

Czy menedżer to przedsiębiorca

ATI Czy można mieć dwa, całkowicie sprzeczne ze sobą, zdania na ten sam temat? Okazuje się, że tak, jeżeli jest się ministrem finansów. Chodzi o kwalifikację wykonywanych na podstawie kontraktu menedżerskiego.

Spółka i menedżer związany z nią kontraktem menedżerskim wystąpili do ministra finansów o wydanie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, które miały rozstrzygnąć, czy z jednej strony menedżer powinien naliczać VAT od swojego wynagrodzenia, a z drugiej strony - czy spółka, jeśli otrzyma od menedżera fakturę zawierającą taki podatek, będzie miała prawo go odliczyć. W obu wnioskach przedstawiony został identyczny stan faktyczny. Różne były tylko pytania. I, co okazało się istotne, różne były izby skarbowe, do których trafiły wnioski podatników.

Rozpatrywany był ten sam przypadek

Stan faktyczny był następujący: spółka zawarła z członkiem swojego zarządu, prowadzącym działalność gospodarczą w zakresie usług zarządzania, kontrakt menedżerski. Zgodnie z tym kontraktem członek zarządu ma wykonywać swoje czynności w czasie i w miejscach, które są niezbędne do należytego i sprawnego zarządzania spółką. Menedżer ma być stale dostępny spółce w sprawach wymagających jego osobistego zaangażowania. Na mocy kontraktu menedżerskiego spółka zapewniła członkowi zarządu, w zamian za zryczałtowaną opłatę, możliwość korzystania z należących do spółki: samochodu służbowego, komputera osobistego oraz telefonu komórkowego. Spółka pokrywa także udokumentowane wydatki menedżera związane z prowadzeniem spraw spółki, w tym koszty eksploatacji wspomnianego samochodu, telefonu komórkowego, wydatki związane z dostępnym do internetu, koszty delegacji służbowych, koszty udziału w konferencjach i seminariach, a także koszty reprezentacyjne.

Z wniosku wynikało, że na podstawie kontraktu członkowi zarządu przysługują wynagrodzenie, na które składają się: stałe wynagrodzenie miesięczne (powiększone o podatek od towarów i usług) oraz ewentualnie premia przyznawana przez radę nadzorczą spółki (dyskrecjonalna decyzja rady), także powiększona o podatek od towarów i usług. Stałe wynagrodzenie miesięczne przysługuje członkowi zarządu także w okresie przerwy w świadczeniu usług, która nie może przekraczać oznaczonej liczby dni roboczych.

Wnioskodawcy wskazali także, że kontrakt przewiduje, iż członek zarządu zawrze na własny koszt umowę ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej, deliktowej i kontraktowej powstałej w związku z zarządzaniem spółką. Odpowiedzialność odszkodowawcza członka zarządu względem spółki wynikająca z kontraktu została ograniczona do wskazanej w nim kwoty w granicach odpowiedzialności cywilnej, deliktowej i kontraktowej wynikającej ze wspomnianego ubezpieczenia. Niezależnie od tego członek zarządu ponosi w stosunku do spółki odpowiedzialność na zasadach ogólnych do wysokości trzykrotności stałego miesięcznego wynagrodzenia, przy czym ograniczenie odpowiedzialności nie dotyczy szkód wyrządzonych spółce z winy umyślnej.

Kontrakt nie przewiduje odpowiedzialności członka zarządu wobec osób trzecich. W przypadku zgłoszenia przez osobę trzecią w stosunku do menedżera roszczeń związanych z wykonywaniem kontraktu spółka ma mu zapewnić zwrot kosztów pomocy prawnej do wysokości ustalonej w kontrakcie.

Opinia pytających...

Obaj wnioskodawcy - spółka i jej menedżer - wskazali w swoich wnioskach, że ich zdaniem usługi świadczone przez członka zarządu na podstawie kontraktu nie podlegają opodatkowaniu VAT. Spółka dodatkowo wskazała, że jeśliby nawet otrzymała od menedżera fakturę za jego

usługi z zawartym w niej podatkiem, to nie miałaby prawa go odliczyć.

...na podstawie przepisów krajowych i unijnych

Stanowisko to oboje wnioskodawcy wysunuli zarówno z przepisów krajowych, jak i z dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Zgodnie z tymi regulacjami działalnością gospodarczą (a tylko taka podlega VAT) jest działalność, która spełnia warunek samodzielności tego, kto ją wykonuje, wobec jego zleceniodawcy. Za niespełniające warunku samodzielności należy uznać czynności prawne zawarte między podmiotami, które w swej istocie zbliżone są do umowy o pracę, kreującej stosunek podporządkowania, co dotyczy warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności wobec osób trzecich. W tym kontekście należy rozważyć, czy świadczenie usług na podstawie kontraktu menedżerskiego jest czy nie jest działalnością gospodarczą.

Istnieje podporządkowanie

Wnioskodawcy podkreśliли, że w relacji pomiędzy spółką a członkiem zarządu istnieje stosunek podporządkowania co do warunków pracy. Menedżer funkcjonuje bowiem w ramach organizacji spółki i jest z tą organizacją zintegrowany. Obecność jego pozycji wobec spółki, nie można abstrahować od stosunku we-wnätrozorganizacyjnego, który był źródłem zawarcia kontraktu. Sytuacją członka zarządu - menedżera - jest odmienna od sytuacji świadczenia usługi przez usługodawcę na rzecz usługobiorcy w warunkach rynkowych.

Warto zauważyć, że w analizowanej sprawie spółka zapewniła członkowi zarządu do korzystania samochodu służbowego, komputer osobisty oraz telefon. Spółka zobowiązana jest także do pokrycia wszelkich udokumentowanych kosztów związanych z wykonywaniem zadań powierzonych menedżerowi, a menedżer ten finansuje z własnych środków wyłączenie koszt swojego ubezpieczenia. O ile zwrot kosztów związanych z wykonaniem usługi jest elementem umowy o świadczenie usług, np. usług prawniczych, o tyle trudno sobie wyobrazić, aby w celu wykonania tego typu umowy usługodawca korzystał z majątku usługobiorcy.

Analizowanej sytuacji menedżer nie ponosi (poza ubezpieczeniem) żadnych kosztów związanych z wykonywaniem usług zarządzania. Koszty te obciążają spółkę. Wnioskodawcy zaznaczyli więc, że trudno jest tym samym mówić o mobilizowaniu przez menedżera środków na takich samych zasadach jak w przypadku przedsiębiorcy.

Warunki płacy

We wnioskach zwrócono także uwagę na kwestię podporządkowania członka zarządu co do warunków płacy. Na mocy kontraktu przysługuje mu stałe wynagrodzenie i ewentualnie premia. Trudno jest zatem stwierdzić, że wynagrodzenie menedżera jest proporcjonalne do wykonanej usługi (tj. ma charakter świadczenia wzajemnego jak w warunkach rynkowych) i ma charakter przypadkowy. Co więcej, o jego podwyższeniu decyduje spółka, a nie członek zarządu będący usługodawcą.

Odpowiedzialność wobec osób trzecich

Wnioskodawcy podkreśliли także kwestię istnienia stosunku podporządkowania w zakresie odpowiedzialności. Wskazali, że członek zarządu ponosi odpowiedzialność wobec spółki w granicach określonych kontraktem. Z kontraktu nie wynika zaś, aby miał on ponosić odpowie-

działność wobec osób trzecich. Zapis w kontrakcie nie mają zresztą w tej kwestii, jak napisano we wnioskach, istotnego znaczenia. O zakresie ewentualnej odpowiedzialności członka zarządu wobec osób trzecich decydują bowiem przepisy prawa, a nie zapisy dwustronnej umowy. Kluczową jest zatem kwestia, czy członek zarządu - menedżer - jest odpowiedzialny wobec osób trzecich za czynności i działania, które można mu przypisać w ramach wykonywanych usług zarządzanych.

Co z reprezentacją

W zakresie obowiązków członka zarządu leży reprezentowanie spółki na zewnątrz. Niewątpliwie członek zarządu ma mocą kodeksu spółek handlowych (k.s.h.) ponosi odpowiedzialność cywilnoprawną wobec spółki za szkody wyrządzoną działaniem lub zaniechaniem sprzecznym z prawem lub postanowieniami statutu spółki. Odpowiedzialność ta ma charakter odszkodowawczy odpowiedzialności *ex contractu*, tj. wynika z istniejącej między spółką a członkiem jej organu więzi zobowiązaniowej, której naruszenie skutkuje odpowiedzialnością odszkodowawczą (tak **SN w wyroku z 24 września 2008 r., II CSK 118/08, OSNC 2009, nr 9, poz. 131**). Członek zarządu ponosi ją wyłącznie wobec spółki. Zatem nawet jeśli następstwem wadliwego działania lub zaniechania członka zarządu będzie szkoda wyrządzona przez spółkę osobie trzeciej, to osoba ta skłeruje roszczenia wobec spółki, a nie wobec członka jej organu. Zasady tej nie zmienia możliwość wystąpienia przez wspólnika wobec członka zarządu na mocy art. 295 czy art. 486 k.s.h. z żądaniem naprawienia szkody wyrządzonej spółce w sytuacji, gdy spółka nie wytoczyła roszczy. Trudno bowiem uznać, że wspólnik jest osobą trzecią. Poza tym wymienione osoby realizują *in. actio pro socio* - wspólnik działa we własnym imieniu na rzecz poszkodowanej spółki. Wynika z tego, że spółka odpowiada za działania i zaniechania swoich ustawowych organów - zarządu - jak za własne, a odpowiedzialność ta nie obciąża członków organów spółki, w tym także członków zarządu w ich relacji do osób trzecich. Powyższe wnioski są trafne na gruncie przepisów kodeksu spółek handlowych, z których wynika możliwość dochodzenia roszczeń bezpośrednio od osób, które wyrządziły im szkodę, w tym także od członków zarządu. Oznacza to, że podstawą tej odpowiedzialności nie jest stosunek organizacyjny istniejący między spółką a członkiem zarządu - odpowiedzialność za działania (zaniechania) w tym zakresie ponosi natomiast naganne zachowania członka zarządu, których skutkiem jest powstanie niezależnego źródła zobowiązania (nie jako pora istniejącym stosunkiem prawnym ze spółką) w postaci czynu zabronionego.

Orzecznictwo popiera

We wnioskach podkreślono, że zaprezentowane w nich poglądy znajdują swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądowym. W **wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 sierpnia 2012 r. (I FSK 1645/11)** dokonano niezwykle dogłębnej i szczegółowej analizy charakteru działalności wykonywanej w ramach kontraktu menedżerskiego. Już po wydaniu tego wyroku przedstawione w nim poglądy zostały zaakceptowane w kolejniach rozstrzygnięciach sądów administracyjnych (np. **wyroki WSA w Łodzi z 22 maja 2013 r., I SA/Łd 375/13**).

Akceptacja...

Działający w imieniu ministra finansów dyrektor **Izby Skarbowej w Warszawie**,

• ZDANIEM AUTORA

Czyżby szczęście w nieszczęściu

Maciej Kucharski

radca prawny,
partner w kancelarii
Hatori i Kucharski
w Gdańsku



Można by stwierdzić, że w opisanej sytuacji wnioskodawcy i tak mają dużo szczęścia. Wszak menedżer uzyskał odpowiedź, że nie jest opodatkowany, a spółka, że jednak może odliczać podatek. Dużo gorzej byłoby przecież, gdyby menedżer usłyszał, że musi płacić, a spółka - że nie może go odliczyć. Mimo wszystko jednak, dziękując za to wyjątkowe zrzęczenie losu, oczekiwaliśmy, żeby różne wcielenia pana ministra miały w tej samej sprawie to samo zdanie.

właściwy do wydania interpretacji dla menedżera, potwierdził słuszność przetoczonego stanowiska. W **interpretacji z 29 stycznia 2014 r.** podkreślił między innymi, że w sytuacji, gdy zleceniodawca (spółka) ponosi odpowiedzialność za działania swojego zleceniobiorcy (menedżera), czynności wykonywane przez tego zleceniobiorcę nie mogą być kwalifikowane jako wykonywanie działalności gospodarczej. Tym samym nie podlegają opodatkowaniu VAT.

...i zaprzeczenie

Z tym stanowiskiem nie zgodził się jednak... minister finansów, działający tym razem poprzez **dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy (interpretacja z 11 lutego 2014 r.)**. W tym drugim wcieleniu minister finansów uznał, że usługi menedżera podlegają jednemu opodatkowaniu - VAT, a spółka, jeśli otrzyma od menedżera fakturę z tym podatkiem, to będzie mogła go odliczyć. Bazuując na identycznym stanie faktycznym, minister wyciągnął tym razem inne wnioski co do relacji pomiędzy spółką a członkiem zarządu. Uznał, że skoro przepisy prawa przewidują jego odpowiedzialność wobec spółki, wspólników i ewentualnie wierzycieli, to tym samym jego pozycja zrównana jest z pozycją niezależnego przedsiębiorcy. Organ podatkowy pominął jednak fakt, że powołane przez niego przepisy prawa nie są przez orzecznictwo sądowe uznawane za podstawy odpowiedzialności, które czyniłyby sytuację członka zarządu podobną do sytuacji przedsiębiorcy.

Fiskus nie zauważył także, że przyjęcie jego punktu widzenia w tej kwestii oznaczałoby, paradoksalnie, że menedżer niebędący członkiem zarządu, do którego nie mają zastosowania wskazane przez niego przepisy i w konsekwencji nieponoszący wobec osób trzecich żadnej odpowiedzialności, nie byłby traktowany jako przedsiębiorca.

Organ podatkowy wskazał natomiast, że skoro wynagrodzenie menedżera jest stałe, to ponosi on ekonomiczne ryzyko związane z koniecznością ewentualnego dodatkowego nakładu czasu pracy, którego wcześniej nie przewidywał. A to świadczy o tym, że działa jak przedsiębiorca. Pominął jednak to, że pracownik, który piastuje w spółce stanowisko kierownicze, także nie otrzymuje wynagrodzenia za nadgodziny (art. 151⁴ kodeksu pracy), a nikt nie uważa go za przedsiębiorcę.

Co ciekawe, uzasadnienie tej interpretacji w dużej części pokrywa się z uzasadnieniem interpretacji przeciwniej. Nasuwa się filozoficzne spostrzeżenie, że te same argumenty mogą służyć do udowodnienia, że coś jest białe, jak i że nie jest białe.

-Maciej Kucharski