

81/7/A/2007

WYROK

z dnia 19 lipca 2007 r.

Sygn. akt K 11/06*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Bohdan Zdziennicki – przewodniczący
Wojciech Hermeliński
Marek Mazurkiewicz
Janusz Niemcewicz
Mirosław Wyrzykowski – sprawozdawca,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 19 lipca 2007 r., wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności: 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, ze zm.), w brzmieniu zmienionym przez art. 1 pkt 7 ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1956, ze zm.), z art. 2 Konstytucji,

orzeka:

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, Nr 22, poz. 270, Nr 60, poz. 703, Nr 70, poz. 816, Nr 104, poz. 1104, Nr 117, poz. 1228 i Nr 122, poz. 1324, z 2001 r. Nr 4, poz. 27, Nr 8, poz. 64, Nr 52, poz. 539, Nr 73, poz. 764, Nr 74, poz. 784, Nr 88, poz. 961, Nr 89, poz. 968, Nr 102, poz. 1117, Nr 106, poz. 1150, Nr 110, poz. 1190, Nr 125, poz. 1363 i 1370 i Nr 134, poz. 1509, z 2002 r. Nr 19, poz. 199, Nr 25, poz. 253, Nr 74, poz. 676, Nr 78, poz. 715, Nr 89, poz. 804, Nr 135, poz. 1146, Nr 141, poz. 1182, Nr 169, poz. 1384, Nr 181, poz. 1515, Nr 200, poz. 1679 i Nr 240, poz. 2058, z 2003 r. Nr 7, poz. 79, Nr 45, poz. 391, Nr 65, poz. 595, Nr 84, poz. 774, Nr 90, poz. 844, Nr 96, poz. 874, Nr 122, poz. 1143, Nr 135, poz. 1268, Nr 137, poz. 1302, Nr 166, poz. 1608, Nr 202, poz. 1956, Nr 222, poz. 2201, Nr 223, poz. 2217 i Nr 228, poz. 2255, z 2004 r. Nr 29, poz. 257, Nr 54, poz. 535, Nr 93, poz. 894, Nr 99, poz. 1001, Nr 109, poz. 1163, Nr 116, poz. 1203, 1205 i 1207, Nr 120, poz. 1252, Nr 123, poz. 1291, Nr 162, poz. 1691, Nr 210, poz. 2135, Nr 263, poz. 2619 i Nr 281, poz. 2779 i 2781, z 2005 r. Nr 25, poz. 202, Nr 30, poz. 262, Nr 85, poz. 725, Nr 86, poz. 732, Nr 90, poz. 757, Nr 102, poz. 852, Nr 143, poz. 1199 i 1202, Nr 155, poz. 1298, Nr 164, poz. 1365 i 1366, Nr 169, poz. 1418 i 1420, Nr 177, poz. 1468, Nr 179, poz. 1484, Nr 180, poz. 1495 i Nr 183, poz. 1538, z 2006 r. Nr 46, poz. 328, Nr 104, poz. 708 i 711, Nr 107, poz. 723, Nr 157, poz. 1119, Nr 183, poz. 1353 i 1354, Nr 217, poz. 1588, Nr 226, poz. 1657 i Nr 249, poz. 1824 oraz z 2007 r. Nr 35, poz. 219, Nr 99, poz. 658 i Nr 115, poz. 793) **jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

* Sentencja została ogłoszona dnia 1 sierpnia 2007 r. w Dz. U. Nr 138, poz. 977.

UZASADNIENIE

I

1. Pismem z 10 marca 2006 r. Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł 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, ze zm.; dalej: ustawa o PIT), w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 7 ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1956, ze zm.; dalej: nowela listopadowa), z art. 2 Konstytucji.

Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdził, że art. 13 pkt 9 ustawy o PIT wymienia umowy o zarządzanie przedsiębiorstwem i kontrakty menedżerskie, a jednocześnie przyjmuje istnienie „umów o podobnym charakterze” (dalej zbiorczo: umowy menedżerskie), jednak ustawa nie określa cech je wyróżniających. W doktrynie przyjmuje się, że obok umów o zarządzanie przedsiębiorstwem *sensu stricto*, pod pojęciem kontraktu menedżerskiego należy rozumieć umowę cywilnoprawną (umowę nienazwaną, albo umowę zlecenia), której przedmiotem jest świadczenie usług o zarządzanie, a pod pojęciem „umów o podobnym charakterze do kontraktu menedżerskiego” – nienazwaną umowę o zarządzanie, inną niż kontrakt menedżerski, czyli umowę o zarządzanie z kierownikiem samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej (dalej: z.o.z.), umowę o zarządzanie jednoosobową spółką Skarbu Państwa (dalej: j.s.s.p.) powstałą w wyniku komercjalizacji przedsiębiorstwa państwowego czy umowę o zarządzanie instytucją kultury.

Wnioskodawca wskazał, że od 1995 r. funkcjonuje w ustawie o PIT podział źródeł przychodów odróżniający działalność wykonywaną osobiście (art. 10 ust. 1 pkt 2) od pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3), jednak ustawa tej pierwszej działalności nie definiuje, mimo że od 2003 r. zawiera definicję pozarolniczej działalności gospodarczej. Jednocześnie z dniem 1 stycznia 2003 r. w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (ówczesnie Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm., obecnie Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: ordynacja) działalność gospodarcza zdefiniowana została jako każda działalność zarobkowa w rozumieniu przepisów prawa działalności gospodarczej, wykonywanie wolnego zawodu, a także każda inna działalność zarobkowa wykonywana 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 (art. 3 pkt 9 ordynacji; brzmienie przepisu uległo zmianie, niezmiennie istoty uregulowania, z dniem 21 sierpnia 2004 r.). Również z dniem 1 stycznia 2003 r. w art. 5a ust. 6 ustawy o PIT ustawodawca postanowił, że „pojęcie pozarolniczej działalności gospodarczej oznacza działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, z wyjątkiem działalności, o której mowa w art. 13”. Przepis ten otrzymał rok później nowe brzmienie, w myśl którego „pozarolnicza działalność gospodarcza” oznaczała 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 (...) 2 (...)”.

Wnioskodawca szczegółowo przedstawił zmiany stanu prawnego i dawniejsze wątpliwości związane z kwalifikowaniem przychodów z umów menedżerskich, zawieranych przez podatników w ramach zarejestrowanej działalności gospodarczej. Przedstawił też ewolucję przepisów, prowadzącą – w obecnie obowiązującym stanie prawnym – do rozbieżności kwalifikowania czynności dokonywanych w ramach takich umów. Czynności te na gruncie ustawy o PIT są bowiem uznawane za „działalność wykonywaną osobiście” (art. 13 pkt 9), natomiast na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa o VAT), nie uznaje się ich za „wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą”

(art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT). Takie rozwiązanie Rzecznik Praw Obywatelskich uznał za niezrozumiałe.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, w stanie prawnym obowiązującym w roku 2003 (pomimo że art. 5a pkt 6 ustawy o PIT nie uznawał działalności wykonywanej osobiście za pozarolniczą działalność gospodarczą), wobec brzmienia art. 13 pkt 9 ustawy o PIT, nie było niemożliwe kwalifikowanie przychodów z umów menedżerskich jako pochodzących z pozarolniczej działalności gospodarczej, nawet gdy podatnik świadczył działalność przy merytorycznej pomocy osób trzecich.

W ocenie wnioskodawcy, mimo dokonanych nowelą listopadową zmian, konstrukcja art. 13 pkt 9 ustawy o PIT, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2004 r., nadal jest nieczytelna, bo 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 ustawy o PIT.

Rzecznik Praw Obywatelskich zwrócił uwagę, że celem noweli listopadowej było usunięcie wątpliwości i przesądzenie o zaliczaniu przychodów z umów o zarządzanie wyłącznie do przychodów z działalności wykonywanej osobiście. Cel ten jednak – w jego opinii – nie został osiągnięty, ponieważ obecnie osoby uzyskujące przychody z umów menedżerskich zawieranych w ramach prowadzonej przez nie działalności gospodarczej, nie są w stanie określić czy istnieje podstawa prawna takiego ukształtowania zasad prowadzenia tej działalności, by przychody z niej uzyskane były zaliczane do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Zdaniem wnioskodawcy z zaskarżonego przepisu wynika zamysł ustawodawcy, by omawianym przepisem objąć przychody, które ze względu na ich istotę (związana ze szczególnymi przymiotami osoby fizycznej) nie mogą być uzyskane w ramach stosunku pracy czy działalności gospodarczej, jak również przychody uzyskiwane z działalności zarobkowej niebędącej działalnością gospodarczą ze względu na fakt, że nie jest wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.

Zdaniem wnioskodawcy, oprócz niemożności odliczenia kosztów uzyskania przychodu na zasadach przewidzianych dla pozarolniczej działalności gospodarczej, zaliczenie przychodów z umów menedżerskich do przychodów z działalności wykonywanej osobiście wyłącza możliwość: obniżenia dochodu o wysokość straty z tego źródła (art. 9 ust. 3-6 ustawy o PIT), wybrania zryczałtowanej formy opodatkowania dochodów, w tym jednolitą stawką 19% (art. 9a ust. 1 i 2 i art. 30c ustawy o PIT) i uzyskania statusu podatników podatku od towarów i usług (dalej: VAT), co uniemożliwia wystawianie faktur. W opinii wnioskodawcy art. 13 pkt 9 ustawy o PIT jest wewnętrznie niespójny, ponieważ nie określa cech, jakimi powinny charakteryzować się poszczególne umowy w nim wymienione, a w braku ustawowych kryteriów pozwalających je precyzyjnie rozróżnić i zarazem odróżnić od innych umów (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.

Wnioskodawca poinformował, że w związku z treścią noweli listopadowej otrzymywał listy zarzucające, iż wprowadzona zmiana wyłącza opłacalność świadczenia usług o zarządzanie przedsiębiorstwem w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. W odpowiedzi na stosowne pismo, Minister Finansów stwierdził (w piśmie z 21 grudnia 2004 r., znak: PB2/MW-033-0566-BM6-15471/04), że również w roku 2003, przed wejściem w życie noweli listopadowej, źródłem przychodów z tytułu umów wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy o PIT była działalność wykonywana osobiście, nawet wtedy gdy umowy były zawierane w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Jak podkreślił wnioskodawca, żaden z przepisów ustawy o PIT nie wyjaśnia wprost istoty „działalności wykonywanej osobiście”, choć samo słowo „osobiście” – oznaczające w języku potocznym „we własnej osobie, nie korzystając z niczyjego pośrednictwa” – sugeruje, iż chodzi o

taką działalność, która jest wykonywana bez merytorycznej pomocy osób trzecich. Jego zdaniem kryterium wyróżniającym działalność wykonywaną osobiście jest jej osobisty charakter, czyli fakt, że jest ona wykonywana bez pośrednictwa osób trzecich, nawet tych zatrudnionych przez podatnika.

Analizując wzorzec kontroli Rzecznik Praw Obywatelskich zwrócił uwagę na wynikający zeń obowiązek przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji, związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wywiódł, że przepis prawa daninowego powinien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji jest podmiotem podatku, a przepis powinien być na tyle precyzyjny, by zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Wynika stąd między innymi, że przepisy podatkowe powinny być skonstruowane tak, aby zakres ich zastosowania obejmował tylko takie podatkowe stany faktyczne, co do których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić obowiązek podatkowy. Wnioskodawca podkreślił, że każdy obywatel powinien mieć możliwość zrozumienia obowiązujących go przepisów prawnych, w tym przepisów podatkowych, a jest to możliwe tylko gdy przepis prawa jest sformułowany w sposób przejrzysty (jasny), szczegółowy i zrozumiały. Prawo nakładające na określone podmioty obowiązek świadczenia pieniężnego, służącego pokrywaniu potrzeb publicznych, powinno charakteryzować się przejrzystością uregulowań, pod którym to pojęciem rozumieć należy „w szczególności: «jawność, wyrazistość i zrozumiałość» a także «przezroczystość i ażurowość», «łatwość do odgadnięcia, odczytania czy zrozumienia»”. Cechami tymi zaskarżony przepis się nie charakteryzuje. Wątpliwości, czy przychody z umów wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy o PIT są zaliczane wyłącznie do tego źródła przychodów, będą istniały dopóki ustawodawca nie stwierdzi jednoznacznie, czy pod pojęciem „działalności wykonywanej osobiście” należy rozumieć wyłącznie osobiste wykonywanie działalności (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.

Wnioskodawca podkreślił, że zasada zaufania obywateli do państwa równoznaczna jest zasadzie lojalności państwa wobec obywatela, dotyczącej stosowania prawa i będącej podstawą budowy szczegółowych reguł przyzwoitej legislacji. Zasada zaufania do prawa opiera się na założeniu określonej pewności prawa i przewidywalnym postępowaniu organów państwa. Rodzi ona w dziedzinie prawodawczej działalność państwa obowiązek kształtowania prawa w sposób nieograniczający wolności obywateli (o ile nie wymaga tego ważny interes społeczny lub indywidualny, chroniony Konstytucją obowiązek przyznawania obywatelom praw z jednoczesnym ustanawianiem gwarancji ich realizacji), tworzenia prawa spójnego, jasnego i zrozumiałego. Zaskarżony przepis jest sprzeczny z art. 2 Konstytucji, bo zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich godzi w wynikające zeń zasady przez to, że jest niezrozumiały dla zainteresowanych podatników i prowadzi do rozbieżnych interpretacji.

2. Pismem z 31 października 2006 r. stanowisko w sprawie przedstawił Marszałek Sejmu, uznając zaskarżony przepis za zgodny z art. 2 Konstytucji. Uzasadniając powyższe, na wstępie stwierdził, że ustawodawca – dokonując zmian w art. 13 pkt 9 ustawy o PIT – zastrzegł, że do przychodów z działalności wykonywanej osobiście zalicza się zarówno przychody z umów zawartych przez podatnika nieprowadzącego pozarolniczej działalności gospodarczej, jak i przez podatnika zarejestrowanego w ewidencji działalności gospodarczej jako przedsiębiorca.

Marszałek Sejmu podkreślił, że istniejące pod rządami wcześniejszych przepisów problemy interpretacyjne usunęła nowela listopadowa, w wyniku której po pierwsze, do przychodów z działalności wykonywanej osobiście (i ujętych w odrębnej – tej samej, co kontrakt menedżerski i umowy o podobnym charakterze – jednostce redakcyjnej ustawy) włączono przychody z umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, a po wtóre, jednoznacznie wskazano, że przychody z umów

menedżerskich zaliczane są do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, bez względu na to, czy zawierane są one w ramach prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, czy też poza tą działalnością (ustawodawca postanowił więc, że przychody z tych umów będą traktowane dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych jednakowo, bez względu na fakt ich zawarcia w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, albo bez rejestracji podmiotu gospodarczego). Zdaniem Marszałka Sejmu inna interpretacja obowiązującego brzmienia zaskarżonego przepisu jest niemożliwa wobec czego zarzutu wnioskodawcy nie można uznać za uzasadniony. Jeśli nawet wątpliwości interpretacyjne mogły pojawić się okresie od 1 stycznia 2001 r. do 31 grudnia 2003 r., to nowela listopadowa określiła w sposób jednoznaczny zasady opodatkowania przychodów z umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich oraz umów o podobnym charakterze zawieranych zarówno w ramach działalności gospodarczej, jak i poza nią.

W opinii Marszałka Sejmu termin „działalność wykonywana osobiście” nie kryje w sobie jednorodnych pod względem przedmiotowym czynności, ale ich cechą wspólną jest sposób wykonywania działalności – przymiot osobistego (a więc bez pośrednictwa osób trzecich) wykonywania czynności. Chodzi tu o aktywność zawodową, a nie gospodarczą (a więc inwestycyjną podatnika), czyli aktywność, realizowaną poza stosunkiem służbowym, stosunkiem pracy, pracą nakładczą, czy spółdzielczym stosunkiem pracy. Ustawodawca mocą art. 13 pkt 9 ustawy o PIT nie ogranicza w żaden sposób podatnikom możliwości zawierania umów menedżerskich tylko do sfery spoza działalności gospodarczej, stanowi jedynie, że bez względu na to, czy zostaną one zawarte w ramach tej działalności, czy też poza nią, przychody z tytułu ich wykonywania będą zaliczane do przychodów z działalności wykonywanej osobiście i opodatkowane według jednakowych zasad (wyjątkiem są tylko tego rodzaju umowy zawierane z członkami zarządów i organów stanowiących osób prawnych, których z podmiotem gospodarczym nie łączy stosunek pracy).

Marszałek Sejmu stwierdził, że teza wnioskodawcy o ograniczeniu konstytucyjnych wolności i praw menedżerów jest nietrafna, gdyż ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych jest obowiązkiem powszechnym, regulowanym Konstytucją, a władza ustawodawcza ma w dziedzinie stanowienia prawa podatkowego dużą swobodę (ograniczoną jedynie względami konstytucyjnymi). W jej ramach ustawodawca postanowił, że przychody z umów menedżerskich – bez względu na to, czy będą zawierane w ramach działalności gospodarczej, czy też poza nią – będą opodatkowane w jednakowy sposób. Skoro zaś taka konstrukcja nie narusza zasad konstytucyjnych, to nie może zostać skutecznie podważona.

Marszałek Sejmu odniósł się też do twierdzenia wnioskodawcy, iż zaliczenie przychodów z umów wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy o PIT do przychodów z działalności wykonywanej osobiście wyłącza możliwość posiadania przez podatników statusu podatników podatku od towarów i usług. Podkreślił, że podmiotowy i przedmiotowy zakres tego podatku uregulowany został ustawą o VAT, a nie objętą wnioskiem Rzecznika Praw Obywatelskich ustawą o PIT.

3. Pismem z 22 listopada 2006 r. stanowisko w sprawie przedstawił Prokurator Generalny, uznając zaskarżony przepis za zgodny z art. 2 Konstytucji. W jego opinii regulacja zawarta w art. 13 pkt 7 i 9 ustawy o PIT nie pozostawia wątpliwości, jak należy rozliczyć podatek z tytułu przychodów uzyskanych na podstawie umów menedżerskich: jeżeli są one zawarte przez osoby, o których mowa w art. 13 pkt 7, to przychody z tytułu ich wykonywania nie mają przymiotu przychodów z działalności wykonywanej osobiście (a w konsekwencji są one rozliczane inaczej niż przez osoby prowadzące działalność gospodarczą). W przypadku osób niewymienionych w pkt 7 przepisu – przychody z umów menedżerskich stanowią przychody z działalności wykonywanej osobiście. Prokurator Generalny zgodził się z Marszałkiem Sejmu, że brak definicji „działalności wykonywanej osobiście” nie stanowi przeszkody w prawidłowym (i zgodnym z intencją ustawodawcy) zakwalifikowaniu przychodu, skoro przesądzają o tym czynności faktyczne i prawne, o których mowa w kwestionowanym przepisie, a wyjątki są wyrażone wprost w ustawie o

PIT. Prokurator Generalny nie zgodził się z poglądem, że kwestionowana regulacja stwarza trudności interpretacyjne, bo nowela listopadowa określiła zasady opodatkowania przychodów z umów menedżerskich, zawieranych zarówno w ramach działalności gospodarczej, jak i poza nią. Skoro zaś można ustalić klarowną, zrozumiałą i jednoznaczną treść badanej normy prawnej to zarzut jest bezzasadny.

II

Na rozprawie 19 lipca 2007 r. uczestnicy postępowania podtrzymali zajęte w pismach stanowiska.

Zdaniem przedstawiciela Prokuratora Generalnego, liczne interwencje, na które powołuje się Rzecznik Praw Obywatelskich, nie dotyczą w istocie interpretacyjnych trudności i niezrozumiałości zaskarżonego przepisu, lecz sprowadzają się do faktu, że przepis ten uniemożliwił menedżerom opodatkowanie ich przychodów korzystniejszym – 19-procentowym – podatkiem zryczałtowanym. Podkreślił, że działalność menedżera polega na podejmowaniu takich samych działań i decyzji jak praca dyrektora (na podstawie stosunku służbowego) i niesprawiedliwe byłoby odmienne opodatkowanie tych podmiotów.

Przedstawiciel Sejmu zwrócił uwagę, że problem sprowadza się do korzyści odnoszonych przez menedżerów, bo przy wynagrodzeniu rzędu 10 tys. zł brutto pracownik otrzymuje netto ok. 6.700 zł, a menedżer, którego przychody uznane byłyby za pochodzące z pozarolniczej działalności gospodarczej, otrzymałby netto o ok. 2 tys. zł więcej. Natomiast w przypadku nierzadkich w tej grupie zawodowej zarobków rzędu 100 tys. zł miesięcznie, menedżer, którego przychody opodatkowane są podatkiem od działalności wykonywanej osobiście, „nadpłaca” rocznie ponad ćwierć miliona złotych podatku, w stosunku do kwoty, którą zapłaciłby, gdyby jego przychody ustawodawca kwalifikował jako pochodzące z pozarolniczej działalności gospodarczej.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Problem konstytucyjny – niejasność przepisu naruszająca zasady przyzwoitej legislacji.

Wobec obszerności wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich i mnogości wątków pobocznych, na wstępie konieczna jest rekapitulacja przedmiotu zaskarżenia i zwięźle przedstawienie postawionych zarzutów.

Zaskarżony przepis – 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, ze zm.; dalej: ustawa o PIT) – stanowi, że „Za przychody z działalności wykonywanej osobiście (...), 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 (...) [otrzymywanych] przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych”. Brzmienie to zostało nadane z dniem 1 stycznia 2004 r., mocą 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, ze zm.; dalej: nowela listopadowa), opublikowanej w Dzienniku Ustaw z 28 listopada 2003 r.

Regulacji tej Rzecznik Praw Obywatelskich stawia zarzut niejasności, braku precyzji, niezrozumiałości dla adresatów i prowadzenia do rozbieżnych interpretacji, co motywuje następującymi względami:

– w stanie prawnym obowiązującym w roku 2003 możliwe było kwalifikowanie przychodów z umów wymienionych w ówczesnym art. 13 pkt 9 ustawy o PIT (kontraktów menedżerskich i umów o podobnym charakterze), jako pochodzących z pozarolniczej działalności gospodarczej, gdy podatnik świadczył działalność przy merytorycznej pomocy osób trzecich,

– mimo dokonanych nowelą listopadową zmian, art. 13 pkt 9 ustawy o PIT jest nieczytelny, bo ustawa – nie definiując pojęcia „działalność wykonywana osobiście” – nie przesądza 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 ustawy o PIT,

– osoby uzyskujące obecnie przychody z umów wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy o PIT, zawieranych w ramach prowadzonej przez nie działalności gospodarczej, nie wiedzą czy istnieje możliwość takiego ukształtowania zasad prowadzenia tej działalności, by przychody z niej uzyskane stanowiły przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej,

– podatnicy „mają podstawy, aby do obowiązujących uregulowań odnosić się bez zaufania i istniejącą sytuację oceniać jako kontynuację nieudolnych prób (...) 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”,

– zaskarżony przepis jest wewnątrznie niespójny, co wynika z nieokreślenia cech, jakimi powinny charakteryzować się poszczególne umowy w nim wymienione,

– wątpliwości, czy przychody z umów wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy o PIT zaliczane są wyłącznie do tego źródła przychodów, będą istniały, dopóki ustawodawca nie stwierdzi jednoznacznie, czy pod pojęciem „działalności wykonywanej osobiście” należy rozumieć wyłącznie osobiste wykonywanie działalności (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.

Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdził ponadto, iż „niezadowolenie zainteresowanych pogłębia świadomość, że po odpowiedniej zmianie formy organizacyjnej prowadzonej działalności – w osobę prawną [nie ma bowiem przeszkód, aby usługi zarządzania świadczyła np. spółka z o.o.] – zasady opodatkowania przychodów z umów wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy o PIT, będą określone ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, ze zm.; dalej: ustawa o CIT)”, co umożliwiłoby odliczanie kosztów uzyskania przychodu według zasad w tym akcie przewidzianych. Podkreślił, że jego zdaniem „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”.

2. Zmiany stanu prawnego.

Skrótowo przedstawiając zmiany stanu prawnego w istotnym dla rozpatrzenia niniejszej sprawy zakresie, przypomnieć należy, że do końca 2000 r. ustawa o PIT nie zawierała pojęcia „kontrakt menedżerski”, a przychody z tego rodzaju umowy – jeśli nie stanowiły przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej – zaliczane były do przychodów z tytułu osobistego wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło (art. 13 pkt 8 ustawy o PIT); koszty ich uzyskania były zryczałtowane i wynosiły 20% uzyskanego przychodu (art. 22 ust. 9 pkt 4 ustawy o PIT).

Pojęcia „kontrakt menedżerski” i „umowa o podobnym charakterze” zostały zamieszczone w ustawie o PIT (w art. 13 pkt 9) z dniem 1 stycznia 2001 r., mocą 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, ze zm.). Na podstawie tego przepisu – w latach 2001-2003 – przychodami z działalności wykonywanej osobiście były przychody z tytułu osobiście wykonywanej działalności na podstawie kontraktu menedżerskiego lub umowy o podobnym charakterze. Początkowo z wyodrębnieniem przychodów z tytułu kontraktu menedżerskiego nie wiązały się zmiany zasad odliczania kosztów uzyskania przychodów. Dopiero później (od 1 stycznia 2003 r.) ustawodawca zastosował ryczałt, początkowo procentowy (0,25%, do maksymalnie 4,5% kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej miesięcznie – art. 22 ust. 2 w związku z art. 22 ust. 9 pkt 5 ustawy o PIT), a od 1 stycznia 2004 r. – kwotowy (102,25 zł miesięcznie, nie więcej niż 1.227 zł rocznie do maksymalnie 1.840,77 zł rocznie; art. 22 ust. 2 pkt 1 w związku z art. 22 ust. 9 pkt 5 ustawy o PIT).

Artykuł 13 pkt 9 ustawy o PIT został zmieniony, z początkiem roku 2004, mocą art. 1 pkt 7 noweli listopadowej. Za przychody z działalności wykonywanej osobiście ustawodawca uznał przychody uzyskane na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze (dalej zbiorczo: umowy menedżerskie), w tym przychody z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej, wyłączając jednak przychody członków zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych (niezależnie od sposobu ich powoływania).

Na marginesie trzeba zauważyć, że do 31 maja 2005 r. z 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, ze zm.; dalej: ustawa o VAT) i § 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, ze zm.) wynikało, że czynności wykonywane na podstawie umów menedżerskich były uznawane za wykonywanie samodzielnej działalności gospodarczej i zwolnione od VAT. Z dniem 1 czerwca 2005 r. art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT otrzymał brzmienie, z którego wynika, że uzyskiwanie przychodów na podstawie kontraktów menedżerskich nie jest działalnością gospodarczą wykonywaną samodzielnie. Zastrzeżenia wnioskodawcy budzi fakt, że ten sam stan faktyczny na gruncie ustawy o PIT jest „działalnością wykonywaną osobiście”, ale na gruncie ustawy o VAT może nie być „wykonywaną samodzielnie działalnością gospodarczą”. Trybunał Konstytucyjny uznaje, że wątpliwość ta nie jest zasadna, a przyjęte rozwiązanie chroni podatników przed „podwójnym opodatkowaniem” ich przychodów z umów menedżerskich.

3. Istota sporu o sposób kwalifikacji przychodów z umów menedżerskich i reakcja ustawodawcy.

U podstaw wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich leżą zgłaszane uprzednio wątpliwości co do kwalifikacji przychodów uzyskanych w związku z realizacją umów menedżerskich. Skrótowo rzecz ujmując, spór dotyczył tego, czy przychody te mogą być kwalifikowane w sposób korzystniejszy dla menedżerów – jako przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, czy też winny być kwalifikowane mniej korzystnie – jako przychody z działalności wykonywanej osobiście. Zdaniem wnioskodawcy, do końca roku 2000 przychody takie mogły być uznawane albo za pochodzące „z działalności wykonywanej osobiście”, albo też „z pozarolniczej działalności gospodarczej”, a źródłem tej dwoistości był art. 13 pkt 8 lit. a ustawy o PIT. Jeżeli bowiem podatnik uzyskiwał przychody od osoby prawnej, jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej lub przedsiębiorcy, wykonywał usługi wyłącznie dla potrzeb tych podmiotów i tego samego rodzaju usług nie wykonywał na rzecz ludności, to uzyskane przychody kwalifikował jako pochodzące z działalności wykonywanej osobiście. Natomiast jeśli świadczył tego rodzaju usługi na rzecz ludności lub przy udziale osób trzecich, kwalifikował swe przychody jako pochodzące z pozarolniczej działalności gospodarczej. Wnioskodawca twierdzi, że również 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, czego dowodzi jego odpowiedź (z 4 kwietnia 2002 r.) na interpelację poselską nr 780 (minister wyjaśnił, że mimo wyodrębnienia w art. 13 pkt 9 ustawy o PIT przychodów z tytułu osobiście wykonywanej działalności na podstawie kontraktu menedżerskiego lub umów o podobnym charakterze, przychody uzyskane na ich podstawie mogą być kwalifikowane jako pochodzące z pozarolniczej działalności gospodarczej, o ile podatnik dokonał wpisu do ewidencji działalności gospodarczej, podał świadczenie usług menedżerskich jako przedmiot działalności i prowadził właściwe księgi podatkowe). Później jednak – w interpretacji z 16 stycznia 2003 r. (nr PB2/MK-033-038-177/03) – Minister Finansów wyjaśnił, że osoby wykonujące działalność osobiście na podstawie kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze nie wykonują pozarolniczej działalności gospodarczej, a ich przychody podlegają opodatkowaniu na ogólnych zasadach jako uzyskane z działalności wykonywanej osobiście; stanowisko to potwierdził w odpowiedzi (z 21 lutego 2003 r.) na interpelację poselską nr 2718.

W toku prac nad projektem noweli listopadowej (druk sejmowy nr 1853), podkreślano (na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych 24 września 2003 r.), że obowiązująca podówczas regulacja budzi wątpliwości interpretacyjne i wymaga wprowadzenia proponowanych projektem zmian, określonych przez przedstawiciela rządu mianem redakcyjnych; usunięcie wątpliwości interpretacyjnych przedstawił on jako niezbędne ze względu na projektowane wprowadzenie podatku liniowego od przychodów z działalności gospodarczej i brak uzasadnienia dla traktowania przychodów menedżerów jako przychodów z takiej działalności (Biuletyn nr 2281/IV). Ta opinia spotkała się ze sprzeciwem zainteresowanych, a w piśmiennictwie argumentowano, że gdy art. 13 pkt 9 ustawy o PIT, w brzmieniu obowiązującym w 2003 r., jednoznacznie stanowił o osobistym wykonywaniu działalności, korzystanie z merytorycznej pomocy osób trzecich sprawiało, że działalność traciła osobisty charakter, a więc uzyskany z niej przychód stanowił przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej. Tym samym nieosobisty, zorganizowany i ciągły charakter wykonywanej działalności rozstrzygał w 2003 r. o źródle przychodów i umożliwiało zaliczenie przychodów z tytułu usług zarządzania do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Później Minister Finansów – odpowiadając Rzecznikowi Praw Obywatelskich stwierdził (w piśmie z 21 grudnia 2004 r., znak: PB2/MW-033-0566-BM6-15471/04), że również w roku 2003 (przed wejściem w życie noweli listopadowej), źródłem przychodów z tytułu umów wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy o PIT była działalność wykonywana osobiście, nawet wtedy gdy umowy były zawierane w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

4. Orzecznictwo dotyczące legislacji podatkowej.

Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że – zgodnie z ukształtowaną linią orzecniczą – nie jest powołany do kontrolowania trafności rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę, a punktem wyjścia jego orzeczeń jest zawsze założenie racjonalnego działania ustawodawcy i domniemanie zgodności ustaw z Konstytucją (tak np. orzeczenie z 26 kwietnia 1995 r., sygn. K 11/94, OTK w latach 1986-1995, t. VI, poz. 12). Stosunkowo niedawno – w wyroku z 19 września 2006 r. (sygn. K 7/05, OTK ZU nr 8/2006, poz. 107) – przypomniał też, że „wyjściowym i trwałym założeniem przy ocenie legislacji podatkowej (...) jest pogląd (...) o względnej swobodzie ustawodawcy w dziedzinie kształtowania dochodów i wydatków państwa”. W wyroku tym Trybunał Konstytucyjny zreasumował wcześniejsze ustalenia, przypominając między innymi, że władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa; ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym. W świetle powyższego nie ulega wątpliwości, że kształtowanie zasad prawnych systemu podatkowego, w tym – dochodów, stanowi domenę legislatywy, a ustawodawca ma w tym zakresie dużą swobodę. W

myśl ustaleń zawartych w wyroku z 21 marca 2005 r. (sygn. P 5/04, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 26), „Stanowienie prawa, a więc także wybór najwłaściwszych wariantów legislacyjnych, jest rolą parlamentu. Trybunał Konstytucyjny jest powołany jedynie do badania, czy parlament nie narusza przy tym norm, zasad i wartości ustanowionych w Konstytucji (...) nie jest natomiast właściwy do oceny słuszności czy celowości działań ustawodawcy, bo pozostaje to w ramach politycznej swobody działań parlamentu, za którą ponosi on odpowiedzialność przed elektoratem”. Jak wielokrotnie podkreślał Trybunał Konstytucyjny, opisana wyżej swoboda jest ograniczona zasadami i przepisami konstytucyjnymi oraz obowiązkiem poszanowania chronionych przez te zasady i przepisy wartości. Trybunał Konstytucyjny może zaś interweniować tylko w przypadkach, gdy ustawodawca przekroczył jej zakres w sposób na tyle drastyczny, że naruszenie tych zasad jest ewidentne (tak np. orzeczenie z 9 stycznia 1996 r., sygn. K 18/95, OTK ZU nr 1/1996, poz. 1). Musi mieć przy tym na uwadze, że wynikająca z art. 10 Konstytucji zasada podziału władz wyklucza jego udział w wykonywaniu władzy ustawodawczej – co nakazuje mu powściągliwość w ocenie wniosków i skarg kwestionujących przyjęte rozwiązania normatywne, bo związany jest zarówno domniemaniem racjonalności ustawodawcy, jak i domniemaniem konstytucyjności, badanych przepisów (tak wyrok z 20 kwietnia 2004 r., sygn. K 45/02, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 30). Wstrzeźliwość Trybunału w ocenie konstytucyjności przepisów przez pryzmat ich stosowania w praktyce uzasadniają też powszechnie znane, systemowe wątpliwości, co do granic między kognicją kontrolną Trybunału i praktyką (stosowaniem prawa; tak postanowienie z 24 maja 2005 r., sygn. SK 9/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 58).

5. Treść normatywna zaskarżonego przepisu.

Przedmiotem kontroli w sprawie niniejszej jest aktualnie obowiązujące brzmienie art. 13 pkt 9 ustawy o PIT. W tym stanie rzeczy, w szczególności wobec faktu, iż Rzecznik Praw Obywatelskich nie kwestionuje trybu wprowadzenia zmian (nie wykazał bowiem błędów proceduralnych ani nie zarzucił niewłaściwej *vacationis legis*), a także powołuje jako wzorzec kontroli wyłącznie art. 2 Konstytucji, bez znaczenia pozostają regulacje wcześniej obowiązujące, zaś na wynik kontroli konstytucyjności nie mogą wpływać wątpliwości interpretacyjne, powstałe na gruncie nieobowiązującego już prawa. W istniejącym od 3,5 roku stanie prawnym przychody uzyskane na podstawie umów menedżerskich (obejmujących – jak wyżej wskazano – umowy o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontrakty menedżerskie i umowy o podobnym charakterze), w tym przychody z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej, uważane są za przychody z działalności wykonywanej osobiście (wyjątek stanowią tu przychody osób – niezależnie od sposobu ich powoływania – należących do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych). Wobec jednoznacznego uznania przez ustawodawcę przychodów z umów menedżerskich, zawieranych w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej za przychody z działalności wykonywanej osobiście, przyjmując można, że wniosek zmierza do ponownego wzniecenia dyskusji, przywołania wątpliwości istniejących w dawnym stanie prawnym i przesądzenia przez Trybunał Konstytucyjny o słuszności jednego z prezentowanych ówczesnie poglądów, w celu spowodowania zmiany decyzji ustawodawcy, a przez to poprawy sytuacji materialnej pewnej grupy podatników.

6. Analiza zarzutów wniosku i konkluzja.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że ustawodawca, w sposób stosunkowo prosty jak na standardy polskiej legislacji podatkowej, wyraził wolę, by wszelkie przychody z tytułu umów menedżerskich (o ile nie są przychodami członków organów osób prawnych) były kwalifikowane jako przychody z działalności wykonywanej osobiście. Konstrukcja i argumentacja wniosku zdają się wskazywać, że wątpliwości Rzecznika Praw Obywatelskich rodzi nie tyle brzmienie przepisu,

ile fakt, że ustawodawca rozstrzygnął istniejące dawniej wątpliwości i podjął decyzję stosunkowo mało korzystną dla niektórych podatników. Nie ulega bowiem wątpliwości zarówno to, że celem działania ustawodawcy było przecięcie długotrwałych sporów o sposób kwalifikacji przychodów z umów menedżerskich (co jasno wyrażono w toku prac parlamentarnych nad projektem noweli listopadowej) jak i to, że kwalifikowanie owych przychodów jako pochodzących z działalności wykonywanej osobiście jest mniej korzystne dla podatnika, od ich kwalifikowania, jako pochodzących z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego nie jest łatwe ustalenie powodów, dla jakich wnioskodawca uznaje zaskarżony przepis za „nieczytelny”, bowiem jako argument trudno przyjąć brak szczegółowej definicji pojęcia „działalność wykonywana osobiście”. Nie wydaje się zasadny również zarzut, że wątpliwości (czy przychody z umów wymienionych w art. 13 pkt 9 ustawy o PIT winny być zaliczane wyłącznie do tego źródła przychodów), będą istniały, dopóki ustawodawca nie stwierdzi, czy „działalność wykonywana osobiście” oznacza wyłącznie osobiste jej wykonywanie (czyli bez zatrudniania osób, wykonujących czynności związane z istotą zawodu), czy również wykonywanie tej działalności przy merytorycznej pomocy osób trzecich.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że nie jest jego rolą rozstrzyganie, czy ustawodawca terminem „działalność wykonywana osobiście” wyłącznie „nazwał” pewne źródła przychodów, czy też określił pewną cechę działalności, warunkującą sposób kwalifikowania przychodów jako pochodzących z określonego źródła. Niezależnie bowiem od takich teoretycznych rozważań stwierdzić trzeba, że ustawodawca przyjął założenie, w myśl którego – dla celów podatkowych – przychody z umów menedżerskich są przychodami z działalności wykonywanej osobiście.

Przedstawiony przez Rzecznika Praw Obywatelskich dylemat wynika w dużej mierze ze stosowania prawa – wszak sam wnioskodawca pisze, że „organy podatkowe (...) są zgodne, że przychód [z umów menedżerskich] nie może być zakwalifikowany jako pochodzący z działalności gospodarczej, lecz w niektórych przypadkach swoje stanowisko uzasadniają odwołując się do osobistego wykonywania działalności”, a podatnicy, świadomi pewnych fragmentów argumentacji niekorzystnych dla nich rozstrzygnięć, szukają podstaw doprowadzenia do zmiany przyjętego przez organy podatkowe poglądu.

Odnieść można wrażenie, że argumentacja, przemawiająca za „nieosobistym” charakterem wykonywania umów menedżerskich w ramach zarejestrowanej działalności gospodarczej (przesądzająca o możliwości zakwalifikowania przychodów jako pochodzących z działalności gospodarczej, a nie działalności wykonywanej osobiście), podporządkowana jest nadrzędnemu celowi, którym jest umożliwienie korzystniejszego opodatkowania przychodów z tych umów. O ile jednak w dawniejszym stanie prawnym argumentacja ta mogła znajdować pewne uzasadnienie, gdyż była wyrazem dążeń do „optymalizacji podatkowej” (obniżenia obciążeń w granicach prawa), i uzasadniała działania *secundum legem* (albo – co najwyżej – *praeter legem*), o tyle obecnie opieranie się na niej mogłoby prowadzić podatników do działań *contra legem*. Ubocznie wskazać można, że trafna jest opinia Marszałka Sejmu, iż termin „działalność wykonywana osobiście” nie kryje w sobie jednorodnych pod względem przedmiotowym czynności, które charakteryzują się jednak pewną cechą wspólną – przymiotem osobistego (a więc bez pośrednictwa osób trzecich) ich wykonywania; ustawodawca nie ograniczył podatnikom możliwości zawierania umów menedżerskich, postanowił zaś tylko, że bez względu na to, czy zostaną one zawarte w ramach działalności gospodarczej, czy też poza nią, przychody z tytułu ich wykonywania będą zaliczane do przychodów z działalności wykonywanej osobiście i opodatkowane według jednakowych zasad.

Zarzutów wnioskodawcy nie można podzielić, bo o ile wątpliwości interpretacyjne mogły mieć miejsce w latach 2001-2003, o tyle nowela listopadowa jednoznacznie przesądziła na jakich zasadach winny być opodatkowywane przychody z umów menedżerskich, zarówno tych, zawieranych w ramach działalności gospodarczej, jak i tych zawieranych poza nią.

Na marginesie zauważyć można, że istotą powierzenia określonej osobie zarządzania danym podmiotem jest zaufanie jakie w wykształceniu, kwalifikacjach i doświadczeniu

konkretnego menedżera pokłada np. właściciel przedsiębiorstwa. Dając menedżerowi niemałą swobodę, oczekuje on dobrego zarządzania i zysków (a niekiedy zmniejszenia strat), i zarazem składa nań odpowiedzialność za ewentualne niepowodzenie. Ów menedżer jest wobec właściciela osobiście (czyli – jak słusznie na gruncie językowym wykazał wnioskodawca – bez niczyjego pośrednictwa) odpowiedzialny zarówno za sukcesy, jak i za porażki w zarządzaniu powierzonym przedsiębiorstwem. Stanu tego nie zmienia fakt, że w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej menedżer może zatrudniać fachowców, dostarczających mu np. wieloaspektowe analizy, pomagające w osobistym podjęciu decyzji optymalnych dla zarządzanego podmiotu.

Wnioskodawca podkreślił, że menedżerowie uzyskujący obecnie przychody z umów menedżerskich zawieranych w ramach prowadzonej przez nich działalności gospodarczej, nie wiedzą czy istnieje możliwość (podstawa prawna) takiego ukształtowania zasad prowadzenia tej działalności, by przychody z niej uzyskane były uznawane za przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej. Owi podatnicy – zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich – „mają podstawy, aby (...) istniejącą sytuację oceniać jako kontynuację nieudolnych prób (...) wyłączenia możliwości kwalifikowania przychodów z umów [menedżerskich], zawieranych w ramach zarejestrowanej działalności gospodarczej, do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej”. Godzi się jednak zauważyć, że ów „brak zaufania” wynika w istocie z faktu, że ustawodawca jednoznacznie wyłączył możliwość kwalifikowania przychodów z umów menedżerskich, nawet tych zawieranych w ramach zarejestrowanej działalności gospodarczej, jako przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Gdyby ustawodawca uczynił to „nieudolnie”, wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich byłby bezprzedmiotowy, bo menedżerowie zawierający umowy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej opodatkowywaliby przychody na korzystnych dla siebie zasadach, korzystając właśnie z „nieudolności” ustawodawcy.

Ustawa o PIT istotnie – jak wskazuje wnioskodawca – nie określa charakterystycznych cech poszczególnych umów wymienionych w jej art. 13 pkt 9. Być może istnieją podstawy stanowiska, że brak ustawowych kryteriów precyzyjnie rozróżniających te umowy i odróżniających je od innych umów, może skutkować pewnymi problemami i długotrwałymi postępowaniami przed organami podatkowymi i sądami. Trybunał Konstytucyjny zwraca jednak uwagę wnioskodawcy po pierwsze na – wspomniany przezeń w uzasadnieniu wniosku – art. 353¹ kodeksu cywilnego statuujący zasadę swobody umów, a po wtóre na fakt, że to właśnie w tym kodeksie stypizowane są najważniejsze kontrakty i to ów kodeks – a nie ustawa o PIT – byłby właściwym aktem, w którym mogłyby zostać określone *essentialia*, *naturalia* i – ewentualnie – *accidentalialia* poszczególnych umów menedżerskich. Umowy te są jednymi z wielu występujących w obrocie umów nienazwanych (zawieranymi między właścicielami, czy też odpowiednimi organami przedsiębiorstw, a osobami fizycznymi), a ich istotą jest samodzielne, czyli pozbawione podległości służbowej zarządzanie przedsiębiorstwami (albo innymi podmiotami, takimi jak z.o.z., czy j.s.s.p.) przez menedżerów. Umowy menedżerskie nie kształtują ani stosunku pracy, ani stosunku służbowego, stanowią natomiast – najczęściej – kombinację różnych postanowień, zaczerpniętych z umów nazwanych (np. z umowy zlecenia czy o dzieło). Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że brak typizacji umów menedżerskich w ustawie podatkowej nie jest dowodem „wewnętrznej niespójności” zaskarżonego przepisu, a Rzecznik Praw Obywatelskich ewentualnych braków w kodeksie cywilnym nie zakwestionował.

Rzecznik Praw Obywatelskich wiąże niekonstytucyjność zaskarżonego przepisu po pierwsze ze skargami, iż nowela listopadowa wyłączyła opłacalność świadczenia usług zarządzania przedsiębiorstwami w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, a po wtóre z „niezadowoleniem” zainteresowanych, świadomych, że zmiana formy organizacyjnej prowadzonej działalności (w osobę prawną), pozwalałaby na korzystniejsze opodatkowanie według zasad określonych ustawą o CIT. Podkreśla, że obowiązująca regulacja uniemożliwia obniżenie dochodu o wysokość straty, wybranie zryczałtowanej formy opodatkowania dochodów i uzyskanie statusu podatników VAT. Wnioskodawca nie wskazuje jednak ani konstytucyjnej podstawy prawa

menedżerów do nieustającej opłacalności ich działalności, ani też nie wyjaśnia, w jaki sposób zaskarżony przepis miałby uniemożliwić zainteresowanym optymalizację ich obowiązków podatkowych przez zmianę formy działania. Nie przedstawia on tym samym przekonujących argumentów, przemawiających za twierdzeniem, że kwestionowane uregulowanie – bez wątpienia niezbyt korzystne dla menedżerów – miałyby godzić w zasady wynikające z art. 2 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że z Konstytucji nie wynika obowiązek przyjmowania przez ustawodawcę, w dziedzinie ciężarów i świadczeń publicznych, wyłącznie rozwiązań korzystnych dla podatników. Nie wynika też z niej obowiązek, by ustawodawca – rozstrzygając wątpliwości wynikające ze stosowania niejasnych przepisów – musiał działać zawsze na korzyść podatników. Ustawodawca waży bowiem potrzeby państwa i społeczeństwa oraz obowiązki, nakładane na organy państwa Konstytucją i ustawami, i stosownie do skali owych potrzeb, zgodnie z wolą polityczną, zadbać musi o środki na ich sfinansowanie. W zasadzie każdy podatek jest – w pewnym sensie – niekorzystny dla podatnika, pomniejsza bowiem jego zyski, w zamian za rzeczywiste, zakładane albo deklarowane korzyści ze sprawnego funkcjonowania państwa i jego organów. Jeżeli jednak regulacje podatkowe nie godzą w konstytucyjne wymogi dotyczące przyzwoitej legislacji, ani nie łamią innych postanowień ustawy zasadniczej, to z samego faktu niekorzystności regulacji dla jej adresatów nie sposób wysnuwać wniosku o niekonstytucyjność regulacji.

Wnioskodawca nie wykazał w sposób dostateczny, że art. 13 pkt 9 ustawy o PIT, choć niezbyt korzystny dla pewnej grupy podatników, jednak jednoznaczny i zrozumiały (na co wskazują publikacje, które ukazały się po wejściu w życie noweli listopadowej), godzi w zasady wynikające ze wskazanego wzorca kontroli. Dlatego też przepis ten nie może zostać uznany za wadliwy legislacyjnie, a przez to – za niezgodny z art. 2 Konstytucji.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak na wstępie.