

## **Aspekty praktyczne kontraktów menedżerskich w spółkach samorządowych**

Za nami pierwszy rok obowiązywania ustawy z dnia 9 czerwca 2016 r. o zasadach kształtowania wynagrodzeń osób kierujących niektórymi spółkami (nowa ustawa kominowa). W tym okresie podmioty objęte nowymi przepisami musiały przygotować się i wdrożyć nowe reguły dotyczące zatrudniania menedżerów. Interpretacja przepisów nowej ustawy powodowała wiele rozbieżności praktycznych zarówno dla właścicieli spółek, jak również dla samych menedżerów. W praktyce — zdaniem autorów - najwięcej kontrowersji wzbudzają aspekty związane z terminem przejścia na umowę o świadczenie usług zarządzania, rozliczeniem umów o pracę oraz podatkiem VAT od kontraktu menedżerskiego.

### **Termin przejścia na umowę o świadczenie usług zarządzania**

Jednym z kluczowych elementów wprowadzonych nową ustawą z dnia 9 czerwca 2016 r. o zasadach kształtowania wynagrodzeń osób kierujących niektórymi spółkami (ustawa kominowa), która weszła w życie 9 września 2016 r., jest zmiana formuły zatrudniania członków zarządu. Odtąd dla członków zarządu jedyną dopuszczalną formą zatrudnienia jest umowa cywilnoprawna o świadczenie usług zarządzania (kontrakt menadżerski).

Niemniej należy zastrzec, że nałożenie przez ustawodawcę obowiązku wprowadzenia nowych zasad kształtowania wynagrodzeń nie jest równoznaczne z automatycznym przejściem członków zarządu z umów o pracę na kontrakty menadżerskie. W ocenie autorów jest w tym zakresie poważny dysonans płynący z nieprzemyślanych przepisów przejściowych do ustawy, które całkowicie ignorują obowiązujące umowy o pracę, odnosząc stosowanie przepisów dotychczasowych jedynie do umów o świadczenie usług i umów o zakazie konkurencji po ustaniu stosunku będącego podstawą pełnienia funkcji, które zostały zawarte przed dniem wejścia w życie nowej ustawy. Jest to istotne przeoczenie ustawodawcy stwarzające poważną wątpliwość dotyczącą możliwości rozciągnięcia przepisów przejściowych także na umowy o pracę, które były przecież dotychczas powszechną formą zatrudnienia członków zarządu.

Opierając się wyłącznie na literalnej wykładni przepisów przejściowych, należałoby wysnuć wniosek, że stosunki pracy zawarte przed dniem wejścia w życie ustawy są automatycznie objęte jej przepisami. Takie przyjęcie byłoby błędem, ponieważ nie ma prawnego, ani także racjonalnego uzasadnienia, dlaczego umowy o pracę miałyby być inaczej traktowane w stosunku do kontraktów cywilnoprawnych. Nieprawidłowe byłoby przykładanie innej miary do członków zarządu zatrudnionych w ramach stosunków pracy, które powinny być jednakowo chronione i takie ich potraktowanie z pewnością w części przypadków byłoby zachowaniem dyskryminacyjnym. Ponadto, mogłoby prowadzić do powstania w obrębie jednej spółki dualizmu prawnego, ponieważ w ramach struktury jednej spółki mogłyby wobec członków zarządu zatrudnionych na umowę o pracę obowiązywać odmienne reguły zatrudnienia, niż wobec członków zarządu na kontrakcie. Dlatego w opinii autorów przepisy przejściowe należy stosować także do zawartych umów

o pracę, które nie wygasły wskutek upływu kadencji z dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok 2016.

Przyjmując na podstawie powyższej wykładni, że przepisy dotychczasowe mają zastosowanie do wszystkich rodzajów umów zawartych przed dniem wejścia w życie nowej ustawy kominowej, należy zastrzec, że wprowadzenie w spółce nowych zasad wynagradzania członków zarządu nie skutkuje koniecznością dostosowania istniejących już kontraktów i umów o pracę, które nie uległy rozwiązaniu z powodu upływu kadencji. Inaczej ustawa musiałaby zawierać zastrzeżenie, że do obowiązujących umów stosuje się przepisy dotychczasowe, ale nie później niż do dnia odbycia zwyczajnego walnego zgromadzenia za 2016 r. Stąd wniosek, że nowa ustawa nie nałożyła obowiązku dostosowania funkcjonujących umów do nowych przepisów. Co za tym idzie — kontraktów oraz umów o pracę zawartych przed dniem wejścia w życie nowej ustawy kominowej zmieniać nie trzeba, niezależnie od tego, czy mieszczą się w nowych widełkach wynagrodzeń, czy też są umowami o pracę.

W związku z faktem, że dotychczasowe kontrakty cywilnoprawne i umowy o pracę podlegają przepisom poprzedniej ustawy kominowej, najczęściej będą obowiązywać do czasu pełnienia funkcji. Przy czym należy zwrócić uwagę, że członek zarządu może być objęty ochroną przedemerytalną lub ochroną związaną z rodzicielstwem, gdyż na gruncie starych przepisów stosunek pracy i pełniona funkcja w zarządzie nie były ze sobą bezpośrednio skorelowane, a pracownika obejmują wszystkie przywileje wynikające z prawa pracy.

Warto zwrócić uwagę, że w praktyce może okazać się również problemem sytuacja, gdy członek został powołany do zarządu spółki z o.o. na czas nieoznaczony i w umowie spółki wyłączono stosowanie z art. 202 § 1 k.s.h. W takim przypadku zarząd jest tzw. zarządem „bezkadencyjnym” i zakończenie stosunku łączącego członka zarządu ze spółką najłatwiej zainicjować odwołaniem z funkcji.

W wyniku przyjęcia nowych reguł wynagradzania część spółek podjęła się renegotjacji obowiązujących umów z członkami zarządu, w szczególności z tymi, którzy dotychczas byli zatrudnieni na podstawie umowy o pracę. O ile rozwiązanie umowy o pracę za porozumieniem stron zawsze jest dopuszczalne, o tyle warto podkreślić, że w przypadku sprzeciwu ze strony członka zarządu/pracownika brak jest uzasadnienia dla wypowiedzenia umowy o pracę i spółka może narazić się na konieczność wypłaty odszkodowania za nieuzasadnione rozwiązanie umowy.

Mając na względzie przedstawioną powyżej wykładnię, że do wszystkich umów zawartych przed dniem wejścia w życie ustawy stosuje się przepisy dotychczasowe, brak jest podstawy prawnej uzasadniającej wypowiedzenie umowy o pracę z członkiem zarządu z powodu zmiany przepisów. Jeżeli zamierzeniem ustawodawcy było wyeliminowanie zatrudnienia zarządu w oparciu o dotychczasowe umowy o pracę, to powinien w tym zakresie umieścić w ustawie jednoznaczne postanowienie. Nie można bowiem domniemywać przyczyny uzasadniającej wypowiedzenie stosunku pracy. Zatem umowy

o pracę z członkami zarządu nie mogą zostać wypowiedziane wyłącznie w oparciu o zmianę przepisów prawa. Można co najwyżej je rozwiązać za porozumieniem stron i zastąpić kontraktem albo poczekać z przejściem na kontrakt menadżerski do ustania stosunku pracy wskutek wygaśnięcia umowy o pracę, np. w związku z upływem kadencji.

### **Rozliczenie umów o pracę**

Zakończenie umowy o pracę z członkiem zarządu wymaga rozliczenia na zasadzie analogicznej, jak w przypadku każdej innej umowy o pracę. Wobec czego pracodawca zobowiązany jest wypłacić pracownikowi przysługujące mu należności z tytułu zatrudnienia, jak wynagrodzenie, przyznane świadczenia dodatkowe czy ekwiwalent za niewykorzystany urlop oraz wydać świadectwo pracy. Z kolei pracownik powinien rozliczyć się z pracodawcą z przekazanego mienia.

Z praktycznych problemów warto również zwrócić uwagę na kwestię uregulowania nagrody rocznej za rok 2017. Zgodnie z art. 4 ust. 5 nowej ustawy kominowej część zmienna wynagrodzenia w spółce nie może przekroczyć 50%, a w spółkach publicznych oraz innych (o których mowa w ust. 2 pkt 5) – 100% wynagrodzenia podstawowego członka organu zarządzającego w poprzednim roku obrotowym. Problem polega na tym, że określenie „wynagrodzenie podstawowe” (czyli część stała) pojawiło się dopiero w nowej ustawie kominowej, a w starej ustawie kominowej występuje pojęcie „wynagrodzenie miesięczne”. Z tego względu w przypadku „nagrody rocznej” za rok 2017 może powstać wątpliwość, jak powinna być ona liczona. Literalnie stosując się do treści przepisu, część zmienna powinna stanowić procent wynagrodzenia podstawowego, a więc obowiązującego po zmianie na kontrakt menadżerski. W ocenie autorów celowe jest stosowanie w projektach kontraktów zapisu doprecyzowującego, że część zmienna stanowi % sumy wynagrodzeń miesięcznych w roku 2017 stanowiących sumę wynagrodzeń miesięcznych za okres od 1 stycznia 2017 do dnia zawarcia kontraktu oraz wynagrodzeń podstawowych za okres od dnia zawarcia kontraktu do dnia 31 grudnia 2017 r.

### **Podatek VAT od kontraktu**

Dotychczas, w związku z wejściem w życie nowej ustawy kominowej, nie było pewności, jak na gruncie podatku VAT należy traktować czynności wykonywane przez członków zarządu spółek na podstawie umowy o świadczenie usług (kontraktu menedżerskiego). Organy podatkowe zajmowały stanowiska rozbieżne – niektóre uznawały, że takie czynności stanowią czynności opodatkowane VAT, inne twierdziły wprost przeciwnie. Stanowiska organów były przy tym uzależniane od szeregu kryteriów, co powodowało, że zarówno członkowie zarządów, jak i spółki mieli problem z określeniem, czy od wynagrodzenia menedżera naliczać VAT, czy też tego nie robić. Wobec wątpliwości Ministerstwo Skarbu Państwa w swojej publikacji „Dobre praktyki w zakresie stosowania ustawy o zasadach kształtowania wynagrodzeń osób kierujących niektórymi spółkami” wydanej w listopadzie 2016 roku, wydało rekomendację, zgodnie z którą „w celu zabezpieczenia Spółki jako płatnika zobowiązań publicznoprawnych, Zarządzający

powinien zostać zobowiązany do wystąpienia do właściwego organu administracji podatkowej z wnioskiem o indywidualną interpretację podatkową, celem określenia czy jest/ nie jest płatnikiem podatku od towarów i usług (VAT) z tytułu świadczenia usług określonych w Umowie”

### **Trzy warunki**

Kwestia VAT od kontraktu menedżerskiego doczekała się interpretacji ogólnej w sprawie zasad opodatkowania podatkiem VAT czynności (usług) wykonywanych przez członków zarządu spółek na podstawie umów zawartych w związku z regulacjami ustawy o zasadach kształtowania wynagrodzeń osób kierujących niektórymi spółkami, w odniesieniu do których przychody zostały zaliczone do źródła przychodów określonego w art. 13 pkt 7 ustawy o PIT (działalność wykonywana osobiście), wydanej w dniu 6 października 2017 roku. W interpretacji Minister wskazał na wstępie, że określona czynność podlega opodatkowaniu, gdy jest wykonywana przez podatnika działającego w takim charakterze w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. W tym zakresie Minister odwołał się do definicji działalności gospodarczej zawartej w ustawie o VAT oraz wskazał czynności, które na gruncie ustawy o VAT nie stanowią wykonywanej samodzielnie działalności gospodarczej.

Nie uznaje się bowiem za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą czynności, jeżeli z tytułu ich wykonywania osoby fizyczne są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami, tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie i wykonującym zlecane czynności co do:

- warunków wykonywania tych czynności oraz
- wynagrodzenia oraz
- odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich.

W ten sposób wyodrębniono trzy warunki (kryteria), których łączne spełnienie potwierdzone analizą umowy o świadczenie usług, powoduje, że członka zarządu nie można uznać za podatnika VAT. Jednocześnie brak spełnienia któregokolwiek z tych warunków skutkuje uznaniem członka zarządu za podatnika VAT

### **Korzystanie z infrastruktury**

Analizując pierwszy ze wskazanych warunków Minister zwrócił uwagę, że zasadniczo w istotę typowej umowy cywilnoprawnej, której przedmiotem jest zarządzanie spółką, wpisane jest wykorzystywanie infrastruktury i organizacji wewnętrznej tej spółki. Zgodnie z powołanym w treści interpretacji wyrokiem NSA z dnia 30 września 2014 roku, sygn. akt I FSK 1479/13, nie będzie mogła zostać uznana za działalność gospodarczą działalność wykonywana z wykorzystaniem infrastruktury i organizacji wewnętrznej podmiotu, na rzecz którego działalność ta jest prowadzona. Zdaniem Ministra, przyjęcie w umowie stosownych rozwiązań, dotyczących zapewnienia członkowi zarządu w zakresie niezbędnym do wykonywania usług zarządzania urządzeniami technicznymi oraz ewentualnie innych zasobów, którymi dysponuje spółka, przemawia za brakiem samodzielności

w wykonywaniu tej działalności w rozumieniu ustawy o VAT. Uznaniu, że ten warunek jest spełniony nie stoi na przeszkodzie zdaniem Ministra nawet to, że w ramach przedmiotowej umowy członek zarządu dysponuje szerokim zakresem swobody w organizacji swojej pracy czy wyznaczaniu celów.

Na marginesie należy wskazać, że zgodnie z aktualną linią interpretacyjną udostępnienie członkowi zarządu na koszt spółki mienia spółki w postaci samochodu służbowego, komputera (laptopa), telefonu komórkowego, powierzchni biurowej wraz z wyposażeniem w siedzibie Spółki, w celu wykonywania przez niego umowy, a także pokrywanie przez spółkę kosztów korzystania z tych urządzeń i innych zasobów w zakresie niezbędnym do realizacji zawartej przez członka zarządu umowy, nie stanowi dla niego przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych. W konsekwencji spółka nie jest zobowiązana jako płatnik do obliczenia, pobrania i wpłacenia zaliczki na podatek dochodowy z tego tytułu.

### **Wynagrodzenie**

Jak wskazuje Minister, kluczową kwestią, jeśli chodzi o ocenę, czy doszło do spełnienia drugiego z warunków, jest ustalenie czy umowa cywilnoprawna przewiduje dla członka zarządu stałe wynagrodzenie. Jeżeli umowa przewiduje stałe wynagrodzenie, nie można mówić o ponoszeniu ryzyka ekonomicznego przez zarządzającego. Warunek ten będzie jednak także spełniony w przypadku, gdy wynagrodzenie, oprócz stałego elementu, będzie zawierać element zmienny, przykładowo dodatkowe wynagrodzenie wypłacane po osiągnięciu określonych celów zarządczych, pod tym jednak warunkiem, że element stały będzie stanowił istotną wielkość czy też część całkowitego wynagrodzenia. Minister w tym kontekście wskazał, że mając na uwadze postanowienia ustawy o zasadach kształtowania wynagrodzeń osób kierujących niektórymi spółkami określające maksymalną wysokość części zmiennej wynagrodzenia członka zarządu, należy uznać, że ukształtowanie wynagrodzenia zgodnie z tą ustawą spełnia badany warunek. Podobnie warunek taki spełni ustalenie w umowie z członkiem zarządu stałego wynagrodzenia miesięcznego w wielkości adekwatnej do pozycji spółki, zakresu zadań itd. oraz rocznej premii stanowiącej określony procent wypracowanego w danym roku zysku.

Dla wypełnienia warunku, o którym mowa, nie ma przy tym znaczenia fakt, że umowa przewiduje możliwość zmniejszenia wynagrodzenia z racji czasowego braku wykonywania czynności przez członka zarządu, przykładowo w przypadku jego choroby.

### **Odpowiedzialność**

Trzeci warunek będzie spełniony, jeżeli zgodnie z umową z członkiem zarządu nie będzie on ponosił odpowiedzialności wobec osób trzecich za szkody wyrządzone w czasie wykonywania przez niego umowy, będące następstwem niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków zarządzającego wynikających z umowy lub z przepisów prawa, a odpowiedzialność ta spoczywać będzie na spółce. Warunek ten będzie także spełniony, gdy dana umowa nie będzie w ogóle regulować takiej odpowiedzialności.

Jak wskazuje Minister, bez znaczenia pozostaje w tym kontekście odpowiedzialność członka zarządu wynikająca z bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa, w tym w szczególności odpowiedzialność członków zarządu wynikająca z przepisów k.s.h.

Dla jasnego przedstawienia, w jaki sposób należy rozumieć ten warunek, Minister posłużył się przykładami. Jeżeli dana umowa przewiduje, że członek zarządu ponosi odpowiedzialność wobec spółki oraz wobec osób trzecich za szkody wyrządzone w czasie wykonywania przez niego 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, należy przyjąć, że niniejszy warunek nie będzie spełniony. Odpowiednio, jeżeli dana umowa nie przewiduje takiej odpowiedzialności (odpowiedzialność taka jest wprost w umowie wyłączona lub umowa milczy na ten temat), należy uznać, że wskazany warunek jest spełniony.

Podsumowując, podkreślić należy, że ustawa obowiązuje już rok, a nadal budzi kontrowersje i jest szereg wątpliwości w zakresie jej stosowania, w tym zarówno w odniesieniu do samego przechodzenia z umów o pracę na kontrakt, jak i opodatkowania wynagrodzenia VAT-em oraz kwalifikacji pozostałych składników majątkowych przekazanych do użytkowania.

Autorzy:

Marcin Piszcz, radca prawny, współnik zarządzający, Kancelaria Prawna Piszcz i Wspólnicy

Piotr Liberski, radca prawny, współnik zarządzający, Kancelaria Prawna Piszcz i Wspólnicy

Anna Szkudlarek, doradca podatkowy, radca prawny, współnik zarządzający, Kancelaria Prawna Piszcz i Wspólnicy