



Warszawa, dnia 06 października 2017 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER ROZWOJU I FINANSÓW**

PT3.8101.11.2017

**Dyrektorzy Izb Administracji Skarbowej
wszyscy**

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Niniejsza interpretacja dotyczy kwalifikacji na gruncie przepisów art. 15 ust. 1, 2 oraz ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² (dalej: „ustawa o VAT”) czynności (usług) wykonywanych przez członków zarządu spółek (dalej: „zarządzający”), działających na podstawie umów cywilnoprawnych (umów o zarządzanie, kontraktów menadżerskich, itp.),

- w odniesieniu do których przychody są zaliczone do źródła przychodów określonego w art. 13 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³ (dalej: „ustawa o PIT”) oraz
- zawartych w związku z regulacjami ustawy z dnia 9 czerwca 2016 r. o zasadach kształtowania wynagrodzeń osób kierujących niektórymi spółkami⁴ - dalej: „ustawa o wynagradzaniu”

w zakresie uznania przedmiotowych czynności (usług) jako czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług (dalej: „VAT”) wykonywanych w ramach samodzielnej działalności gospodarczej.

¹ Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.

² Dz. U. z 2017 r. poz. 1221, z późn. zm.

³ Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, z późn. zm.

⁴ Dz. U. z 2016 r. poz. 1202, z późn. zm.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podlega m.in. odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Natomiast przez świadczenie usług, zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, rozumie się przede wszystkim każde świadczenie (...), które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 przedmiotowej ustawy⁵.

Określona czynność podlega opodatkowaniu, gdy jest wykonywana przez podatnika działającego w takim charakterze w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

W przepisach ustawy o VAT, zdefiniowano pojęcie działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy o VAT działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Jednocześnie, za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą nie uznaje się m.in. czynności:

z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2–9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli z tytułu wykonania 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 wobec osób trzecich (art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT).

Zatem, w przypadku łącznego spełnienia ww. warunków, czynności podejmowanych przez osobę fizyczną nie uznaje się za czynności wykonywane w ramach prowadzonej samodzielnie działalności gospodarczej. To powoduje, iż osoba taka nie działa w tym przypadku w charakterze podatnika VAT, a zatem wykonywane czynności nie podlegają opodatkowaniu VAT⁶.

⁵ W myśl art. 7 ust. 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów rozumie się zasadniczo przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

⁶ Należy zaznaczyć, że sklasyfikowanie przychodu otrzymywanego przez osobę fizyczną do jednego z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1-6 ustawy o PIT (tj. stosunek służbowy, stosunek pracy, etc.), powoduje, że czynności w związku z którymi taki przychód jest uzyskiwany nie podlegają opodatkowaniu VAT – stanowi o tym art. 15 ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT. Nie jest w takim przypadku konieczne rozpatrywanie wskazanych warunków, o których mowa w art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT. Przykładowo, w sytuacji gdy podatnik wykonuje czynności (usługi) na podstawie zawartej z pracodawcą umowy o pracę, nie będzie z tytułu wykonania tych czynności (usług) uznany za podatnika VAT.

Zważywszy na to, że wynagrodzenie za przedmiotowe czynności (usługi) zarządzania świadczone na podstawie umowy zawartej na czas pełnienia funkcji stanowi przychód zaliczony do źródła określonego w art. 13 pkt 7 ustawy o PIT⁷, który jest wymieniony w art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, kwalifikacja tych czynności (usług) zarządzającego (jako wykonywanych przez podatnika) będzie zależeć od spełnienia pozostałych przesłanek określonych w tym przepisie ustawy o VAT.

Przepis ten nie uznaje za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą czynności, jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby fizyczne (tutaj zarządzający) są związane ze zlecającym wykonanie (tutaj spółka, z którą zawierana jest umowa) tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie (tutaj spółka) i wykonującym zlecane czynności (tutaj zarządzający) co do:

- warunków wykonywania tych czynności (warunek pierwszy) oraz
- wynagrodzenia (warunek drugi) oraz
- odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich (warunek trzeci).

Powyższe oznacza, że jeżeli analiza umowy cywilnoprawnej (stosunku prawnego) pomiędzy zarządzającym a spółką wykaże, że spełnione są wszystkie trzy warunki to nie można uznać zarządzającego za podatnika VAT. Jednocześnie brak spełnienia któregośkolwiek warunku oznacza, że zarządzający występuje w charakterze podatnika VAT.

Warunek pierwszy – warunki wykonywania czynności. Należy uznać, że co do zasady w istotę typowej umowy cywilnoprawnej, której przedmiotem jest zarządzanie spółką przez osobę fizyczną (zobowiązana do osobistego świadczenia), wpisane jest wykorzystywanie infrastruktury i organizacji wewnętrznej tej spółki (osoba taka zarządza tą infrastrukturą, personelem, całą organizacją i jednocześnie korzysta z niej w tym celu). Jak wskazał NSA⁸ za samodzielnie wykonywaną działalność gospodarczą „(...) *nie będzie mogła zostać uznana działalność gospodarcza, która wykonywana jest z wykorzystaniem infrastruktury i organizacji wewnętrznej podmiotu, na rzecz którego jest prowadzona (...)*”. Można wręcz mówić o pewnym zintegrowaniu zarządzającego ze spółką⁹, co oznacza spełnienie tego warunku. Przyjęcie zgodnie z postanowieniami ustawy o wynagradzaniu¹⁰ stosownych rozwiązań dotyczących

⁷ „7) przychody otrzymywane przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych”.

⁸ Wyrok z dnia 30 września 2014 r., sygn. akt I FSK 1479/13.

⁹ Por. wyrok NSA z dnia 23 sierpnia 2012 r., sygn. akt I FSK 1645/11, pkt 5.16 uzasadnienia.

¹⁰ Zgodnie z art. 5 ust. 2 pkt 1 wskazanej ustawy „Projekty uchwał w sprawie wynagrodzeń mogą także określać w szczególności:

1) uprawnienia członków organu zarządzającego do korzystania z określonych urządzeń technicznych oraz zasobów stanowiących mienie spółki; (...).”

zapewnienia zarządzającemu w zakresie niezbędnym do wykonywania usług zarządzania urządzeń technicznych (np. komputera, telefonu komórkowego, samochodu, itp.) oraz ewentualnie innych zasobów, którymi dysponuje spółka (np. pomieszczenia biurowe wraz z wyposażeniem, uczestnictwo w szkoleniach i konferencjach związanych ściśle z pełnioną funkcją i powierzonymi zadaniami, firmowych kart płatniczych i kredytowych, itp.) dodatkowo potwierdza charakter (przemawiający za brakiem samodzielności w rozumieniu VAT) takiego stosunku prawnego.

W tym kontekście należy zauważyć, że wykorzystywanie infrastruktury i organizacji wewnętrznej zarządzanej spółki powoduje, że zarządzający nie ponosi również w tym zakresie ryzyka ekonomicznego (co ma ścisły związek z tym jak kształtuje się wynagrodzenie – warunek drugi). Uznaniu, że ten warunek jest spełniony nie stoi na przeszkodzie to, że w ramach przedmiotowej umowy cywilnoprawnej (stosunku prawnego) zarządzający dysponuje szerokim zakresem swobody w organizacji swojej pracy, wyznaczaniu celów itd.¹¹

Warunek drugi – wynagrodzenie. Zakładając, że umowa przewiduje, że zarządzający korzysta z infrastruktury i organizacji wewnętrznej spółki (spełniony warunek pierwszy), ustalenie, że warunek drugi jest spełniony w praktyce sprowadza się do weryfikacji czy umowa cywilnoprawna przewiduje dla zarządzającego stałe wynagrodzenie. Jeżeli umowa przewiduje stałe wynagrodzenie nie można mówić o ponoszeniu ryzyka ekonomicznego przez zarządzającego. Jednocześnie rozpatrywany warunek będzie spełniony także jeżeli wynagrodzenie oprócz stałego elementu będzie zawierać element zmienny (np. wypłacany pod warunkiem i/lub w wysokości określonej realizacją wyznaczonych celów zarządczych, które mogą dotyczyć w szczególności kondycji finansowej spółki, jej pozycji rynkowej, realizacji określonej inwestycji, strategii itd.) pod warunkiem jednak, że element stały będzie stanowił istotną wielkość i/lub część całkowitego wynagrodzenia. Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy o wynagradzaniu, wynagrodzenie całkowite członka organu zarządzającego składa się z części stałej, stanowiącej wynagrodzenie miesięczne podstawowe, określonej kwotowo, oraz części zmiennej stanowiącej wynagrodzenie uzupełniające za rok obrotowy spółki, przy czym zgodnie z ust. 5 część zmienna nie może przekraczać 50%, a m.in. w spółkach publicznych 100% wynagrodzenia podstawowego zarządzającego w poprzednim roku obrotowym. Należy uznać, że takie ukształtowanie wynagrodzenia spełnia badany warunek. Podobnie przykładowo

A ponadto zgodnie z art. 6 ustawy o wynagradzaniu „W przypadku, o którym mowa w art. 5 ust. 2 pkt 1, projekty uchwał w sprawie wynagrodzeń określają zasady przyznawania zapewnianych przez spółkę urządzeń technicznych oraz zasobów stanowiących mienie spółki do wykorzystania przez członków organu zarządzającego, niezbędnych do wykonywania ich funkcji, w szczególności mogą przewidywać limity dotyczące kosztów albo sposób określania tych limitów, jakie spółka ponosi w związku z dostępem i wykorzystywaniem tych urządzeń i zasobów.”

¹¹ Przykładowo w wyroku w sprawie C-355/06 J.A. van der Steen Trybunał Sprawiedliwości UE uznał, że „osoba fizyczna, która wykonuje wszystkie prace w imieniu i na rachunek spółki na podstawie umowy o pracę wiążącej ją z tą spółką, będąc ponadto jedynym współnikiem, zarządzającym i członkiem personelu pracowniczego tej spółki, sama nie jest podatnikiem (...)” – patrz sentencja.

ustalenie w umowie dla zarządzającego stałego wynagrodzenia miesięcznego w wielkości adekwatnej do pozycji spółki, zakresu zadań itd. oraz rocznej premii stanowiącej określony procent wypracowanego w danym roku zysku spełni badany warunek.

Dla uznania spełnienia badanego warunku nie ma znaczenia okoliczność, że w umowie przewiduje się przykładowo (proporcjonalne) zmniejszenie wynagrodzenia z racji czasowego braku wykonywania czynności przez zarządzającego (wskutek własnej decyzji, choroby, zawieszenia w wykonywaniu funkcji, itp.). Podobnie nie ma znaczenia ewentualna okoliczność, że na podstawie umowy należne zarządzającemu wynagrodzenie obejmuje również wynagrodzenie za przeniesienie praw własności egzemplarza lub nośnika utworu i projektu wynalazczego oraz autorskich praw majątkowych do utworu, udzielenie wszelkich zezwoleń i upoważnień oraz korzystanie przez spółkę z projektów wynalazczych, w tym wynalazku, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, projektów racjonalizatorskich, know-how, baz danych stworzonych przez zarządzającego, itp. – jeżeli w wyniku wykonywania umowy zarządzający stworzy utwór w rozumieniu ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych¹². Ustalenie w umowie dla zarządzającego m.in. wynagrodzenia z niniejszego tytułu nie stoi na przeszkodzie spełnieniu badanego warunku.

Trzeci warunek – odpowiedzialność zlecającego wobec osób trzecich. Warunek będzie spełniony jeżeli zgodnie z umową odpowiedzialność jest po stronie spółki, a nie po stronie faktycznego wykonawcy (zarządzającego), co wyklucza samodzielny charakter jego działalności. Warunek będzie także spełniony gdy dana umowa nie przewiduje (nie wprowadza) takiej odpowiedzialności.

Bez znaczenia pozostaje w tym kontekście odpowiedzialność zarządzającego wynikająca z bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa, w tym w szczególności odpowiedzialność członków zarządu wynikająca z przepisów Kodeksu spółek handlowych¹³.

Przykładowo, jeżeli dana umowa przewiduje, że zarządzający ponosi odpowiedzialność wobec spółki oraz wobec osób trzecich za szkody wyrządzone w czasie wykonywania przez niego przedmiotu umowy, będące następstwem niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków zarządzającego wynikających z umowy lub z przepisów prawa – przy czym, odpowiedzialność ta jest niezależna od odpowiedzialności zarządzającego, którą ponosi on z tytułu pełnienia funkcji członka zarządu, określonej przepisami prawa (w szczególności na mocy KSH) – niniejszy warunek nie będzie spełniony.

Należy zauważyć, że jak wskazał NSA¹⁴ *„Ponoszenie ryzyka ekonomicznego nie może być utożsamiane z odpowiedzialnością menadżera za szkody wobec Spółki. Są to odrębne kwestie.*

¹² Dz. U. z 2017 r. poz. 880, z późn. zm.

¹³ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych, dalej: „KSH” (Dz. U. z 2017 r. poz. 1577).

Porównywanie nieograniczonej odpowiedzialności menadżera wobec Spółki ze stosunkiem pracowniczym nie wpływa na ocenę stanowiska Sądu, gdyż Sąd nie postawił tezy, że strony łączyła umowa o pracę. Stosunek ten Sąd oceniał pod kątem art. 15 ust. 1 i ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, to znaczy czy była to samodzielnie wykonywana działalność gospodarcza. Odpowiedzialność menadżera za szkody wyrządzone w związku z prowadzoną działalnością ma być rozpoznawana wobec osób trzecich, nie wobec Spółki i, co tu już zostało podniesione, jej źródłem ma być stosunek zobowiązaniowy łączący menadżera ze Spółką, a nie stosunek organizacyjno-prawny członka zarządu Spółki. W tym zakresie słusznie podkreślił Sąd pierwszej instancji, że nie została ona uregulowana w kontrakcie, a zatem nie można jej domniemywać.”.

Mając na uwadze powyższe, należy uznać, że jeżeli umowa cywilnoprawna (stosunek prawny) przewiduje odpowiedzialność zarządzającego wobec osób trzecich (za szkody wyrządzone w związku z prowadzoną działalnością, przy czym odpowiedzialność ta jest niezależna od odpowiedzialności zarządzającego, którą ponosi on – z tytułu pełnienia funkcji członka zarządu – na podstawie bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa, np. KSH) wskazany warunek nie jest spełniony.

Odpowiednio jeżeli dana umowa nie przewiduje (nie wprowadza) takiej odpowiedzialności (a w przypadku braku jej uregulowania w umowie nie można jej domniemywać), należy uznać, że wskazany warunek jest spełniony.

Podsumowując, jeżeli analiza danej umowy cywilnoprawnej (stosunku prawnego) pomiędzy zarządzającym a spółką wykaże, że spełnione są wszystkie trzy przedstawione powyżej warunki to zarządzającego nie można uznać za podatnika VAT. Jednocześnie brak spełnienia któregośkolwiek warunku oznacza, że zarządzający występuje w charakterze podatnika VAT.

Z upoważnienia Ministra Rozwoju i Finansów


Paweł Gruza
Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów

¹⁴ Wyrok z dnia 22 lutego 2017 r., sygn. akt I FSK 1014/15.