



## Raport Instytutu Sobieskiego

Nr 5/2004

2004 05 27

„Podatkowa Dyskryminacja Menedżerów”

Ryszard Sowiński

TWORZYMY IDEE DLA POLSKI



Instytut Sobieskiego  
ul. Nowy Świat 27, 00-029 Warszawa  
tel./fax: (022) 826 67 47  
tel.: (022) 211 12 75  
fax: (022) 211 12 76

e-mail: [sobieski@sobieski.org.pl](mailto:sobieski@sobieski.org.pl)  
<http://www.sobieski.org.pl>

Volkswagen Bank Polska S.A.  
45 2130 0004 2001 0340 1999 0001

## Spis treści

|  |    |
|--|----|
| Wstęp.....   | 3  |
| Streszczenie.....  | 4  |
| Formy prawne świadczenia usług menedżerskich.....                  | 7  |
| Odpowiedzialność kadry kierowniczej.....                           | 8  |
| Podatkowe aspekty kontraktów menedżerskich.....                    | 9  |
| Stan prawny w roku 2002.....                                       | 9  |
| Ordynacja podatkowa.....   | 9  |
| Podatek dochodowy od osób fizycznych.....                          | 10 |
| Podatek od towarów i usług.....                                    | 13 |
| Stan prawny w roku 2003.....                                       | 14 |
| Ordynacja podatkowa.....   | 14 |
| Podatek dochodowy od osób fizycznych.....                          | 15 |
| Stan prawny w okresie 1 stycznia 2004 – 30 kwietnia 2004 roku..... | 19 |
| Ordynacja podatkowa.....   | 20 |
| Podatek dochodowy od osób fizycznych.....                          | 20 |
| Podatek od towarów i usług.....                                    | 21 |
| Stan prawny po 1 maja 2004 roku.....                               | 21 |
| Ordynacja podatkowa.....   | 21 |
| Podatek dochodowy od osób fizycznych.....                          | 21 |
| Podatek od towarów i usług.....                                    | 21 |
| Wnioski i proponowane rozwiązania.....                             | 25 |

## Wstęp

Celem niniejszego raportu jest przedstawienie regulacji prawa podatkowego związanych z opodatkowaniem usług menedżerskich. Przesłanką do napisania niniejszego raportu były sygnały o tym, że przepisy podatkowe dyskryminują menedżerów w stosunku do pozostałych grup zawodowych. Analiza dotyczy aspektu ewolucyjnego – obejmuje regulacje występujące zarówno przed 1 stycznia 2003 roku, stan prawny funkcjonujący w 2003 roku, stan prawny w okresie 1 stycznia – 30 kwietnia 2004 roku i stan po 1 maja 2004 roku. Analiza zmian w polskim prawie podatkowym pozwoli na uchwycenie tendencji w zakresie opodatkowania menedżerów oraz pozwoli na zweryfikowanie działań ustawodawcy i rządu – deklarujących, że priorytetem polityki powinno być sprzyjanie rozwojowi gospodarczemu.

Osoby świadczące usługi menedżerskie są ważnym ogniwem w procesie organizacji

pracy. Menedżerowie to (z założenia) najlepiej wykształceni, zdolni, kreatywni i dynamiczni pracownicy sprawiający, że przedsiębiorstwa rozwijają się i są konkurencyjne. Trudno jest skwantykować jak duży wpływ ma jakość menedżerów na wzrost PKB – powinno być to elementem badań z zakresu ekonomii – można jednak z pewnością założyć, że ścisła relacja istnieje.

Zasada sprawiedliwości podatkowej zakłada, że podatnicy powinni być równo traktowani. Pojęcie sprawiedliwości utożsamia się często z pojęciem równości. Zarówno względy aksjologiczne jak i pragmatyczne skłaniają do postawienia tezy, że regulacje prawne nie powinny zniechęcać menedżerów do podejmowania działalności zarobkowej w Polsce. Menedżerowie nie powinni być ani uprzywilejowaną ani upośledzoną (pod względem podatkowym) grupą zawodową.

W powtarzanych często potocznych opiniach podkreśla się, że menadżerowie są grupą zawodową w pewien sposób uprzywilejowaną pod względem pozycji

zawodowej i zarobków. Szereg ujawnianych przez media nieprawidłowości (np. przestępstwa tzw. „białych kołnierzyków”, niewypłacanie wynagrodzeń pracownikom itd.) powoduje, że menadżerowie w odczuciu społecznym uznawani są często za osoby „nietykalne”. Wskazuje się również na możliwości unikania opodatkowania między innymi poprzez zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków na cele osobiste. Być może wskazane wyżej

### **Streszczenie**

Menedżerowie są niezwykle ważną, z punktu widzenia interesów gospodarczych Polski, grupą zawodową. Ich motywacja, kreatywność, wiedza, doświadczenie i umiejętności wpływają na jakość gospodarki i tempo jej rozwoju.

Istotnym elementem programów gospodarczych kolejnych rządów jest tworzenie przyjaznego klimatu gospodarczego i pobudzanie gospodarki. Tymczasem od kilku lat systematycznie pogarsza się sytuacja menadżerów na gruncie przepisów podatkowych. Są oni grupą

patologie i fałszywie pojęta idea sprawiedliwości skłania ustawodawcę do wprowadzania w prawie podatkowym dodatkowych ograniczeń i wzmacniania efektu progresji. Takie postępowanie może jednak spowodować efekt odwrotny od zamierzonego. Zwiększanie presji podatkowej prowadzi bowiem często nie do poprawienia dyscypliny, ale do ucieczki w szarą strefę lub ograniczania aktywności.

zawodową upośledzoną w stosunku do pozostałych grup zawodowych.

Menadżerów obciążono na gruncie polskiego prawa znaczną odpowiedzialnością osobistą związaną z wykonywanymi przez nich zadaniami. Jednocześnie na gruncie prawa podatkowego:

- odebrano im możliwość rozliczania podatku dochodowego liniową stawką 19% - tak jak u innych przedsiębiorców,
- uniemożliwiono korzystanie z 20% ryczałtowych kosztów uzyskania przychodów tak jak w przypadku

- innych podatników świadczących usługi osobiście,
- uniemożliwiono rozliczanie kosztów na zasadach ogólnych (pełnego rozliczania kosztów),
  - wprowadzono zasadę, że menadżer może miesięcznie zaliczyć w ciężar kosztów jedynie 102,25 zł (miesięcznie),
  - na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług obciążono usługi menedżerskie podatkiem należnym bez prawa odliczenia podatku naliczonego – dopiero przepisami rangi rozporządzenia zwolniono ich usługi z tego podatku (przy czym niejasna interpretacja pojęcia „działalności gospodarczej” może sprawić, że zwolnienie to dotyczyć będzie tylko części menedżerów).
- Jednocześnie na gruncie Ordynacji podatkowej uznano menadżerów za przedsiębiorców.
- Przepisy podatkowe dotyczące menedżerów cechują się dużą zmiennością. Brak realizacji zasady pewności opodatkowania w przypadku menedżerów jest z pewnością czynnikiem negatywnie wpływającym na konkurencyjność gospodarki.
- Zgodnie z art. 22 Konstytucji „ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny” – w przypadku działalności menedżerów trudno jest mówić o ważnym publicznym interesie usprawiedliwiającym podatkowe ograniczenia. Można postawić zatem tezę o niekonstytucyjności niektórych uregulowań prawa podatkowego.
- Menedżerowie nie są grupą zawodową, której należy przyznawać jakiegokolwiek przywileje podatkowe. Nie jest jednak dopuszczalna sytuacja, w której są grupą traktowaną gorzej od pozostałych podatników.

|                                   | 2002  | 2003  | styczeń-kwiecień 2004   | od 1 maja 2004  |
|-----------------------------------|---|---|---|---|
| Ordynacja podatkowa               | brak definicji działalności gospodarczej  | wprowadzenie definicji - menedżerowie (nie pracownicy) prowadzą działalność gospodarczą w rozumieniu Ordynacji. Zwiększona odpowiedzialność.                              | tak jak w 2003  | tak jak do 1 maja 2004  |
| PIT – przychody                   | swoboda wyboru formy opodatkowania  | swoboda w przepisach ale dyskryminująca praktyka aparatu skarbowego.  | brak możliwości wyboru – tylko działalność świadczona osobiście   | tak jak do 1 maja 2004 roku   |
| PIT – koszty                      | rozliczanie kosztów na zasadach ogólnych ale uniemożliwienie korzystania z ryczałtu 20% w przypadku usług świadczonych osobiście – od 2001 roku | swoboda wyboru formy opodatkowania ale w przypadku działalności wykonywanej osobiście ograniczenie możliwości rozliczania kosztów do wysokości 92 zł. 56 gr. miesięcznie. | brak możliwości wyboru formy opodatkowania i ograniczenie możliwości rozliczania kosztów do wysokości 102 zł 25 gr miesięcznie. | tak jak do 1 maja 2004 roku   |
| PIT – wysokość podatku            | tak jak w przypadku pozostałych grup zawodowych   | tak jak w przypadku pozostałych podatników  | brak możliwości wyboru 19% stawki dla przedsiębiorców   | tak jak do 1 maja 2004  |
| VAT - możliwość objęcia podatkiem | swoboda wyboru formy opodatkowania – zwolnienie działalności wykonywanej osobiście i opodatkowanie gospodarczej                                 | swoboda wyboru w przepisach ale na skutek dyskryminującej praktyki organów podatkowych faktyczne wyłączenie możliwości opodatkowania i obligatoryjne objęcie zwolnieniem  | brak swobody wyboru formy opodatkowania na skutek zmian w PIT. Obligatoryjne zwolnienie.  | menedżerowie traktowani jako podatnicy VAT bez prawa odliczenia podatku naliczonego. Niejasne zasady zwolnienia na podstawie rozporządzenia MF. |

## Formy prawne świadczenia usług menedżerskich

Z punktu widzenia prawa cywilnego – osobiste świadczenie usług menedżerskich może przyjąć przede wszystkim następujące formy prawne:

- umowy o pracę,
- umowy o świadczenie usług, do której stosuje się odpowiednio przepisy umowy zlecenia (art. 750 kc).

W przypadku usług menedżerskich świadczonych w ramach umowy o pracę może pojawić się kontrowersja dotycząca tego, czy menedżer, który nie świadczy pracy o charakterze podporządkowanym może być w ogóle pracownikiem. Zgodnie z art. 22 § 1 Kodeksu pracy „przez nawiązanie stosunku pracy pracownik zobowiązuje się do wykonywania pracy określonego rodzaju na rzecz pracodawcy i **pod jego kierownictwem** oraz w miejscu i czasie wyznaczonym przez pracodawcę, a pracodawca - do zatrudniania pracownika za wynagrodzeniem.” Skoro zatem menedżer zajmujący kluczowe

stanowisko w spółce (np. członek zarządu) nie podlega niczyjemu kierownictwu – jedna z przesłanek istnienia stosunku pracy nie istnieje. Kontrowersje te pozostaną jednak poza zakresem niniejszego opracowania.

Menedżerowie nie wykonujący usług w ramach stosunku pracy – działają na podstawie nienazwanych umów cywilnoprawnych (tzw. „kontraktów menedżerskich”). Z punktu widzenia ustawy Prawo działalności gospodarczej taką działalność można uznać za wykonywanie działalności gospodarczej. Zgodnie bowiem art. 2 ust. 1 ustawy, działalnością gospodarczą jest „zarobkowa działalność (...) usługowa (...) wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły”.

Stosunki prawne łączące menedżerów z przedsiębiorcami ich zatrudniającymi mogą przybierać różnorodne formy (np. umowy menedżerskie łączą się często z uczestnictwem we władzach spółek kapitałowych). Problematyka ta nie jest jednak przedmiotem niniejszej analizy.

## **Odpowiedzialność kadry kierowniczej**

Przed przystąpieniem do rozważań na temat podatkowych aspektów kontraktów menedżerskich warto wspomnieć nie tylko o ważnej roli menedżerów w gospodarce, ale także o ich szczególnej odpowiedzialności za prawidłowe kierowanie przedsiębiorstwem. Przejawy tej odpowiedzialności są różne w zależności od tego, jaki stosunek prawny łączy menedżera z przedsiębiorcą oraz jaki jest zakres jego kompetencji. Szczególnie duża odpowiedzialność osobista spoczywa na menedżerach pełniących funkcje w zarządach spółek.

Odpowiedzialność menedżerów reguluje między innymi Kodeks Spółek handlowych przewidujący zarówno odpowiedzialność cywilnoprawną jak i karną (m. in. działanie na szkodę spółki, niezgłoszenie upadłości, niewłaściwe oznaczanie pism, podawanie fałszywych danych, dopuszczenie do nabycia przez spółkę własnych udziałów, bezprawne wydanie dokumentów, niepowoływanie rady nadzorczej). Odpowiedzialność osobista członków zarządu wynika też z prawa

upadłościowego i naprawczego, Ordynacji Podatkowej i ustawy o rachunkowości. Menedżerowie mogą być pociągnięci do odpowiedzialności na gruncie przepisów ustawy Kodeks Karny Skarbowy, a także na podstawie Kodeksu Pracy, Kodeksu Karnego, ustawy o obowiązkowym ubezpieczeniu społecznym, ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym.

Również przepisy ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, ustawy o znakach towarowych, ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów, ustawy o ochronie danych osobowych, ustawy o państwowej inspekcji sanitarnej oraz ustaw: o odpadach, o dozorcze technicznym, o ochronie środowiska, o normalizacji, o prawie autorskim – i innych ustaw – przewidują odpowiedzialność osobistą menedżerów.

Biorąc pod uwagę rolę i odpowiedzialność menedżerów należałoby oczekiwać, że ustawodawca nie będzie wprowadzał regulacji pogarszających ich status podatkowy w porównaniu z innymi grupami zawodowymi.



## Podatkowe aspekty kontraktów menedżerskich

### Stan prawny w roku 2002

#### Ordynacja podatkowa

Na gruncie przepisów ustawy Ordynacja podatkowa w stanie prawnym z 2002 roku pojęcie działalności gospodarczej nie zostało zdefiniowane. Uznawano zatem, że menedżerowie, dopóki nie rejestrowali działalności gospodarczej, nie byli (na gruncie Ordynacji) traktowani jako przedsiębiorcy<sup>1</sup>. Menedżerów nie prowadzących działalności gospodarczej nie dotyczyły zatem dodatkowe obowiązki i odpowiedzialność związane z działalnością gospodarczą. Jednak menedżerowie będący członkami zarządów spółek kapitałowych odpowiadali za zaległości podatkowe spółki. Art. 116 § 1 Ordynacji stanowił, że „za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej i spółki akcyjnej w organizacji

<sup>1</sup> Kontrowersje prawne dotyczące takiego rozwiązania pozostają poza zakresem niniejszego opracowania

odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu”.

Odpowiedzialność członków zarządu powstawała jednak tylko wtedy, gdy:

- egzekucja przeciwko spółce okazała się bezskuteczna, chyba że:
- członek zarządu wykazał, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające upadłości (postępowanie układowe) albo że
- niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości oraz niewszczęcie postępowania układowego nastąpiło nie z jego winy, bądź też
- wskazał mienie, z którego egzekucja jest możliwa.

W tym miejscu warto wskazać, że instytucja odpowiedzialności członków zarządu za zobowiązania spółki nie jest instytucją nową - co do zasady, nie jest też instytucją kontrowersyjną. Przepisy dotyczące osobistej odpowiedzialności członków zarządu mają chronić wierzycieli (w tym przypadku *fiscusa*) przed czynnościami lekkomyślnymi

lub czynnościami celowo wymierzonymi w interesy wierzyciela. Analogiczne do Ordynacji podatkowej rozwiązanie znajdowało się na gruncie przepisów Kodeksu spółek handlowych. Zgodnie z art. 299 członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością odpowiadał osobiście za zobowiązania cywilnoprawne, jeżeli:

- egzekucja przeciwko spółce okazała się bezskuteczna, chyba że:
- członek zarządu wykazał, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie układowe, albo że
- niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości oraz niewszczęcie postępowania układowego nastąpiło nie z jego winy, albo że
- pomimo niezgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz niewszczęcia postępowania układowego wierzyciel nie poniósł szkody.

Analiza porównawcza przepisów Kodeksu spółek handlowych i Ordynacji podatkowej

według stanu obowiązującego w roku 2002 prowadzi do następujących wniosków:

- przesłanki odpowiedzialności i jej braku były podobne,
- Kodeks spółek handlowych wprowadzał odpowiedzialność **wyłącznie członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością**, podczas gdy Ordynacja podatkowa odpowiedzialność taką **rozszerzała** na członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej i spółki akcyjnej w organizacji. W tym sensie pozycja menedżerów będących członkami zarządu była gorsza na gruncie prawa podatkowego niż na gruncie prawa cywilnego.

#### **Podatek dochodowy od osób fizycznych**

#### **Źródła przychodów**

Na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych według stanu prawnego z 2002 roku pojęcie

działalności gospodarczej nie zostało zdefiniowane. W związku z tym menedżerowie mieli pełną swobodę wyboru formy opodatkowania. Menedżerowie zatrudnieni w ramach stosunku pracy podlegali opodatkowaniu ze stosunku pracy (art. 12 ustawy).

Menedżerowie prowadzący działalność gospodarczą opodatkowani byli według zasad takich samych jak pozostali przedsiębiorcy (art. 14 ustawy).

Trzecia grupa menedżerów opodatkowana była z tytułu działalności wykonywanej osobiście (art. 13 ustawy). Zgodnie z obowiązującym w 2002 roku stanem prawnym działalność taka obejmowała między innymi:

- przychody otrzymywane przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych (art. 13 pkt. 7),
- przychody z tytułu osobistego wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło,

uzyskiwane wyłącznie od osoby prawnej, jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej lub przedsiębiorcy - jeżeli podatnik wykonuje te usługi wyłącznie dla potrzeb tych podmiotów i tego samego rodzaju usług nie wykonuje na rzecz ludności (art. 13 pkt 8),

- przychody z tytułu osobiście wykonywanej działalności na podstawie kontraktu menedżerskiego lub umów o podobnym charakterze (art. 13 pkt 9).

Warto przy tym zwrócić uwagę na fakt, że punkt 9 omawianego przepisu został wprowadzony do art. 13 dopiero w 2001 roku przez art. 1 pkt 9 tiret piąte ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. (Dz.U.00.104.1104) zmieniającej o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tak więc sytuacja prawna menedżerów została w pewien sposób wyróżniona spośród pozostałych grup osób wykonujących działalność osobiście po 12 latach obowiązywania ustawy.

#### **Wprowadzenie kontraktów menedżerskich**

**do katalogu przychodów określanych jako przychody z działalności wykonywanej osobiście związane było z pogorszeniem sytuacji prawnej menedżerów w zakresie kosztów uzyskania przychodów (o czym później).**

### **Przychody**

W zakresie pojęcia, zasad obliczania przychodów z kontraktów menedżerskich nie występowały różnice w porównaniu z innymi grupami zawodowymi. Menedżerowie zatrudnieni w ramach stosunku pracy, menedżerowie prowadzący działalność gospodarczą i menedżerowie osiągający przychody z działalności wykonywanej osobiście byli traktowani, jeżeli chodzi o przychody, tak samo jak osoby wykonujące innego rodzaju czynności zaliczone do tych samych źródeł przychodów.

### **Koszty uzyskania przychodów**

Zasadniczą zmianą dyskryminującą menedżerów w stosunku do innych grup zawodowych były odmienne od pozostałych kategorii osób świadczących usługi osobiście

(w świetle art. 13 ustawy) **zasady rozliczania kosztów uzyskania przychodów.**

Generalną zasadą w podatku dochodowym jest zasada potrącania kosztów poniesionych w celu osiągnięcia przychodów. Podstawę opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi dochód po odliczeniu ulg podatkowych. Dochód stanowi nadwyżkę przychodów nad kosztami uzyskania przychodów. Kosztami są z kolei wszelkie wydatki i inne obciążenia poniesione w celu osiągnięcia przychodów. Ustawodawca ograniczył możliwość odliczania kosztów dla niektórych grup podatników (np. pracownicy) oraz możliwość odliczania niektórych rodzajów kosztów (np. zapłacone kary umowne).

W przypadku osób świadczących działalność osobiście trudno wykazać precyzyjnie wysokość poniesionych kosztów (choćby ze względu na przenikanie się wydatków na cele osobiste i zawodowe czy też ze względu na konieczność prowadzenia dokumentacji obejmującej drobne kwoty). Dlatego ustawodawca zdecydował się na przyznanie podatnikom świadczącym usługi osobiście na

podstawie art. 13 ustawy prawa do ryczałtowego określania wysokości kosztów.

Zgodnie z zasadami określonymi w art. 22 ust 10 pkt 4 ustawy w brzmieniu obowiązującym w 2002 roku koszty uzyskania przychodów z tytułów określonych w art. 13 pkt 2, 4, 6 i 8 ustawy wynosiły 20%, z tym że koszty te obliczało się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe.

Podatnik zachował jednak prawo do odliczania kosztów w wysokości przekraczającej wskaźnik procentowy, jeżeli potrafił udowodnić, że koszty uzyskania przychodów były wyższe niż wynikające z zastosowania normy procentowej.

Z brzmienia cytowanego wcześniej przepisu ust. 10 pkt 4 wynikało, że **możliwość stosowania ryczałtowych kosztów nie dotyczyła podatników wymienionych w pkt 7 oraz 9 art. 13** – czyli:

- podatników należących do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji

lub innych organów stanowiących osób prawnych,

- podatników osiągających przychody z osobiście wykonywanej działalności na podstawie kontraktu menedżerskiego lub umów o podobnym charakterze.

**Warto w tym miejscu zaznaczyć, że sytuacja prawna menedżerów uległa pogorszeniu w roku 2001. Do tego czasu mogli oni korzystać z ryczałtowych kosztów jak inni podatnicy** (nie dotyczyło to wynagrodzeń otrzymywanych przez członków zarządów).

#### **Wysokość podatku**

Wysokość podatku w przypadku menedżerów nie różniła się od stawki pozostałych przedsiębiorców, osób wykonujących działalność osobiście oraz pracowników.

#### **Podatek od towarów i usług**

Na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług nie zdefiniowano odrębnie pojęcia działalności gospodarczej – dlatego

menedżerowie wykonujący usługi w ramach działalności gospodarczej byli opodatkowani podobnie jak pozostali przedsiębiorcy.

Natomiast podatnicy wykonujący działalność osobiście w rozumieniu art. 13 pkt 2-8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatnicy zatrudnieni w ramach stosunku pracy korzystali ze zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 6) ustawy o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym. **Z niezrozumiałych przyczyn ustawa nie zwalniała menedżerów wykonujących działalność na podstawie art. 13 pkt. 9 ustawy z podatku od towarów i usług.** Dopiero w rozporządzeniu wykonawczym do ustawy z dnia 22 marca 2002 roku na podstawie § 67 pkt 15 – wśród czynności zwolnionych z podatku od towarów i usług wymieniono kontrakty menedżerskie.

### **Stan prawny w roku 2003**

#### **Ordynacja podatkowa**

W 2003 roku do Ordynacji podatkowej wprowadzono definicję działalności

gospodarczej rozszerzając pojęcie działalności gospodarczej znaną z ustawy Prawo działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 3 pkt 9) Ordynacji poprzez działalność gospodarczą należało rozumieć „każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów prawa działalności gospodarczej, wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną 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.” Tak więc menedżerowie wykonujący m. in. działalność osobiście w rozumieniu art. 13 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, choć nie byli traktowani jako przedsiębiorcy na gruncie podatku dochodowego, prowadzili działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Z punktu widzenia prawa cywilnego kontrakt menedżerski jest bowiem na ogół umową o świadczenie usług, do której stosuje się przepisy o umowie zlecenia (art. 750

Kodeksu cywilnego). Stroną tej umowy jest zazwyczaj osoba fizyczna działająca w swoim imieniu na własny rachunek. Tak więc bez względu na to, czy osoba ta dopełniła czy nie dopełniła obowiązków administracyjnych związanych z działalnością gospodarczą (np. rejestracja) – w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej prowadziła działalność gospodarczą.

Praktyczną konsekwencją zakwalifikowania menedżerów do podatników prowadzących działalność gospodarczą w rozumieniu Ordynacji podatkowej było zaostrenie niektórych wymagań i odpowiedzialności. I tak na przykład:

- członkowie rodziny podatnika odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem prowadzącym działalność gospodarczą za zaległości podatkowe wynikające z tej działalności i powstałe w okresie, w którym stale współdziałali z podatnikiem w jej

wykonywaniu, osiągając korzyści z prowadzonej przez niego działalności (art. 111),

- nabywcy niektórych składników majątku związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za powstałe do dnia nabycia zaległości podatkowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą (art. 112),
- podmioty użyczające, wdzierżawiające, wynajmujące składniki majątku odpowiadają za zaległości podatkowe powiązane z działalnością gospodarczą użytkownika powstałe w związku z działalnością gospodarczą prowadzoną przez użytkownika (art. 114).

### **Podatek dochodowy od osób fizycznych**

#### **Pojęcie działalności gospodarczej**

W 2003 roku w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych pojawiła się legalna definicja pojęcia „działalność

gospodarcza”. Wprowadzenie jej wiązało się z dyskryminującą menedżerów i bezprawną, moim zdaniem, interpretacją Ministra Finansów, który starał się uniemożliwić menedżerom prowadzącym działalność gospodarczą opodatkowanie dochodu na zasadach przewidzianych w ustawie dla przedsiębiorców. Zgodnie z art. 5a ustawy poprzez pozarolniczą działalność gospodarczą należało rozumieć „działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, **z wyjątkiem działalności, o której mowa w art. 13.**”

W związku z powyższą definicją pojawiła się wątpliwość, czy jakiegokolwiek osoby (kierowcy, informatycy, księgowi, menedżerowie) mogą wykonywać usługi osobiście i nie na rzecz ludności w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej. Skoro bowiem działalność wykonywana jest w warunkach opisanych w art. 13 ustawy – nie można uznać ją za pozarolniczą działalność gospodarczą. Pozbawienie podatników świadczących usługi osobiście w ramach tzw.

„samozatrudnienia” prawa do możliwości opodatkowania tak jak inni przedsiębiorcy mogłoby nieść niekorzystne skutki społeczne. Dlatego po alarmujących publikacjach „Gazety Wyborczej” (m. in. z 23 stycznia 2003 r.) pojawiły się korzystne dla podatników interpretacje (zob. np. Zubrzycki J., *Nabici w interpretację, Rzeczpospolita 24 stycznia 2004*; Sereżyński F. *Sobiech M, Działalność gospodarcza a działalność wykonywana osobiście w świetle zasad wykładni prawa podatkowego, Glosa nr 11/2003, s. 7*; artykuł A. Bartosiewicza i R. Kubackiego w *Rzeczpospolitej z 3 lutego 2003*), których główną tezą było to, że wprowadzenie do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych definicji działalności gospodarczej ma jedynie charakter porządkujący.

Jeżeli chodzi natomiast o stanowisko Ministra Finansów, to w kolejnych wypowiedziach (np. pismo z 16 stycznia 2003, pismo z 23 stycznia 2003, wyjaśnienia z 20 lutego 2003 r) będących albo nieoficjalną interpretacją przepisów podatkowych dokonywaną przez np.



rzecznika prasowego Ministra Finansów albo oficjalną interpretacją wydaną na podstawie art. 14 Ordynacji podatkowej zapewniano osoby prowadzące działalność osobiście, że ich sytuacja prawna nie uległa zmianie. Jednocześnie stwierdzano, że status podatkowy menedżerów zmienił się. W oficjalnym stanowisku z 16 stycznia 2003 roku Minister Finansów starał się uzasadnić nieobjęcie menedżerów możliwością wyboru formy opodatkowania w następujący sposób:

- definicja działalności gospodarczej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych ma, co do zasady, charakter porządkujący,
- zgodnie z art 41 ust. 1 ustawy podmioty wypłacające wynagrodzenia z tytułu działalności określonej w art. 13 pkt 2 i 5-9 ustawy, są obowiązane jako płatnicy pobierać zaliczki na podatek dochodowy w wysokości 20%,
- jednak (na mocy ust. 2) płatnicy nie są obowiązani do poboru zaliczek od wypłaconych należności z tytułu umów o dzieło lub umów zlecenia,

o których mowa w art. 13 pkt 2 i 8, jeżeli podatnik złoży oświadczenie, że wykonywane przez niego usługi wchodzą w zakres prowadzonej działalności gospodarczej,

- skoro zatem w ust. 2 nie wymieniono przychodów z kontraktów menedżerskich i z tytułu udziału w zarządach (art. 13 pkt 7 i 9) – to przychody te nie mogą być opodatkowane jak działalność gospodarcza.

Stanowisko Ministra Finansów było, według autora niniejszego opracowania, stanowiskiem błędnym. Minister starał się, moim zdaniem, znaleźć za wszelką cenę argumenty pozbawiające menedżerów możliwości opodatkowania z tytułu działalności gospodarczej. Tymczasem przepis art. 41 ust. 2 miał nie tyle decydować o kwalifikacji podatkowej usług menedżerskich, co chronić płatników, którzy po złożeniu oświadczenia podatnika – mogli bez obaw zrezygnować z obowiązku pobierania zaliczek. Pismo Ministra

Finansów miało jednak znaczenie prawne. Na mocy art. 14 § 2 interpretacje kierowane do organów podatkowych i organów kontroli skarbowej dotyczące problemów prawa podatkowego wiązały organy podatkowe i organy kontroli skarbowej. O niekonstytucyjności tego przepisu orzekł dopiero 11 maja 2004 roku Trybunał Konstytucyjny.

Pomimo błędnej wykładni przepisów prawa i niekonstytucyjności przepisu art. 14 Ordynacji podatkowej organy podatkowe wydawały decyzje kwestionujące poprawność rozliczeń podatkowych menadżerów prowadzących działalność gospodarczą. Miało to swoje konsekwencje nie tylko na gruncie podatku dochodowego, ale również na gruncie podatku od towarów i usług.

### **Przychody**

Kwestia opodatkowania przychodów menadżerów na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych związana jest z omówionym wcześniej problemem definicji działalności

gospodarczej. W sferze prawnej, moim zdaniem, nie zaszły żadne zmiany w porównaniu z rokiem 2002. W rzeczywistości jednak, na skutek wprowadzających w błąd wypowiedzi przedstawicieli organów podatkowych i Ministra Finansów, wielu menadżerów zostało pozbawionych prawa do opodatkowania przychodów jak przedsiębiorców (miało to swoje skutki m. in. na gruncie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług).

### **Koszty**

**W kwestii zasad obliczania kosztów uzyskania przychodów menadżerów zaszły znaczne zmiany dyskryminujące menadżerów w stosunku do innych osób fizycznych wykonujących działalność w ramach działalności osobistej, o której mowa w art. 13 ustawy.**

Zgodnie z art. 22 ust. 9 pkt 5 ustawy dodanym przez art. 1 pkt 15 lit. d) tiret czwarte ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. zmieniającej ustawę o podatku dochodowym z dniem 1 stycznia 2003 r - menadżerowie

**utracili prawo do rozliczania kosztów na zasadach ogólnych.** Od 1 stycznia 2003 roku menedżerowie osiągający przychody zarówno z tytułu uczestnictwa w zarządach spółek jak i opodatkowani na podstawie kontraktów menedżerskich wymienionych w art. 13 pkt 9) mieli prawo do ustalania kosztów ryczałtowych tak jak pracownicy. Koszty uzyskania przychodów z tytułu stosunku pracy określało się w wysokości 0,25% kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej miesięcznie – czyli na poziomie 92,56 zł. Sytuacja prawna menedżerów na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym i w świetle bezprawnej, moim zdaniem, praktyki organów podatkowych nie uznających przychodów menedżerów za przedsiębiorców - uległa znacznemu pogorszeniu w stosunku do w sytuacji w roku 2002.

### **Podatek od towarów i usług**

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług, w kwestii opodatkowania menedżerów nie zmieniły się. Na skutek

jednak błędnej wykładni pojęcia działalności gospodarczej na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – organy podatkowe zaczęły kwestionować prawo do objęcia usług menedżerskich podatkiem od towarów i usług. Skoro bowiem, zdaniem organów podatkowych, menedżerowie wykonują działalność wyłącznie w ramach stosunku pracy lub działalności świadczonej osobiście (o której mowa w art. 13 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) – to ich usługi są zwolnione z podatku od towarów i usług. Zwolnienie z tego podatku miałyby dla wielu menedżerów niekorzystne skutki – traciliby bowiem prawo do odliczania od podatku należnego kwot podatku naliczonego i w konsekwencji – ich usługi mogły być droższe dla zatrudniających ich przedsiębiorców.

**Stan prawny w okresie 1 stycznia 2004 – 30 kwietnia 2004 roku**

### **Ordynacja podatkowa**

Na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej nie zaszły zmiany w stosunku do stanu prawnego z 2002 roku.

### **Podatek dochodowy od osób fizycznych**

Na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (po nowelizacji od 1 stycznia 2004 roku) przychody menedżerów nie są przychodami z działalności gospodarczej. Zgodnie ze zmienioną od 1 stycznia 2004 roku definicją pozarolniczej działalności gospodarczej działalność taka oznacza „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 1, 2 [*punkt 2 dotyczy działalności wykonywanej osobiście RSJ i 4-9*]”. Od 1 stycznia 2004 zmieniło się również brzmienie art. 13 pkt 9 Ustawy. W nowym brzmieniu zalicza on do działalności wykonywanej osobiście „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 (...)”. Nie podnosząc zastrzeżeń co do poprawności konstrukcyjnej omawianego przepisu można stwierdzić, że przychody z kontraktów menedżerskich nie mogą być zaliczane do przychodów z działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych. Takie jednoznaczne rozstrzygnięcie stanowiło istotne pogorszenie sytuacji menedżerów prowadzących dotychczas działalność gospodarczą – zarówno w sferze zasad obliczania kosztów, wysokości podatku jak i możliwości objęcia podatkiem od towarów i usług.

### **Koszty**

W 2004 roku ustawodawca podtrzymał ograniczenia w zakresie rozliczania kosztów na zasadach ogólnych. Zgodnie z przepisami art. 22 ust. 10 pkt 5 menedżerowie mogą

rozliczać koszty wyłącznie w wysokości 102 zł 25 gr miesięcznie. **Pogorszenie sytuacji menedżerów w 2004 roku polega na tym, że o ile w 2003 roku (wbrew stanowisku organów podatkowych) mogli oni prowadzić działalność gospodarczą i rozliczać koszty na zasadach ogólnych, to w 2004 roku takiej możliwości zostali pozbawieni.**

#### **Wysokość podatku**

Od 1 stycznia 2004 roku nowelizacją ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzono dla przedsiębiorców możliwość opodatkowania ich dochodów stawką podatku liniowego w wysokości 19%. Ponieważ jednak, jak wspomniano wcześniej, menedżerowie nie mieli prawa prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy – **zostali w konsekwencji pozbawieni możliwości opodatkowania podatkiem w takiej wysokości.**

Wyłączenie tej możliwości oznacza istotną dyskryminację menedżerów w stosunku do innych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów Prawa

działalności gospodarczej, Ordynacji podatkowej i ustawy o podatku od towarów i usług.

#### **Podatek od towarów i usług**

W okresie od 1 stycznia do 30 kwietnia 2004 roku nie zaszły zmiany w sytuacji prawnej menedżerów na gruncie ustawy podatku od towarów i usług.

#### **Stan prawny po 1 maja 2004 roku**

##### **Ordynacja podatkowa**

Na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej nie zaszły zmiany w stosunku do stanu prawnego obowiązującego przed 1 maja 2004 roku.

##### **Podatek dochodowy od osób fizycznych**

Również przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie uległy zmianie po 1 maja 2004 roku w analizowanym zakresie.

##### **Podatek od towarów i usług**

Nowa ustawa o podatku od towarów i usług, której większość przepisów obowiązuje od 1 maja 2004 roku wprowadziła zmiany

w sytuacji prawnej menedżerów. **Ustawa wprowadziła kolejne, trzecie już na gruncie przepisów podatkowych, pojęcie działalności gospodarczej.** Zgodnie z art. 15 ust 2 ustawy „działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.” **Jednocześnie z pojęcia działalności gospodarczej wyłączono działalność wykonywaną osobiście (w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) – za wyjątkiem działalności menedżerów.** Zgodnie z art. 15 ust 3 pkt 3 za wykonywanie działalności gospodarczej nie uznaje się czynności „tytułu

których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2-8 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.” Przychody z tytułu kontraktów menedżerskich wymienione są natomiast w pkt 9 art. 13 ustawy podatku dochodowym od osób fizycznych. Tak więc w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług **działalność menedżerska jest działalnością gospodarczą opodatkowaną podatkiem od towarów i usług (zwolnioną z podatku dopiero na gruncie rozporządzenia wykonawczego, przy czym istnieją poważne wątpliwości co do zakresu tego zwolnienia<sup>2</sup>).** W takim przypadku, co do

2 W mojej ocenie zakres zwolnienia przychodów z działalności wykonywanej osobiście nie zmienił się – każda działalność opisana w art. 13 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest

zasady, podatnik powinien doliczyć do faktur podatek należny. **Jednocześnie jednak menedżerów pozbawiono na gruncie ustawy podstawowego prawa podatnika podatku od towarów i usług – prawa do obniżenia podatku należnego o kwoty podatku naliczonego.** Zgodnie bowiem z art. 88 ust 1 pkt. 2 ustawy „obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika towarów i usług, jeżeli wydatki na ich nabycie nie mogłyby być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, z wyjątkiem przypadków, gdy brak możliwości zaliczenia tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów pozostaje w bezpośrednim związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego.” Ponieważ menedżerów pozbawiono prawa do rozliczania kosztów uzyskania przychodów na zasadach ogólnych na gruncie przepisów o podatkach dochodowych – regulacja ta dyskryminuje

zwolniona z opodatkowania podatkiem od towarów i usług. W niniejszej części raportu przytaczam jednak odmienne poglądy i zaznaczam, że nie podzielam ich. Z nieoficjalnych informacji wynika, że Minister Finansów zajmuje w tej kwestii odmienne od mojego stanowisko.

ich na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług.

W rozporządzeniu wykonawczym z 27 kwietnia 2004 roku przewidziano zwolnienie czynności wykonywanych w ramach kontraktów menedżerskich. Regulacja taka budzi wątpliwości natury konstytucyjnej, albowiem istotne elementy podatku określono w rozporządzeniu. Ponadto wątpliwość budzi to, że status podatkowy menedżerów zależy od woli Ministra Finansów a nie od woli Parlamentu. **Ponadto, w związku z wątpliwościami interpretacyjnymi wokół pojęcia „działalność gospodarcza” powstaje możliwość że zwolnienie przewidziane w rozporządzeniu nie obejmuje większości menedżerów.**

Zwolnienie z rozporządzenia obejmuje kontrakty menedżerskie „jeżeli wykonywane są przez osoby, które z tytułu ich wykonywania są związane ze zlecającym ich wykonanie, prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym, a wykonującym zlecane czynności, co do warunków wykonywania tych czynności,

wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności”. Zapis taki jest powtórzeniem cytowanego wcześniej zapisu 15 ust 3 pkt 3 ustawy. Na tle takiej regulacji, w związku z wykładnią celowościową i brzmieniem dyrektyw unijnych pojawiły się poglądy, że dotyczy ona tylko takich umów cywilnoprawnych:

- które zbliżone są w swoim charakterze do umowy o pracę (zob. Zubrzycki J., Leksykon VAT 2004, Warszawa 2004, s. 205 i n.),
- które nie nakładają na zleceniodawcę ryzyka ekonomicznego prowadzonej działalności (zob. Puławska E., Kiedy zlecenie nie podlega VAT?, Rzeczpospolita 20 maja 2004).

**W chwili kończenia niniejszego raportu nie jest znane oficjalne stanowisko Ministra Finansów w opisywanej sprawie. Zdaniem autora niniejszego opracowania należy zastosować wykładnię korzystną dla podatników stwierdzając, że wszystkie umowy wykonywane w ramach art. 13 ustawy o podatku dochodowym od osób**

**fizycznych są zwolnione z podatku od towarów i usług. Świadczy o tym wykładnia językowa art. 15 ust 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług oraz przepisu § 8 ust. 1 pkt 7 rozporządzenia , której nie można przelamywać wykładnią celowościową. Podnoszona przez niektórych autorów zasada interpretacji tekstów prawnych zgodnie z duchem dyrektyw jest co najmniej kontrowersyjna jeżeli interpretacja ta, wbrew wykładni językowej, miałaby prowadzić do pogorszenia sytuacji podatnika. Jest to jednak temat na odrębne opracowanie.**

Regulacje ustawy nawet choć poprawione w prowizoryczny sposób przepisami wykonawczymi potwierdzają gorsze traktowanie menedżerów niż innych grup zawodowych. Należy pamiętać również o tym, że pozbawienie menedżerów prawa opodatkowania jak przedsiębiorców na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych pozbawia ich także możliwości uzyskania statusu podatnika VAT. Jest to w wielu wypadkach niekorzystne, ponieważ uzyskanie możliwości odliczania



podatku naliczonego powoduje niejednokrotnie obniżenie kosztów usług menedżerskich.

### **Wnioski i proponowane rozwiązania**

Regulacje w zakresie opodatkowania menedżerów na gruncie opisywanych przepisów są dyskryminujące. Osoby te traktuje się jako prowadzące działalność gospodarczą w zakresie obowiązków (odpowiedzialność, podatek od towarów i usług) a odbiera się im przymiot przedsiębiorców w zakresie przywilejów (stawka liniowa, rozliczanie kosztów, podatek należny i naliczony).

W kwestii konstytucyjności niektórych z opisywanych regulacji mógłby wypowiedzieć się Trybunał Konstytucyjny. Zgodnie bowiem z art. 22 Konstytucji „ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny” – w przypadku działalności menedżerów trudno jest mówić o ważnym publicznym interesie usprawiedliwiającym podatkową

dyskryminację. Można postawić zatem tezę o niekonstytucyjności niektórych uregulowań prawa podatkowego.

Jednocześnie należy pamiętać o ważnej roli, jaką odgrywają menedżerowie w gospodarce.

Moim zdaniem menedżerowie powinni być traktowani na gruncie przepisów podatkowych tak samo jak pozostałe osoby prowadzące osobiście działalność gospodarczą. W tym celu:

- można pozostawić bez zmian przepisy Ordynacji podatkowej za wyjątkiem niekonstytucyjnego, moim zdaniem, przepisu art. 114,
- należy przywrócić menedżerom możliwość opodatkowania podatkiem dochodowym przychodów z kontraktów menedżerskich tak jak przychodów z działalności gospodarczej (włączając w to możliwość wybrania podatku liniowego),
- należy przywrócić menedżerom możliwość pełnego rozliczania kosztów uzyskania przychodów,

- należy przyznać menedżerom prawo do wykorzystania 20% ryczałtowych kosztów uzyskania przychodów – podobnie jak u innych grup podatników opodatkowanych w ramach działalności wykonywanej osobiście,
- należy zmienić przepisy ustawy o podatku od towarów i usług w celu zrównania na gruncie przepisów rangi ustawowej statusu menedżerów z innymi grupami zawodowymi,
- należy zmienić przepisy ustawy o podatku od towarów i usług w celu jednoznacznego uregulowania kwestii podatku naliczonego.

dr Ryszard Sowiński

autor jest ekspertem Instytutu Sobieskiego  
i adiunktem w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji UAM



Instytut Sobieskiego jest polskim think tankiem czyli "fabryką idei". Think tank to pozarządowa instytucja będąca pomostem pomiędzy nauką, polityką, światem gospodarki, mediami i obywatelami. Instytut zajmuje się szeroką tematyką polityczno-ekonomiczno- społeczną, prowadzi badania i na ich podstawie proponuje zalecenia dotyczące konkretnych polityk i stymuluje debatę publiczną.

Zespół ekspertów Instytutu składa się z ponad 20 osób z dorobkiem zawodowym lub naukowym: ekonomistów, politologów, prawników, finansistów, inżynierów, biologów, historyków.

Tematyka badawcza obejmuje: Stosunki Międzynarodowe, Obronność, Konstytucja i System Polityczny, Unia Europejska, Finanse Publiczne, Podatki, Polityka Monetarna, Prywatyzacja i Restrukturyzacja Gospodarki, Rynek Pracy, Bezrobocie, Infrastruktura i Transport, Przestępczość, Prawo Karne, Rolnictwo, Krajobraz Przestrzenny, Miasto.

Misja Instytutu Sobieskiego brzmi: Tworzymy Idee dla Polski.

Podstawowe zasady: Silne Ograniczone Państwo, Wolna Gospodarka, Ład Społeczny

**Instytut Sobieskiego**  
**ul. Nowy Świat 27**  
**00-029 Warszawa**  
[www.sobieski.org.pl](http://www.sobieski.org.pl)