

16.02.2024 r.

NFZ-BP.5202.5.2024

2024.56598.KAUS

B. U. K. B. B. B. – S&S Sp. z o.o.

**Decyzja 6/2024/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 2024 r. poz. 146), zwanej dalej: „ustawą o świadczeniach”, w zw. z art. 34 ust. 5 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2023 r. poz. 221, z późn. zm.), zwanej dalej: „Prawem przedsiębiorców”, po rozpatrzeniu wniosku B. U. K. B. B. B. – S& S Sp. z o.o. z siedzibą we o wydanie interpretacji indywidualnej, w zakresie podlegania ubezpieczeniu zdrowotnemu:

uznają za nieprawidłowe stanowisko Przedsiębiorcy, dotyczące niepodlegania obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu wspólnika spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z tytułu wynagrodzenia otrzymywanego w zamian za wykonywanie na rzecz spółki świadczeń niepieniężnych o charakterze powtarzającym się, oznaczonych co do zakresu i rodzaju w umowie spółki, do których stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące zlecenia.

Uzasadnienie

Wnioskiem z dnia 19 stycznia 2024 r. B. U. K. B. B. B. – S&S Sp. z o.o. z siedzibą we (KRS:, REGON:, NIP:,), zwana dalej: „Przedsiębiorcą” lub „Spółką”, zwróciła się do Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia (zwanego dalej „Prezesem NFZ”) o interpretację indywidualną w zakresie przepisów dotyczących podlegania obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego.

W opisie stanu faktycznego Przedsiębiorca wskazał, że prowadzi działalność gospodarczą w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, głównie w zakresie określonym według PKD 69.20.Z

– działalność rachunkowo – księgową, doradztwo podatkowe. Z informacji zawartych we wniosku wynika ponadto, że współnikami są dwie osoby fizyczne: J. G. W. – pełniący funkcję Prezesa Zarządu Spółki oraz M. G. – pełniący funkcję Zastępcy Prezesa Zarządu.

Obecnie Spółka nie zatrudnia żadnych osób na podstawie umowy o pracę, jednocześnie Spółka jest stroną dwóch umów na zlecenie, na podstawie których osoby trzecie wykonują na rzecz Spółki określone czynności (usługi sprzątania, czynności administracyjne).

Wspólnicy Przedsiębiorcy zamierzają zmienić umowę Spółki poprzez zobowiązanie **wspólnika J.G.W. (pełniącej funkcję Prezesa Zarządu Spółki)** do świadczenia na rzecz Przedsiębiorcy powtarzających się świadczeń niepieniężnych, zgodnie z art. 176 ustawy z dnia 15 września 2000 r. *Kodeks spółek handlowych* (Dz.U. z 2024 r. poz. 18), zwanej dalej: „k.s.h.”.

Świadczenia będą polegały na:

- a) *co miesiąc (do 25 dnia danego miesiąca, a jeżeli w danym miesiącu 25 dzień miesiąca przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy – do następnego dnia po dniu lub dniach wolnych od pracy) przyjęcie od klientów Spółki, zeskanowanie, dokonanie kontroli merytorycznej, formalnej i rachunkowej oraz dekretacji dowodów księgowych – w ilości od 1 do 100.000 (w zależności od bieżącego zapotrzebowania);*
- b) *co miesiąc (do 25 dnia danego miesiąca, a jeżeli w danym miesiącu 25 dzień miesiąca przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy – do następnego dnia po dniu lub dniach wolnych od pracy) dokonanie księgowania dowodów księgowych – w ilości od 1 do 100.000 (w zależności od bieżącego zapotrzebowania);*
- c) *co miesiąc (do 25 dnia danego miesiąca, a jeżeli w danym miesiącu 25 dzień miesiąca przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy – do następnego dnia po dniu lub dniach wolnych od pracy) wyliczenie wynagrodzeń oraz sporządzenie i wystanie do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych deklaracji – w ilości od 1 do 10.000 (w zależności od bieżącego zapotrzebowania);*
- d) *co miesiąc (do 25 dnia danego miesiąca, a jeżeli w danym miesiącu 25 dzień miesiąca przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy – do następnego dnia po dniu lub dniach wolnych od pracy) obliczenie zaliczek na podatek dochodowy – w ilości od 1 do 1.000 (w zależności od bieżącego zapotrzebowania);*
- e) *co miesiąc (do 25 dnia danego miesiąca, a jeżeli w danym miesiącu 25 dzień miesiąca przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy – do następnego dnia po dniu lub dniach wolnych od pracy) sporządzenie i wystanie plików JPK i informacji VAT - UE – w ilości od 1 do 2.000 (w zależności od bieżącego zapotrzebowania);*
- f) *co roku (w terminie do 31 stycznia, a jeżeli w danym roku 31 stycznia przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy – do następnego dnia po dniu lub dniach wolnych od pracy, bądź w innym terminie który będzie wynikać z obowiązujących przepisów prawa) sporządzenie*

deklaracji rocznych o pobranych przez płatnika zaliczkach na podatek dochodowy – w ilości od 1 do 1.000 (w zależności od bieżącego zapotrzebowania)

- g) co roku (w terminie do 31 stycznia, a jeżeli w danym roku 31 stycznia przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy – do następnego dnia po dniu lub dniach wolnych od pracy, bądź w innym terminie który będzie wynikać z obowiązujących przepisów prawa) sporządzenie informacji o przychodach z innych źródeł oraz o dochodach i pobranych przez płatnika zaliczkach na podatek dochodowy – w ilości od 1 do 10.000 (w zależności od bieżącego zapotrzebowania);*
- h) co roku (w terminie do 31 marca lub innym terminie który będzie wynikać z obowiązujących przepisów prawa) sporządzenie sprawozdań finansowych – w ilości od 1 do 1.000 (w zależności od bieżącego zapotrzebowania);*
- i) co roku (w terminie do 31 marca, a jeżeli w danym roku 31 marca przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy – do następnego dnia po dniu lub dniach wolnych od pracy, bądź w innym terminie który będzie wynikać z obowiązujących przepisów prawa) sporządzenie zeznań o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) i należnego podatku dochodowego od osób prawnych – w ilości od 1 do 1.000 (w zależności od bieżącego zapotrzebowania);*
- j) co roku (w terminie do 30 kwietnia, a jeżeli w danym roku 30 kwietnia przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy – do następnego dnia po dniu lub dniach wolnych od pracy, bądź w innym terminie który będzie wynikać z obowiązujących przepisów prawa) sporządzenie zeznań o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz zeznań o wysokości uzyskanego przychodu, wysokości dokonanych odliczeń i należnego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych – w ilości od 1 do 1.000 (w zależności od bieżącego zapotrzebowania);*
- k) co roku (z zachowaniem terminów wynikających z obowiązujących przepisów prawa) zarejestrowanie do ubezpieczeń społecznych, wyrejestrowanie z ubezpieczeń społecznych lub dokonanie aktualizacji ubezpieczonych – w ilości od 1 do 10.000 (w zależności od bieżącego zapotrzebowania);*

Z opisu stanu faktycznego wskazanego we wniosku Przedsiębiorcy wynika, że: zobowiązany Wspólnik będzie otrzymywał od Spółki wynagrodzenie w wysokości

- a) za świadczenia o których mowa w ust. 1 lit. a niniejszego paragrafu – 10 (słownie: dziesięć) złotych netto od każdego dowodu księgowego;*
- b) za świadczenia o których mowa w ust. 1 lit. b niniejszego paragrafu – 10 (słownie: dziesięć) złotych netto od każdego dowodu księgowego;*
- c) za świadczenia o których mowa w ust. 1 lit. c niniejszego paragrafu – 50 (słownie: pięćdziesiąt) złotych netto za każdy dokument rozliczeniowy;*

- d) *za świadczenia o których mowa w ust. 1 lit. d niniejszego paragrafu – 50 (słownie: pięćdziesiąt) złotych netto za każdą godzinę wykonywania świadczeń;*
 - e) *za świadczenia o których mowa w ust. 1 lit. e niniejszego paragrafu – 100 (słownie: sto) złotych netto za każdy plik JPK lub informację VAT – UE;*
 - f) *za świadczenia o których mowa w ust. 1 lit. f niniejszego paragrafu – 100 (słownie: sto) złotych netto za każdą deklarację;*
 - g) *za świadczenia o których mowa w ust. 1 lit. g niniejszego paragrafu – 50 (słownie: pięćdziesiąt) złotych netto za każdą sporządzoną informację;*
 - h) *za świadczenia o których mowa w ust. 1 lit. h niniejszego paragrafu – 1.300 (słownie: tysiąc trzysta) złotych netto za każde sprawozdanie finansowe;*
 - i) *za świadczenia o których mowa w ust. 1 lit. i niniejszego paragrafu – 120 (słownie: sto dwadzieścia) złotych netto za każde zeznanie;*
 - j) *za świadczenia o których mowa w ust. 1 lit. j niniejszego paragrafu – 120 (słownie: sto dwadzieścia) złotych netto za każde zeznanie;*
 - k) *za świadczenia o których mowa w ust. 1 lit. k niniejszego paragrafu – 50 (słownie: pięćdziesiąt) złotych netto za każdą deklarację zgłoszeniową lub dotyczącą wyrejestrowania z ubezpieczeń albo aktualizację danych*
- *z zastrzeżeniem, że powyższe stawki będą waloryzowane raz w roku o wskaźnik równy wskaźnikowi minimalnego wynagrodzenia brutto za pracę, przy czym pierwsza waloryzacja nastąpi w styczniu 2025 roku.*

Przedsiębiorca wskazał również, że wynagrodzenie będzie wypłacane przez Spółkę co miesiąc z dołu, w terminie do 10 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym świadczenia o których mowa zostały wykonane.

Podstawą wykonywania ww. świadczeń niepieniężnych będzie wyłącznie umowa Spółki. Między zobowiązanym wspólnikiem a Spółką nie zostaną zawarte żadne dodatkowe umowy dotyczące wykonania ww. świadczeń niepieniężnych. Przedsiębiorca wskazał dodatkowo, że wskazane we wniosku świadczenia niepieniężne będą obejmować czynności inne niż wynikające z pełnienia przez zobowiązanego wspólnika funkcji Prezesa Zarządu Spółki. Z tytułu pełnienia funkcji Prezesa Zarządu Spółki i wykonywania związanych z tym obowiązków wspólnik J. G. W. otrzymuje i będzie otrzymywać odrębne wynagrodzenie, wypłacane na podstawie uchwały Zgromadzenia Wspólników.

W świetle tak opisanego stanu faktycznego Przedsiębiorca postawił następujące pytanie: „Czy Wspólnik J. G. W. w związku z otrzymywaniem wynagrodzenia z tytułu opisanych w niniejszym wniosku Świadczeń Wspólnika, wykonywanych zgodnie z postanowieniami umowy Spółki, których treść przedstawiono w niniejszym wniosku, będzie podlegać obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego na podstawie art. 66 ust. 1 u.ś.o. z.?”

Zgodnie ze stanowiskiem Przedsiębiorcy: „Wspólnik (...) w związku z otrzymywaniem wynagrodzenia z tytułu opisanych w niniejszym wniosku Świadczeń Wspólnika, wykonywanych zgodnie z postanowieniami umowy Spółki, których treść przedstawiono w niniejszym wniosku, nie będzie podlegać obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego.” Uzasadniając swoje stanowisko Przedsiębiorca wskazał, że katalog osób objętych ubezpieczeniem zdrowotnym, o którym stanowi art. 66 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej ma charakter zamknięty, co w konsekwencji oznacza, że tylko osoby w tym przepisie wymienione podlegają obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu. Zdaniem Przedsiębiorcy, wszystkie osoby wskazane w katalogu zawartym w art. 66 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, są objęte obowiązkiem ubezpieczenia zdrowotnego jedynie wówczas gdy spełniają wymagania określone w art. 3 ust. 1 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, to jest ściśle określone wymogi w zakresie np. miejsca zamieszkania, obywatelstwa czy dokumentu stanowiącego podstawę pobytu cudzoziemca na terytorium Polski. Przedsiębiorca podkreślił, że do katalogu podmiotów objętych obowiązkowym ubezpieczeniem zdrowotnym nie należy wspólnik spółki z ograniczoną odpowiedzialnością otrzymujący wynagrodzenie z tytułu wykonywania powtarzających się świadczeń niepieniężnych na rzecz spółki, określonych w art. 176 k.s.h.

W ocenie Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia stanowisko Przedsiębiorcy jest nieprawidłowe.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że ustawodawca dokonał podziału spółek prawa handlowego na spółki osobowe i kapitałowe. Podział ten determinuje zakres zobowiązań ustawowych spółki i wspólników, a w szczególności okoliczność, czy wspólnik zobowiązany jest wykonywać działalność gospodarczą. W przypadku spółek osobowych, w tym w szczególności w przypadku spółki partnerskiej rola wspólnika wiąże się z licznymi zobowiązaniami związanymi z prowadzeniem spraw spółki, jej reprezentowaniem i prowadzeniem działalności gospodarczej sensu stricto. Zakres zobowiązań wspólnika implikuje okoliczność prawną, że wspólnicy spółek osobowych podlegają ubezpieczeniom społecznym i zdrowotnym na zasadach opisanych odpowiednio w ustawie o świadczeniach opieki zdrowotnej i ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1230, z późn. zm.) (zwanej dalej: „ustawą o systemie ubezpieczeń”).

W związku z ograniczoną rolą wspólnika spółki kapitałowej, jego sytuacja prawna kształtuje się odmiennie na gruncie relacji ze spółką, jak i w kontekście zobowiązań publicznoprawnych.

Przepis art. 2 k.s.h. stanowi, że w sprawach określonych w art. 1 § 1 nieuregulowanych w ustawie stosuje się przepisy ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2023 r. poz. 1610) (zwanej dalej „k.c.”). 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. W świetle art. 151 § 3 k.s.h., wspólnicy są zobowiązani jedynie do świadczeń określonych w umowie spółki.

Na podstawie art. 159 k.s.h., jeżeli wspólnikowi mają być przyznane szczególne korzyści lub jeżeli na wspólników mają być nałożone, oprócz wniesienia wkładów na pokrycie udziałów, inne obowiązki wobec spółki, należy to pod rygorem bezskuteczności wobec spółki dokładnie określić w umowie spółki.

Przepis art. 176 § 1 k.s.h. stanowi, że jeżeli wspólnik ma być zobowiązany do powtarzających się świadczeń niepieniężnych, w umowie spółki należy oznaczyć rodzaj i zakres takich świadczeń. Wedle § 2 cytowanego artykułu, wynagrodzenie wspólnika za takie świadczenia na rzecz spółki jest wypłacane przez spółkę także w przypadku, gdy sprawozdanie finansowe nie wykazuje zysku. Wynagrodzenie to nie może przewyższać cen lub stawek przyjętych w obrocie. W § 3 przepisu wskazuje się, że w przypadku określonym w § 1 zbycie udziału, jego części lub ułamkowej części udziału, bądź obciążenie udziału, może nastąpić jedynie za zgodą spółki, o której mowa w art. 182 k.s.h., chyba że umowa spółki stanowi inaczej.

Zgodnie ze stanowiskiem doktryny i orzecznictwa, przepis art. 176 k.s.h. obok obligatoryjnego obowiązku wspólników do wniesienia wkładów na pokrycie objętych udziałów, stanowi jeden z fakultatywnych obowiązków wspólników, znajdujących swoje źródło w umowie spółki, a zarazem odstępstwo od ustawowego ograniczenia świadczeń wspólników na rzecz spółki (art. 151 § 3 i art. 3 k.s.h.).

Umowa spółki 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. W doktrynie podkreśla się konieczność rozróżnienia zobowiązania wspólnika do powtarzających się świadczeń niepieniężnych od innych fakultatywnych postanowień umowy spółki oraz ewentualnych cywilnoprawnych stosunków zobowiązaniowych pomiędzy spółką a wspólnikiem.

W następstwie zastrzeżenia obowiązku spełniania powtarzających się świadczeń niepieniężnych między spółką a wspólnikiem powstaje stosunek o charakterze obligacyjnokorporacyjnym. Jest on regulowany zarówno przepisami k.s.h., jak i k.c. o odpowiedniej umowie (m.in. dostawa, kontraktacja) oraz o wykonywaniu i skutkach niewykonania zobowiązań z umów wzajemnych (por. R. Pabis, w: Bieniak i in., Komentarz k.s.h., 2015, 578; T. Siemiątkowski, R. Potrzeszcz, w: Siemiątkowski, Potrzeszcz, Komentarz k.s.h., t. 2, 2011, s. 113–114; K. Bilewska, J. Jastrzębski, Kary, s. 4; w odniesieniu do spółki akcyjnej S. Sołtysiński, M. Mataczyński, w: Sołtysiński i in., Komentarz k.s.h., t. 3, 2013, s. 457–458; J. Frąckowiak, w: Pyziół, Komentarz k.s.h., 2008, s. 716) (A. Opalski (red.), Kodeks spółek handlowych. Tom II A. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Komentarz. Art. 151–226, Warszawa 2018).

Stosunek prawny zawarty pomiędzy wspólnikiem a spółką w oparciu o art. 176 § 1 k.s.h. ma charakter umowny, ponieważ spoczywa na wspólniku tylko wówczas, gdy jest wyraźnie przewidziany w umowie spółki (art. 176 § 1 k.s.h.), i może zostać nałożony na jednego, niektórych lub wszystkich wspólników (K. Kopaczyńska-Pieczniak (w:) Kodeks spółek handlowych. Tom II. Komentarz, red. A. Kidyba). W myśl art. 3 k.s.h. obowiązek powtarzających się świadczeń niepieniężnych stanowi dodatkowy – poza wniesieniem wkładu – przejaw współdziałania wspólnika w ramach wynikającego z umowy spółki zobowiązania do dążenia do osiągnięcia wspólnego celu, występujący w spółce z o.o., o ile umowa tak stanowi (W. Pyzioł (w:) Kodeks spółek handlowych, red. W. Pyzioł, 2008, s. 360).

Jego specyfika wyraża się w tym, że przeważa w jego konstrukcji element obligacyjny, jego zastrzeżenie powoduje powstanie pomiędzy wspólnikiem a spółką w zakresie tego obowiązku podobnej relacji jak w wyniku zawarcia odrębnej umowy zobowiązaniowej (np. dostawy czy kontraktacji). Z tego względu uzasadnione jest odpowiednie stosowanie do obowiązku powtarzających się świadczeń niepieniężnych w zakresie nieuregulowanym odmiennie przepisów o zobowiązaniach, a w szczególności o ich wykonaniu oraz niewykonaniu (tak T. Dziurzyński (w:) T. Dziurzyński, Z. Fenichel, M. Honzatko, Kodeks handlowy, s. 299), oczywiście przy uwzględnieniu natury stosunku prawnego spółki (art. 2 k.s.h.). W przypadku obowiązków dotyczących świadczeń, które mogą być przedmiotem określonej umowy nazwanej, do wykonania tego obowiązku powinny znaleźć zastosowanie w drodze analogii przepisy kodeksu cywilnego z zakresu części szczególnej zobowiązań dotyczące danej umowy nazwanej (tak również T. Siemiątkowski, R. Potrzeuszcz (w:) Kodeks..., t. 2, red. T. Siemiątkowski, R. Potrzeuszcz, 2011, s. 114).

Do elementów przedmiotowo-istotnych zobowiązania ustanowionego na podstawie art. 176 k.s.h. należą: obligacyjno-udziałowy charakter zobowiązania, ustanowiony w umowie spółki, oznaczony rodzaj i zakres świadczeń, odpłatność (oznaczenie wynagrodzenia), związek z udziałami ograniczonymi w zakresie swobody dysponowania nimi przez wspólnika.

W odróżnieniu od innego rodzaju fakultatywnych zobowiązań umownych oraz cywilnoprawnych, obowiązek powtarzających się świadczeń niepieniężnych powinien pozostawać w ścisłym związku z zamierzeniami i celem, dla którego wspólnicy utworzyli spółkę. Wprowadzenie obowiązku powtarzających się świadczeń niepieniężnych stanowi wyraz pewnej kooperacji pomiędzy spółką a wspólnikiem, której źródłem jest wyłącznie stosunek prawny spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Z tej przyczyny omawiane zobowiązanie składa się na treść stosunku uczestnictwa w spółce, pozostając przy tym w swojej naturze obowiązkiem obligacyjnym.

W celu skutecznego ustanowienia instytucji opisanej w art. 176 § 1 k.s.h. strony umowy spółki powinny oznaczyć co najmniej rodzaj i zakres świadczeń.

Pod pojęciem rodzaju należy przy tym rozumieć przedmiot świadczenia. Ustawodawca nie ustanawia ograniczeń co do rodzaju świadczeń będących przedmiotem zobowiązania, wobec czego

przyjąć należy, że przedmiotem zobowiązania wspólnika może być każdy typ świadczenia (*dare* – danie czegoś, *facere* – czynienie czegoś, *non facere* – nie czynienie czegoś, *pati* – znoszenie czegoś). Ponieważ przepis nie konkretyzuje rodzaju świadczenia, zapewnia nieograniczoną swobodę w ustaleniu przedmiotu zobowiązania. Z tego powodu, pod rygorem bezskuteczności, wymagane jest wyczerpujące opisanie przedmiotu świadczenia niepieniężnego w treści umowy. Z art. 176 § 1 w zw. z art. 159 oraz art. 151 § 3 k.s.h. wynika, że nie jest dopuszczalna konkretyzacja zakresu czy rodzaju świadczeń wspólnika w inny sposób niż w umowie spółki, w szczególności w uchwale wspólników lub zarządu (odmiennie A. Szajkowski, M. Tarska (w:) S. Sołtysiński i in., Kodeks spółek handlowych, t. 2, 2014, s. 268).

Drugim obligatoryjnym elementem zobowiązania wspólnika pozostaje jego zakres, przez co rozumie się rozmiar i okres świadczenia (w znaczeniu częstotliwość). Zgodnie z literalnym brzmieniem normy ustanowionej w art. 176 k.s.h. świadczenie powinno mieć charakter powtarzalny, a zatem okresowy. Tego kryterium nie spełniają zobowiązania jednorazowe, ciągłe ani stałe (tak np.: Z. Jara (red.), Kodeks spółek handlowych. Komentarz. Wyd. 3, Warszawa 2020).

W odróżnieniu od relacji cywilnoprawnej, niewywodzącej się ze stosunków korporacyjnych, do tego rodzaju stosunków obligacyjnych stosuje się reżim k.s.h. z uwzględnieniem przepisów k.c., w zakresie nieuregulowanym. Do wykonania umowy pomiędzy spółką a wspólnikiem okazuje się nieodzowne stosowanie całej części ogólnej księgi trzeciej Kodeksu cywilnego oraz – w zależności od treści świadczenia głównego – przepisów o konkretnym typie umowy z części szczególnej tej księgi. Przepisy k.s.h. nie regulują bowiem zagadnień związanych z powstaniem, wykonaniem, niewykonaniem, czy nienależytym wykonaniem zobowiązania, zmuszając strony stosunku obligacyjnego do skorzystania z art. 2 k.s.h.

W przedstawionym zdarzeniu Przedsiębiorca oznaczył stosunek prawny pozostający świadczeniem o charakterze ciągłym. Na gruncie opisanego postanowienia umowy wspólnik zobowiązał się do wykonywania powtarzających się w przyjętych okresach rozliczeniowych konkretnych czynności faktycznych o charakterze zobowiązania starannego działania, polegających m.in. na: przyjmowania od klientów Spółki, zeskanowania, dokonywania kontroli merytorycznej, formalnej i rachunkowej oraz dekretacji dowodów księgowych - co miesiąc w ilości od 1 do 100.000 (w zależności od bieżącego zapotrzebowania); dokonywania księgowania dowodów księgowych – co miesiąc w ilości od 1 do 100.000 (w zależności od bieżącego zapotrzebowania); wyliczania wynagrodzeń oraz sporządzenie i wysłania do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych deklaracji – co miesiąc w ilości od 1 do 10.000 (w zależności od bieżącego zapotrzebowania); obliczania zaliczek na podatek dochodowy – co miesiąc w ilości od 1 do 1.000 (w zależności od bieżącego zapotrzebowania), sporządzania deklaracji rocznych o pobranych przez płatnika zaliczkach na podatek dochodowy – co roku w ilości 1 do 1.000 (w zależności od bieżącego zapotrzebowania); sporządzania informacji o przychodach z innych źródeł oraz o

dochodach i pobranych przez płatnika zaliczkach na podatek dochodowy – co roku w ilości od 1 do 10.000 (w zależności od bieżącego zapotrzebowania); sporządzania sprawozdań finansowych – co roku w ilości od 1 do 1.000 (w zależności od bieżącego zapotrzebowania), rejestrowania do ubezpieczeń społecznych, wyrejestrowywania z ubezpieczeń społecznych lub dokonania aktualizacji ubezpieczonych – co roku w ilości od 1 do 10.000 (w zależności od bieżącego zapotrzebowania), itp.

W ocenie organu tak przedstawiony stosunek prawny pozostaje sprzeczny z właściwościami (naturą) stosunku, o którym mowa w art. 176 § 1 k.s.h., ustawą – k.s.h. i zasadom współzycia społecznego.

Naczelny Sąd Administracyjny w Wyroku z dnia 18 stycznia 2024 r. sygn. akt II GSK 677/23 wskazał, że „(...) wskazany przez skarżącą spółkę we wniosku o interpretację stosunek prawny nie mieści się w hipotezie ww. normy prawnej art. 176 k.s.h.. Z treści wniosku wynika jednoznacznie, że wspólnik spółki w osobie (...) pełniąc także funkcję prezesa zarządu bez pobierania z tego tytułu wynagrodzenia, zamierza realizować świadczenia polegające na stałym i bieżącym realizowaniu zadań przez okres i w wymiarze wskazującym na pracę stałą. Opisanie w sposób wskazany we wniosku czynności nie mają charakteru periodycznego, nadto nie pozwalają na ustalenie stałego rozmiaru świadczenia w jednostce czasu, co jest immanentną cechą świadczeń powtarzalnych (...) będą realizowane w ciągłym procesie powtarzających się czynności, tak jak w przypadku stałego zatrudnienia w spółce i świadczenia pracy na jej rzecz”.

W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 2 sierpnia 2023 r. sygn. akt VI SA/Wa 3622/23, Sąd wskazał, że „z treści wniosku jednoznacznie wynika, że wspólnik zgodnie z umową spółki ma realizować świadczenia polegające na stałym i bieżącym realizowaniu zadań przez okres i wymiarze wskazującym na pracę stałą. Opisanie we wniosku czynności nie mają charakteru periodycznego, nadto nie pozwalają na ustalenie stałego rozmiaru świadczenia w jednostce czasu co jest immanentną cechą świadczeń powtarzalnych”.

Przepis art. 176 § 1 k.s.h. nie stanowi odrębnej umowy nazwanej, jak również nie konstytuuje samodzielnej i kompletnej regulacji stosunku prawnego pomiędzy spółką a wspólnikiem, ale zaledwie umocowanie do nałożenia na wspólnika zobowiązań innego rodzaju, niż kodeksowe *essentialia negotii* umowy spółki. Do takiej innego rodzaju czynności prawnej na zasadzie art. 2 k.s.h. zastosowanie mają zatem właściwe przepisy prawa cywilnego materialnego.

Wyłącznym celem przepisu art. 176 k.s.h. jest stworzenia stałych powiązań gospodarczych pomiędzy spółką a wspólnikami, z jednej strony dla zapewnienia pozyskiwania na korzystnych warunkach przez spółkę niezbędnych dla funkcjonowania spółki surowców lub towarów, z drugiej strony zapewnienie wspólnikom względnie stałego popytu na własne wyroby bądź usługi (por. A. Herbet, w: Sołtysiński, System pr. pryw., t. 17A, 2015, s. 479, Nb 166). Domyślnym typem umowy zawartej na podstawie art. 176 k.s.h. jest umowa dostawy.

Przepis ten nie tworzy podstawy do obciążenia wspólników zobowiązaniem do świadczenia wszystkich czynności faktycznych wykonywanych w trybie ciągłym, jakie w istocie składają się na prowadzenie działalności gospodarczej. W świetle art. 151 § 3 k.s.h. wspólnicy są zobowiązani jedynie do świadczeń określonych w umowie spółki. Na zasadzie wyjątku dopuszczalne jest zobowiązanie wspólników do z góry oznaczonych świadczeń powtarzających się w oznaczonym wymiarze (frekwencji) i zakresie (przedmiocie). Art. 176 k.s.h. nie jest natomiast sposobem na zastąpienie personelu utrzymującego ruch przedsiębiorstwa wspólnikami, poprzez nałożenie na nich zobowiązania do świadczenia usług.

Prowadzeniu wspólnego przedsiębiorstwa w oparciu o osobistą pracę wspólników/członków służą zupełnie inne formy prawne, jak jednoosobowa działalność gospodarcza, spółka cywilna, spółki osobowe, w tym w szczególności spółka partnerska, lub spółdzielnie pracy.

Natomiast w spółkach kapitałowych rola wspólników winna sprowadzać się do relacji korporacyjnych a nie obligacyjnych. Dlatego przepis art. 176 k.s.h. jest odstępstwem od ustawowego ograniczenia świadczeń wspólników na rzecz spółki, to jest obowiązku wniesienia wkładów na pokrycie objętych udziałów, w następstwie czego powinien być wykładany zawężająco.

W normalnych warunkach czynności wymienione w umowie spółki (ciągłe usługi o charakterze czynności starannego działania) wykonywałby personel przedsiębiorcy, zatrudniony na podstawie umowy cywilnoprawnej lub stosunku pracy, ewentualnie wspólnicy spółki osobowej lub członkowie spółdzielni. W każdym z wymienionych przypadków, okoliczność podlegania obowiązkowemu ubezpieczeniu społecznemu kształtowałaby się odmiennie, niż w przypadku wspólników spółek kapitałowych, których ustawowa rola jest ograniczona.

Przedsiębiorca zmierza natomiast do takiego ukształtowania sytuacji prawnej i faktycznej wspólnika, aby z tytułu wykonywania usług, nie przysługiwało mu prawo do świadczeń opieki zdrowotnej, jak również nie będzie ponosił ciężarów publicznoprawnych w zakresie składki zdrowotnej. Wspólnik zyskuje zatem korzyści związane z rolą wspólników spółki osobowej, bez obciążeń właściwych tej spółce.

Z tych względów, w ocenie organu, natura zleconych czynności jest sprzeczna z art. 176 k.s.h., zaś ukształtowana w ten sposób rola wspólnika nie licuje z naturą spółki kapitałowej. Tymczasem zgodnie z art. 353¹ k.c. strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego.

Na skutek zmiany umowy spółki relacje spółki i wspólnika nabierają walorów obligacyjnych. Zakres zobowiązań ciążyących na wspólniku kształtuje jego sytuację w sposób analogiczny do sytuacji wspólników spółki osobowej lub przedsiębiorców działających w ramach spółki cywilnej. Zakres i sposób ukształtowania zobowiązań wspólnika wydaje się ponadto naruszać naturę spółki kapitałowej również

z uwagi na okoliczność pełnienia przez wspólnika potrójnej roli: członka zarządu Spółki (Prezesa Spółki), członka zgromadzenia wspólników, rzeczywistego wykonawcę usług na rzecz Spółki, poprzez zastosowanie art. 176 k.s.h. W wyniku tego wspólnik samodzielnie decyduje o zakresie zleconych usług, dokonaniu weryfikacji i odbioru tych usług, a także wypłacie wynagrodzenia. Wszystko to z pominięciem kontroli wymaganej przy wykonywaniu umowy pomiędzy spółką a członkiem zarządu, o jakiej mowa w art. 210 k.s.h. w tym zakresie.

Wobec tego w przypadku, gdyby klauzula z umowy spółki okazała się sprzeczna z naturą instytucji opisanej w art. 176 k.s.h., na zasadzie art. 2 k.s.h., art. 353¹ k.c. w zw. z art. 58 § 1 k.c., należy rozważyć właściwą kwalifikację prawną stosunku prawnego pomiędzy wspólnikiem a Spółką, o czym w dalszej części decyzji.

Abstrahując od kwestii sprzeczności omawianych klauzul z naturą spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, należy wskazać, co następuje.

W przypadku gdy stosunek prawny spełnia formalne przesłanki instytucji sformułowanej w art. 176 § 1 k.s.h. należy przyjąć, że relacje zachodzące między wspólnikiem spółki z ograniczoną odpowiedzialnością a spółką należy kwalifikować jako *sui generis* umowę wzajemną, do której należy odpowiednio stosować przepisy Kodeksu cywilnego. Odnotowania wymaga okoliczność, że przepis art. 176 § 1 k.s.h. nie stanowi samodzielnej i kompletnej regulacji stosunku prawnego pomiędzy spółką a wspólnikiem, ale zaledwie umocowanie do nałożenia na wspólnika zobowiązań innego rodzaju, niż kodeksowe. Do takiej czynności prawnej na zasadzie art. 2 k.s.h. zastosowanie mają zatem właściwe przepisy Kodeksu cywilnego. Ostatni z przepisów stanowi, że w sprawach nieuregulowanych w k.s.h. stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego. Jeżeli wymaga tego właściwość (natura) stosunku prawnego spółki handlowej, przepisy Kodeksu cywilnego stosuje się odpowiednio.

Z tych względów, w przypadku skutecznego nałożenia na wspólnika obowiązku, o jakim mowa w art. 176 § 1 k.s.h. w pierwszej kolejności należy rozważyć, które przepisy Kodeksu cywilnego będą miały zastosowanie do wykonywania stosunku prawnego. Kodeks spółek handlowych nie reguluje bowiem zagadnienia powstania i ustania stosunków obligacyjnych, czy ich wykonywania, niewykonywania oraz nienależytego wykonywania. Kwestie te reguluje kompleksowo k.c.

Jak podnosi się w orzecznictwie: „(...) przy ocenie prawnej umowy mieszanej nie można pomijać, że jako całość nie odpowiada ona żadnemu z nazwanych stosunków zobowiązaniowych. Do stosunków mieszanych łączących wyłącznie elementy różnych stosunków obligacyjnych nazwanych stosuje się przepisy dotyczące tych różnych stosunków. W takim wypadku wyróżnia się trzy metody oceny prawnej, są to: metoda absorpcji, kombinowania i metoda emancypacyjna. Metoda absorpcji charakteryzuje się tym, że określone elementy w danym stosunku zobowiązaniowym mają charakter dominujący i absorbują inne elementy tego stosunku. Istotne znaczenie ma tutaj cel umowy określający jej istotę i on przesądza o kwalifikacji prawnej. Nie oznacza to jednakże bezwzględnego stosowania wszystkich

przepisów dotyczących tzw. elementu głównego danego stosunku prawnego, gdyż dopuszcza się pewien margines dla ocen dostosowanych do elementów nie mających charakteru głównego. Oznacza to, że przy tej metodzie generalnie cały stosunek prawny mieszany zostaje zakwalifikowany według dominujących jego elementów przy jednoczesnym zastosowaniu w kwestiach szczególnych, co do tzw. ubocznych elementów tego stosunku, przepisów ich dotyczących. Druga z metod tzw. kombinowana ma zastosowanie, gdy wszystkie elementy danego stosunku mieszane mają charakter równorzędny, wobec czego do każdego z nich stosuje się w całości odrębne, dla tego właśnie elementu odpowiednie przepisy. Natomiast metoda emancypacyjna ma zastosowanie w razie stwierdzenia, że połączenie różnych elementów doprowadziło do wykształcenia się nowego typu nienazwanej umowy. Żadna z tych metod nie ma wyłączności jej stosowania względem wszystkich stosunków mieszanych. U podstaw w danym wypadku tej lub innej metody rozstrzygające znaczenie należy przypisać układowi interesów w nawiązanym stosunku obligacyjnym z uwzględnieniem w szczególności zgodnego zamiaru stron, celu powołania do życia określonego stosunku prawnego.” (vide - Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 27 października 2007 r., I ACa 400/07).

W przedstawionym przez Przedsiębiorcę stanie faktycznym przedmiotem świadczenia wspólnika pozostają czynności starannego działania o charakterze powtarzającym się, stałym lub ciągłym. Natura opisanych czynności odpowiada przedmiotowi umowy o świadczenie usług. Jak wynika z art. 750 k.c., do umów o świadczenie usług, które nie są uregulowane innymi przepisami, stosuje się odpowiednio przepisy o zleceniu. Przepisy dotyczące umowy zlecenia mają zatem zastosowanie w każdym przypadku, gdy przedmiotem czynności prawnej są usługi, które nie są wyczerpująco uregulowane innymi przepisami.

Jak wskazuje się w doktrynie: „(...) Kwalifikacji w ramach art. 750 k.c. podlegają zarówno te umowy, których przedmiotem jest jednorazowe świadczenie usług, cykliczne świadczenie usług, jak również umowy o stałe świadczenie usług. Nie ma znaczenia, czy mamy do czynienia ze świadczeniem jednorazowym, czy ciągłym.” (M. Gutowski (red.), Kodeks cywilny. Tom III. Komentarz. Art. 627–1088. Wyd. 3, Warszawa 2022).

W świetle orzecznictwa: „(...) Przepis art. 750 k.c. dotyczy, co do zasady, takich umów o świadczenie usług, których przedmiotem jest dokonywanie czynności faktycznych lub czynności faktycznych i prawnych.” (jak wskazuje SN w wyr. z 5.12.2013 r., V CSK 30/13). W ocenie Sądu Najwyższego przepisy o zleceniu mogą być stosowane na zasadzie art. 750 k.c. do nienazwanych umów o świadczenie usług w wypadku braku podstaw do analogicznego stosowania do nich przepisów normujących umowy nazwane (wyr. SN z 28.10.1999 r., II CKN 530/98).

Podsumowując niniejszy wątek należy wskazać, że przepis art. 176 § 1 k.s.h. nie reguluje relacji pomiędzy wspólnikiem a spółką w sposób kompleksowy. Nie czyni tego również żaden inny przepis Kodeksu spółek handlowych. Natomiast w art. 2 k.s.h. ustawodawca nakazał odpowiednie stosowanie

przepisów k.c., jeżeli wymaga tego właściwość (natura) stosunku prawnego spółki handlowej. Wobec wzajemnego charakteru stosunku obligacyjnego ustanowionego na podstawie art. 176 § 1 k.s.h., należy do niego zastosować przepisy o jednym z uregulowanych w Kodeksie cywilnym typów umów nazwanych. Powyższe jest konieczne w szczególności celem ustalenia reguł wykonywania umowy wzajemnej oraz skutków jej niewykonania lub nienależytego wykonania.

Przedstawione w stanie faktycznym elementy przedmiotowo-istotne (*essentialia negotii*) powtarzających się świadczeń niepieniężnych (w tym w szczególności przedmiot całej czynności, opisanej jako odpłatne czynności starannego działania o charakterze powtarzającym się, ciągłym lub stałym), nakazują przyjąć kwalifikację prawną z art. 750 k.c. Przepis ten ma bowiem zastosowanie do każdej umowy wzajemnej, która nie jest uregulowana innymi przepisami.

Powyższe potwierdza brak odpowiedzialności przed osobami trzecimi (klientami Przedsiębiorcy), odpowiedzialności za staranne działanie (brak odpowiedzialności za rezultat), brak regulacji w zakresie czasu, miejsca i osobistego wykonywania usługi.

Z tych względów do opisanej we wniosku umowy wzajemnej pomiędzy wspólnikiem a Spółką zastosowanie będą miały przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące zlecenia.

Jednocześnie należy podnieść, że jednym z bardziej powszechnych tytułów do objęcia obowiązkowym ubezpieczeniem zdrowotnym jest wykonywanie pracy na podstawie: umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące zlecenia (art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej). Odnotowania wymaga również fakt, że zgodnie z wolą ustawodawcy tytułem do objęcia ubezpieczeniem zdrowotnym nie są wyłącznie umowy zlecenia sensu stricte, ale wszystkie umowy, do których zastosowanie mają przepisy dotyczące zlecenia, tj. umowy usługowe. Na gruncie art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, tytułem do objęcia obowiązkowym ubezpieczeniem zdrowotnym nie jest wyłącznie umowa zlecenia albo umowa świadczenia usług, ale każda umowa nienazwana lub umowa o charakterze mieszanym, do której zastosowanie mają przepisy o zleceniu.

Uwzględniając fakt, że przepis art. 176 § 1 k.s.h. nie stanowi samodzielnej regulacji opisującej całość zagadnienia stosunków prawnych między wspólnikiem a spółką, a tym samym wymaga zastosowania przepisów dotyczących jednego z typów umów opisanych w Kodeksie cywilnym, należy stanąć na stanowisku, że w opisanym stanie faktycznym do stosunku prawnego będą miały zastosowanie przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące zlecenia.

Wobec tego wspólnik będzie podlegał obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego jako osoba spełniająca warunki do objęcia ubezpieczeniami społecznymi lub ubezpieczeniem społecznym rolników, która wykonuje pracę na podstawie umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące zlecenia (art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej).

Nieprawidłowe pozostaje stanowisko Przedsiębiorcy w zakresie niepodlegania obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu wspólnika spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z tytułu wynagrodzenia otrzymywanego w zamian za wykonywanie na rzecz spółki za wynagrodzeniem powtarzających się świadczeń niepieniężnych (w opisanym przypadku: odpłatnych usług, rozumianych jako czynności starannego działania o charakterze powtarzającym się lub ciągłym), oznaczonych co do zakresu i rodzaju w umowie spółki, o których mowa w art. 176 Kodeksu spółek handlowych.

Relacja pomiędzy wspólnikami a spółką stanowi umowę wzajemną, której źródłem jest umowa 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. Umowa spółki zawiera oświadczenia woli, które podlegają wykładni zgodnej z regułami określonymi w art. 65 k.c., w granicach zasad sformułowanych w art. 353¹ k.c. Wobec tego ustalenie rzeczywistej natury prawnej zobowiązania ustanowionego w umowie spółki może nastąpić dopiero po ustaleniu: okoliczności, w których strony złożyły oświadczenia woli, zasad współżycia społecznego, ustalonych zwyczajów, zgodnego zamiaru stron, celu umowy, a także sposobu jej realizacji. W związku z powyższym sposób realizacji przez strony opisywanego stosunku obligacyjnego może wpłynąć na kwalifikację prawną czynności prawnej, a w konsekwencji ocenę co do podlegania z jej tytułu obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu.

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. 2023 poz. 775, 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 2023 r. poz. 1634, 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. 214, art. 219 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz na podstawie § 2 ust. 6 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 grudnia 2003

r. w sprawie wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2021 r. poz. 535) strona jest zobowiązana uiścić wpis stały od skargi w wysokości 200 złotych.

Na podstawie art. 243 ustawy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi strona, która spełnia ku temu przesłanki, może ubiegać się o przyznanie prawa pomocy.

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.

Zgodnie z art. 41 k.p.a. „ § 1 w toku postępowania strony oraz ich przedstawiciele i pełnomocnicy mają obowiązek zawiadomić organ administracji publicznej o każdej zmianie swojego adresu. § 2 W razie zaniedbania obowiązku określonego w § 1 doręczenie pisma pod dotychczasowym adresem ma skutek prawny”.