



Katarzyna Kunka
starszy menedżer
Deloitte Doradztwo Podatkowe sp. z o.o.,
biuro w Łodzi



Łukasz Starosta
starszy konsultant
Deloitte Doradztwo Podatkowe sp. z o.o.

Członkowie zarządu bez wynagrodzenia – wybrane implikacje podatkowe

Członkowie zarządu w spółkach kapitałowych są osobami, których głównym zadaniem jest prowadzenie spraw spółki i jej reprezentacja. Zdarzają się sytuacje, w których osoby te pełnią swoje funkcje, nie otrzymując z tego tytułu żadnego wynagrodzenia. Celem niniejszego artykułu jest omówienie wybranych aspektów ryzyka podatkowego powstającego po stronie spółki kapitałowej na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) w wypadku pełnienia funkcji członka zarządu przez wybraną osobę bez ustanowienia wynagrodzenia.

W pierwszej kolejności warto wskazać, że na gruncie Kodeksu spółek handlowych (ksh) zarząd prowadzi sprawy spółki i reprezentuje spółkę (odpowiednio art. 201 ksh w zakresie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz art. 368 ksh w zakresie spółki akcyjnej). Dodatkowo zgodnie z art. 203¹ ksh (dotyczącego spółki z ograniczoną odpowiedzialnością) uchwała wspólników może ustalać zasady wynagradzania członków zarządu, w szczególności maksymalną wysokość wynagrodzenia, przyznawania członkom zarządu prawa do świadczeń dodatkowych lub maksymalną wartość takich świadczeń. Wynagrodzenie członków zarządu zatrudnionych na podstawie umowy o pracę lub innej umowy określa organ albo osoba powołana uchwałą zgromadzenia wspólników do zawarcia umowy z członkiem zarządu¹. Przepisy ksh nie wskazują jednak, że ustanowienie wynagrodzenia dla członków zarządu jest obligatoryjne. W efekcie jakkolwiek sytuacja, w której członek zarządu pełni swoje funkcje, nie otrzymując z tego tytułu wynagrodzenia, na gruncie ksh wydaje się prawnie dopuszczalna, organy podatkowe często prezentują stanowisko zakładające, że w konsekwencji po stronie spółki może powstać przychód z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia, podlegający opodatkowaniu CIT.

Regulacją będącą podstawą wywodzenia wskazanych skutków przez organy podatkowe jest art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT, zgodnie z którym przychodem jest m.in. wartość otrzymanych rzeczy lub praw, a także wartość innych świadczeń w naturze, w tym wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń.

JEŻELI PRZYCHÓD, TO W JAKIEJ WYSOKOŚCI?

Warto jednak zauważyć, że metodologia ustalenia wartości omawianego świadczenia nie jest jednoznaczna. Organ podatkowy podkreśla, że w zakresie określenia wysokości uzyskanego przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia w postaci sprawowania przez członka zarządu swoich funkcji

¹ Kwestie dotyczące spółki akcyjnej w tej materii reguluje art. 378 ksh, zgodnie z którym rada nadzorcza ustala wynagrodzenie członków zarządu zatrudnionych na podstawie umowy o pracę lub innej umowy, chyba że statut stanowi inaczej (art. 378 § 1 ksh). Walne zgromadzenie może ustalać zasady wynagradzania członków zarządu, w szczególności maksymalną wysokość wynagrodzenia, przyznawania członkom zarządu prawa do świadczeń dodatkowych lub maksymalną wartość takich świadczeń, a także może upoważnić radę nadzorczą do ustalenia, że wynagrodzenie członków zarządu obejmuje również prawo do określonego udziału w zysku rocznym spółki, który jest przeznaczony do podziału między akcjonariuszy zgodnie z art. 347 § 1 ksh (art. 378 § 2 ksh).

nieodpłatnie, zastosowanie znajdzie art. 12 ust. 6 pkt 4 ustawy o CIT. Mając na uwadze treść wskazanej regulacji, wartość przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia należałoby ustalić na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług tego samego rodzaju, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia. Kwestia ta może w praktyce przysporzyć trudności z uwagi na zakres czynności faktycznie wykonywanych przez danego członka zarządu czy też problematyczność w zakresie możliwości odwołania się do zasad obliczenia świadczeń w porównywalnych podmiotach.

CZYNNIKI OGRANICZAJĄCE RYZYKO

Warto przy tym wskazać, że co do zasady omawiane ryzyko (tj. ryzyko uznania przez organy podatkowe, że dochodzi do powstania nieodpłatnego świadczenia w związku z brakiem wynagrodzenia członków zarządu) powinno być niższe w sytuacji, gdy funkcję członka zarządu nieodpłatnie pełni osoba fizyczna będąca udziałowcem tej spółki (lub udziałowcem spółki matki). W takiej sytuacji organy podatkowe wskazują, że osobie fizycznej będącej udziałowcem (akcjonariuszem) z tytułu posiadania udziałów (akcji) w spółce kapitałowej przysługują określone prawa majątkowe, w szczególności prawo do dywidendy czy też prawo do otrzymania majątku spółki w razie jej likwidacji. Oznacza to, że pełnienie funkcji członka zarządu bez ustanowienia odrębnego wynagrodzenia z tego tytułu obecnie bądź w przyszłości może przynieść wspólnikowi wymierne korzyści ekonomiczne. W efekcie członek zarządu (posiadający jednocześnie określone prawa udziałowe), mimo braku „pośredniego” wynagrodzenia, może otrzymać korzyści ekonomiczne (a zatem swego rodzaju „wynagrodzenie”), przykładowo w postaci dywidendy. Nie można zatem uznać, że w tym wypadku (tj. braku określenia dodatkowego wynagrodzenia na rzecz udziałowca z tytułu pełnienia funkcji członka zarządu) spółka nieodpłatnie korzysta z usług takiego członka zarządu i że występuje brak ekwiwalentności świadczeń stanowiący warunek konieczny do powstania przychodu z nieodpłatnych świadczeń².

Innymi sytuacjami, w których w ocenie organów podatkowych pełnienie funkcji członka zarządu bez wynagrodzenia nie musi się przekładać na powstanie przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń po stronie spółki, jest przykładowo wykonywanie tych zadań przez pracownika spółki matki

² W takim tonie wypowiedział się m. in. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 17 marca 2016 r. (nr IPPB6/4510-57/16-3/AK).

(udziałowca) albo członka zarządu spółki matki (udziałowca), a zatem przez osobę mogącą w przyszłości uzyskać wzajemną korzyść majątkową stanowiącą ekwiwalent za świadczone usługi (np. wynagrodzenie za pracę)³.

Dodatkowym argumentem, który może przemawiać za istnieniem ekwiwalentności w zakresie wykonywania swoich funkcji przez członka zarządu bez bezpośredniego wynagrodzenia z tego tytułu (a zatem również z brakiem konieczności opodatkowania odpowiedniej wartości przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń) jest przykładowo wypłata wynagrodzenia przez spółkę kapitałową z tytułu nabycia usług wsparcia w obszarze zarządzania (tzw. *management fee*) na rzecz swojego udziałowca (lub innego podmiotu z grupy kapitałowej), którego łączy określony stosunek prawny z tym członkiem zarządu. W takim wypadku dana spółka powinna zweryfikować, czy zakres takiego wynagrodzenia obejmuje również świadczenie w zakresie oddelegowania (zapewnienia) członków zarządu.

Warto jednak pamiętać, że pomimo wskazanych powyżej czynników, które mogą wpływać na ograniczenie ryzyka sporu z organami podatkowymi (poprzez podkreślenie istnienia ekwiwalentności świadczeń pomiędzy spółką i członkiem jej zarządu), z uwagi na brak bezpośredniego uregulowania w ustawie o CIT w zakresie wykonywania swoich funkcji przez członków zarządu bez wynagrodzenia, w celu uniknięcia potencjalnego sporu z władzami podatkowymi, spółka kapitałowa może rozważyć wystąpienie z wnioskiem o wydanie interpretacji

³ Przykładowo stanowisko o braku powstania przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia dla podatnika (spółki) w związku z pełnieniem funkcji członków zarządu bez wynagrodzenia w tym podmiocie zostało wyrażone w interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 14 sierpnia 2015 r. (nr IBPB-1-3/4510-91/15/APO) – gdzie członkiem zarządu podatnika była osoba zatrudniona jednocześnie na podstawie umowy o pracę w spółce matce; czy też w interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 13 lipca 2015 r. (nr IBPB-1-2/4510-60/15/MVV), gdzie członkami zarządu podatnika były osoby pełniące jednocześnie funkcje członków zarządu w spółce matce.

indywidualnej w celu potwierdzenia, iż po jej stronie nie powstanie przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń, w przypadku zaistnienia określonych okoliczności wskazanych powyżej.

WPROWADZENIE WYNAGRODZENIA

Z drugiej strony – gdy jednak żadna okoliczność (opisana wcześniej lub inna) nie wskazuje na istnienie ekwiwalentności pomiędzy spółką i członkiem jej zarządu – w celu ograniczenia potencjalnego ryzyka doszacowania przychodu podlegającego opodatkowaniu z tytułu nieodpłatnych świadczeń warto rozważyć wprowadzenie wynagrodzenia dla osób fizycznych pełniących funkcje członków zarządu.

Wprowadzenie takiego wynagrodzenia wiąże się ze zróżnicowanymi konsekwencjami podatkowymi dla tych osób, stosownie do podstawy prawnej wypłaty takiego wynagrodzenia, jej rezydencji podatkowej czy też istnienia innych źródeł dochodu. Rozważenia wymagają również konsekwencje powstające na gruncie regulacji dotyczących ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego w zakresie wynagrodzenia wypłacanego na rzecz osób fizycznych będących członkami zarządu.

PODSUMOWANIE

Podsumowując, autorzy pragną zasygnalizować, że kwestie związane z wynagradzaniem członków zarządu powinny być przedmiotem szczegółowej analizy w spółkach kapitałowych. Potencjalna identyfikacja ryzyka z tego tytułu, a następnie przeprowadzenie szczegółowej analizy dotyczącej stosunków pomiędzy spółką a osobami pełniącymi takie funkcje w zakresie istnienia ewentualnej ekwiwalentności (obejmująca potencjalnie również relacje z innymi podmiotami z grupy kapitałowej) czy też wprowadzenie odpowiedniego wynagrodzenia na rzecz takich osób może się przyczynić do uchronienia danego podmiotu przed sporem z organem podatkowym i w efekcie doszacowaniem dochodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń. ■



INNOFORM

Międzynarodowe Targi Kooperacyjne Przemysłu Narzędziowo-Przetwórczego
25-27 kwietnia 2017, Bydgoszcz

Organizatorzy:



Przemysł
w najlepszej
formie

www.innoform.pl