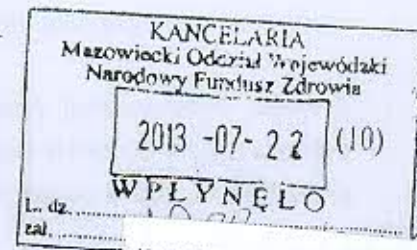


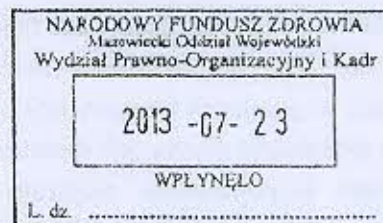
Inia 08.07.2013 r.



Reprezentowana przez:

Do:

Dyrektor Mazowieckiego  
Narodowego Funduszu Zdrowia w Warszawie  
ul. Chałubińskiego 8  
00-613 Warszawa



## Wniosek o wydanie interpretacji w trybie art. 10 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej

Stan faktyczny:

Ubezpieczony (dalej również: Wnioskodawca, Doradca, Podatnik) jest pracownikiem spółki kapitałowej (dalej: Spółki, Płatnik, Pracodawca) zatrudnionym na podstawie umowy o pracę oraz zajmuje stanowisko członka zarządu w tej Spółce na podstawie powołania wynikającego KSH. W ramach umowy o pracę zawartej w 1998 r., Wnioskodawca jest zatrudniony na stanowisku Dyrektora Handlowego i ma powierzone obowiązki związane z nadzorem nad sprzedażą usług kontrahentom Spółki, a w szczególności:  
bieżące monitorowanie sprzedaży;

opracowanie miesięcznych, kwartalnych i rocznych planów sprzedaży usług;  
współdziałanie z działem marketingu i z działem księgowości;  
ocena dla potrzeb Zarządu wielkości sprzedaży za dany okres;  
monitorowanie egzekucji należności od kontrahentów za sprzedane usługi.

Z tytułu wykonywanej pracy na rzecz Spółki pracownik pobiera wynagrodzenie w wysokości przekraczającej 5000PLN brutto miesięcznie, wysokość tego wynagrodzenia zostanie utrzymana w przyszłości w trakcie świadczenia usług doradczych (o czym niżej).

Wnioskodawca oprócz tych dwóch tytułów prawnych rozważa również świadczenie na rzecz tego samego podmiotu (Spółki – swojego pracodawcy) w 2013 r. i w latach następnych czynności z zakresu doradztwa na podstawie odrębnej umowy zawartej między Spółką a tą osobą występującą dla potrzeb tej umowy jako osoba samozatrudniona (dalej: Umowa). Zgodnie z zapisami przedmiotowej umowy „(...) Doradca nie jest związany zasadami systemu organizacji pracy Spółki, w tym regulaminami pracy. Doradca przy wykonywaniu obowiązków wynikających z niniejszej umowy zobowiązany jest do dołożenia staranności wynikającej z zawodowego charakteru swojej działalności, w granicach kompetencji przypisanych do zajmowanego stanowiska oraz do działania zgodnie z przepisami prawa, jak również prawem wewnątrzzakładowym Spółki, mając na względzie powszechnie respektowane zwyczaje obrotu gospodarczego oraz zasady etyki w biznesie, zachowując przy tym całkowitą lojalność wobec materialnych i niematerialnych interesów Spółki, o ile nie są sprzeczne z przedmiotem zlecenia i obowiązującymi w tym zakresie regulacjami prawnymi.”

Zakres przedmiotowy zawartej przez Ubezpieczonego umowy obejmuje czynności (§3.2. Umowy):  
doradztwa w zakresie jakości świadczonych usług przez Spółkę;  
doradztwa w zakresie raportów przygotowywanych przez Spółkę pod kątem merytorycznym, w zakresie badania rynku; sprzedaży i zakupu inwestycji; wyceny nieruchomości bądź zarządzania nimi;  
doradztwa w zakresie zarządzania projektami realizowanymi przez Spółkę;  
doradztwa nad procesem twórczym w Spółce;  
doradztwa w zakresie budowania, a w szczególności doboru członków zespołu, który ma zostać powołany w celu realizacji zadań operacyjnych,  
doradztwa w zakresie badania, przeglądu i weryfikacji rynku, na którym działa Spółka, a w szczególności rynku lokalnego, na którym Spółka prowadzi lub bezpośrednio zmierza do uruchomienia swojej działalności operacyjnej;  
opiniowania projektów dotyczących nowych koncepcji działalności przedstawionych i podejmowanych przez Spółkę,



przy wykonywaniu obowiązków Doradca współdziałać będzie z pozostałymi członkami zarządu bądź pracownikami lub współpracownikami Spółki dochowując najwyższej staranności wymaganej w stosunkach tego rodzaju.

chronienia powierzonego mu przez Spółkę mienia i wykorzystywania go zgodnie z jego przeznaczeniem i właściwościami wyłącznie w celach związanych z realizacją niniejszej Umowy;  
przestrzegania przepisów dotyczących bezpieczeństwa i higieny pracy;  
informowania niezwłocznie Spółki o okolicznościach uniemożliwiających wykonanie czy mogących skutkować nienależytym wykonaniem powierzonych mu obowiązków.

Jednocześnie Doradca w ramach przedmiotowej umowy oraz ww. zadań nie jest zobowiązany do: pełnienia czynności zarządczych polegających na zarządzaniu przedsiębiorstwem bądź jego zorganizowaną częścią w znaczeniu operacyjnym i strategicznym, tworzeniu polityki handlowej, kadrowej, marketingowej oraz innych czynności zarezerwowanych do wyłącznej kompetencji Zarządu Spółki;

kierowania pracownikami oraz wydawania im poleceń służbowych;  
reprezentowania Spółki na zewnątrz w innych sprawach aniżeli przewidziane zakresem obowiązków wynikających z punktu 3.2. (powyżej).

Jednocześnie na podstawie art. 3.4 Umowy odpowiedzialność Doradcy rozpoczyna się z chwilą podpisania umowy, i jest ograniczona do faktycznie otrzymanego wynagrodzenia przy czym w żadnym przypadku nie może przekroczyć 15000 euro (słownie: piętnaście tysięcy euro), przeliczonym po kursie średnim NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień podpisania umowy. Ponadto zgodnie z § 3.5 Umowy Doradca może wykonywać swoje czynności poprzez swoich pracowników bądź współpracowników. Doradca może powierzyć wykonanie zleconych zadań osobie trzeciej, ale tylko pod warunkiem wcześniejszego uzyskania zgody Spółki. Zaś zastępca Doradcy musi spełniać wszystkie te wymagania, jakie stawiane Doradcy, dysponować wiedzą, doświadczeniem oraz uprawnieniami niezbędnymi do należytego wykonania powierzonych zadań i zobowiązać się wykonać je z należyłą starannością z uwzględnieniem obowiązujących przepisów prawa, standardów i reguł wykonywania zadań objętych niniejszą umową, a także zasad etyki zawodowej oraz dbając o interesy Spółki i jej kontrahentów. Dodatkowo Doradca ponosi odpowiedzialność na zasadach określonych w pkt. 3.4. za czynności swoich pracowników bądź współpracowników lub swego zastępcy, jak za swoje własne."

Ubezpieczony podkreśla, że zakres czynności wynikających z tej umowy nie pokrywa się z zakresem obowiązków wynikających z umowy o pracę (w bieżącym lub poprzednim roku kalendarzowym), a także z zakresem obowiązków wynikających z powołania wynikającego z KSH i nie pokryje się w przyszłości. Jednocześnie Wnioskodawca nie prowadził w okresie ostatnich 60 miesięcy

kalendaryzowanych przed dniem rozpoczęcia wykonywania działalności innej pozarolniczej działalność gospodarczej.

**Pytanie:**

Czy świadczenie usług doradczych w 2013 i następnych latach na rzecz obecnego pracodawcy w zakresie określonym w stanie faktycznym stanowi tytuł do ubezpieczenia zdrowotnego dla osób prowadzących działalność gospodarczą wynikający z art. 66 ust. 1 lit. c ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, a w rezultacie w przypadku świadczenia usług ramach prowadzonej działalności gospodarczej na podstawie ww. umowy doradczej Wnioskodawca uprawniony jest do samodzielnego obliczenia i odprowadzenia ubezpieczenia zdrowotnego na zasadach określonych dla podmiotów w art. 66 ust. 1 lit. c ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych?

**Odpowiedź:**

Na wstępie wnioskodawca pragnie wyjaśnić, iż ma świadomość, że równoległe świadczenie usług w oparciu o własną działalność gospodarczą (samozatrudnienie) oraz o umowę o pracę dla tego samego podmiotu jest możliwe tylko wtedy, gdy spełnione są jednocześnie dwa następujące warunki: zakresy świadczonych usług są różne rodzajowo od prac wykonywanych na podstawie umowy o pracę oraz gdy umowa dotycząca samozatrudnienia nie posiada cech stosunku pracy o jakim mowa w art. 22 § 1 Kodeksu pracy bądź stosunku zlecenia. W rezultacie świadczone przez Ubezpieczonego usługi stanowią tytuł do ubezpieczenia zdrowotnego jak dla osób prowadzących działalność gospodarczą wynikający art. 66 ust. 1 lit. c ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

Zanim jednak Ubezpieczony przedstawi argumentację prawną w zakresie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych na wstępie należy określić, czy świadczone usługi w ramach zawartej umowy nie będą traktowane jako przychód z działalności wykonywanej osobiście w rozumieniu art. 13 pkt 9 ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych dalej: ustawy o PODOF.

**Klasyfikacja na gruncie ustawy o PODOF**

Bez wątpliwości należności za kontrakty menadżerskie są klasyfikowane na gruncie ustawy o PODOF jako działalność wykonywana osobiście, a nie jako pozarolnicza działalność gospodarcza, analogicznie w tej kwestii Ministerstwo Finansów w piśmie z dn. 31 V 2010 r. (sygn.



DD2/033/95/KBF/10/403) oraz Naczelny Sąd Administracyjny w drodze uchwały 7 sędziów NSA z dn. 26 IV 2010 r. (sygn. II FPS 10/2009 (OSP 2010/11 poz. 109).

Niemniej jednak umowa na podstawie której czynności te będą świadczone przez Wnioskodawcę na rzecz Płatnika nie są kontraktem menadżerskim ani umową o zarządzanie przedsiębiorstwem, ani umową o podobnym charakterze. Co prawda kontrakt menedżerski nie został zdefiniowany w ustawie o PDOF, jednak zdaniem Podatnika należy uznać, iż „kontrakt menedżerski” jest swego rodzaju umową o zarządzanie w rozumieniu tegoż przepisu, tj. jako inny rodzaj umowy o zarządzanie, a nie jako odrębny od zarządzania przedmiot działalności. Co do istoty kontraktu menadżerskiego wypowiedziały się również sądy administracyjne. Dla przykładu WSA w Łodzi orzekł dnia 2 września 2010 r. (wyrok o sygn. I SA/Łd 691/2010), iż kontrakt menedżerski dotyczy zarządzania przedsiębiorstwem, czy też jego częścią, a jego istotą – podobnie jak istotą umów o zarządzanie przedsiębiorstwem lub umów o podobnym charakterze, zawieranych pomiędzy przedsiębiorcą zlecającym zarząd a samodzielnym podmiotem (zarządcą) – jest zarządzanie przedsiębiorstwem, na rzecz i w interesie przedsiębiorcy, na jego rachunek i ryzyko.

Co zaś się tyczy zakresu pojęcia „zarządzanie przedsiębiorstwem” w kontekście ustawy o PDOF, to Ustawodawca nie uściślał tego terminu ograniczając się do stwierdzenia, że 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 traktowane są na gruncie prawa podatkowego tak, jak przychody z działalności wykonywanej osobiście. Jednak można wskazać, co tego rodzaju czynności będą obejmować opierając się na interpretacjach prawa podatkowego wydawanych przez organy podatkowe. Dla przykładu mogą to być czynności takie jak:

- bieżący nadzór nad pracą i udzielanie wytycznych podległym bezpośrednio pracownikom,
- bieżący nadzór nad działalnością spółki,
- bieżący nadzór nad realizacją umów z kontrahentami,
- realizowanie polityki handlowej spółki,
- podejmowanie kluczowych dla spółki decyzji inwestycyjnych,
- podejmowanie kluczowych decyzji personalnych,
- podejmowanie decyzji oraz wyrażania zgody na rozporządzenie majątkiem spółki,
- podejmowanie innych decyzji dotyczących gospodarowania zasobami materialnymi i niematerialnymi spółki,
- reprezentacja spółki,
- udział w obradach zarządu z prawem głosu,
- udział w obradach innych organów spółki,

- składanie sprawozdań radzie nadzorczej lub zgromadzeniu.

Powyższy katalog, choć nie jest usankcjonowany aktem prawnym rangi ustawowej niemniej znajduje potwierdzenie w licznych interpretacjach prawa podatkowego np. interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 18 lipca 2012 r. (sygn. IPPB1/415-492/12-2/IF) oraz interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 14 czerwca 2011 r., (sygn. ILPB1/415-381/ 11-2/AA) i dlatego może zostać zdaniem Wnioskodawcy uznany za miarodajny w przedmiotowej sprawie.

Wnioskodawca pragnie wskazać, że umowa zawierana między przedsiębiorstwem a Doradcą oraz zakres w ramach tej umowy wykonywanych czynności w istotny sposób odróżnia się od zdefiniowanych zadań wynikających z kontraktu menadżerskiego i zarządzania przedsiębiorstwem.

Podatnik podkreśla, że nie ma takiego przepisu prawa, który zakazywałby rozdzielania obowiązków na zarządzanie przedsiębiorstwem oraz usługi doradcze, za które przysługuje odrębne wynagrodzenie możliwe do opodatkowania na zasadach wynikających z prowadzonej działalności gospodarczej. Co więcej rozwiązanie takie akceptowane jest również przez organy podatkowe:

Dla przykładu Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie wydał interpretację sygn. IPPB1/415-1503/12-4/EC, w której zasadniczo podziela punkt widzenia dopuszczający takie rozwiązanie. W przywołanej sprawie osoby zarządzające spółką otrzymują z tego tytułu wynagrodzenie na podstawie umów o pracę, zarazem ich pracodawca (spółka) planuje zawarcie z tymi osobami umów o świadczenie usług doradczych. Wykonywać je będą jako samodzielni przedsiębiorcy. Spółka zastrzega, że usługi doradcze świadczone przez poszczególnych członków zarządu nie będą dotyczyć tych obszarów funkcjonowania firmy, w których pełnią funkcje kierownicze. Ujmując rzecz krótko, to, w czym te osoby doradzają, nie pokrywa się z tym, czym kierują. Za swoje usługi będą otrzymywać osobne wynagrodzenie, będą je świadczyć samodzielnie z dopuszczalną możliwością współpracy z osobami trzecimi, nie będą podlegali kierownictwu spółki w związku ze świadczeniem na jej rzecz doradztwa, nie muszą też wykonywać usług w wyznaczonym miejscu. Osoby te będą otrzymywały wynagrodzenie z dwóch tytułów: za zarządzanie spółką na podstawie umowy o pracę oraz za doradztwo na podstawie odrębnej umowy. Ponadto wskazano również, że zakres usług doradczych świadczonych przez członków zarządu nie będzie pokrywał się z czynnościami zarządu nad przedsiębiorstwem.

Tak więc skoro Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie – uznał, że możliwe jest w takiej sytuacji opodatkowanie dochodu otrzymanego z tytułu umowy o doradztwo na zasadach określonych dla prowadzących działalność, to brak jest logicznych przesłanek, by na zasadzie analogii (jest to sytuacja pod wieloma względami zbieżna z sytuacją przedstawioną w stanie faktycznym niniejszego



wniosku) nie uznać również takiej możliwości za dopuszczalną w przypadku Wnioskodawcy. Reasumując na gruncie ustawy o PDOF świadczone przez Wnioskodawcę usługi doradcze nie będą kwalifikowane jako przychód z działalności wykonywanej osobiście, lecz jako przychód z działalności gospodarczej, co potwierdzają liczne interpretacje podatkowe organów podatkowych oraz wyroki sądów administracyjnych.

#### **Klasyfikacja na gruncie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.**

Zdaniem Wnioskodawcy, świadczenie w ramach prowadzonej działalności gospodarczej usług doradczych na rzecz Spółki, zgodnie z zasadą automatyzmu, stanowi bezwzględny tytuł do objęcia obowiązkowym ubezpieczeniem zdrowotnym z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej (art. 66 ust. 1 lit. c ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych). Wnioskodawca ma zatem obowiązek samodzielnego zgłoszenia do ZUS faktu rozpoczęcia działalności gospodarczej oraz obliczenia i przekazywania składek na ubezpieczenie zdrowotne z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej. Wobec powyższego nieprawidłowe należałoby uznać przesłanie do ZUS przez Spółkę zgłoszeń do ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego z tytułu umowy na zasadach przewidzianych dla umów zlecenia.

Ubezpieczony opiera swoje stanowisko na brzmieniu art. 5 pkt 21 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, gdzie przez osobę prowadzącą działalność pozarolniczą rozumie się osobę, o której mowa w art. 8 ust. 6 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych. Zgodnie zaś z art. 8 ust. 6 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych za osobę prowadzącą działalność gospodarczą uważa się osobę prowadzącą działalność gospodarczą na podstawie przepisów o działalności gospodarczej lub innych przepisów szczególnych.

Zdaniem Wnioskodawcy przepisy ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych zawierają wyczerpujący katalog źródeł powstania obowiązku składkowego (tytułów do ubezpieczenia). Wymienione w art. 66 ust. 1 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych tytuły do ubezpieczenia zdrowotnego wskazują osoby odrębnie podlegające ubezpieczeniom zdrowotnym. Tytułu do ubezpieczenia dla osób wykonujących pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, wskazuje art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych. Natomiast tytuł do ubezpieczenia zdrowotnego osób prowadzących pozarolniczą działalność

gospodarczą wskazany został w art. 66 ust. 1 pkt. 1 lit c ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych.

Interpretując przepisy o charakterze publicznoprawnym, a takim są przepisy ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, należy kierować się wykładnią językową zakładającą racjonalność ustawodawcy. Art. 5 pkt 21 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych odsyłając bezpośrednio do art. 8 ust. 6 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w sposób wiążący dla potrzeb tej ustawy co należy rozumieć przez pojęcie pozarolniczej działalności i kogo uznawać za wykonującego pozarolniczą działalność. Zgodnie z tym przepisem za osobę prowadzącą działalność gospodarczą uważa się m.in. osobę prowadzącą pozarolniczą działalność gospodarczą na podstawie przepisów o działalności gospodarczej lub innych przepisów szczególnych. Oznacza to, że do zakwalifikowania danej osoby jako prowadzącej działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych wystarczy sam fakt, iż dana osoba prowadzi działalność gospodarczą na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej. Wynika z tego również, że dla uznania danej osoby za prowadzącą działalność gospodarczą nieistotny jest materialnoprawny charakter wykonywanych przez nią czynności, lecz sam fakt jej prowadzenia.

Zgodnie z poradnikiem ZUS, warunkiem aby umowa zlecenia (lub o świadczenie usług) mogła być traktowana jako wykonywana w ramach prowadzonej działalności gospodarczej jest opodatkowanie przychodu z tej umowy jak przychodu z działalności gospodarczej, w rozumieniu ustawy o PODOF, co jest spełnione w niniejszej sprawie.

Zdaniem Wnioskodawcy wykonywane przez niego w ramach prowadzonej działalności gospodarczej usługi doradcze dla Spółki nie stanowią od tej działalności odrębnego tytułu do ubezpieczenia w zakresie ubezpieczeń zdrowotnych, co z kolei powoduje, iż Wnioskodawca pełni na podstawie art. 85 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych – funkcję płatnika składek, tym samym na Spółce nie pełni obowiązek zgłoszenia Wnioskodawcy do ubezpieczeń społecznych. Zaś podstawę wymiaru składek należy ustalić w ramach i na zasadach jak dla osób prowadzących działalność gospodarczą.

Podsumowując w świetle przepisów ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, od wynagrodzenia otrzymywanego z tytułu stosunku pracy pobierane będą składki na ubezpieczenie zdrowotne obligatoryjnie przez Pracodawcę, zaś od wynagrodzenia otrzymanego z tytułu świadczenia usług o charakterze doradczym obowiązek taki nie będzie ciążył na Spółce ale Ubezpieczonym i odbywałby się na zasadach określonych dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą.



\*\*\*\*\*

Z poważaniem,

[Redacted signature area]

Załączniki:

- 1) a/a
- 2) pełnomocnictwo
- 3) opłata za pełnomocnictwo

