

XI. Weryfikacja prawidłowości zawarcia umów cywilnoprawnych

Analizie poddano umowy cywilnoprawne zawarte w 2018 r. pomiędzy Spółką a osobami fizycznymi. Należy wskazać, iż każda z badanych umów, a także załączone rachunki do nich, nie posiadają podpisów, ani wykonawczy zlecenia lub dzieła, ani Zleceniodawcy, tj. osoby upoważnionej Spółki do zlecenia wykonania dzieła. We wszystkich umowach z 2018 r. w miejscu podpisu Zleceniodawcy znajduje się wydrukowany znak pieczęci Prezesa Zarządu Paweł Gdula z parafką. Nie jest to własnoręczny podpis. Ponadto analizowane umowy cywilnoprawne z 2018 r. w przedmiocie posiadają mało precyzyjny opis art. „Honorarium ŁP nr ...”, co także budzi wątpliwości co do zasadności umowy. Nie można nie zwrócić uwagi na to, że w dokumentacji Spółki znajdują się niektóre umowy (około 20-30) w dwóch egzemplarzach. Powyższe wskazuje na to, że Spółka nie przekazała osobie wykonującej zlecenie lub dzieło jednego z egzemplarzy zawartej umowy. De facto istnieje ryzyko kwestionowania zasadności oraz prawidłowości zawarcia takich umów.

Należy zwrócić uwagę, iż do zawarcia umowy cywilnoprawnej konieczne jest złożenie zgodnych oświadczeń woli obu stron umowy. Jeżeli umowa zawierana jest w formie pisemnej, do zachowania pisemnej formy wystarczające jest sporządzenie dokumentu obejmującego treść oświadczeń woli obu stron i podpisanego przez obie strony lub wymiana dokumentów, z których każdy jest podpisany przez jedną ze stron lub dokumentów, z których każdy obejmuje treść oświadczenia woli jednej ze stron i jest przez nią podpisany. Ze stanu faktycznego dojść można do wniosku, iż nie została zachowana forma pisemna umów. Do zachowania formy pisemnej umów cywilnoprawnych Spółki wystarczyłoby własnoręczny podpis osoby, z którą zawierała Spółka umowę.

Precyzyjność przedmiotu umowy cywilnoprawnej również jest ważną kwestią w niniejszym wypadku.

Zgodnie z wyrokiem Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 30 marca 2016, III Aua 739/15, przedmiot umowy powinien być określony tak, aby nie budził on wątpliwości co do powierzonego dzieła lub zlecenia. Innymi słowy, dzieło jest wytworem, który w momencie zawierania umowy nie istnieje, jednak jest w niej z góry przewidziany i określony w sposób umożliwiający jego późniejszą weryfikację. Przedmiotem umowy o dzieło jest zatem doprowadzenie do weryfikowalnego i jednorazowego rezultatu, zdefiniowanego przez zamawiającego już w momencie zawierania umowy.

Przedmiotem większości umów cywilnoprawnych z 2018 r. Spółki został określony „Honorarium nr ...”. Według Słownika Języka Polskiego „honorarium” to – wynagrodzenie za pracę w wolnych zawodach, najczęściej powiązanych z prawami autorskimi.

W momencie, kiedy pracownik Spółki w ramach stosunku pracy stworzył utwór, a jego wynagrodzenie może w części lub w całości stanowić honorarium za autorskie prawa majątkowe do stworzonego utworu, do takiej umowy należy stosować 50% kosztów uzyskania przychodu.

Do umów o dzieło Spółki z przedmiotem umowy „Honorarium nr ...” został dołączony rachunek do umowy, a koszty uzyskania przychodu zostały określone w 50%. Powyższe wskazuje na to, iż mamy do czynienia z prawami autorskimi majątkowymi.

WSA w Krakowie w wyroku z 16 lutego 2010 r., I SA/Kr 1454/09 wskazał, że *„jeżeli pracownik w ramach obowiązków ze stosunku pracy wykonuje również prace twórcze, to z umowy o pracę musi ten fakt wynikać, a także to jaka część wynagrodzenia stanowi honorarium za przeniesienie praw autorskich do utworu, a jaka jest ściśle związana z wykonywaniem obowiązków pracowniczych, bowiem tylko taki podział wynagrodzenia daje podstawę do zastosowania 50% stawki kosztów uzyskania przychodów”*.

W tym miejscu należy dodać, iż w przypadku, gdy wynagrodzenie uzyskiwane jest w ramach stosunku pracy, umowa o pracę powinna określać zakres obowiązków związanych z pracą twórczą i wynagrodzenie należne z tego tytułu, a dla celów dowodowych zasadności zawartych odrębnie umów cywilnoprawnych, rekomendowanym rozwiązaniem jest prowadzenie ewidencji prac twórczych, pozwalającej na wyodrębnienie wynagrodzenia objętego 50% stawką kosztów uzyskania przychodów.

Zgodnie z umową o dzieło nr UMW/8/2018 zawartą w dniu 23 stycznia 2018 r. pomiędzy Spółką a Magdaleną Kalinowską oraz wystawionym rachunkiem do w/w umowy, Magdalenie Kalinowskiej należało się wynagrodzenie w wysokości 9 828,00 zł netto tytułem Honorarium ŁP nr 01/2018. Zgodnie z wyciągiem bankowym rachunku bankowego Spółki PKO BP 88 1600 1462 1833 4014 0000 0007 (rachunek do wypłat wynagrodzeń oraz honorarium) – brak przelewu, zważywszy na to, że dniu 23 stycznia 2018 r. zostały dokonane 7 przelewów z tytułem „Honorarium nr 01/2018” innym osobom na kwoty od 273 zł do 2 401,33 zł. Co istotne, brak takiego przelewu również w innych wyciągach bankowych udostępnionych przez Spółkę.

Podobna sytuacja dotyczy również następujących umów:

1. Umowa o dzieło nr UMW/3/2018 zawarta w dniu 2 stycznia 2018 r. pomiędzy Spółką a Bogdanem Bronowskim, przedmiotem której jest „Honorarium ŁP nr 01/2018” o wartości 2 500 zł brutto,
2. Umowa o dzieło nr UMW/751/2019 zawarta w dniu 1 lutego 2019 r. pomiędzy Spółką a Pawłem Bombikiem, przedmiotem której jest „Honorarium ŁP nr 02/2019” o wartości 2 000 zł brutto,

3. Umowa zlecenie nr UMW/6/2019 zawarta w dniu 9 stycznia 2019 r. pomiędzy Spółką a Pawłem Bombikiem, przedmiotem której jest „Obsługa polowania dewizowego – 18/M/AW/SU/115” o wartości 9 000,00 zł brutto,

4. Umowa zlecenie nr UMW/421/2019 zawarta w dniu 26 marca 2019 r. pomiędzy Spółką a Marianem Wilczewskim, przedmiotem której jest „Organizacja polowań okres 2017” o wartości 32 000,00 zł brutto.

Powyższe budzi poważne wątpliwości w zakresie zawartych umów cywilnoprawnych Spółki za rok 2018.

Ponadto, zgodnie z wyciągiem bankowym rachunku bankowego Spółki PKO BP 88 1600 1462 1833 4014 0000 0007 w dniu 23 lutego 2018 r. zostało wypłacono 15 nagród dla następujących osób: Bombik Paweł, Sobczak Jacek, Żyrek Tomasz, Sobolewski Paweł, Wierzbieniec Andrzej, Marzec Bartosz, Bronowski Bogdan, Siniarska Anna, Żabińska Anna, Wurst Jolanta, Biedrzycka-Woźniak Dorota, Głogowska-Skrzypczak Marzanna, Matysek Wacław, Głogowski Mirosław, Moździerz Maria. Nagrody zostały wypłacone w wysokości od 5 000 zł do 24 500 zł dla każdej z w/w osób różnie. W tytule przelewu widnieje nazwa „Nagroda”. Ponadto rachunek bankowy został zasilony kwotą 200 400 zł z tytułem przelewu „Nagrody”. Należałoby zweryfikować czy Spółka posiada dokumentację wypłacanych nagród oraz uchwały Zarządu w tym zakresie.

Reasumując, należy stwierdzić, iż dokumentacja Spółki w zakresie umów cywilnoprawnych posiada szereg uchybień polegających na:

- a) braku oświadczeń woli stron umowy,
- b) braku precyzyjnego określenia przedmiotu umowy,
- c) braku dowodów potwierdzających wykonanie umowy,
- d) braku przekazania jednego z egzemplarzy umowy dla wykonawcy.

Należy dodać, iż powyższe uchybienia znacznie narażają Spółkę na ryzyko ponoszenia odpowiedzialności w zakresie prowadzonej dokumentacji, w szczególności ryzyko kwestionowania wszystkich transakcji wynikających z zawartych umów z 2018 r. (zwłaszcza tych o znacznej wartości) przez Urząd Skarbowy, a także przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych (dalej: ZUS).

Z nieważnością umowy wiąże się też obowiązek zwrotu wzajemnych świadczeń. Zgodnie z wyrokiem Sądu Najwyższego z 25 lipca 2001 r., I KKN 25/99: „nieważność czynności prawnej uzasadnia obowiązek zwrotu nienależnych świadczeń zgodnie z art. 411 pkt 1 k.c.”

Wynagrodzenia wypłacane na mocy nieważnych umów, których nie można konwalidować, nie są kosztami uzyskania przychodu. Zdaniem organów podatkowych takie wynagrodzenia stanowią jednostronne świadczenie spółki i nie stanowią kosztów podatkowych.

Wobec powyższego należy dodać, iż każdy taki przypadek w zakresie zaliczenia do kosztów podatkowych wydatków wynikających z nieważnej umowy należy analizować odrębnie i brać pod uwagę przede wszystkim czynniki ekonomiczne, tj. czy transakcja miała ekonomiczne uzasadnienie zgodnie z art. 15 ust 1 ustawy o CIT oraz czy nie doszło do popełnienia przestępstwa według art. 16 ust 1 pkt 66 ustawy o CIT.

Po analizie dokumentacji należy stwierdzić również ryzyko kwestionowania przez organy podatkowe i ZUS rodzaju zawartych umów cywilnoprawnych. Duża liczba umów została zawarta ze stałymi pracownikami, którzy byli lub pozostają zatrudnieni w Spółce na podstawie umów po pracy. Wartość umów jest zróżnicowana, szacuje się od około 1 000 zł brutto do 25 000 zł brutto. Chociaż jak było wspomniano wyżej, przedmiot umów Spółki nie został określony szczegółowo, wówczas nie wyklucza to ryzyka uznania takiej umowy za stosunek pracy, a w konsekwencji za umowę o pracę.

Co ważne, ZUS oraz Państwowa Inspekcja Pracy może podważyć rodzaj umów i żądać od Spółki właściwych działań. W przypadku ZUS – opłacenia należnych składek, a PIP – zastąpienia umowy cywilnoprawnej na właściwą, tj. umowę o pracę.

Wniosek

Dokumentacja Spółki w zakresie umów cywilnoprawnych posiada szereg uchybień polegających na braku oświadczeń woli stron umowy, braku precyzyjnego określenia przedmiotu umowy, braku transakcji potwierdzających wykonanie umowy, braku przekazania jednego z egzemplarzy umowy dla wykonawcy.

Układ niniejszych umów, ich wydruk, sposób określenia przedmiotu umowy, który z reguły to polegał na wskazaniu numeru Łowca Polskiego i roku oraz fakt, że nie są podpisane, może sugerować, iż zostały one przygotowane dopiero po zrealizowanych płatnościach począwszy od 2016 r.