

Wyrok z dnia 9 grudnia 2008 r.

I UK 138/08

Umowa o zarządzanie przedsiębiorstwem (spółką) lub kontrakt menedżerski wskazane w art. 13 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) jako źródła przychodu z działalności wykonywanej osobiście, nie stanowią samodzielnej podstawy podlegania ubezpieczeniom społecznym z art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585 ze zm.), jeżeli są realizowane w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej.

Przewodniczący SSN Zbigniew Korzeniowski (sprawozdawca), Sędziowie SN: Małgorzata Gersdorf, Zbigniew Hajn.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w dniu 9 grudnia 2008 r. sprawy z odwołania „G.” Spółki z o.o. w B. przeciwko Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych-Oddziałowi Wojewódzkiemu w B. z udziałem zainteresowanego Franciszka S. o podleganie obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym, na skutek skargi kasacyjnej ubezpieczonego od wyroku Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 6 lutego 2008 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i sprawę przekazał Sądowi Apelacyjnemu w Białymstoku do ponownego rozpoznania oraz orzeczenia o kosztach postępowania kasacyjnego.

U z a s a d n i e

Sąd Apelacyjny w Białymstoku wyrokiem z 6 lutego 2008 r. oddalił apelację Spółki z o.o. G. w B. od wyroku Sądu Okręgowego z 25 października 2007 r., oddalającego jej odwołanie od decyzji pozwanego organu rentowego z 7 grudnia 2006 r., stwierdzającej, że Franciszek S. - który jest zainteresowanym w sprawie - podlega od 1 stycznia 2004 r. obowiązkowym ubezpieczeniom emerytalnemu, rentowym i wy-

padkowemu, z tytułu umowy zlecenia - kontraktu menedżerskiego łączącego go z tą Spółką, a podstawę składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne stanowią kwoty wymienione w decyzji. W niespornym stanie sprawy zainteresowany zawarł z odwołującą się Spółką 2 stycznia 2004 r. kontrakt menedżerski na zarządzanie przedsiębiorstwem (spółką) i został przez Spółkę zgłoszony jedynie do ubezpieczenia zdrowotnego. Pozwany przyjął, że podstawę jego ubezpieczenia stanowił przepis o ubezpieczeniu społecznym osób wykonujących zlecenie (art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych - dalej jako ustawa systemowa). Spółka i zainteresowany przyjmowali, że zarządzanie (kontrakt menedżerski) wykonywane było przez zainteresowanego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej i wobec tego, że jest emerytem (wojskowym), to nie podlegał z tego tytułu obowiązkowym ubezpieczeniom. Zainteresowany podał, że prowadzi działalność gospodarczą w zakresie doradztwa, zarządzania i usług. W ramach tej działalności wykonuje umowę o zarządzenie przedsiębiorstwem zawartą ze Spółką G. Przed Sądem Okręgowym dodał, że dla tej Spółki, na podstawie innej umowy zawartej w 2005 r., świadczy jeszcze inne usługi w zakresie doradztwa gospodarczego, za co otrzymuje wynagrodzenie. Wskazał też, że przedmiot jego działalności gospodarczej obejmuje nadto wynajmowanie pomieszczeń własnych różnym podmiotom oraz zarządzanie przedsiębiorstwami.

Sąd Okręgowy decyzję pozwanego uznał za prawidłową. W szczególności stwierdził, że do kontraktu menedżerskiego oraz umowy o zarządzanie przedsiębiorstwem stosuje się przepisy o zleceniu i stąd z takiego tytułu zainteresowany podlega ubezpieczeniom. Jest to umowa wykonywana osobiście i nie może być traktowana jako umowa wykonywana w ramach działalności pozarolniczej, nawet gdy wpis do ewidencji działalności gospodarczej dotyczy zarządzania przedsiębiorstwem. Obowiązku ubezpieczenia nie wyłączała emerytura zainteresowanego, gdyż zgodnie z art. 9 ust. 4a ustawy systemowej osoba wykonująca pracę na podstawie zlecenia, która ma ustalone prawo do emerytury, podlega obowiązkowo ubezpieczeniom społecznym i zdrowotnemu.

Sąd Apelacyjny podzielił argumentację pierwszej instancji o tym, że kontrakt menedżerski jest umową starannego działania (zlecenia) i nie stanowi działalności gospodarczej zainteresowanego. Przychody z zarządzania (kontraktu) stanowiły jego dochód osobisty, a nie z działalności gospodarczej, zgodnie z art. 13 pkt 9 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej jako ustawa po-

datkowa). Dla menedżera, który ma wpis do ewidencji działalności gospodarczej w zakresie zarządzania i jednocześnie ma kontrakt menedżerski na zarządzanie, przychód uzyskiwany z takiej umowy jest przychodem z działalności wykonywanej osobiście, zatem dla ubezpieczenia społecznego dochody te traktowane są tak jak ze zlecenia. Nastąpił zatem zbieg tytułów do ubezpieczenia (z emeryturą), w którym zainteresowany z tytułu kontraktu menedżerskiego podlegał obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym, a z racji prowadzenia działalności gospodarczej ubezpieczenie było dobrowolne.

W skardze kasacyjnej Spółka G. zarzuciła naruszenie prawa materialnego przez błędną wykładnię: 1. art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy o systemowej, polegającą na uznaniu, iż pojęciem „umowy”, o której mowa w tym przepisie objęte są również umowy o zarządzanie (kontrakty menedżerskie) zawierane przez osoby świadczące usługi zarządzania w ramach działalności gospodarczej (w oparciu o wpis do ewidencji działalności gospodarczej); 2. art. 13 pkt 2 ustawy o systemowej, polegającą na przyjęciu, iż zgodnie z dyspozycją tego przepisu umowy o zarządzanie (kontrakty menedżerskie) zawierane przez osoby świadczące usługi zarządzania w ramach działalności gospodarczej (w oparciu o wpis do ewidencji działalności gospodarczej) powinny być traktowane jak umowy, o których mowa w art. 6 ust. 1 pkt 4 tej ustawy; 3. art. 13 pkt 9 ustawy podatkowej, wskutek przyjęcia, iż zgodnie z dyspozycją tego przepisu umowy o zarządzanie (kontrakty menedżerskie) zawierane przez osoby świadczące usługi zarządzania w ramach działalności gospodarczej (w oparciu o wpis do ewidencji działalności gospodarczej) powinny być traktowane jak umowy, o których mowa w art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy systemowej; 4. art. 9 ust. 5 ustawy systemowej, polegającą na przyjęciu, iż przepis ten dotyczy tylko emerytów prowadzących działalność gospodarczą, ale bez równoczesnego osiągnięcia przychodów z umów zlecenia - kontraktów menedżerskich, które są wyłączone z przychodów wynikających z pozarolniczej działalności gospodarczej; 5. oraz naruszenie art. 9 ust. 5 ustawy systemowej, przez jego niezastosowanie w sprawie, tj. przyjęcie, iż osoba mająca ustalone prawo do emerytury lub renty podlega obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej.

Na takiej podstawie skarżący wniósł: o uchylenie wyroku i orzeczenie, iż zainteresowany z tytułu kontraktu menedżerskiego nie podlega obowiązkowym ubezpieczeniom emerytalnemu, rentowym i wypadkowemu, a także zdrowotnemu oraz że nie są należne składki na fundusz pracy i gwarantowanych świadczeń pracowniczych

i skarżąca nie jest zobowiązana do złożenia dokumentów ubezpieczeniowych za okres wskazany w decyzji pozwanego z 7 grudnia 2006 r.; ewentualnie o uchylenie wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna jest zasadna. Obie ustawy, z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i z 13 października 1991 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, zajmują się odrębnymi przedmiotami regulacji. Wspólną podstawą do zastosowania ich w tej sprawie jest prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej. Działalność ta stanowi podstawę podlegania ubezpieczeniom społecznym a z drugiej strony dochód osoby fizycznej podlega ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawie podatkowej). Nie określa ona jednak co stanowi podstawę podlegania obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym, gdyż samodzielnie reguluje to ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych (ustawa systemowa).

Zasadniczą podstawą decyzji pozwanego i rozstrzygnięć Sądów obu instancji jest art. 13 pkt 9 ustawy podatkowej. Nie jest uprawnione wnioskowanie, że wprowadzenie do tej ustawy od 1 stycznia 2004 r. tego przepisu - stanowiącego, iż 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 - uprawnia do przyjęcia podstawy ubezpieczenia społecznego z art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy systemowej, czyli dotyczącej osób wykonujących pracę na podstawie umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia. Przepis art. 13 pkt 9 ustawy podatkowej nie ingeruje w ustrojowe podstawy działalności gospodarczej, a dotyczy wyłącznie opodatkowania i taka tylko jest przedmiotowa granica jego regulacji (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19 lipca 2007 r., K 11/06). Za przychody z działalności wykonywanej osobiście ustawodawca uznał przychody uzyskane na podstawie wskazanych w nim umów (umów menedżerskich), w tym przychody z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej. Jeżeli więc nawet założyć, że przepis ten miałby mieć znaczenie decydujące, to wynika z niego wniosek przeciwny od przyjętego w zaskarżonym

rozstrzygnięciu, gdyż sam literalnie stwierdza, że umowy menedżerskie mogą być zawierane w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej (*verba legis* - „w tym przychody z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej“).

Prowadzi to do rozważenia podstawy ubezpieczeń społecznych wskazywanej przez skarżącą, gdyż zainteresowanemu nie ogranicza się prowadzenia działalności gospodarczej, jednak ujmuje się z niej umowy menedżerskie i traktuje je odrębnie od tej działalności, jako samodzielny podstawę ubezpieczenia. Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 5 ustawy systemowej obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym podlega osoba fizyczna prowadząca pozarolniczą działalność, którą - zgodnie z art. 8 ust. 6 pkt 1 tej ustawy - jest osoba prowadząca pozarolniczą działalność gospodarczą na podstawie przepisów o działalności gospodarczej lub innych przepisów szczególnych. Wskazano wyżej, że działalność gospodarcza stanowi podstawę do stosowania ustawy systemowej i podatkowej, lecz nie odwrotnie. Wynika to z przyjęcia w Konstytucji wolności działalności gospodarczej (art. 20), podlegającej ograniczeniom ustanowionym tylko w ustawie i tylko gdy są konieczne z określonych w niej przyczyn, które jednak nie mogą naruszać istoty tej wolności (art. 31). Ustawy o działalności gospodarczej właściwe dla spornego okresu (z 19 listopada 1999 r. Prawo działalności gospodarczej i kolejna z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej) nie wskazują, iżby umowy menedżerskie były wyłączone z działalności gospodarczej. Przeciwnie działalność gospodarcza dozwolona jest każdemu i na równych prawach. Nie jest więc już oparta na reglamentacji, lecz tylko na jej ewidencji (art. 7 i art. 14 wskazanych ustaw o działalności gospodarczej). W szczególności więc przy braku definicji na czym ma polegać usługowa działalność gospodarcza nie można wprowadzać ograniczenia, które nie wynika z ustawy. Pojęcie gospodarczej działalności usługowej nie pozwala też przyjąć, że stałe wykonywanie rodzajowo jednej umowy (usługi) i dla jednego podmiotu nie może być działalnością gospodarczą. Brak jest też podstaw do ingerowania w sposób prowadzenia i wykonywania tej działalności, w szczególności do stwierdzenia, że umowy menedżerskie mają być wykonywane tylko osobiście i wówczas wobec tego nie stanowią prowadzenia działalności gospodarczej.

W zaskarżonym wyroku (a wcześniej w decyzji) z przepisu art. 13 pkt 9 ustawy podatkowej wyprowadzono zatem nieuprawnione wnioski i skarżący zasadnie to

kwestionuje, gdyż chodzi w nim jedynie o kwalifikację przychodu z tej działalności, jako przychodu z działalności wykonywanej osobiście dla celów podatkowych.

W sprawie należało więc oddzielić opodatkowanie od podstawy ubezpieczeń społecznych. Kwalifikacja ustawodawcy, że przychód z umów menedżerskich stanowi przychód z działalności wykonywanej osobiście nie znosiła podstawy ubezpieczeń społecznych, które była działalność gospodarcza zainteresowanego, w ramach której zawarł i realizował umowy menedżerskie.

Ubezpieczenie społeczne jest pochodne od działalności (zatrudnienia) wybranej przez ubezpieczonego. Zainteresowany wybrał działalność gospodarczą i podstawy tej w istocie się nie podważa, jedynie wydziela się z niej umowy menedżerskie, co w oparciu o przepis art. 13 pkt 9 ustawy podatkowej nie było zasadne. Jeżeli Sąd Apelacyjny rozważał dalej tę kwestię, to nie można nie zgodzić się ze stwierdzeniem, że kontrakty menedżerskie czy umowy o zarządzanie bliskie są konstrukcji umowy zlecenia, ze względu na zobowiązanie do starannego działania (zarządzania), w którym ryzyko braku efektu może obciążać zatrudniającego (zleceniodawcę). Nie oznacza to jednak wyłączenia ustawowych cech działalności gospodarczej, gdy przedsiębiorca przyjmuje, że w ramach własnej działalności gospodarczej będzie realizował takie usługi. Realizacja w ramach działalności gospodarczej umów o świadczenie usług, do których stosuje się przepisy o zleceniu, nie znosi ryzyka prowadzącego taką działalność przez to, że wykonywana przez niego umowa menedżerska może być wykonywana - tak jak zlecenie - na ryzyko zatrudniającego. Reguła ta nie miała by zastosowania, gdyby sam zainteresowany zawierał i realizował umowę o usługę jako zlecenie poza swoją działalnością gospodarczą.

W sprawie nie kwestionowano też, iżby zainteresowany nie prowadził działalności gospodarczej. Ustalono, co jest wiążące (art. 398¹³ § 2 k.p.c.), że zainteresowany zgłosił do ewidencji między innymi taki przedmiot działalności gospodarczej jak usługi w zakresie zarządzania przedsiębiorstwami, doradztwo w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania. Z przedmiotu działalności zainteresowanego wynika, że jego wolą była realizacja tych umów w ramach prowadzonej działalności gospodarczej i tak też określał ją w umowach o zarządzanie Spółką G. Umowy menedżerskie nie były wyłącznym przedmiotem jego faktycznej działalności bowiem wykonywał jeszcze stałe doradztwo i wynajmował pomieszczenia. W umowach ze Spółką G. zainteresowany określany był jako przedsiębiorca (podmiot) prowadzący działalność gospodarczą, a nie jako osoba jej niprowadząca i realizująca te kontrakty

poza prowadzoną działalnością gospodarczą. W sprawie nie można było uznać, że nie prowadził działalności gospodarczej oraz że umowy menedżerskie były z niej wyłączone. Nie wskazano podstawy prawnej do takiego wyłączenia (art. 13 pkt 9 ustawy podatkowej jej nie stanowił). Pozwany nie twierdził też, że umowa o zarządzanie czy kontrakty menedżerskie nie mogą być realizowane w ramach działalności gospodarczej, tyle tylko, że wyłączenie ich jako samodzielnych umów i podstawy do ubezpieczenia miało wynikać z art. 13 pkt 9 ustawy podatkowej, co jak wskazano nie było zasadne, gdyż kwalifikacja dochodów z tych umów jako dochodów osobistych a nie z działalności gospodarczej, została podjęta przez ustawodawcę i miała znaczenie tylko w sferze podatkowej. Ustawodawca nie wyłączył jednak z działalności gospodarczej umów menedżerskich (zarządzania przedsiębiorstwem spółki).

Nie do zaakceptowania było również stanowisko, że zainteresowany miałby tytuły ubezpieczenia z obu podstaw, czyli, że zachodziłby zbieg tytułów ubezpieczenia z działalności pozarolniczej i na podstawie kontraktu menedżerskiego. Taki zbieg byłby wbrew logice ustawy systemowej, która odrębnie (wyłącznie) stawia obie podstawy ubezpieczenia. Wcale przy tym nie zakazuje, bo nie jest to jej rola, lecz ustaw ustrojowych o działalności gospodarczej, aby przedsiębiorca (podmiot prowadzący działalność gospodarczą) mógł w ramach pozarolniczej działalności usługowej świadczyć, nawet osobiście, usługi na podstawie umów menedżerskich. Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych nie wymienia kontraktu menedżerskiego (umowy o zarządzanie) jako odrębnej (samodzielnej) podstawy ubezpieczenia. Rozstrzygnięcie sprawy sprowadza się zatem do stwierdzenia, że umowa o zarządzanie przedsiębiorstwem (spółką) lub kontrakt menedżerski ujęte w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych jako źródła przychodu z działalności wykonywanej osobiście nie stanowią samodzielnej podstawy podlegania ubezpieczeniom społecznym z art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy systemowej, jeżeli są realizowane w ramach prowadzonej przez przedsiębiorcę (podatnika) pozarolniczej działalności gospodarczej.

Z tych motywów Sąd Najwyższy przyjął, że zainteresowany miał podstawę do ubezpieczenia społecznego z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej, którą obejmował również umowy menedżerskie, czyli z art. 6 ust. 1 pkt 5 ustawy systemowej. Skoro miał już ustalone prawo do emerytury to zgodnie z art. 9 ust. 5 tej ustawy ubezpieczenie społeczne było dobrowolne.

Mając powyższe na uwadze orzeczono jak w sentencji, stosownie do art. 398¹⁵ k.p.c. oraz art. 108 § 2 k.p.c. w związku z art. 398²¹ k.p.c.

