



Warszawa, dn. 23 listopada 2004 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

RPO-489470-VI/04/AB

00-090 Warszawa
Al. Solidarności 77

Tel. centr. 551 77 00
Fax 827 64 53

Pan
dr Mirosław Gronicki
Minister Finansów
WARSZAWA

Rzecznik Praw Obywatelskich otrzymał skargi dotyczące opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów uzyskanych z kontraktów menedżerskich. Zastrzeżenia skarżących się budzi dokonana z dniem 1 stycznia 2004 r. zmiana treści 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.) powodująca, że 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, są uważane za przychody z działalności wykonywanej osobiście.

W piśmie z dnia 30 lipca 2004 r. (znak: PB2/ZP-033-0354-1393/04) Departament Podatków Bezpośrednich poinformował, że kwalifikacja przychodów osiągniętych z umów wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy jest podyktowana osobistym charakterem kontraktu menedżerskiego, który - w swojej istocie - jest zbliżony do umowy o pracę.

Dokonana zmiana budzi zastrzeżenia.

1. W aspekcie prawa cywilnego kontrakt menedżerski jest umową nienazwaną, zawieraną z osobami fizycznymi oraz z osobami prawnymi, której przedmiotem jest zarządzanie przedsiębiorstwem lub jego częścią czy też sferą działalności gospodarczej. W umowie tej menedżer zobowiązuje się do prowadzenia - za wynagrodzeniem - przedsiębiorstwa w imieniu przedsiębiorcy (rzadziej we własnym imieniu) na rachunek i ryzyko przedsiębiorcy. Menedżer nie powinien podlegać poleceniom zleceniodawcy, czyli nie powinien być podporządkowany jak

pracownik. Jeśli z umowy wynika podporządkowanie charakterystyczne dla umowy o pracę uzyskany przychód będzie - dla potrzeb podatku dochodowego od osób fizycznych - stanowił przychód ze stosunku pracy. W zasadzie nie powinno się wtedy do takiej umowy o pracę stosować terminu „kontrakt menedżerski”.

Umowa ta może zawierać postanowienia charakterystyczne dla umów zlecenia i dla umów o dzieło. Na podstawie art. 750 Kc stosuje się do niej przepisy o zleceniu.

Jak się wydaje w stanie prawnym obowiązującym do końca 2003 r. sam fakt, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych przewidywała, iż przychody z tytułu osobiście wykonywanej działalności na podstawie kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze zaliczane są do źródła przychodów wskazanego w art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy, nie wyłączał możliwości świadczenia tych usług w ramach działalności gospodarczej. W sytuacji gdy podatnik dokonał wpisu do ewidencji działalności gospodarczej podając jako przedmiot działalności „świadczenie usług menedżerskich” i w konsekwencji prowadził właściwą dokumentację podatkową, przychody osiągnęte z tego tytułu stanowiły przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, tj. ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Na podstawie obowiązującego od dnia 1 stycznia 2001 r. § 69 pkt 15 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 109, poz. 1245 z późn. zm.), a od dnia 1 stycznia 2002 r. § 67 pkt 15 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 27, poz. 268 z późn. zm.) usługi menedżerskie świadczone w ramach działalności wykonywanej osobiście były zwolnione od podatku od towarów i usług. Wykonywane natomiast w ramach prowadzonej działalności gospodarczej były opodatkowane tym podatkiem i uprawniały do wystawienia faktury VAT przez świadczący je podmiot.

W założeniu wyodrębnienie w art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodów osiągniętych z działalności wykonywanej osobiście spowodowane było uwzględnieniem przez ustawodawcę okoliczności, że w praktyce osiągnięcie przez osoby fizyczne niektórych przychodów następuje w oparciu o własne, indywidualne, wyspecjalizowane przymioty posiadane przez te osoby.

W niektórych przypadkach wskazanych w art. 13 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych istota działalności kreującej przychody wyłącza (w zasadzie) możliwość jej wykonywania w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej. Tak jest w przypadku sportowców osiągających przychody z uprawiania sportu, polskich arbitrow uczestniczących w procesach arbitrażowych z partnerami zagranicznymi czy osób wykonujących czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych lub obywatelskich.

Ustawodawca zaakceptował jednak sytuację, w której w zależności od woli podatnika osiągane przez niego przychody będą stanowiły przychody albo z działalności wykonywanej osobiście albo z pozarolniczej działalności gospodarczej. Tak jest w przypadku przychodów z tytułu wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło wskazanych w art. 13 pkt 8. Jeśli zostaną one uzyskane na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej stanowią przychody z tej działalności. Jednocześnie - w świetle brzmienia art. 13 pkt 8 obowiązującego od dnia 1 stycznia 2004 r. - zaliczaniu przychodów z tych umów do przychodów z działalności wykonywanej osobiście nie staje na przeszkodzie fakt, że usługi nie były wykonywane osobiście.

Omawiany przepis - w brzmieniu obowiązującym do końca 2003 r. - budził zastrzeżenia. Jeśli bowiem podatnik - obok usług na rzecz podmiotów wskazanych w pkt 8 lit. a) - świadczył usługi dla ludności, uzyskany przychód, nawet wtedy gdy usługi stanowiły przedmiot prowadzonej działalności gospodarczej, stanowił przychód z działalności wykonywanej osobiście. Wprowadzona od 1 stycznia 2004 r. zmiana stanowi akceptację dla dokonania przez podatnika swobodnego wyboru czy dla świadczenia usług wybierze formę zorganizowaną świadcząc je w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej czy też będzie je świadczył nieprofesjonalnie. Określa również pozycję tych osób jako podatników podatku od towarów i usług. Usługi świadczone przez nich na podstawie umów zawieranych w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej są - na zasadzie art. 15 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535) - uznane przez ustawodawcę za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą.

Poprzez wprowadzenie kwestionowanej zmiany art. 13 pkt 9 - mimo, że działalność menedżerów musi mieć charakter profesjonalny oraz w sytuacji gdy z doświadczeń lat wcześniejszych wynikało, że ten rodzaj działalności może być wykonywany zarówno na podstawie stosunku pracy, umowy cywilnoprawnej, jak

i w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej - faktyczna racjonalność świadczenia usług menedżerskich w ramach działalności gospodarczej została zniesiona.

Wybór formy prawnej działalności mającej na celu osiągnięcie przychodów powinien zostać pozostawiony do uznania podmiotu je osiągającego, tak jak przyjęto to w odniesieniu do przychodów z umów zlecenia i o dzieło.

Wejście w życie kwestionowanej zmiany zostało uznane przez menedżerów jako pogorszenie ich sytuacji podatkowej nie tylko na gruncie podatku dochodowego, lecz również na gruncie podatku od towarów i usług. Automatycznie od dnia 1 stycznia 2004 r. świadczone przez nich usługi zostały objęte zwolnieniem od podatku od towarów i usług. Tylko ze względu na zmianę art. 13 pkt 9 osoby, które w latach wcześniejszych zarejestrowały działalność gospodarczą w zakresie zarządzania i w ramach tej działalności osiągały przychody z kontraktów menedżerskich utraciły możliwość odliczenia rzeczywistych kosztów uzyskania i wystawiania faktur VAT. Pozostała im w zasadzie likwidacja działalności.

2. W świetle art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535), która weszła w życie 1 maja 2004 r., kryterium decydującym o uznaniu podmiotu za podatnika podatku od towarów i usług jest samodzielne wykonywanie działalności gospodarczej, bez względu na cel i rezultat takiej działalności. Stosownie do treści ust. 3 pkt 3 za wykonywaną samodzielną działalność gospodarczą nie uznaje się czynności, z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2-8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli z tytułu wykonywania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności. W świetle tego uregulowania czynności wykonywane na podstawie kontraktów menedżerskich zostały uznane przez ustawodawcę za wykonywanie samodzielnej działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych osoby osiągające przychody z działalności wykonywanej osobiście, w tym z kontraktów menedżerskich, nie prowadzą pozarolniczej działalności gospodarczej.

Od lat jedną ze wskazywanych wad systemu podatkowego jest brak jednolitej definicji działalności gospodarczej dla potrzeb podatków dochodowych oraz podatku

od towarów i usług. W aktualnej sytuacji menedżerowie na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych nie prowadzą pozarolniczej działalności gospodarczej lecz dla potrzeb podatku od towarów i usług czynności przez nich wykonywane stanowią „działalność gospodarczą”.

Zastrzeżenie budzi treść § 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.) wydanego na podstawie upoważnienia ustawowego. Z mocy tego przepisu zwolnione są od podatku od towarów i usług czynności, o których mowa w art. 13 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli są wykonywane przez osoby, które z tytułu ich wykonywania są 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.

W piśmie z dnia 18 sierpnia 2004 r. (znak: PP3-812-820/2004/AP/2574 PP) Departament Podatków Pośrednich wyjaśnił, że ustanowienie regulacji dotyczących menedżerów wynikało z konieczności dostosowania przepisów podatku od towarów i usług do wymogów dyrektyw Unii Europejskiej w zakresie podatków pośrednich. Wyjaśniono, że z brzmienia art. 4 ust. 4 VI Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa opodatkowania (77/388/EEC z późn. zm.) wynika, iż użycie słowa „samodzielnie” w ustępie 1 tego artykułu, wyklucza z kategorii podatników podatku od towarów i usług pracowników i inne osoby związane z pracodawcą umową o pracę lub na podstawie jakiegokolwiek innego stosunku prawnego ustanawiającego stosunek pracodawcy i pracownika w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy. Unormowanie to ma na celu wskazanie, że podatnikami podatku od towarów i usług są jedynie osoby działające bez stosunku podporządkowania. Wskazano nadto, że uregulowanie zawarte w § 8 ust. 1 pkt 7 rozporządzenia ma charakter analogiczny do postanowień art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług.

Odnosząc się krytycznie do tych wywodów pragnę zauważyć, że art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy określa czynności, których nie uznaje się za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą, a z tytułu których osoby świadczące je uzyskują przychody wymienione w art. 13 pkt 2-8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Pomijając sprawę legislacyjnej poprawności omawianego przepisu, który z tego

punktu widzenia jest negatywnie oceniany, zauważyć należy, iż z brzmienia art. 15 ust. 3 pkt 3 wynika, że w sytuacji gdy czynności są wykonywane na podstawie umowy o cechach istotnych dla umowy o pracę wskazanych w tym przepisie wówczas nie są uznane za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. W sytuacji gdy osoba nie wykonuje samodzielnej działalności gospodarczej nie jest - w świetle art. 15 ust. 1 ustawy - podatnikiem podatku od towarów i usług. Jeśli umowa jest realizowana w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej i generuje przychody z tej działalności wykonywane czynności stanowią samodzielną działalność gospodarczą, a osoba je wykonująca uzyskuje status podatnika podatku od towarów i usług.

W sytuacji gdy w świetle art. 4 ust. 1 i 4 VI Dyrektywy z kategorii podatników podatku od towarów i usług wykluczeni są pracownicy i inne osoby związane z pracodawcą umową o pracę lub na podstawie jakiegokolwiek innego stosunku prawnego ustanawiającego stosunek pracodawcy i pracownika w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy - unormowanie art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług odpowiada zasadzie wyrażonej w art. 4 ust. 1 i 4 VI Dyrektywy.

Odmienna jednak sytuacja istnieje w odniesieniu do czynności powodujących powstanie przychodów, o których mowa w art. 13 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W świetle art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług czynności - z tytułu których przychody zostały wymienione w tymże art. 13 pkt 9 - ustawodawca uznał za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą. Menedżerowie są zatem podatnikami podatku od towarów i usług, a jedynie świadczone przez nich czynności zostały od tego podatku zwolnione w akcie podustawowym, pod warunkiem, że umowa odpowiada treści przyjętej w rozporządzeniu.

Nie do zaakceptowania jest więc pogląd, że podstawą zwolnienia od podatku była konieczność dostosowania przepisów o podatku od towarów i usług do postanowień art. 4 ust. 4 VI Dyrektywy. Wprowadzenie zwolnienia od podatku od towarów i usług nie zmieniło statusu menedżerów. Nawet jeśli umowa - na której podstawie świadczą czynności - spełnia warunki, o których mowa w § 8 ust. 1 pkt 7 rozporządzenia, pozostają oni podatnikami podatku od towarów i usług.

3. Pomijając problem legislacyjnej poprawności przepisu § 8 ust. 1 pkt 7 rozporządzenia uznać należy, że czynności wykonywane przez osoby trudniące się

zarządzaniem, w tym na podstawie kontraktów menedżerskich - na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych nie generujące przychodów z działalności gospodarczej - mogą nie podlegać zwolnieniu od podatku od towarów i usług. Wszystko zależy od treści umowy.

Zwolnienie ustanowione w § 8 ust. 1 rozporządzenia z dnia 27 kwietnia 2004 r. nastąpiło aktem podustawowym wydanym na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 82 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług.

W mojej ocenie upoważnienie to nie spełnia wymagań wzorca art. 92 ust. 1 Konstytucji RP stanowiącego, że upoważnienie powinno określać zakres spraw przekazanych do regulacji oraz wytyczne dotyczące treści tego aktu. Upoważnienie ma charakter zbyt ogólnikowy, bowiem w sytuacji gdy art. 92 ust. 1 mówi o „wytycznych dotyczących treści aktu” powinny one mieć postać wskazań merytorycznych, których stopień szczegółowości winien odpowiadać regulowanej materii, zwłaszcza gdy dotyczy ono regulacji w sprawach, o których mowa w art. 217 Konstytucji RP. Art. 92 ust. 1 Konstytucji RP nie zezwala na formułowanie wytycznych dotyczących treści aktu podustawowego przy znacznym stopniu ogólności gdy chodzi o wprowadzanie zwolnień przedmiotowych od podatków.

Upoważnienie udzielone w art. 82 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług przekazuje ukształtowanie zwolnień w akcie podustawowym przy uwzględnieniu specyfiki wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowań obrotu gospodarczego niektórymi towarami (pkt 1), przebiegu realizacji budżetu państwa (pkt 2), potrzebę uzyskiwania dostatecznej informacji o towarach będących przedmiotem zwolnienia (pkt 3) oraz przepisów Wspólnoty Europejskiej (pkt 4).

Mając na uwadze, że art. 217 Konstytucji RP nakazuje, aby nakładanie podatków, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych następowało w ustawie - akt podustawowy wprowadzający zwolnienia przedmiotowe od podatku w istotny sposób kształtuje pozycję podatkową obywateli, zaś w przypadku podatku od towarów i usług - osób prowadzących działalność gospodarczą.

Ustawodawca nie wypowiedział się co należy rozumieć pod pojęciem „specyfiki wykonywanych czynności” lub „uwarunkowań obrotu gospodarczego niektórymi towarami”. Biorąc pod uwagę językowe znaczenie tego terminu przyjmuję, że pod pojęciem „specyfiki wykonywanych czynności” należy rozumieć swoisty, szczególny charakter tych czynności czy też ich swoistość. Odstępując od wskazania w art. 82 ust. 3 ustawy jakie konkretne cechy muszą charakteryzować czynność, aby posiadała ona ten szczególny swoisty charakter, który uzasadnia jej

zwolnienie od podatku od towarów i usług ustawodawca nie spełnił wymogów wzorca z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP. Podobnie w przypadku pojęcia „uwarunkowań obrotu gospodarczego niektórymi towarami” nie wyjaśnił jakie konkretne warunki muszą zaistnieć w obrocie gospodarczym, aby zasadne było zwolnienie od podatku czynności dotyczących określonego towaru. Zalecając z kolei w delegacji ustawowej uwzględnienie „przebiegu realizacji budżetu Państwa” ustawodawca - nie wskazując jakie konkretne zjawiska z realizacji budżetu uzasadniają wprowadzenie zwolnienia od podatku - posłużył się tak ogólną klauzulą, iż nie może ona być uznana za wytyczne, o których mowa w art. 92 ust. 1 Konstytucji RP.

W tej sytuacji proszę ponownie o rozważenie trafności kwestionowanych rozwiązań. Skarżący się oczekują od Rzecznika ich zakwestionowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Z upoważnienia
Rzecznika Praw Obywatelskich

/-/ Stanisław Trociuk
Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich