organu nadzoru w spółce kapitałowej z reguły w praktyce - inaczej niż w przypadku zarządu - nie następuje zawarcie umowy związanej z pełnieniem funkcji. Podstawą wypłaty wynagrodzenia związanego z pełnieniem funkcji jest tu stosunek organizacyjny. Nie ma jednak przeszkód prawnych, aby również z członkiem organu nadzoru została zawarta stosowana umowa o pracę czy umowa zlecenia, o świadczenie usług lub umowa o dzieło - związana z pełnieniem funkcji członka tego organu.

Do 31 grudnia 2003 r. zasadniczo przychody wymienione w art. 13 pkt 7 ustawy stanowiły wynagrodzenia, które były wypłacane członkom organów osób prawnych na podstawie samego stosunku organizacyjnego. Najczęściej były to wynagrodzenia za udział w posiedzeniach organu spółki kapitałowej oraz w formie udziału w zysku (tzw. tantiemy). Jeżeli tantiemy są wypłacane tylko z racji pełnienia funkcji w organie osoby prawnej - i nie są związane z posiadaniem akcji lub udziałów spółki - stanowią przychód z art. 13 pkt 7 (tak: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych Komentarz; stan prawny na 1 stycznia 2004,* Difin, Warszawa 2004, s. 182). Od 1 stycznia 2004 r. wszystkie wynagrodzenia wypłacane członkom organów wymienionych w art. 13 pkt 7 - zarówno w ramach stosunku organizacyjnego powstałego w wyniku powołania, jak i w związku z zawarciem przez spółkę z członkiem jej organu jednej z umów wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy - są klasyfikowane jako przychód z art. 13 pkt 7 ustawy.

II. 1. W obrocie gospodarczym wykształciły się dwie formy prowadzenia cudzego przedsiębiorstwa: powiernictwo nad przedsiębiorstwem (umowa powiernicza) i zarząd przedsiębiorstwem - sprawowany na podstawie umowy o zarządzanie przedsiębiorstwem, zwanej również umową o zarząd nad przedsiębiorstwem, umową zarządu lub umową czy kontraktem menedżerskim. Celem obu umów jest oddanie

przedsiębiorstwa w zarząd zarządzającemu z przyznaniem mu samodzielności w zakresie zarządzania. Zarządzanie wykonywane jest odpłatnie, przy czym jeden z elementów wynagrodzenia bywa uzależniany od wyniku ekonomicznego *(Prawo umów w obrocie gospodarczym* pod red. S. Włodyki; Wydawnictwo Instytutu Prawa Spółek i Inwestycji Zagranicznych, Kraków 1993 r., s. 99 i nast). Z reguły organ powierzający zarządzanie oczekuje, że zarządzający „...wniesie własne wartości niematerialne w postaci nowego sposobu zarządzania, swojego doświadczenia zawodowego, reputacji, klientów i wyrobionych stosunków handlowych (kontakty na rynku). Często celem wprowadzenia „zewnętrznej" grupy menedżerów do przedsiębiorstwa jest zastosowanie know-how, niezbędnego do dalszego funkcjonowania przedsiębiorstwa lub uzyskania przewagi na rynku i zwiększenie dochodów." (Z. Kubot *Rodzaje kontraktów menedżerskich,* Przegląd Prawa Handlowego, lipiec 1999, s. 13).

Przez umowę o powiernictwo przejmujący powiernictwo zobowiązuje się wobec ustanawiającego powiernictwo do prowadzenia przedsiębiorstwa w swoim własnym imieniu lecz w interesie i ze skutkiem dla ustanawiającego powiernictwo, za zapłatą stosowanego wynagrodzenia. Wobec osób trzecich powiernik występuje w swoim własnym imieniu, jednak wszelkie korzyści i straty związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa przypadają ustanawiającemu powiernictwo. Umowa ta nie jest uregulowana w prawie polskim i możliwość jej zawierania wynika z zasady swobody umów (art. 353' Kc). Należy do niej stosować odpowiednio przepisy o zleceniu - art. 750 i nast. Kc (S. Włodyka, *op. cit.,* s. 99 - 100).

Kontrakty menedżerskie są szeroko stosowane za granicą. W praktyce anglosaskiej zarząd nad przedsiębiorstwem jest ustanawiany przede wszystkim po to, by przygotować sposób uzdrowienia gospodarki przedsiębiorstwa lub przygotować je do odpowiedniej restrukturyzacji, tj. przejęcia przez dotychczasowych menedżerów lub inny podmiot. Na kontynencie europejskim zarząd nad przedsiębiorstwem ma za zadanie zarządzanie całym przedsiębiorstwem lub jego oddziałem (S. Włodyka, *op. cit.,* s. 100-101).

W umowie o zarząd przedsiębiorstwem zarządzający zobowiązuje się do prowadzenia przedsiębiorstwa za wynagrodzeniem, w imieniu oraz na rachunek i ryzyko oddającego przedsiębiorstwo w zarząd. Kontrakt menedżerski może dotyczyć zarządzania nie tylko całym przedsiębiorstwem lecz również jego częścią (jednostką organizacyjną), czy rodzajem działalności. Umowa o zarządzanie przedsiębiorstwem również nie jest uregulowana w prawie polskim i możliwość jej zawierania wynika z zasady swobody umów.

W przedstawionym ujęciu umowę o powiernictwo odróżnia od kontraktu menedżerskiego to, że w pierwszym przypadku zarządzający (powiernik) działa we własnym imieniu, w drugim - w imieniu oddającego przedsiębiorstwo w zarząd.

Prezentowany jest jednak pogląd, że istota kontraktu menedżerskiego „...polega na tym, że menedżer zobowiązuje się do prowadzenia za wynagrodzeniem przedsiębiorstwa drugiej strony, na jej rachunek i ryzyko, przy czym prowadzi to przedsiębiorstwo bądź we własnym, bądź w cudzym imieniu." (wyrok SN z dnia 4 kwietnia 2002 r. sygn. akt I PKN 776/00; OSNP 2004/9/94). W tym ujęciu kontrakt menedżerski nie jest odróżniany od umowy o powiernictwo. „W piśmiennictwie prawniczym pojawia się rozbieżność co do tego, czy zakresem pojęcia „kontrakty menedżerskie" obejmować też umowy, na mocy których menedżer prowadzi przedsiębiorstwo we własnym imieniu, ale na rzecz i rachunek dającego zlecenie. W jednym ujęciu umowy takie są traktowane jako nietypowe kontrakty menedżerskie, w innym natomiast jako umowy powiernicze."(Z. Kubot, *Kontrakty menedżerskie — aspekty pojęciowe,* Praca i Zabezpieczenie Społeczne, czerwiec 2003, s. 17 i nast.).

2. Według poglądu przedstawionego w punkcie poprzedzającym kontrakt menedżerski i umowa o zarządzanie przedsiębiorstwem to ten sam typ umowy, określany różnymi nazwami. Umowa ta należy do umów nienazwanych, bowiem nie można jej przyporządkować do żadnego z ustawowych typów umów. Gdy łączy elementy różnych umów nazwanych - zwłaszcza umowy zlecenia lub umowy o świadczenie usług - a bywa, że dodatkowo zawiera elementy, których nie przewidują umowy nazwane, stanowi umowę mieszaną.

Zapotrzebowanie na profesjonalne zarządzanie - nie tylko podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą lecz również instytucjami publicznymi - spowodowało zawieranie umów o zarządzanie z wyspecjalizowanymi w tej dziedzinie podmiotami, zarówno osobami fizycznymi, jak i prawnymi. Sięgnął do nich ustawodawca wprowadzając możliwość zawierania następujących umów o zarządzanie:

a) Umowa o zarządzanie przedsiębiorstwem państwowym (art. 45a - 45c ustawy z dnia 25 września 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych - Dz. U. z 2002 r. Nr 112, poz. 981 z późn. zm.);

b) Umowa o zlecenie sprawowania zarządu w jednoosobowej spółce Skarbu Państwa powstałej w drodze komercjalizacji przedsiębiorstwa państwowego (art. 17 ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji - Dz. U. z 2002 r. Nr 171, poz. 1397 z późn. zm.);

c) Umowa o zarządzanie instytucją kultury (art. 15 ust. 4a ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej - Dz. U. z 2001 r. Nr 13, poz. 123 z późn. zm.);

d) Umowa o zarządzanie majątkiem narodowego funduszu inwestycyjnego (art. 21 — 24 ustawy z dnia 30 kwietnia 1993 r. o narodowych funduszach inwestycyjnych i ich prywatyzacji - Dz. U. Nr 44, poz. 202 z późn. zm.);

e) Umowa o zarządzanie zakładem opieki zdrowotnej (art. 44 ust. 4 i 5 ustawy z 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej - Dz. U. Nr 91, poz. 408 z późn. zm.);

f) Umowa o zarząd przedsiębiorstwem w związku z realizacją zastawu rejestrowego (art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 1996 r. o zastawie rejestrowym i rejestrze zastawów - Dz. U. z 1996 r. Nr 149, poz. 703 z późn. zm.).

Ponadto polskie ustawodawstwo przewiduje umowę o zarządzanie nieruchomością (art. 184 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami - Dz. U. z 2004 r. Nr 261, poz. 2603 z późn. zm.) oraz umowę o administrowanie wydzieloną częścią mienia Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa (art. 25 ustawy z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa - Dz. U. z 2004 r. Nr 208, poz. 2128 z późn. zm.). Umowy o zarządzanie nieruchomością oraz o administrowanie nieruchomościami rolnymi nie dotyczą jednak przedsiębiorstwa.

3. Nie jest wykluczone powierzenie zarządzania przedsiębiorstwem - lub jednostką organizacyjną nie będącą przedsiębiorstwem - na podstawie umowy o pracę. Powierzenie zarządzania na podstawie umowy o pracę nie powoduje, aby umowa ta zmieniła charakter i nie stanowiła umowy o pracę. Kodeks pracy nie dopuszcza zawierania nienazwanych umów kreujących stosunek pracy. Możliwość kształtowania zasad zarządzania przedsiębiorstwem zarówno na podstawie przepisów prawa cywilnego, jak i przepisów prawa pracy powoduje, że w doktrynie rozróżnia się cywilnoprawne kontrakty menedżerskie i pracownicze kontrakty menedżerskie. Taki podział kontraktów menedżerskich ma jednak zdecydowanych przeciwników stojących na stanowisku, że kontrakt menedżerski to umowa wyłącznie cywilnoprawna. (Z. Kubot, *Kontrakty menedżerskie - aspekty pojęciowe, op. cit.,* s. 21-23; M. Bielecki, D. Bielecka, *Umowy między spółką kapitałową a członkiem zarządu,* C. H. Beck 2005, Warszawa, s. 184-185).

Prawną podstawę powierzenia zarządzania przedsiębiorstwem może stanowić umowa zlecenia czy umowa o świadczenie usług, do której zastosowanie mają przepisy Kodeksu cywilnego o zleceniu (art. 750 Kc). Te typy umów mogą jednak nie w pełni odpowiadać potrzebom stron umowy.

W piśmiennictwie wskazuje się, że umowy menedżerskie w szerokim znaczeniu to umowy mające charakter cywilnoprawny, związane z procesem zarządzania. „Na gruncie omawianego stanowiska nie uznaje się za umowy menedżerskie umów o zarządzanie z członkami zarządu spółek kapitałowych, umów o zarządzanie z kierownikiem samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej, umowy o zarządzanie z zarządcą przedsiębiorstwa państwowego, umowy 0 zarządzanie jednoosobową spółką Skarbu Państwa powstałą w wyniku komercjalizacji przedsiębiorstwa państwowego. W umowach tych nie wyznacza się (nie powierza się) praw i obowiązków w zakresie zarządzania. Te prawa i obowiązki mają bowiem wynikać z odpowiednich przepisów ustawowych oraz ze statutów 1 regulaminów, a nie z umów cywilnoprawnych." (Z. Kubot, *Kontrakty menedżerskie — aspekty pojęciowe, op. cit.,* s. 21.).

Te rmin „kontrakt menedżerski" powszechnie jest jednak stosowany do umów zawieranych między spółkami kapitałowymi - uregulowanymi przepisami ustawy z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.) - a członkami ich zarządów, jak również do umowy o zarządzanie jednoosobową spółką Skarbu Państwa powstałą w wyniku komercjalizacji, umowy 0 zarządzanie instytucją kultury itd. (patrz: M. Bielecki, D. Bielecka", *op. cit.,* s. 184-192; *Aktualne umowy w obrocie gospodarczym,* Verlag Dashofer Sp. z o.o. Warszawa, rozdział 7 p.t. „Kontrakty menedżerskie według ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych"). W praktyce nazwa „kontrakt menedżerski" może być stosowana do umów zlecenia (o świadczenie usług), których przedmiotem jest powierzenie zarządzania.

Przyjmuje się, że kontrakty menedżerskie są umowami starannego działania dlatego z reguły należy do nich stosować przepisy o zleceniu (art. 750 Kc). Za dopuszczalne uznaje się jednak wprowadzenie — na zasadzie swobody umów — elementów rezultatu. Jeśli kontrakt przewiduje, że dla określonego zadania wymagane jest osiągnięcie określonego rezultatu w tej części zastosowanie mają przepisy umowy o dzieło (tak: M. Bielecki, D. Bielecka, *op. cit.,* s. 185). Prezentowany jest także przeciwny pogląd, że ze względu na istotę umowy o dzieło - będącej umową rezultatu, w której realizacji powinno powstać dzieło mające charakter materialny lub niematerialny, mające indywidualny charakter i odpowiadające osobistym potrzebom zamawiającego - kontrakt menedżerski, będący umową o wykonywanie usługi zarządzania, nie może spełniać warunków umowy o dzieło (tak: M. Chudzik, *Umowy, o których mowa w art. 13 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych — zasady opodatkowania,* Monitor Podatkowy, 6/2005, s. 24).

Zarządzający, z którym oddający przedsiębiorstwo w zarząd zawarł kontrakt menedżerski, może prowadzić działalność gospodarczą, w ramach której świadczy usługi zarządzania. Kontrakt menedżerski zostaje wtedy zawarty między dwoma podmiotami gospodarczymi. Jeśli menedżer, z którym spółka kapitałowa zawarła kontrakt menedżerski, jest członkiem zarządu „W następstwie kontraktu menedżerskiego (umowy o zarządzanie) nie przejmuje on zarządzania spółką we własnym imieniu i na własny rachunek. Zarządzanie spółką nadal jest realizowane przez członka zarządu w ramach członkostwa w zarządzie. Rola kontraktu menedżerskiego (umowy o zarządzanie) ograniczona jest do ustalenia wynagrodzenia za wykonywanie funkcji w zarządzie (czy jeszcze innych czynności określonych w umowie), szczególnych (kwalifikowanych i dodatkowych - w porównaniu do regulacji kodeksu handlowego i wewnętrznego prawa spółki) obowiązków dotyczących zarządzania spółką, zakazów w zakresie konkurencji oraz podejmowania dodatkowej działalności (pracy)." (Z Kubot, *Kwalifikacje prawne kontraktów menedżerskich członków zarządu spółek kapitałowych,* Praca i zabezpieczenie społeczne, 2/2000, s. 5).

III.1. Od lat w art. 10 ustawy istnieje podział źródeł przychodów odróżniający działalność wykonywaną osobiście (ust.l pkt 2) od pozarolniczej działalności gospodarczej (ust. 1 pkt 3). Są to dwa odrębne źródła przychodów. Ustawa nie zawiera definicji „działalności wykonywanej osobiście". Przepis art. 13 obejmuje jedynie katalog przychodów zaliczanych do tego źródła.

Do końca 2002 r. ustawa nie zawierała również definicji pozarolniczej działalności gospodarczej, podobnie takiej definicji nie zawierała ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.; zwana dalej: „Ordynacjąpodatkową").

Od 1 stycznia 2003 r. do Ordynacji podatkowej wprowadzona została definicja działalności gospodarczej, zaś do ustawy definicja pozarolniczej działalności gospodarczej:

a) W art. 3 Ordynacji podatkowej dodany został - na podstawie art. 1 pkt 2 lit. d) ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387) - pkt 9 stanowiący, że ilekroć w Ordynacji podatkowej była mowa o działalności gospodarczej pod tym pojęciem rozumiało się każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów prawa działalności gospodarczej, wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczały tej działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność - do przedsiębiorców.

Brzmienie przepisu uległo zmianie z dniem 21 sierpnia 2004 r. (art. 27 pkt 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej; Dz. U. Nr 173, poz. 1807 z późn. zm.). Stanowi on, że pod pojęciem działalności gospodarczej rozumie się każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność - do przedsiębiorców.

b) Na podstawie art. 1 pkt 4 ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. do ustawy dodany został art. 5a pkt 6 stanowiący, że pojęcie pozarolniczej działalności gospodarczej oznacza działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, z wyjątkiem działalności, o której mowa w art. 13.

Z dniem 1 stycznia 2004 r. art. 5a pkt 6 ustawy otrzymał nowe brzmienie na podstawie art. 1 pkt 1 ww. ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. Stanowi, że pojęcie „pozarolniczą działalność gospodarcza" oznacza działalność zarobkową wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły, prowadzoną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9.

2.1. Do końca 2000 r. budziła wątpliwości kwestia czy przychód z kontraktów menedżerskich uzyskany przez podatnika w ramach zarejestrowanej działalności gospodarczej stanowi przychód „z działalności wykonywanej osobiście" czy „z pozarolniczej działalności gospodarczej". Zdarzało się, że kwalifikowanie tych przychodów do pozarolniczej działalności gospodarczej było kwestionowane przez organy podatkowe.

Zasadniczo źródłem tych problemów było uregulowanie zawarte w art. 13 pkt 8 lit. a) ustawy (w jego brzmieniach obowiązujących w latach 1995 - 2003), który dotyczył przychodów uzyskanych z tytułu osobistego wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia i umowy o dzieło. Jeżeli podatnik uzyskiwał je od osoby prawnej, jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej lub przedsiębiorcy, usługi wykonywał wyłącznie dla potrzeb tych podmiotów i tego samego rodzaju usług nie wykonywał na rzecz ludności, uzyskane przychody były kwalifikowane do działalności wykonywanej osobiście. Świadczenie usług tego samego rodzaju na rzecz ludności lub przy udziale osób trzecich powodowało kwalifikowanie przychodów do pozarolniczej działalności gospodarczej.

Odwoływano się do osobistego wykonywania działalności jako kryterium skutkującego przyporządkowanie uzyskanego przychodu do art. 13 pkt 8 ustawy

i niezaliczenie go do pozarolniczej działalności gospodarczej. Kryterium to stanowiło podstawę rozstrzygnięć sądowych:

- w wyroku NSA w Gdańsku z dnia 13 czerwca 2001 r. (sygn. akt I SA/Gd 2462/98) Sąd uznał, że podatnik nie był uprawiony do obniżenia podatku należnego za grudzień 1997 r. o podatek naliczony wynikający z faktur VAT dokumentujących zakup usług, bowiem usługi te stanowiły u wystawcy faktury przychód z działalności wykonywanej osobiście, tj. z art. 13 pkt 8 ustawy. Wystawca faktury świadczył usługi wyłącznie na rzecz podatnika, nie wykonywał ich na rzecz ludności i przy wykonaniu usług nie korzystał z pomocy innych zatrudnionych przez niego osób, wobec czego był zwolniony od VAT (art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym - Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.). Sąd uznał, że okoliczność, iż podatnik zgłosił działalność w zakresie usług zarządzania do ewidencji działalności gospodarczej nie przesądzała o zasadach opodatkowania (System Informacji Prawnej Lex (Lex Omega) 47/2005 nr 539960);
- w wyroku z dnia 16 września 1998 r. (sygn. akt I SA/Gd 1921/96) - w sprawie dotyczącej podatku VAT za 1995 r. - NSA w Gdańsku stwierdził, że w sytuacji gdy działalność gospodarcza od chwili jej rozpoczęcia sprowadzała się jedynie do obsługi lottomatu na podstawie umów zlecenia z PP „Totalizator Sportowy", przy wykonywaniu tych usług osobiście przez skarżącą, działalność stanowiła działalność wykonywaną osobiście (art. 13 pkt 8), zwolnioną od podatku od towarów i usług (System Informacji Prawnej Lex (Lex Omega) 47/2005 nr 34777).

Dopatrywano się podstaw do uznania, że przychód ze świadczenia usług zarządzania w ramach działalności gospodarczej jest przychodem z „pozarolniczej działalności gospodarczej" nawet wtedy, gdy menedżer usług tych nie świadczył dla ludności a wyłącznie dla podmiotów wymienionych w art. 13 pkt 8 ustawy (wyrok NSA we Wrocławiu z 14 marca 2002 r. sygn. akt I SA/Wr 2057/99 - ONSA 2003/2/71; *Kontrakt menedżerski jako działalność gospodarcza* A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Glosa, grudzień 2002 r., s. 30-32).

2.2. W latach 2001-2002 Minister Finansów nie kwestionował możliwości kwalifikowania przychodów z kontraktów menedżerskich i umów o podobnym charakterze do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. W odpowiedzi z dnia 4 kwietnia 2002 r. na interpelację poselską nr 780 „w sprawie kwalifikowania i rozliczania przez organy podatkowe usług świadczonych na rzecz spółek kapitałowych przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą w oparciu o kontrakty menedżerskie" wyjaśniono, że wyodrębnienie w art. 13 pkt 9 ustawy przychodów z tytułu osobiście wykonywanej działalności na podstawie kontraktu

menedżerskiego lub umów o podobnym charakterze nie oznacza, że przychody uzyskane na podstawie tych umów nie mogą być kwalifikowane do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Jeżeli podatnik dokonał wpisu do ewidencji działalności gospodarczej, podając jako przedmiot działalności świadczenie usług menedżerskich i prowadził właściwe księgi podatkowe, przychody osiągnięte z tego tytułu stanowią przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej (Załącznik nr 1 do *Sprawozdania stenograficznego z 19 posiedzenia Sejmu RP w dniach 17-18 kwietnia 2002 r.;* Sejm RP Kadencja IV; s. 113-114).

3. W interpretacji z 16 stycznia 2003 r. (nr PB2/MK-033-038-177/03) w sprawie art. 9a ust. 1 i 2 ustawy Minister Finansów wyjaśnił, że osoby wykonujące działalność osobiście na podstawie kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze nie wykonują pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy. Ich przychody podlegają opodatkowaniu na ogólnych zasadach jako uzyskane z działalności wykonywanej osobiście (Dz. Urz. MF 2003/3/19). Stanowisko to zostało potwierdzone w odpowiedzi z 21 lutego 2003 r. na interpelację poselską nr 2718 „w sprawie ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych".

Podczas posiedzenia Komisji Finansów Publicznych Sejmu RP w dniu 24 września 2003 r., obradującej nad projektem zmian m. in. ustawy (druk sejmowy 1853), Dyrektor Departamentu Podatków Bezpośrednich wyjaśniła, że dotychczasowa treść art. 13 pkt 9 ustawy budziła wątpliwości interpretacyjne i to spowodowało zaproponowanie jego zmiany. Określiła jąjako redakcyjną twierdząc, że nie spowoduje ona zmian merytorycznych. Usunięcie wątpliwości interpretacyjnych przedstawiła jako niezbędne ze względu na projektowane wprowadzenie podatku liniowego dla przychodów z działalności gospodarczej i brak uzasadnienia dla traktowania przychodów menedżerów jako przychodów z tej działalności. (Biuletyn nr 2281/IV Komisji Finansów Publicznych Nr 217 z 24 września 2003 r., strona internetowa Sejmu RP).

Stanowisko to spotkało się ze zdecydowaną krytyką (tak: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych Komentarz; stan prawny na 1 stycznia 2004, op. cit.,* s. 188). W piśmiennictwie argumentowano, że w sytuacji gdy art. 13 pkt 9 ustawy, w brzmieniu obowiązującym w 2003 r., jednoznacznie mówi o osobistym wykonywaniu działalności w przypadku korzystania z merytorycznej pomocy osób trzecich działalność traciła osobisty charakter, a przez to uzyskany z niej przychód stanowił przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej (A. Malec, PIT. *Kontrakty menedżerskie Do jakich przychodów zaliczyć,* Gazeta Prawna z 22 września 2004 r.). Nieosobisty, zorganizowany i ciągły charakter wykonywanej działalności rozstrzygał w 2003 r.

o źródle przychodów i „...umożliwiał zaliczenie przychodów z tytułu usług zarządzania do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej..." (B. Bigajski *Kontrakt menedżerski —płatnik z przymusu,* Monitor Podatkowy 3/2004, s.12).

4.1. Rozpowszechniony jest pogląd, że kryterium wyróżniającym działalność wykonywaną osobiście stanowi jej osobisty charakter. „Jak słusznie podkreśla się w piśmiennictwie, pojęcie działalności wykonywanej osobiście zawiera w sobie niejednorodne pod względem przedmiotowym czynności. Ich wspólną cechą pozostaje jedynie osobisty sposób ich wykonywania, a więc niekorzystanie w tym względzie z pośrednictwa osób trzecich, w tym także osób zatrudnionych przez podatnika." (W. Nykiel, *Biblioteka podatkowa,* tom 2, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis Sp. z o.o., Warszawa, komentarz do art. 13 ustawy, w jego brzmieniu obowiązującym w 2003 r., s. II/A/73; także: J. Kubacki *Podatek dochodowy od osób fizycznych,* Dom Wydawniczy ABC, Warszawa, 2003 r., s. 149; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych Komentarz; stan prawny na 1 stycznia 2004, op. cit.,* komentarz do art. 13, uwaga nr 3, s. 168; A. Mariuk, A. Taudul *Przychody z działalności wykonywanej osobiście,* Przegląd Podatkowy 7/2004, s. 24). Pogląd ten znalazł również wyraz w wyjaśnieniach organów podatkowych. „Osobiste wykonywanie czynności, o którym mowa w art. 13 ustawy, polega na wykonywaniu takiej działalności samodzielnie, a więc bez zatrudniania innych osób na podstawie umowy o pracę, oraz umowy zlecenia, czy umowy o dzieło." (pismo Urzędu Skarbowego w Kołobrzegu z dnia 15 lipca 2003 r. Nr UP-II-1-413-31/03; strona internetowa Izby Skarbowej w Szczecinie).

Termin „osobiście" oznacza „we własnej osobie; nie korzystając z niczyjego pośrednictwa" (E. Soból: *Podręczny słownik języka polskiego,* Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996, s. 619). Na gruncie art. 13 pkt 8 i 9, w ich brzmieniu obowiązującym do końca 2003 r., był rozumiany jako wykonywanie działalności bez korzystania z merytorycznej pomocy osób trzecich. W ustawie nie został zdefiniowany, jedynie art. 4 pkt 11 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. 0 zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.) definiuje, jak należy rozumieć dla potrzeb tej ustawy osobiste wykonywanie wolnego zawodu. Stanowi je wykonywanie działalności bez zatrudniania na podstawie umów o pracę, umów zlecenia, umów o dzieło oraz innych umów o podobnym charakterze osób, które wykonują czynności związane z istotą danego zawodu.

4.2. Od 1 stycznia 2004 r. ustawodawca zrezygnował z określenia w art. 13 pkt 8 i 9 ustawy, że działalność, o której w nich mowa, ma być wykonywana „osobiście" i aktualnie określenie to znajduje się wyłącznie w pkt 2. Mimo tej zmiany w piśmiennictwie nadal wskazuje się na osobiste wykonywanie działalności jako

cechę, przesłankę przyporządkowania przychodu do art. 13 (tak: A. Mariuk, A. Taudul, *op. cit.,* s 24). Także w odniesieniu do przychodów z umów wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy prezentowane są poglądy, w których znajduje wyraz ta teza. 1 tak:

a) Z porównania dotychczasowego i obowiązującego od 1 stycznia 2004 r. brzmienia art. 13 pkt 8 i 9 ustawy wyprowadzono, że zmiana tych przepisów miała na celu rozstrzygnięcie wątpliwości interpretacyjnych związanych z dwoma stanowiskami - ukształtowanymi do końca 2003 r. - w kwestii odróżniania przychodów z działalności gospodarczej od przychodów z działalności wykonywanej osobiście. Według jednego o tym czy działalność jest działalnością gospodarczą decydował zamiar uczestniczenia w obrocie profesjonalnym, co było manifestowane m. in. wpisem do ewidencji działalności gospodarczej. Według drugiego decydowało to, czy menedżer zatrudniał pracowników do czynności merytorycznych. Z tego porównania oraz z faktu, że ustawa posługuje się zwrotem „działalność wykonywana osobiście" został wyprowadzony wniosek, iż od dnia 1 stycznia 2004 r. przychody uzyskane na podstawie umów wymienionych w art. 13 pkt 9 są przychodami z działalności wykonywanej osobiście również wtedy gdy umowy są zawierane w ramach działalności gospodarczej, jeśli podatnik wykonuje usługi zarządzania bez korzystania z pomocy osób trzecich, tj. wyłącznie osobiście. W przypadku wykonywania usług na podstawie umów o zarządzanie - zawartych w ramach działalności gospodarczej - przy merytorycznej pomocy osób trzecich przychody powinny być zaliczone do pozarolniczej działalności gospodarczej (A. Malec, *op. cit.* oraz *Kontrakty menedżerskie a działalność gospodarcza w 2004 r.,* Monitor Podatkowy 10/2004 r. s. 22-24).

b) Dla rozstrzygnięcia kwestii czy przychody z kontraktów menedżerskich mogą być zakwalifikowane jako uzyskane z pozarolniczej działalności gospodarczej odwołano się do definicji z art. 4 pkt 11 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym wyprowadzając wniosek, że w przypadku zatrudniania przez menedżera innej osoby do wykonywania czynności zarządzania, jak również zlecenia pewnej części usług zarządzania innej osobie mogącej je wykonywać, przychodów z tej działalności nie należy kwalifikować do art. 13 pkt 9 ustawy lecz do pozarolniczej działalności gospodarczej.

Poglądy te zostały zakwestionowane w piśmiennictwie (M. Chudzik: *op. cit.,* s. 23 i nast.). Argumentacja opiera się na tezie, że zwrot „działalność wykonywana osobiście" jest nazwą źródła przychodów i osobiste, tj. bez merytorycznej pomocy osób trzecich, wykonywanie działalności nie jest przesłanką, od której uzależnione jest zakwalifikowanie przychodu do jednej z kategorii wymienionych w art. 13. Rozstrzyga to, czy konkretny przychód można zakwalifikować do jednej z kategorii

przychodów wymienionych w art. 13. „Skoro bowiem warunek „osobistości" wykonywanej działalności zawarty byłby w art. 13 zd. 1 PDOFizU to nie istniałaby potrzeba jego powielania w poszczególnych punktach tego przepisu (np. w punkcie drugim, czy w punkcie siódmym i ósmym w brzmieniu sprzed 1.1.2004 r.). Pomimo bowiem tego, że potocznie z wszystkimi rodzajami przychodów opisanymi w tym przepisie kojarzy się ich osobisty charakter de facto nic nie stoi na przeszkodzie w niektórych przypadkach, aby były one skutkiem działalności nieosobistej (tzn. pracowników lub osób wynajętych) lub wykonywanej również z pomocą innych osób np. przychody biegłych, osób świadczących usługi na podstawie umów zlecenia i o dzieło, osób świadczących usługi na podstawie umów o zarządzanie. Po drugie istnieją i istniały źródła przychodów, inne niż źródło przychodów, o którym mowa, w przypadku których przychody do nich zaliczane są uzyskiwane na podstawie działalności wykonywanej osobiście (np. pozarolniczą działalność gospodarcza czy wolny zawód). Kryterium więc zaliczenia danego przychodu do źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 PDOFizU nie jest to, czy dana działalność ma charakter wykonywanej osobiście, lecz to czy uzyskany w wyniku jej prowadzenia przychód jest jednym z rodzajów przychodów wymienionych w art. 13 PDOFizU. Tak samo jak kryterium zaliczenia danego przychodu do źródła przychodów jakim jest pozarolniczą działalność gospodarcza nie jest fakt, że podatnik wykonuje daną działalność nieosobiście." (M. Chudzik, *op. cit.,* s. 26).

c) Wskazywano, że wyłączenie z art. 13 pkt 9 ustawy przychodów otrzymywanych przez osoby, niezależnie od sposobu ich powołania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych — kwalifikowanych do przychodów z art. 13 pkt 7 ustawy — może oznaczać, że art. 13 pkt 9 ustawy nie stosuje się do osób, o których mowa w art. 13 pkt 7, nawet w przypadku, gdy osoby te zawarły kontrakty menedżerskie (M. Jarocki, *Kontrakty menedżerskie - wątpliwości interpretacyjne,* Przegląd Podatkowy 1/2004, s. 8 - 9). W piśmiennictwie pogląd ten został zakwestionowany (tak: M. Chudzik, *op. cit.,* s. 27-28).

4.3. Niektóre organy podatkowe uwzględniają osobiste wykonywanie działalności dla wskazania kwalifikacji przychodu uzyskanego z umowy o zarządzanie (powołane pisma opublikowane sana stronie internetowej Ministerstwa Finansów):

a) W postanowieniu z dnia 5 kwietnia 2005 r. (nr US-PD-I/0090/1/13/05) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Lublinie - odpowiadając na pytanie, czy w 2005 r. przychody za świadczenie usługi zarządzania sklepem mogą być opodatkowane 19% podatkiem liniowym - wyjaśnił: „Z zawartej przez podatniczkę umowy wynika, że jej przedmiotem jest zarządzanie sklepem w imieniu i na rachunek zleceniodawcy, co w ocenie organu podatkowego pozwala zaliczyć przedmiotową umowę do umów

o charakterze podobnym do kontraktu menedżerskiego, tj. wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy. Realizując zawartą umowę podatniczka może wykorzystywać dostępne materiały i środki, w tym również efekty pracy osób zatrudnionych do wykonywania czynności nie związanych bezpośrednio z zarządzaniem sklepem. W przypadku zatrudniania osób, które wykonują czynności pomocnicze nie będące istotą prowadzonej przez podatniczkę działalności (magazynier, kasjer - sprzedawca, księgowa), brak jest podstaw prawnych do uznania przychodów osiąganych przez podatniczkę z tytułu administrowania (zarządzania) sklepem za przychody z usług wykonywanych w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej.";

b) W postanowieniu z dnia 20 maja 2005 r. (nr 1-415-52/05) Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Łódź - Górna odniósł się do sytuacji, w której Spółka z o.o. zleciła zarządzanie nią spółce cywilnej, której wspólnikami był podatnik oraz drugi z członków zarządu Spółki z o.o. (zlecającej). Czynności zarządzania spółką z o.o. w spółce cywilnej wykonywali zatrudnieni pracownicy oraz wspólnicy. Naczelnik stwierdził, że „...przychody otrzymywane od spółki z o.o. nie są efektem czynności wykonywanych przez Pana osobiście lecz stanowią również efekt działań drugiego ze wspólników spółki cywilnej oraz zatrudnionych w tej spółce pracowników. Przychody te nie są Pana przychodami, lecz przychodami spółki. Pana przychód jest określany proporcjonalnie do Pana prawa w udziale z zysku. Zatem trudno uznać go za przychody z działalności wykonywanej osobiście.";

c) W piśmie z 7 września 2004 r. (nr B1/005/0787/04) Izba Skarbowa w Gdańsku wyjaśniła, że: „...przychód osiągnięty przez podatnika w 2003 i 2004 r. z tytułu pełnienia funkcji członka zarządu spółki i jednocześnie zarządzania tą spółką na podstawie umowy o zarządzanie należy zakwalifikować do przychodów osiąganych z tytułu działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w treści art. 13 pkt 7 i 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. (o ile podatnik działalność tą świadczył sam, bez korzystania z udziału lub pośrednictwa osób trzecich, które wykonywałyby czynności związane z istotą danej usługi)."

Organy podatkowe prezentują również stanowisko, że mimo wykonywania działalności przy merytorycznej pomocy osób trzecich uzyskany przychód należy kwalifikować do art. 13 pkt 9 ustawy. Takie stanowisko wynika z postanowienia z dnia 26 kwietnia 2005 r. (nr DUS PBF-406/12/2005) Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Częstochowie, w którym zakwalifikował do art. 13 pkt 9 ustawy przychody z umowy zlecenia o świadczenie usług menedżerskich na rzecz Spółki z o.o., zawartej przez podatniczkę - w sytuacji gdy usługi te świadczył jej mąż jako osoba współpracująca i ją reprezentująca, któremu jednocześnie Spółka powierzyła pełnienie funkcji członka zarządu. W postanowieniu z 25 marca 2005 r. (nr DZ/415-

0002/05) - zawierającym odpowiedź na pytanie: „Czy przedsiębiorca świadczący usługi w ramach prowadzonej działalności gospodarczej na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze i zatrudniający jednego pracownika, również świadczy usługi osobiście i czy w takim przypadku ma prawo do podatku liniowego wg stawki 19 % ?" - Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdańsku wyjaśnił m. in. „Wykładnia językowa pojęcia „działalności wykonywanej osobiście" wskazuje, że chodzi tu o świadczenie usługi bez podzlecania jej komukolwiek oraz o takie jej świadczenie, które odbywa się bez współpracy z innymi osobami, posiadającymi podobną wiedzę potrzebną do jej wykonywania. Przymiotu „osobistego" świadczenia usług nie traci się przez zatrudnienie osoby nie uczestniczącej bezpośrednio w wykonywaniu bezpośredniej usługi. Nie ma przy tym znaczenia, czy zatrudnienie następuje na podstawie umowy o pracę czy umowy cywilnoprawnej; czy polega na stałym wykonywaniu pracy, czy też doraźnie lub jednorazowo. Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, iż w rozumieniu przepisów podatkowych, wykonywanie usług wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. polega wyłącznie na wykonywaniu określonych czynności osobiście (samodzielnie) przez podatnika, tj. bez udziału innych osób wykonujących czynności tego samego rodzaju, czyli czynności merytorycznie związanych z przedmiotem tych usług. W przypadku natomiast jednoczesnego wykonywania usług wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. przez dwie i więcej osób, w świetle powołanych przepisów podatkowych, każda z tych osób wykonuje usługi osobiście, które podlegają odrębnemu opodatkowaniu."

5. Na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych spór" czy do kontraktów menedżerskich można zaliczać tzw. menedżerską umowę o pracę nie ma znaczenia. Przychód uzyskany na podstawie umowy o pracę, w której zostało powierzone zarządzanie przedsiębiorstwem jest zawsze przychodem ze stosunku pracy, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 1 i art. 12 ustawy. Umowy, o których mowa w art. 13 pkt 9 to zatem wyłącznie umowy cywilnoprawne.

Art. 13 pkt 9 ustawy wyodrębnia umowy o zarządzanie przedsiębiorstwem od kontraktów menedżerskich, a jednocześnie przyjmuje istnienie umów o podobnym charakterze. Ustawa nie określa cech, jakie powinny wyróżniać te umowy. Uzasadnienie rządowego projektu ustawy zmieniającej ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 1 sierpnia 2003 r. (druk sejmowy nr 1853) nie zawiera wyjaśnienia dlaczego zaproponowano wyodrębnienie w art. 13 pkt 9 „umowy o zarządzanie przedsiębiorstwem".

W artykule p.t. „Umowy, o których mowa w art. 13 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - zasady opodatkowania" (M. Chudzik, *op. cit.,*

s. 24) autor wyraził pogląd, że pod pojęciem umów wskazanych w tym przepisie należy rozumieć:

- pod pojęciem umowy o zarządzanie przedsiębiorstwem - umowę o zarządzanie przedsiębiorstwem;
- pod pojęciem kontraktu menedżerskiego - umowę cywilnoprawną, której przedmiotem jest świadczenie usług o zarządzanie. Umowa ta może mieć postać umowy nienazwanej, jak również umowy zlecenia;
- pod pojęciem umów o podobnym charakterze do kontraktu menedżerskiego - nienazwane umowy o zarządzanie inne niż kontrakty menedżerskie, tj. umowę o zarządzanie z kierownikiem samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej, umowę o zarządzanie jednoosobową spółką Skarbu Państwa powstałą w wyniku komercjalizacji przedsiębiorstwa państwowego, umowę o zarządzanie instytucją kultury.

Nie jest wykluczone, że mogą pojawić się jeszcze inne propozycje.

III.1. Z wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. Nakaz ten jest związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasady te mają szczególnie doniosłe znaczenie w sferze wolności i praw człowieka i obywatela. W wyroku z dnia 30 października 2001 r. (sygn. K. 33/00; OTK 2001/7/27) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są trzy założenia. Po pierwsze - każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Przenosząc ten pogląd na grunt prawa podatkowego stwierdzić należy, że przepis prawa daninowego powinien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji jest podmiotem danego podatku. Po drugie - przepis powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie - przepis powinien być tak ujęty, aby zakres jego stosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw. Transponując to sformułowanie do prawa podatkowego należy stwierdzić, iż przepisy tej gałęzi prawa powinny być tak skonstruowane, aby zakres ich zastosowania obejmował tylko takie podatkowe stany faktyczne, co do których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić obowiązek podatkowy.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich w obowiązującym w 2003 r. stanie prawnym - pomimo, że art. 5a pkt 6 ustawy nie uznawał za pozarolniczą działalność gospodarczą działalności wykonywanej osobiście — wobec zapisu art. 13 pkt 9 wskazującego jednoznacznie, że chodzi o osobiste wykonywanie zarządzania istotne argumenty przemawiają za tezą, że w 2003 r. nie było wyłączone kwalifikowanie przychodów z kontraktów menedżerskich jako pochodzących z pozarolniczej działalności gospodarczej, gdy podatnik świadczył działalność przy merytorycznej pomocy osób trzecich.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich mimo dokonanych zmian konstrukcja przepisu art. 13 pkt 9 ustawy, w jego brzmieniu ustalonym od 1 stycznia 2004 r., jest nadal nieczytelna dla zainteresowanych podatników oraz organów podatkowych. Ustawa nie zawiera definicji „działalności wykonywanej osobiście" i nie wynika z niej jednoznacznie czy ten termin stanowi wyłącznie nazwę źródła przychodów czy również określa cechę działalności, od której zaistnienia uzależnione jest kwalifikowanie przychodu do źródła z art. 10 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 13 ustawy. Pamiętać należy, że od lat w doktrynie utrwalony jest pogląd, iż generalnie działalność wykonywana osobiście to taka działalność, która jest wykonywana przez samego podatnika bez merytorycznej pomocy osób trzecich. Nie jest możliwe ustalenie w jakim zakresie wpływ na ukształtowanie tego poglądu miał zapis art. 13 pkt 9 -jak również art. 13 pkt 8 - ustawy, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2003 r. i trwałe wyeliminowanie wątpliwości.

Zaprezentowane we wniosku poglądy piśmiennictwa podatkowego oraz interpretacje organów podatkowych świadczą o istnieniu argumentów na poparcie tezy, że w pewnych sytuacjach przychody z umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich i umów o podobnym charakterze mogą zostać zaliczone do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. W indywidualnych sprawach rozstrzygające stanowisko zostanie zajęte dopiero przez sądy administracyjne.

Organy podatkowe w zasadzie są zgodne, że przychód z umów wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy nie może być zakwalifikowany jako pochodzący z działalności gospodarczej, lecz w niektórych przypadkach swoje stanowisko uzasadniają odwołując się do osobistego wykonywania działalności, tj. bez merytorycznego współdziałania osób trzecich. Podatnicy świadomi takiej argumentacji, zaznajomieni jednocześnie z odmiennymi poglądami organów podatkowych oraz z poglądami piśmiennictwa i zdający sobie sprawę z wieloletnich wątpliwości co do zasad opodatkowania przychodów z kontraktów menedżerskich - ostatecznie rozstrzygniętych na korzyść niektórych podatników - mają podstawy, aby do obowiązujących uregulowań odnosić się bez zaufania i istniejącą sytuację oceniać

jako kontynuację nieudolnych prób - podejmowanych wbrew obowiązującym przepisom prawa - wyłączenia możliwości kwalifikowania przychodów z umów wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy, zawieranych w ramach zarejestrowanej działalności gospodarczej, do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Dezorientację i nieufność podatników może pogłębiać okoliczność, że wobec unormowania art. 13 pkt 9 ustawy podnosi się zarzuty o wewnętrznej niespójności tego przepisu spowodowanej przede wszystkim nieokreśleniem jakie cechy powinny charakteryzować poszczególne umowy w nim wymienione. W wielu przypadkach to organy podatkowe określą, czy umowa zawarta przez podatnika należy do jednego z wyszczególnionych w art. 13 pkt 9 ustawy typów umów. W sytuacji gdy ustawa nie ustanawia kryteriów pozwalających na precyzyjne odróżnienie tych umów i na odróżnienie ich od innych - np. o świadczenie usług doradztwa w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania - mogą pojawić się problemy z prawidłowym zakwalifikowaniem umowy i różnice stanowisk między organami podatkowymi i podatnikami, skutkujące prowadzeniem wieloletnich postępowań podatkowych.

Bezspornym jest, że zmiana art. 13 pkt 9 ustawy miała na celu usunięcie wątpliwości co do zaliczania przychodów z umów o zarządzanie wyłącznie do działalności wykonywanej osobiście. Cel ten jednak nie został osiągnięty, wątpliwości istnieją nadal. W aktualnie obowiązującym stanie prawnym osoby uzyskujące przychody z umów wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy zawieranych w ramach prowadzonej przez te osoby działalności gospodarczej znajdują się w takiej sytuacji, że nie są w stanie określić czy istnieje rzeczywista podstawa prawna do takiego ułożenia zasad prowadzenia tej działalności, by przychody z niej uzyskane były zaliczane do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Podejmując próbę zaliczania przychodów z umów wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy do pochodzących z pozarolniczej działalności gospodarczej - ze wszystkimi skutkami z tym związanymi - podatnicy nie mogą mieć pewności, czy obowiązujące przepisy uprawniają ich do takiego działania i jaki będzie ich ostateczny rezultat.

Niezadowolenie zainteresowanych pogłębia świadomość, że po odpowiedniej zmianie formy organizacyjnej prowadzonej działalności - w osobę prawną - zasady opodatkowania przychodów z umów wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy, będą wynikały z ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.). Osoby prawne będą mogły odliczyć koszty uzyskania przychodu wg zasad przewidzianych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Nie ma bowiem przeszkód, aby usługi zarządzania świadczyła spółka z o.o.

Finanse publiczne obejmują dochody publiczne i wydatki publiczne. Dochody publiczne to w szczególności podatki, opłaty i cła (w Konstytucji RP w art. 217 określane jako daniny). Podatek stanowi kategorię ekonomiczną i jednocześnie jest pojęciem i instytucją prawno-finansową. Prawo finansowe określa zarówno samo pojęcie podatku, jak i jego miejsce wśród innych dochodów publicznych oraz eiementy podatku.

Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.) stanowi obowiązek realizowania zasady jawności w sposób wskazany w art. 12. Przejrzystość finansów publicznych prof. C. Kosikowski określa jako „rozwinięcie wymogów jawności". Ustawa o finansach publicznych obowiązek zapewnienia jawności i przejrzystości finansów publicznych wysuwa na pierwsze miejsce, nadając jej szczególną rangę (art. 1 pkt 1).

Każdy obywatel powinien mieć możliwość poznania i zrozumienia obowiązujących przepisów prawnych, w tym przepisów podatkowych. Zrozumienie, które jest podstawą dla prawidłowego wykonywania prawa, jest możliwe tylko wtedy gdy przepis prawa jest sformułowany w przejrzysty Oasny), szczegółowy i zrozumiały sposób.

Przejrzystość finansów publicznych, a więc także prawa podatkowego, jest jednym z filarów państwa prawa oraz systemu demokratycznego. Ma ona zdyscyplinować polityków i instytucje orzekające na podstawie przepisów prawa podatkowego do zmniejszenia ryzyka związanego z prowadzeniem nieracjonalnej czy niestabilnej polityki w zakresie finansów publicznych.

Prawo regulujące daniny publiczne, w szczególności nakładające na określone podmioty przez władzę publiczną obowiązek świadczenia pieniężnego służącego pokrywaniu potrzeb publicznych, powinno charakteryzować się nie tylko jawnością, ale w szczególności przejrzystością uregulowań. Zasada przejrzystości oraz jawności powinna przyświecać zarówno władzy ustawodawczej przy uchwalaniu ustaw podatkowych, jak i ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych wydającemu rozporządzenia z upoważnienia ustawy regulujące materię podatkową.

Pod pojęciem „przejrzystości" rozumie się w szczególności: „jawność, wyrazistość i zrozumiałość" a także „przezroczystość i ażurowość", „łatwość do odgadnięcia, odczytania czy zrozumienia". Są to cechy, których art. 13 pkt 9 ustawy nadal nie posiada. Wątpliwości czy przychody z umów wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy są zaliczane wyłącznie do tego źródła przychodów mogą bowiem istnieć, jak długo ustawodawca nie wypowie się jednoznacznie, czy pod pojęciem „działalności wykonywanej osobiście" należy rozumieć wyłącznie wykonywanie działalności osobiście, tj. bez zatrudniania na podstawie umów o pracę, umów zlecenia, umów o dzieło oraz innych umów o podobnym charakterze osób, które wykonują czynności

związane z istotą danego zawodu, czy również wykonywanie tej działalności przy merytorycznej pomocy osób trzecich.

W związku z dokonaną od 1 stycznia 2004 r. zmianą art. 13 pkt 9 ustawy Rzecznik Praw Obywatelskich otrzymał listy zawierające zarzut, że przedmiotowa zmiana wyłącza opłacalność świadczenia usług o zarządzanie przedsiębiorstwem w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. W wystąpieniu z dnia 23 listopada 2004 r. Rzecznik przedstawił Ministrowi Finansów zarzuty do obowiązujących zasad opodatkowania przychodów z kontraktów menedżerskich.

W odpowiedzi z dnia 21 grudnia 2004 r. (znak: PB2/MW-033-0566-BM6-15471/04) Minister Finansów stwierdził, że również w 2003 r. źródłem przychodów z tytułu umów wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy była działalność wykonywana osobiście, nawet wtedy gdy były one zawierane w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Wskazał przy tym na wprowadzoną od 1 stycznia 2003 r. dla potrzeb podatku dochodowego od osób fizycznych definicję pozarolniczej działalności gospodarczej. Ze względu na fakt, że regulacje te w 2003 r. budziły wątpliwości interpretacyjne, dokonana została nowelizacja art. 13 pkt 9 ustawy. Wyjaśnił, że: „Menedżer (kierownik) to osoba zarządzająca przedsiębiorstwem lub jego częścią na podstawie czasowego kontraktu. Z uwagi na fakt, że czynności zarządcze dotyczą określonej osoby - tym samym mogą być dokonywane bezpośrednio przez tę osobę. Z tych powodów kontrakt menedżerski, nawet wówczas, kiedy zawierany jest z osobami fizycznymi występującymi jako autonomiczne podmioty gospodarcze, czyli przedsiębiorcami prowadzącymi zarejestrowaną działalność gospodarczą na własny rachunek w oparciu o wpis do ewidencji działalności gospodarczej, również w przypadku wykonywania czynności zarządczych przy merytorycznej pomocy osób trzecich, nie traci osobistego charakteru (podkreślenie własne)". Minister argumentował, że uregulowania ustawowe są zgodne z dyspozycją zawartą w art. 217 Konstytucji RP.

Przytoczony przez Ministra Finansów argument o „osobistym charakterze" kontraktu menedżerskiego - również wtedy, gdy czynności zarządcze są wykonywane przy merytorycznej pomocy osób trzecich - nie znajduje uzasadnienia w uregulowaniach ustawy, chyba że przyjmiemy, iż istota „działalności wykonywanej osobiście" nie jest związana z osobistym jej wykonywaniem. Argumentacja ta ujawnia jak dalece utrwalił się pogląd o osobistym charakterze działalności generującej przychody z umów wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy.

Żaden z przepisów ustawy nie wyjaśnia wprost istoty „działalności wykonywanej osobiście", zaś sama nazwa przez to, że zawiera słowo „osobiście" - które w języku potocznym oznacza „we własnej osobie, nie korzystając z niczyjego

pośrednictwa" - sugeruje, iż chodzi o taką działalność, która jest wykonywana bez merytorycznej pomocy osób trzecich.

Nie można pomijać wpływu, jaki wywiera na rozumienie art. 13 pkt 9 ustawy pogląd, iż w art. 13 ustawy chodzi o wykonywanie działalności bez merytorycznej pomocy osób trzecich oraz dopuszczalności interpretowania art. 13 pkt 9 ustawy - przy zastosowaniu wykładni systemowej - poprzez odwołanie się do definicji „osobistego wykonywania wolnego zawodu" z art. 4 pkt II ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, który jednoznacznie wyłącza z kręgu podatników kwalifikowanych dla potrzeb zryczałtowanego podatku dochodowego jako wykonujących wolny zawód tych, którzy zatrudniają osoby wykonujące czynności związane z istotą danego zawodu.

Art. 13 zawiera katalog przychodów z działalności wymienionych w punktach 2 - 9 o bardzo zróżnicowanym charakterze. W niektórych przypadkach chodzi o taki rodzaj działalności, której istota wyłącza możliwość jej wykonywania w ramach działalności gospodarczej. Tak niewątpliwie jest w przypadku działalności trenerskiej, oświatowej, publicystycznej, brania udziału w konkursach z dziedziny nauki, kultury i sztuki, uprawiania sportu, otrzymywania stypendium sportowego, wykonywania czynności związanych z pełnieniem obowiązków społecznych i obywatelskich. Nie ma jednak podstaw do twierdzenia, że tak jest w przypadku przychodów wymienionych w art. 13 pkt 8 ustawy, w jego brzmieniu obowiązującym od 2004 r., bowiem jak wynika z tego przepisu mogą one być uzyskiwane zarówno w ramach działalności gospodarczej, jak i działalności wykonywanej osobiście. Wybór należy do podatnika, z tym, że jeśli będzie uzyskiwał te przychody wykonując działalność w sposób zorganizowany i ciągły (cykliczny lub stały) powinien zarejestrować prowadzenie działalności gospodarczej.

Podobna sytuacja istnieje w przypadku adwokatów, radców prawnych i biegłych sądowych wykonujących zawód w ramach działalności gospodarczej, którym organ władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, sąd lub prokurator na podstawie właściwych przepisów, zleca wykonanie określonych czynności w toczącym się postępowaniu administracyjnym, przygotowawczym lub sądowym. W takiej sytuacji podstawą czynności adwokata, radcy prawnego lub biegłego nie jest stosunek umowny, lecz szczególny pozaumowny stosunek prawny, który powstał między organem prowadzącym postępowanie a osobą, którą organ wyznaczył jako obrońcę z urzędu, ustanowił dla strony jako adwokata lub radcę prawnego, czy powołał jako biegłego. Organ prowadzący postępowanie określa wysokość wynagrodzenia na podstawie właściwych przepisów. Wynagrodzenie to, nawet gdy adwokat, radca prawny lub biegły wykonuje zawód w ramach działalności gospodarczej, stanowi przychód z działalności wykonywanej osobiście (art. 13 pkt 6

ustawy). Jednak w przypadku gdy adwokat, radca prawny lub biegły wykonują czynności na podstawie umowy cywilnoprawnej, uzyskany przychód stanowi przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Z art. 13 ustawy wynika jednoznaczny zamysł ustawodawcy, aby omawianym przepisem objąć te przychody, które ze względu na ich istotę - której źródłem mogą być szczególne przymioty osoby fizycznej - nie mogą być uzyskane w ramach stosunku pracy lub stosunków pokrewnych, czy działalności gospodarczej, jak również przychody uzyskiwane z działalności zarobkowej nie stanowiącej działalności gospodarczej ze względu na to, że nie jest wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.

W okresie obowiązywania ustawy jej art. 13 był - podobnie jak sama ustawa - wielokrotnie nowelizowany i dostosowywany do bieżących potrzeb i zamierzeń. W toku tych nowelizacji nie wypracowano myśli przewodniej łączącej art. 13 w uporządkowaną całość, co znajduje wyraz w wątpliwościach co do istoty działalności wykonywanej osobiście, powodujących niejasności w kwestii czy jedną z przesłanek zaliczenia konkretnego przychodu do tego źródła jest wykonywanie działalności bez merytorycznej - tj. związanej z istotą danej działalności - pomocy osób trzecich.

IV. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wywodził, że zasada zaufania obywateli do państwa równoznaczna jest zasadzie lojalności państwa wobec obywatela. Omawiana zasada dotyczy stosowania prawa i jest podstawą budowy szczegółowych zasad stanowienia prawa, tzw. reguł przyzwoitej legislacji. Wspomniana zasada wymaga, aby państwo w stosunku do obywatela zachowało pewne reguły uczciwości. Przyzwoita legislacja to zatem sprawa realizacji zasady zaufania obywatela do państwa (przyjęta w pewnym sensie z sądownictwa niemieckiego Vertrauensschutz).

Zasada zaufania do państwa i prawa traktowana jest w orzecznictwie Trybunału jako pochodna zasady państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP). Wynika to z założenia, że warunkiem istnienia państwa prawnego jest zaufanie jednostki do prawa i zagwarantowanie ochrony płynącej z tego prawa.

Zasada zaufania do prawa opiera się na założeniu określonej pewności prawa i przewidywalnym postępowaniu organów państwa. Zasada zaufania obywateli do państwa, która leży u podstaw wielu postanowień Konstytucji i regulowanych nimi instytucji ustroju, jest - podobnie jak zasada praworządności materialnej - zasadą prawnokonstytucyjną, która rodzi określone obowiązki w sferze działalności państwa. W dziedzinie prawodawczej działalności państwa stwarza ona w szczególności obowiązek kształtowania prawa w taki sposób, by nie ograniczać

wolności obywateli, jeśli tego nie wymaga ważny interes społeczny lub indywidualny, chroniony Konstytucją obowiązek przyznawania obywatelom praw z jednoczesnym ustanawianiem gwarancji realizacji tych praw, obowiązek stanowienia prawa spójnego, jasnego i zrozumiałego dla obywateli i wreszcie obowiązek nienadawania przepisom prawnym mocy wstecznej.

Dobra legislacja, prowadząca do uchwalania i wprowadzania przejrzystego prawa, jest podstawowym elementem budowania zaufania obywatela do prawodawcy i poczucia obywatelskiej godności.

Skuteczne prawo musi być akceptowane przez zainteresowanych. Akceptowalność rozwiązań prawnych oznacza, że są one zdolne uzyskać poparcie, a co najmniej zrozumienie tych, którzy mieliby z nich korzystać.

Zaskarżony przepis nie posiada tych cech, jest niezrozumiały dla zainteresowanych podatników i prowadzi do rozbieżnych interpretacji.

Z tych względów Rzecznik Praw Obywatelskich uznał za celowe jego zaskarżenie.

/-/ Janusz Kochanowski