

25.02.2022 r.

BP.5132.60.2022

2022.61328.TR

V. D. Spółka Akcyjna

Decyzja nr 17/2022/BP

Prezesa

Narodowego Funduszu Zdrowia

Na podstawie 109a ust. 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1285, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o świadczeniach”, w zw. z art. 34 ust. 5 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162), zwanej dalej „Prawem przedsiębiorców”, po rozpatrzeniu wniosku V. D. Spółka Akcyjna o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie podlegania ubezpieczeniu zdrowotnemu:

uznają za prawidłowe stanowisko przedsiębiorcy.

Uzasadnienie

Wnioskiem z dnia 9 lutego 2022 r. V. D. Spółka Akcyjna z siedzibą w ... KRS: ..., REGON: ..., NIP: ..., zwana dalej: „Przedsiębiorcą”, zwrócił się do Narodowego Funduszu Zdrowia (data wpływu do właściwego organu: 15 lutego 2022 r.) o interpretację indywidualną w zakresie przepisów dotyczących podlegania obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego akcjonariuszy, zobowiązanych na gruncie umowy spółki do powtarzających się świadczeń niepieniężnych.

Do wniosku zostało załączone potwierdzenie uiszczenia opłaty od wniosku w kwocie 40 zł.

W opisie stanu faktycznego Przedsiębiorca wskazał, że wykonuje działalność gospodarczą w formie spółki akcyjnej. Przedsiębiorca zamierza wyemitować nowe akcje, właścicielami których staną się:

- 1) Osoba fizyczna prowadząca jednoosobową działalność gospodarczą będącą zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług, posiadająca specjalistyczną wiedzę i umiejętności w zakresie przedmiotu działalności Przedsiębiorcy, będąca członkiem zarządu Przedsiębiorcy;
 - 2) Osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, niebędąca zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług, posiadająca specjalistyczną wiedzę i umiejętności w zakresie przedmiotu działalności Przedsiębiorcy, będąca obecnie członkiem zarządu Przedsiębiorcy
- zwane łącznie Akcjonariuszami.

Przedsiębiorca rozważa zmianę statutu spółki, poprzez zobowiązanie Akcjonariuszy do powtarzających się świadczeń niepieniężnych na rzecz Przedsiębiorcy, w zamian za wynagrodzenie.

W statucie będzie wyraźnie wskazany rodzaj oraz zakres takich świadczeń, z zastrzeżeniem, że nie będą to obowiązki związane z kierowaniem firmą i zajmowaniem się jej sprawami.

Dochody Akcjonariuszy będą opodatkowane jako dochody z innych źródeł na podstawie art. 10 ust. 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.), jako dochody niewynikające z umowy zlecenia, o jakiej mowa w art. 750 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740, z późn. zm.), lecz wynikające z art. 356 ustawy z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1526, z późn. zm.), zwanej dalej: „k.s.h.”. Dochody Akcjonariuszy zostaną skumulowane z innymi dochodami w roku podatkowym na formularzu PIT-36. Akcjonariuszom nie przysługują koszty uzyskania przychodu określone w art. 22 ust. 9 pkt 4 ww. ustawy. Przedsiębiorca wypłacający wynagrodzenie za niepieniężne świadczenie nie będzie płatnikiem podatku dochodowego od tego wynagrodzenia. Cały obowiązek podatkowy spoczywać będzie na Akcjonariuszach, jako świadczących powtarzające się niepieniężne świadczenia.

Przedsiębiorca zadał we wniosku następujące pytanie: Czy wynagrodzenie wypłacane Akcjonariuszom stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne?

Zgodnie ze stanowiskiem Przedsiębiorcy, wynagrodzenie wypłacane Akcjonariuszom nie stanowi podstawy wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne.

Zamknięty katalog tytułów do podlegania obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu ustanowiony został w art. 66 ust. 1 ustawy o świadczeniach.

Sytuacji prawnej Akcjonariuszy nie zmieniła ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r. poz. 2105, z późn. zm.).

Przepisy kodeksu spółek handlowych przewidują możliwość zobowiązania akcjonariusza spółki akcyjnej do powtarzających się świadczeń niepieniężnych, poprzez oznaczenie w statucie spółki rodzaju zakresu takich świadczeń.

Taki stosunek prawny nie tworzy typowej umowy cywilnoprawnej, a obowiązek nałożony na Akcjonariuszy w związku z posiadaniem akcji spółki.

Prezes Narodowego Funduszu Zdrowia, w związku z wnioskiem o wydanie interpretacji zważył, co następuje.

Zgodnie z art. 34 ust. 1-3, 5 i 6 Prawa przedsiębiorców, przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu lub właściwej państwowej jednostki organizacyjnej wnioski o wydanie wyjaśnienia co do zakresu i sposobu stosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej lub składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie (interpretacja indywidualna). Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Przedsiębiorca we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przedstawia zaistniały stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe oraz własne stanowisko w sprawie. Udzielenie interpretacji indywidualnej następuje w drodze decyzji, od której służy odwołanie. Interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym oraz z pouczeniem o prawie wniesienia środka zaskarżenia. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega opłacie w wysokości 40 zł. Opłatę wnosi się w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku.

Na podstawie art. 109a ustawy o świadczeniach Prezes Narodowego Funduszu Zdrowia wydaje interpretacje indywidualne, o których mowa w art. 34 ustawy - Prawo przedsiębiorców, w zakresie spraw dotyczących objęcia ubezpieczeniem zdrowotnym. Interpretacje indywidualne wraz z wnioskiem o wydanie interpretacji, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, Fundusz niezwłocznie zamieszcza w Biuletynie Informacji Publicznej. Do spraw dotyczących objęcia ubezpieczeniem zdrowotnym nie należą sprawy dotyczące składek na ubezpieczenie zdrowotne należące do

właściwości organów ubezpieczeń społecznych na podstawie art. 62a ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników oraz na podstawie art. 83d ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych.

W ocenie Prezesa Funduszu stanowisko Przedsiębiorcy jest prawidłowe.

Przepis art. 2 k.s.h. stanowi, iż w sprawach określonych w art. 1 § 1 nieuregulowanych w ustawie stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego. Jeżeli wymaga tego właściwość (natura) stosunku prawnego spółki handlowej, przepisy Kodeksu cywilnego stosuje się odpowiednio.

Na zasadzie art. 3 k.s.h., przez umowę spółki handlowej wspólnicy albo akcjonariusze zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu przez wniesienie wkładów oraz, jeżeli umowa albo statut spółki tak stanowi, przez współdziałanie w inny określony sposób.

Na podstawie art. 301 § 4 k.s.h., akcjonariusze są zobowiązani jedynie do świadczeń określonych w statucie. Przepis art. 304 § 2 pkt 2 i 4 k.s.h. stanowi natomiast, że statut powinien również zawierać, pod rygorem bezskuteczności wobec spółki, postanowienia dotyczące wszelkich związanych z akcjami obowiązków świadczenia na rzecz spółki oraz ograniczeń zbywalności akcji. Informację dotyczącą postanowień statutu o związanych z akcją obowiązkach wobec spółki umieszcza się w rejestrze akcjonariuszy.

Na mocy art. 337 § 1 i § 2 k.s.h. akcje są zbywalne, chyba że w statucie uzależniono rozporządzenie akcjami imiennymi od zgody spółki albo w inny sposób ograniczono możliwość rozporządzania akcjami imiennymi. Stosownie zaś do treści art. 356 § 1 k.s.h., z akcją imienną może być związany obowiązek powtarzających się świadczeń niepieniężnych. W myśl § 2 cytowanego przepisu, akcje takie mogą być przenoszone tylko za zgodą spółki, zaś spółka może odmówić zgody jedynie z ważnych powodów, bez obowiązku wskazania innego nabywcy. Na mocy § 3 przepisu, statut może przewidywać odszkodowanie umowne za niewykonanie lub nienależyte wykonanie powtarzających się świadczeń związanych z akcją. Opierając się na § 4 przepisu, spółka zobowiązana jest spełnić wynagrodzenie za świadczenia określone w § 1, nawet gdy bilans nie wykazuje zysku. Przepis art. 355 § 3 stosuje się odpowiednio.

Przepis art. 356 k.s.h. ustanawia fakultatywny obowiązek akcjonariuszy, znajdujący swoje źródło w statucie spółki, a zarazem odstępstwo od ustawowego ograniczenia świadczeń akcjonariuszy na rzecz spółki (art. 3 k.s.h.). Statut ustanawiający wobec Akcjonariuszy zobowiązanie, o którym mowa w przepisie, kreuje stosunek cywilnoprawny i jest umową cywilnoprawną, zawierającą cechy

szczególne, właściwe dla regulacji prawa handlowego, tj. tworzy stosunek obligacyjny o charakterze konsensualnym, odpłatnym, przysparzającym oraz kauzalnym.

Zgodnie ze stanowiskiem doktryny, omawiany stosunek prawny należy kwalifikować jako *sui generis* umowę wzajemną, do której należy odpowiednio (nie wprost) stosować przepisy k.c., zwłaszcza dotyczące umów w ogólności oraz umów wzajemnych. Ponadto, w drodze ostrożnej analogii można stosować przepisy k.c. dotyczące poszczególnych umów, np. sprzedaży, dostawy, najmu, zlecenia. Jednocześnie omawiany stosunek należy jednoznacznie odróżnić od innych, niewynikających z umowy spółki umów łączących spółkę i wspólników – do tych ostatnich wprost stosuje się przepisy k.c. i innych ustaw, a roszczenia i zobowiązania z nich wynikające związane są z osobą danego akcjonariusza jako osobą trzecią, nie zaś z jego akcją (Z. Jara [w:] Z. Jara(red.), Kodeks spółek handlowych. Komentarz, wyd. 25, C.H.Beck, Warszawa 2021, art. 356).

Do elementów przedmiotowo istotnych zobowiązania ustanowionego na podstawie art. 365 k.s.h. należą: obligacyjno-udziałowy charakter zobowiązania, ustanowiony w umowie spółki, oznaczony rodzaj i zakres świadczeń, odpłatność (oznaczenie wynagrodzenia), związek z akcjami imiennymi, ograniczonymi w zakresie swobody dysponowania nimi przez akcjonariusza.

W odróżnieniu od innego rodzaju fakultatywnych zobowiązań umownych oraz cywilnoprawnych, obowiązek powtarzających się świadczeń niepieniężnych powinien pozostawać w związku z zamierzeniami i celem, dla którego spółka została utworzona. Z tej przyczyny omawiane zobowiązanie składa się na treść stosunku uczestnictwa w spółce.

W celu skutecznego ustanowienia instytucji opisanej w art. 356 § 1 k.s.h., strony umowy spółki powinny oznaczyć co najmniej rodzaj i zakres świadczeń.

Ustawodawca nie ustanawia ograniczeń co do rodzaju świadczeń będących przedmiotem zobowiązania, przez co należy przyjąć, iż przedmiotem zobowiązania akcjonariusza może być każdy typ świadczenia (*dare* – danie czegoś, *facere* – czynienie czegoś, *non facere* – nie czynienie czegoś, *pati* – znoszenie czegoś).

Drugim obligatoryjnym elementem oznaczonego zobowiązania akcjonariusza pozostaje jego zakres, przez co w doktrynie rozumie się rozmiar i okres świadczenia (w znaczeniu częstotliwość). Zgodnie z literalnym brzmieniem normy ustanowionej w art. 356 § 1 k.s.h. świadczenie powinno mieć bowiem charakter powtarzalny, tj. periodyczny. Tego kryterium nie spełniają zobowiązania jednorazowe, ciągłe ani stałe.

Uwzględniający ww. elementy stosunek prawny ma charakter obligacyjno-udziałowy. W odróżnieniu od relacji cywilnoprawnej, niewywodzącej się ze stosunków korporacyjnych, do tego

rodzaju stosunków obligacyjnych stosuje się reżim k.s.h., zaś przepisy k.c. znajdują zastosowanie odpowiednie.

Przedstawiony w stanie faktycznym stosunek prawny spełnia formalne przesłanki instytucji sformułowanej w art. 356 k.s.h. Wobec tego należy stwierdzić, iż relacje zachodzące między akcjonariuszem spółki akcyjnej a spółką mają charakter korporacyjny, także gdy dotyczą zobowiązania akcjonariusza do oznaczonych w statucie spółki powtarzających się świadczeń niepieniężnych za wynagrodzeniem (art. 356 k.s.h.). Dochody z tak opisanego stosunku prawnego nie stanowią tytułu do podlegania obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego, w rozumieniu przedstawionym w art. 66 ust. 1 ustawy o świadczeniach.

Prawidłowe pozostaje zatem stanowisko Przedsiębiorcy w zakresie niepodlegania obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu wspólnika spółki kapitałowej z tytułu wynagrodzenia otrzymywanego w zamian za wykonywanie na rzecz spółki powtarzających się świadczeń niepieniężnych, oznaczonych co do zakresu i rodzaju w statucie spółki, o których mowa w art. 356 Kodeksu spółek handlowych.

Należy jednak zastrzec, iż relacja pomiędzy akcjonariuszem a spółką stanowi umowę wzajemną, której źródłem jest statut spółki. Tego rodzaju zobowiązania nie można uznać za typowe zobowiązanie struktury korporacyjno-kapitałowej, ponieważ dominują w nim elementy obligacyjne, dla których wykonania – w myśl art. 2 k.s.h. - konieczne jest stosowanie przepisów Kodeksu cywilnego o zobowiązaniach wzajemnych. Statut spółki zawiera zatem oświadczenia woli, które podlegają wykładni zgodnej z regułami określonymi w art. 65 k.c.

Wobec tego ustalenie rzeczywistej natury prawnej zobowiązania ustanowionego w umowie spółki będzie możliwe dopiero po stwierdzeniu: okoliczności, w których strony złożyły oświadczenia woli, zasad współżycia społecznego, ustalonych zwyczajów, zgodnego zamiaru stron, celu umowy, a także sposobu jej realizacji.

Biorąc powyższe pod uwagę, należało stwierdzić jak na wstępie.

Pouczenie

Od niniejszej decyzji stronie przysługuje:

- 1) na podstawie art. 34 ust. 5 Prawa przedsiębiorców w zw. z art. 127 § 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r.- Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. 2021 poz. 735,

z późn. zm.), zwanej dalej „k.p.a.” prawo wniesienia do Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia, w terminie 14 dni od dnia otrzymania decyzji, wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy albo

- 2) na podstawie art. 127a k.p.a., w zw. z art. 127 § 3 k.p.a., prawo zrzeczenia się prawa wniesienia do Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy. Oświadczenie o zrzeczeniu należy złożyć do Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia w terminie 14 dni od dnia otrzymania decyzji. Z dniem doręczenia Prezesowi Narodowego Funduszu Zdrowia oświadczenia o zrzeczeniu się prawa do wniesienia wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy, decyzja staje się ostateczna i prawomocna, albo
- 3) na podstawie art. 52 § 3, art. 53 § 1 i art. 54 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, z późn. zm.) prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, z pominięciem wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy. Skargę wnosi się za pośrednictwem Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia ul. Rakowiecka 26/30, 02-528 Warszawa, w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia rozstrzygnięcia.

Na podstawie art. 35 ust. 1 Prawa przedsiębiorców interpretacja indywidualna nie jest wiążąca dla przedsiębiorcy, z tym że przedsiębiorca nie może być obciążony sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji indywidualnej ani daninami w wysokości wyższej niż wynikające z uzyskanej interpretacji indywidualnej.