

[REDACTED]
[REDACTED], ul. [REDACTED]
NIP [REDACTED]

[REDACTED], 29 lipca 2022 r.

Prezes Narodowego Funduszu Zdrowia
ePUAP:/NFZ-Centrala/SkrytkaESP

Wnioskodawcy: [REDACTED] Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Spółka komandytowa
[REDACTED]
KRS: [REDACTED]
NIP: [REDACTED]
REGON: [REDACTED]

reprezentowana przez:

doradcę podatkowego [REDACTED]
[REDACTED], ul. [REDACTED]
[REDACTED]

Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie podlegania ubezpieczeniu zdrowotnemu

Na podstawie art. 109a ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz. U z 2021 r. poz. 1285 ze zm., zwanej dalej w skrócie „u.ś.z.”) w związku z art. 34 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 162 ze zm. – dalej u.p.p.) wnoszę o wydanie interpretacji indywidualnej co do zakresu i sposobu stosowania przepisów o ubezpieczeniu zdrowotnym w opisanym niżej zdarzeniu przyszłym.

Opis stanu przyszłego

Wnioskodawcy [REDACTED] Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Spółka komandytowa (dalej: [REDACTED]” lub „Spółka”) jest spółką osobową prawa handlowego wpisaną do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego. Spółka została wpisana w dniu [REDACTED] r. i działa w formie spółki komandytowej. W tym roku wspólnicy planują przekształcenie Spółki w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością.

Umowa przyszłej spółki z o.o. będzie przewidywać, że organami Spółki są:

1. Zgromadzenie Wspólników;
2. Zarząd.

Organem uprawnionym do reprezentacji podmiotu będzie Zarząd Spółki. Do składania oświadczeń woli w imieniu Spółki wymagane będzie działanie wyłącznie jednego członka Zarządu. Zgodnie z przyszłą umową Spółki zarząd składać się będzie z jednego do trzech członków wybieranych przez Zgromadzenie Wspólników spośród kandydatów przedstawionych przez każdego wspólnika. Z tego też tytułu członkom przyszłego Zarządu będzie wypłacane wynagrodzenie, a przyszła spółka z o.o. może pełnić funkcję płatnika składek.

Pytanie

Czy Spółka jako przyszły potencjalny płatnik składek ma obowiązek odprowadzić składkę zdrowotną od wynagrodzenia Członków Zarządu, którzy zostaną ustanowieni w Spółce na zasadzie ich wyboru przez Zgromadzenia Wspólników spośród kandydatów przedstawionych przez wspólników i z tego tytułu będą pobierali wynagrodzenie?

Stanowisko Wnioskodawczyni

Zgodnie z treścią art. 66 ust. 1 pkt 35a ustawy z dnia 24 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. Dz. U. z 2021 r. poz. 1285 – dalej „u.ś.o.z.f.”) obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego podlegają osoby powołane do pełnienia funkcji na mocy aktu powołania, które z tego tytułu pobierają wynagrodzenie.

Zgodnie z treścią stanowiska Ministra Zdrowia z dnia 18 lutego 2022 r. prawodawca zastosował w art. 66 ust. 1 pkt 35a ustawy o świadczeniach zdrowotnych wyrażenie „akt powołania”, a zgodnie z dyrektywą wykładni językowej, określanej w teorii prawa jako zakaz wykładni synonimicznej, różnym zwrotom języka prawnego nie należy nadawać tego samego znaczenia (zob. L. Morawski, Zasady wykładni prawa, Toruń 2006, s. 103-104). Jak zauważył Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 6 lipca 2021 r., II FSK 101/21: „Nadanie różnym pojęciom używanym w teście prawnym tego samego znaczenia byłoby sprzeczne z zakazem wykładni synonimicznej, stanowiącym kanon wśród dyrektyw wykładni językowej”. Przywołana dyrektywa wykładni prawa stosowana jest także w orzecznictwie Sądu Najwyższego i Trybunału Konstytucyjnego (zob. np. postanowienie SN z dnia 8 lipca 2020 r., I NWW 49/20; postanowienie TK z dnia 25 czerwca 2018 r., Ts 77/17). Minister uznał zatem, że kierując się powyższą dyrektywą wykładni prawa, należy przyjąć, że wyrażenie „akt powołania”, użyty w art. 66 ust. 1 pkt 35a u.ś.o.z.f. nie można utożsamiać z wyrażeniami odnoszącymi się do „wyboru” do pełnienia funkcji organów stanowiących osób prawnych.

Powyższy wniosek, oparty na wykładni językowej, potwierdza wykładnia systemowa. Należy bowiem zauważyć, że art. 13 ust. 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, ze zm. - dalej jako u.p.d.o.f.) określając przychody z działalności wykonywanej osobiście, posługuje się wyrażeniem „przychody otrzymywane przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych”. Tymczasem w art. 66 ust. 1 pkt 35a u.ś.o.z.f. prawodawca nie doprecyzował, że w przepisie tym chodzi o „wszelkie formy powołania”, a jedynie posłużył się wyrażeniem „akt powołania”. Zestawienie tych dwóch przepisów prawa w ramach wykładni systemowej prowadzi do wniosku, że art. 66 ust. 1 pkt 35a u.ś.o.z.f. ma węższy zakres podmiotowy niż art. 13 ust. 7 u.p.d.o.f., bowiem ten drugi przepis prawny dotyczy wszystkich osób wchodzących w skład organów stanowiących osoby prawnej („niezależnie od sposobu ich powoływania”), a ten pierwszy jedynie tych osób, które weszły do tych organów na mocy „aktu powołania”.

W konsekwencji należy zatem skonkludować, że osoby „wybrane” do pełnienia funkcji w organach osób prawnych w obecnym stanie prawnym nie będą posiadały tytułu do ubezpieczenia zdrowotnego, bowiem nie będą podlegały obowiązkowi opłacania składki zdrowotnej.

Zgodnie także ze stanowiskiem doktryny legitymację do działania w charakterze zarządu uzyskuje się na podstawie dodatkowych czynności, tj. powołania do zarządu. Prawidłowe powołanie do zarządu daje uprawnienia do podejmowania działań za spółkę w ramach kompetencji organu. Użyte w KSH sformułowanie „powołuje” należy rozumieć jako ustanowienie zarządu. Określenie „powołanie” jest ogólnym terminem, obejmującym każdą formę prowadzącą do nawiązania stosunku organizacyjnego między spółką a członkiem organu, który będzie upoważniał daną osobę do pełnienia funkcji. Dla przykładu można wymienić: wybór, powołanie, wskazanie. W tym ostatnim przypadku członek zarządu pełni swoją funkcję za spółkę, a nie jest reprezentantem osoby wskazującej. Nie można utożsamiać powołania z pełnieniem funkcji z powołaniem uregulowanym w art. 68 KP. Członkowie zarządu poza możliwością powołania ich aktem powołania, mogą być powołani także w inny sposób. Może to być powołanie przez inne organy spółki, powołanie przez osoby trzecie, wskazanie przez osoby uprawnione, losowanie itp. Dopuszczalne jest również zastosowanie techniki mieszanej, która polega na tym, że każdy z członków zarządu lub niektórzy z nich powoływani są w odmienny sposób. Na przykład część członków jest wybierana przez akcjonariuszy, część wskazywana przez radę nadzorczą, a część przez pracowników.

Oznacza to, iż umowa spółki może przewidywać, iż członkowie zarządu zostaną powołani w sposób odmienny niż aktem powołania. Wówczas wynagrodzenie wypłacane za pełnienie funkcji członka zarządu nie może stanowić podstawy do naliczania składki zdrowotnej, a jedynie będzie podlegało obowiązkowemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

W dalszej części stanowiska Ministra Zdrowia odczytać można, iż przez wynagrodzenie należy rozumieć „przychody”, o których mowa w art. 13 pkt 7 ustawy o PIT, czyli przychody otrzymywane przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządu, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych. Nie ma przy tym znaczenia, czy dany przychód będzie określany mianem wynagrodzenia lub diety. Podsumowując wynagrodzenie otrzymywane przez osoby powołane do pełnienia funkcji na podstawie aktu powołania należy odczytać w sposób szeroki, tj. jako wszelką formę przychodu przewidzianą przez przepisy prawa podatkowego jako podstawę ustalenia obowiązków daninowych. Bez znaczenia zatem pozostaje to, jak takie wynagrodzenie zostanie nazwane – czy będzie to wynagrodzenie z tytułu pełnienia obowiązków członka zarządu czy premia za zarządzanie.

Kluczem zatem do stwierdzenia, czy wynagrodzenie wypłacane członkowi Zarządu jest podstawą do naliczenia składki zdrowotnej jest zidentyfikowanie rodzaju stosunku pierwotnego nawiązanego przez członka Zarządu ze Spółką, którą zarządza i wskazanie czy jest to akt powołania, akt wyboru lub inna forma. Umowa Spółki powinien określać w jaki sposób stosunek prawny zostaje nawiązany z członkiem zarządu i co jest jego podstawą.

Biorąc pod uwagę powyższe należy stwierdzić, że po przekształceniu w spółkę z o.o. wynagrodzenia członków Zarządu ustanowionych na zasadzie wyboru przez Zgromadzenie Wspólników i wypłacane im w związku z pełnieniem funkcji nie będą objęte obowiązkiem opłacania składki zdrowotnej, z uwagi na fakt, iż sposób ustanowienia członków Zarządu nie spełni przesłanki ustanowienia ich na zasadzie aktu powołania, wobec czego Spółka po przekształceniu w spółkę z o.o. nie będzie miała obowiązku uiszczenia składek na ubezpieczenia zdrowotne od tak wypłaconego wynagrodzenia.

[Redacted]

[Redacted]

[Redacted], ul. [Redacted]

NIP [Redacted]

Z poważaniem

[Redacted]

pełnomocnik