

06.02.2024 r.

BP.5132.329.2022

2024.36542.BAST

B. K. N. Sp. z o.o.

Decyzja nr 3/2024/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 2022 r. poz. 2561, 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 2023 r. poz. 221, z późn. zm.), zwanej dalej: „Prawem przedsiębiorców”, po rozpatrzeniu wniosku B. K. N. Sp. z o.o. z siedzibą w o wydanie interpretacji indywidualnej, w zakresie podlegania ubezpieczeniu zdrowotnemu, **uznaję za nieprawidłowe stanowisko Przedsiębiorcy, dotyczące niepodlegania obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu wspólników 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 20 października 2022 r. (wpływ do organu: 25 października 2022 r.) B. K. N. Sp. z o.o. z siedzibą w (KRS:), zwana dalej: „Przedsiębiorcą”, „Spółką”, zwróciła się do Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia o interpretację indywidualną w zakresie przepisów dotyczących podlegania obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego wspólników, zobowiązanych - na mocy umowy spółki - do powtarzających się świadczeń niepieniężnych. W opisie stanu faktycznego Przedsiębiorca wskazał, że jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością. Wspólnicy Spółki rozważają w przyszłości zmianę umowy spółki w ten

sposób, że zgodnie z art. 176 ustawy z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych (tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 1467 z późn. zm.; dalej: „K.s.h.”), będą oni zobowiązani do wykonywania powtarzających się świadczeń niepieniężnych. Wymiar, rodzaj oraz zakres tych świadczeń zostaną oznaczone w umowie Spółki. Umowa spółki będzie stanowić jedyne źródło zobowiązań wspólników. Za wykonywanie świadczeń niepieniężnych, Spółka będzie wypłacała wspólnikom wynagrodzenie.

Jeden ze wspólników, pełniący jednocześnie funkcję członka zarządu Spółki, będzie zobowiązany do:

- wykonywania analiz i optymalizacji kosztów działalności Spółki raz w miesiącu,
- analizowania skuteczności prowadzonych działań marketingowych raz na pół roku,
- przeprowadzenia, w każdym roku kalendarzowym, przynajmniej jednego szkolenia z zakresu weryfikacji dokumentacji projektowej, sporządzania kosztorysów, opracowywania specyfikacji technicznych oraz kontroli kosztów inwestycji dla pracowników spółki,
- analizowania nowych kierunków rozwoju Spółki nie rzadziej niż raz na kwartał,
- świadczenia usług konsultacyjnych na rzecz pracowników Spółki w zakresie opracowywania specyfikacji technicznych wykonania i odbioru robót, weryfikacji dokumentacji projektowej, kontroli kosztów inwestycji, sporządzania przedmiarów robót, kosztorysów inwestorskich, ofertowych, szacunkowych oraz powykonawczych. Umowa Spółki będzie określać maksymalny wymiar godzin ww. świadczenia w każdym miesiącu.

Z kolei drugi ze wspólników (nie będący członkiem zarządu Spółki) będzie zobowiązany do:

- wykonywania czynności administracyjnych polegających na: gromadzeniu faktur, dokumentów kosztowych, przychodowych, dokumentacji kadrowej i przekazywanie ich do biura rachunkowego. Umowa Spółki będzie określać maksymalny wymiar godzin ww. świadczenia w każdym miesiącu,
- przeprowadzenia, w każdym roku kalendarzowym, przynajmniej jednego szkolenia z zakresu technik prowadzenia rozmów z klientami firmy, mających na celu utrzymanie pozytywnego odbioru i wizerunku przedsiębiorstwa dla pracowników Spółki.

Świadczenia będą realizowane w datach i terminach uzgodnionych między danym wspólnikiem a Spółką na podstawie odrębnego porozumienia, w zależności od potrzeb i interesu Spółki. Wspólnikom będzie przysługiwać za świadczenia określone powyżej wynagrodzenie od Spółki w wysokości ustalonej uchwałą Zgromadzenia Wspólników. Wynagrodzenie będzie bazować na stawce godzinowej, nie będzie ono wyższe niż wynagrodzenie przyjęte w obrocie za tego

rodzaju usługi. Wykonywane czynności będą miały podstawę wyłącznie w umowie Spółki. Z kolei uchwała wspólników będzie określała jedynie wysokość wynagrodzenia. Wnioskodawca nie będzie zawierać dodatkowych umów ze wspólnikami odnoszących się do zakresu świadczeń. Dodatkowym porozumieniem będą jedynie objęte terminy i daty świadczenia usług przez wspólników Przedsiębiorcy.

W tak opisanym zdarzeniu przyszłym Przedsiębiorca zadał pytanie: Czy Wnioskodawca będzie zobowiązany od wypłaconego wspólnikom wynagrodzenia z tytułu powtarzających się świadczeń niepieniężnych (o których mowa w art. 176 k.s.h.), wykonywanych na podstawie umowy spółki sp. z o.o., odprowadzić składki na ubezpieczenie zdrowotne? Zgodnie z przedstawionym w uzasadnieniu stanowiskiem Przedsiębiorcy, wypłata wspólnikom świadczenia z tytułu powtarzających się świadczeń niepieniężnych, o których mowa w art. 176 k.s.h. nie stanowi podstawy do podlegania przez nich obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu. Według Przedsiębiorcy w art. 66 ust. 1 ustawy o świadczeniach wprowadzono zamknięty katalog podmiotów objętych obowiązkowym ubezpieczeniem zdrowotnym. Przy czym do katalogu tego nie należy wspólnik sp. z o.o. otrzymujący wynagrodzenie z tytułu wykonywania powtarzających się świadczeń niepieniężnych określonych w art. 176 k.s.h.

Decyzją z dnia 8 listopada 2022 r. nr 186/2022/BP Prezes NFZ uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe. W uzasadnieniu wskazał, że zakres wymienionych przez wnioskodawcę czynności oraz regularny sposób wykonywania świadczy o tym, że są to zobowiązania do stałego, bieżącego ich wykonywania. Zatem czynności te nie spełniają cechy periodiczności warunkującej zastosowanie art. 176 k.s.h. Powyższa decyzja została odebrana przez pełnomocnika przedsiębiorcy w dniu 14 listopada 2022 r. W terminie określonym przez prawo (w dniu 28 listopada 2022 r.) Przedsiębiorca złożył wniosek o ponowne rozpoznanie sprawy. W dniu 20 grudnia 2022 r. Prezes NFZ decyzją nr 200/2022 utrzymał w całości zaskarżoną decyzję. Pełnomocnik Przedsiębiorcy odebrał przedmiotową decyzję w dniu 28 grudnia 2022 r. a w dniu 27 stycznia 2023 r. wniósł skargę do WSA. Sprawa została zarejestrowana pod sygn. akt VII Sa/Wa 1543/23. W dniu 20 lipca 2023 r. WSA w Warszawie, po rozpoznaniu przedmiotowej skargi, uchylił decyzję Prezesa NFZ. Sąd w motywach swego rozstrzygnięcia uznał, że skarga Spółki zasługuje na uwzględnienie, choć nie wszystkie zarzuty (zdaniem Sądu) były zasadne. Zdaniem WSA w Warszawie Prezes NFZ uznał stanowisko skarżącej za nieprawidłowe nie dokonując interpretacji jakiegokolwiek przepisu określającego obowiązek podlegania obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego. Przedmiotowe orzeczenie

wraz ze stwierdzeniem prawomocności zostało doręczone Prezesowi NFZ w dniu 27 grudnia 2023 r.

W dniu 15 stycznia 2024 r. Prezes NFZ wezwał pełnomocnika Przedsiębiorcy do usunięcia braków wniosku, w terminie 7 dni od dnia jego otrzymania, poprzez doprecyzowanie przedstawionego we wniosku stanu faktycznego i wskazanie:

1. przedmiotu działalności Spółki wynikającego z Krajowego Rejestru Sądowego,
2. czy wspólnicy, którzy mają być zobowiązani do wykonywania na rzecz Spółki świadczeń określonych we wniosku będą pełnić jednocześnie w Spółce funkcję członka zarządu tej Spółki, ew. prokurenta,
3. rozmiaru i okresu w jakim będzie wykonywane przez wspólnika (będącego członkiem zarządu) świadczenie w postaci: usług konsultacyjnych na rzecz pracowników Spółki w zakresie opracowywania specyfikacji technicznych wykonania i odbioru robót, weryfikacji dokumentacji projektowej, kontroli kosztów inwestycji, sporządzania przedmiarów robót, kosztorysów inwestorskich, ofertowych, szacunkowych oraz powykonawczych,
4. rozmiaru i okresu w jakim będą wykonywane przez wspólnika (niebędącego członkiem zarządu) świadczenia w postaci:
 - czynności administracyjnych polegających na gromadzeniu faktur, dokumentów kosztowych, przychodowych, dokumentacji kadrowej i przekazywanie ich do biura rachunkowego,
 - przeprowadzenia szkolenia z zakresu technik prowadzenia rozmów z klientami firmy, mających na celu utrzymanie pozytywnego odbioru i wizerunku przedsiębiorstwa dla pracowników Spółki.

W terminie określonym w wezwaniu, w dniu 29 stycznia 2024 r., pełnomocnik Wnioskodawcy wskazał, że przedmiot działalności spółki wynikający z Krajowego Rejestru Sądowego obejmuje:
– 70.10.Z Działalność firm centralnych (head offices) i holdingów z wyłączeniem holdingów finansowych; 41.10.Z Realizację projektów budowlanych związanych ze wznoszeniem budynków; 47.19.Z Pozostałą sprzedaż detaliczną prowadzoną w niewyspecjalizowanych sklepach; 68.20.Z Wynajem i zarządzanie nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi; 68.31.Z Pośrednictwo w obrocie nieruchomościami; 68.32.Z Zarządzanie nieruchomościami wykonywane na zlecenie; 71.11.Z Działalność w zakresie architektury; 71.12.Z Działalność w zakresie inżynierii i związane z nią doradztwo techniczne; 74.90.Z Pozostała działalność profesjonalna, naukowa i techniczna, gdzie indziej niesklasyfikowana; 82 Działalność związaną

z administracyjną obsługą biura i pozostała działalność wspomagająca prowadzenie działalności gospodarczej.

Nadto wskazał, że wspólnik (będący jednocześnie członkiem zarządu), świadczenia w postaci: usług konsultacyjnych na rzecz wspólników Spółki w zakresie opracowywania specyfikacji technicznych wykonania i odbioru robót, weryfikacji dokumentacji projektowej, kontroli kosztów inwestycji, sporządzania przedmiarów robót, kosztorysów inwestorskich, ofertowych, szacunkowych oraz powykonawczych będzie wykonywał w wymiarze maksymalnie 160 godzin w każdym miesiącu, w datach i terminach uzgodnionych między Wspólnikiem a Spółką na podstawie odrębnego porozumienia, w zależności od potrzeb i interesu Spółki.

Natomiast świadczenia wykonywane przez wspólnika, niebędącego członkiem zarządu, w postaci: czynności administracyjnych polegających na gromadzeniu faktur, dokumentów kosztowych, przychodowych, dokumentacji kadrowej i przekazywanie ich do biura rachunkowego, przeprowadzenia szkolenia z zakresu technik prowadzenia rozmów z klientami firmy, mających na celu utrzymanie pozytywnego odbioru i wizerunku przedsiębiorstwa dla pracowników, będą świadczone w wymiarze maksymalnie 32 godzin w każdym miesiącu, w datach i terminach uzgodnionych między Wspólnikiem a Spółką na podstawie odrębnego porozumienia, w zależności od potrzeb i interesu Spółki.

Prezes Narodowego Funduszu Zdrowia, po rozpoznaniu wniosku zważył, co następuje.

W ocenie Prezesa Funduszu stanowisko Przedsiębiorcy jest częściowo nieprawidłowe.

Powtarzające się świadczenia niepieniężne to zobowiązania, które mogą być realizowane przez wspólników w toku zwykłego prowadzenia działalności przez spółkę – zwłaszcza w toku prowadzenia przez nią działalności gospodarczej, a więc w stosunku zewnętrznym (m.in.: Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, M. Tarska, A. Herbet, Kodeks spółek handlowych. Komentarz. T. II, Wyd. 3, Warszawa 2014). Ponadto celem przepisu art. 176 k.s.h. jest ochrona interesów spółki w sytuacji nałożenia na wspólników dodatkowych obowiązków, obok wniesienia wkładów, oraz stworzenie stałych powiązań gospodarczych pomiędzy spółką a wspólnikami. Instytucja powtarzających się świadczeń niepieniężnych służy z jednej strony zapewnieniu pozyskiwania na korzystnych warunkach przez spółkę niezbędnych dla funkcjonowania spółki np. surowców lub towarów, z drugiej strony zapewnia wspólnikom względnie stały popyt na własne wyroby bądź usługi (m.in.: A. Herbet, w: Sołtysiński, System pr.pryw., t. 17A, 2015, s. 479, Nb 166).

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

Odwołując się natomiast do wykładni historycznej, należy wskazać, że celem, dla którego ustanowiono instytucję powtarzających się świadczeń niepieniężnych było zaspokojenie potrzeb gospodarczych akcyjnej spółki cukrowej, poprzez nałożenie na akcjonariuszy – plantatorów buraków cukrowych, dodatkowych obowiązków, obok wniesienia wkładów, dostaw buraków cukrowych, w zamian za materiał siewny, nawozy oraz z góry ustaloną cenę. Chodziło o stworzenie (w sytuacji braku uregulowań umów dostawy, jak w art. 605 i n. ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. (Dz. U z 2022 r. poz. 1360, z późn.zm – zwanej dalej „k.c.”) bądź kontraktacji], stałych powiązań gospodarczych, które miały na celu korzystne pozyskiwanie (z plantacji położonych w najbliższej okolicy cukrowni, ze względu na koszty transportu), (dobrego) surowca (materiał siewny, nawozy i doradztwo od cukrowni), a przede wszystkim uniemożliwienie wypowiedzenia umowy lub wystąpienia ze spółki.

Przydatność regulacji dotyczących powtarzalnych świadczeń niepieniężnych według art. 176 k.s.h. aktualnie wydaje się wątpliwa. Poza ewentualną przydatnością dla kooperacji gospodarczej między spółką z ograniczoną odpowiedzialnością a jej wspólnikami w zakresie produkcji rolnej (roślinnej, zwierzęcej i sadowniczej), oraz leśnej, praktyczniej jest uregulować owe kwestie w umowach cywilnoprawnych, np. sprzedaży, a zwłaszcza dostawy lub kontraktacji. Stosunki takiego rodzaju są ponadto charakterystyczne raczej dla spółdzielni pracy, aniżeli dla spółki kapitałowej. Podawane w literaturze przedmiotu przykłady (dostarczanie spółce surowców lub prefabrykatów, udostępnianie spółce maszyn i urządzeń, w tym środków transportu, pomieszczeń handlowych, świadczenie doradztwa), potwierdzają raczej tezę o „schyłkowym” znaczeniu tej instytucji dla ukształtowania dodatkowych obowiązków wspólników wobec spółki kapitałowej. Inne instytucje prawa spółek, np. inne obowiązki w rozumieniu art. 159 k.s.h., dodatkowe świadczenia (obowiązki) na rzecz spółki (art. 174 § 5 k.s.h.), a zwłaszcza umowy cywilnoprawne (w tym również ustawowe regulacje umowy

dostawy, art. 605 i n. k.c. bądź kontraktacji, art. 613 i n. k.c.), są elastyczniejszym i sprawniejszym instrumentem tworzenia stałych powiązań gospodarczych pomiędzy spółką a wspólnikami niż dopuszczalne formy obowiązku powtarzających się świadczeń niepieniężnych (Kodeks spółek handlowych. Komentarz red. Zbigniew Jara, rok 2022).

W związku z powyższym, wskazane przez Przedsiębiorcę świadczenia niepieniężne nie prowadzą w istocie do osiągnięcia celu wskazanego uregulowania, tj. do powstania stałego powiązania gospodarczego pomiędzy wspólnikami a Spółką, a sprowadzają się w sposób faktyczny do wykonywania w sposób stały czynności noszących cechy świadczenia usług na rzecz Spółki w celu prowadzenia przez nią działalności gospodarczej.

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.

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.

Odnosząc powyższe wyjaśnienia do wskazanych przez Przedsiębiorcę czynności, do których byłby zobowiązany wspólnik, pełniący jednocześnie w Spółce funkcję członka zarządu, to trzeba powiedzieć, że co prawda zostały opisane jako powtarzające się świadczenia niepieniężne, to de facto sprowadzają się one do bieżącego, stałego prowadzenia spraw spółki, a jako takie wpisują się w dyspozycję normy zawartej w art. 201 § 1 k.s.h.

Stosownie do art. 201 § 1 i 3 k.s.h., zarząd prowadzi sprawy spółki i reprezentuje spółkę, a w jego skład mogą być powołane osoby spośród wspólników lub spoza ich grona. Jak wynika przy tym z art. 204 § 1 k.s.h., prawo członka zarządu do prowadzenia spraw spółki i jej

reprezentowania dotyczy wszystkich czynności sądowych i pozasądowych spółki. Z mocy ustawy sprawy spółki prowadzi zarząd, do którego należy również reprezentowanie spółki.

W przypadku wspólnika, będącego jednocześnie członkiem zarządu Spółki, wymienione przez Przedsiębiorcę czynności takie jak m.in.: analizowanie skuteczności prowadzonych działań marketingowych, przeprowadzanie szkolenia pracowników spółki, analizowanie nowych kierunków rozwoju Spółki, świadczenie usług konsultacyjnych na rzecz pracowników Spółki, to nic innego jak czynności mieszczące się z mocy ustawy właśnie w kompetencjach zarządu.

W doktrynie prawa handlowego przyjmuje się, że „pojęcie prowadzenia spraw spółki należy rozumieć wszelkie sprawy spółki zarówno w sferze czysto wewnętrznej, jak i dotyczące funkcjonowania spółki na zewnątrz, mające wymiar uprzedni w stosunku do czynności reprezentacyjnych (słusznie podkreśla to A. Szajkowski, Prawo spółek, s. 290) (...) Sprawami z zakresu prowadzenia spółki są wszelkie czynności o charakterze prawnym i faktycznym zmierzające do realizacji celu spółki w ramach przedmiotu jej działalności (przedmiot działalności nie ogranicza jednak zakresu spraw spółki, jakie może prowadzić zarząd), w tym podejmowanie działań nadzwyczajnych, jeśli zajdzie taka potrzeba. Należy tu wymienić np. organizowanie działalności gospodarczej, podejmowanie decyzji i innych działań w stosunku wewnętrznym dotyczących zarządzania majątkiem spółki, podejmowanie działalności inwestycyjnej, uruchamianie działalności produkcyjnej, handlowej, usługowej, uzyskanie kredytu czy pożyczki, nabór i zwalnianie personelu, administrowanie sprawami spółki, zwoływanie zgromadzeń, składanie wniosków do sądu rejestrowego” (vide Kodeks spółek handlowych. Komentarz Bieniak 2022, wyd. 8/Pabis, art. 208 k.s.h.).

Wspólnik spółki pozostaje uprawniony do zasiadania w zarządzie, z którego to tytułu przyjmuje na siebie ww. obowiązki oraz zwyczajowo nabywa uprawnienie do wynagrodzenia za czynności wykonywane w ramach pełnionej funkcji. Ponadto użyte w czasie terażniejszym sformułowanie "prowadzi sprawy spółki" uzasadnia tezę, że czynności te mają charakter permanentny czyli ciągły. W związku z powyższym prowadzenie spraw Spółki przez zarząd ma charakter ciągły. Tym samym z uwagi na pełnioną przez wspólnika funkcję członka zarządu, należy przyjąć, iż wymienione we wniosku czynności winny być realizowane i rozliczane przez wspólnika w ramach powierzonej mu roli członka zarządu. Jak wynika z treści wniosku, wspólnik ten będzie realizować świadczenia polegające de facto na prowadzeniu spraw Spółki. Oznacza to, że są to bez wątpienia świadczenia o charakterze ciągłym, stojące w sprzeczności z naturą instytucji opisanej art. 176 k.s.h. Tym samym opisany przez Przedsiębiorcę we wniosku stosunek

prawny łączący wspólnika – członka zarządu ze Spółką - nie mieści się w hipotezie normy prawnej z art. 176 k.s.h. a wypełnia dyspozycję normy (jak już wcześniej wspomniano) wynikającej z art. 201 § 1 k.s.h. Wymienione powyżej świadczenia wspólnik, który jest jednocześnie członkiem zarządu Spółki, wykonywałby również w przypadku, gdyby nie zostały one wyszczególnione w umowie Spółki jako świadczenia niepieniężne. Są to bowiem czynności, które w ścisły sposób są powiązane z prowadzeniem spraw spółki, jej kierowaniem i zarządzaniem. Trudno bowiem sobie wyobrazić aby członek zarządu w ramach pełnionej funkcji nie wykonywał analiz i optymalizacji kosztów działalności spółki, czy też skuteczności działań marketingowych. Podobnie należy ocenić analizowanie nowych kierunków rozwoju spółki czy też przeprowadzenie szkoleń dla pracowników spółki (zatem szkoleń wewnętrznych). Są to czynności, które mieszczą się w prowadzeniu spraw spółki i powiązane są z czynnościami związanymi typowo z zarządzaniem Spółką. Analogicznie należy potraktować prowadzenie konsultacji na rzecz pracowników Spółki czy weryfikację wszelkiej dokumentacji dot. działalności spółki lub sporządzanie kosztorysów. Warto zaznaczyć, że stanowisko takie zajęł również Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 28 września 2023 r. (sygn. akt II GSK 1810/22), w którym podkreślił, iż do świadczeń niepieniężnych o charakterze stałym (a więc do których nie stosujemy art. 176 KSH) zaliczyć należy m.in. zarządzanie spółką. W konsekwencji, stosownie do treści art. 2 KSH, zasadnym jest zakwalifikowanie tak oznaczonych zobowiązań z zastosowaniem przepisów KC. Tym samym należy przyjąć, że wypełniają one przesłanki tytułu do objęcia ubezpieczeniem zdrowotnym, o jakim mowa w art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy o świadczeniach. Zgodnie z art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy o świadczeniach, obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego podlegają osoby spełniające warunki do objęcia ubezpieczeniami społecznymi lub ubezpieczeniem społecznym rolników, które są osobami wykonującymi pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące zlecenia lub osobami z nimi współpracującymi. Świadczenia opisane przez Spółkę we wniosku, które ma spełniać wspólnik, będący jednocześnie członkiem zarządu, dotyczą sfery wewnętrznych stosunków Spółki jako korporacji, a nie relacji zewnętrznych. Są zatem związane z bieżącym prowadzeniem jej spraw i jako takie mają charakter ciągły. Okoliczność ta determinuje konieczność zakwalifikowania ich jako czynności polegających na świadczeniu usług zarządzania, do których zastosowanie znajdują przepisy art. 750 KC. Co w konsekwencji

rodzi obowiązek, w tym przypadku, podlegania przez wspólnika Spółki ubezpieczeniu zdrowotnemu na podstawie art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy o świadczeniach.

Odnosząc się z kolei do świadczeń drugiego ze wspólników (niebędącego członkiem zarządu) które będą polegać na: wykonywaniu czynności administracyjnych polegających na gromadzeniu faktur, dokumentów kosztowych, przychodowych, dokumentacji kadrowej i przekazywanie ich do biura rachunkowego oraz przeprowadzenia, w każdym roku kalendarzowym, przynajmniej jednego szkolenia z zakresu technik prowadzenia rozmów z klientami firmy, mających na celu utrzymanie pozytywnego odbioru i wizerunku przedsiębiorstwa dla pracowników Spółki w rozmiarze max. 32 godzin miesięcznie, to zakres tych czynności oraz sposób ich wykonywania sprowadza się do świadczenia usług na rzecz Spółki w celu prowadzenia przez nią działalności gospodarczej. Jest to bowiem w istocie zobowiązanie do stałego, bieżącego wykonywania wskazanych czynności a zachowanie dłużnika w zasadzie sprowadza się do spełniania świadczenia, które ma następować regularnie wraz z upływem czasu. Potwierdza to stałe i bieżące wykonywanie wskazanych zadań. Świadczenia w postaci wykonywania czynności administracyjnych sprawdzają się do czynności porządkujących i technicznych o charakterze wewnętrznym. Podobnie szkolenie pracowników to czynność wewnętrzna, która nie wiąże się z przedmiotem działalności Spółki wskazanej we wniosku (tu: działalność firm centralnych (head offices) i holdingów z wyłączeniem holdingów finansowych) Tym samym czynności te nie wpływają na zewnętrzną sferę prowadzonej przez Spółkę działalności gospodarczej. Są one standardowymi czynnościami podejmowanymi w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej. Nie sposób bowiem sobie wyobrazić przedsiębiorstwa w którym nie dokonuje się gromadzenia dokumentacji związanej z prowadzoną działalnością spółki czy też nie przeprowadza się szkolenia pracowników. Są to typowe czynności związane z prowadzeniem działalności i funkcjonowaniem spółki i jako takie z samego założenia mają one charakter ciągły. Nie da się bowiem prowadzić działalności gospodarczej inaczej niż w sposób zorganizowany i ciągły. Natura opisanych czynności odpowiada przedmiotowi umowy o świadczenie usług w rozumieniu art. 750 k.c.

W związku z powyższym, zobowiązanie wspólników Skarżącej Spółki do powtarzających się świadczeń niepieniężnych, wskazanych we wniosku, nie prowadzi do powstania stałego powiązania gospodarczego pomiędzy wspólnikami a Spółką, a jest jedynie przejawem prowadzenia spraw spółki lub wykonywaniem czynności administracyjnych zapewniających prawidłowe funkcjonowanie Spółki rozumianej jako korporacja. Oznacza to, że

w przedmiotowej sprawie nie mamy do czynienia ze świadczeniami, ponieważ Spółka nie otrzymuje niczego, co przekłada się bezpośrednio na prowadzoną przez nią działalność gospodarczą czyli na sferę jej zewnętrznego funkcjonowania. Wskazane we wniosku czynności wspólników (zarówno wspólnika pełniącego funkcję członka zarządu Spółki, jak i drugiego wspólnika) to typowe przykłady prowadzenia spraw Spółki czy też świadczenia usług na rzecz Spółki w celu prowadzenia przez nią działalności gospodarczej, a które to trudno byłoby uznać za świadczenia mające czynić zadość interesom wierzyciela, którym w tym przypadku jest Spółka. Wspólnicy niczego nie „dają” czy też nie „czynią” na rzecz Przedsiębiorcy, a jedynie wykonują czynności sprowadzające się do stałej, bieżącej obsługi spółki, zapewniającej jej prawidłowe funkcjonowanie i prowadzenie działalności gospodarczej. Jak już wskazano, tego rodzaju czynności, jak opisane we wniosku, ze swej natury wykonywane są w sposób ciągły i nie można uznać ich za powtarzające się świadczenia niepieniężne mieszczące się w dyspozycji art. 176 k.s.h. Są one wykonywane w sposób stały, to jest przez cały czas prowadzenia przez Spółkę zorganizowanej działalności zarobkowej. Tak długo bowiem jak Spółka prowadzi działalność gospodarczą, tak długo istnieje potrzeba stałego, a więc ciągłego wykonywania przez wspólników wspomnianych wyżej czynności. Co istotne – jak wynika z wniosku – zakres świadczeń wspólników został określony jako bezterminowy, nie określono bowiem okresu w ciągu którego obowiązki te będą spoczywać na wspólniku. Oznacza to, że – o ile nie zostaną wcześniej zniesione – spoczywają one na wspólnikach przez cały okres normalnego funkcjonowania Spółki, a także w fazie jej likwidacji, jeżeli jest to uzasadnione z uwagi zwłaszcza na cele likwidacji i okoliczności dotyczące danego przypadku likwidacji Spółki.

Świadczenie ciągłe polega na określonym, stałym zachowaniu się dłużnika przez czas trwania stosunku zobowiązaniowego. Uptyw czasu zostaje tym samym wpisany w konstrukcję świadczenia, a w konsekwencji w konstrukcję stosunku zobowiązaniowego. Zachowanie dłużnika w zasadzie sprowadza się więc do spełniania świadczenia, które ma następować wraz z upływem czasu. Potwierdza to stałe i bieżące wykonywanie wskazanych zadań, a przez to pracę o charakterze ciągłym. Do uznania świadczenia za ciągłe wystarcza, jeżeli składa się ono z pewnych powtarzających się stale, następujących po sobie psychofizycznych aktów dłużnika, które – mimo że oddzielone w czasie – tworzą razem funkcjonalną całość. Miernikiem tej całości jest czas, a interes wierzyciela jest zaspokajany właśnie dlatego, że odpowiednie zachowanie się dłużnika trwa w czasie (T. Dybowski [w:] K. Osajda (red.) Prawo zobowiązań – część ogólna. System Prawa Prywatnego tom 5, Warszawa 2020, Wydanie 3).

Tym samym, przedmiotem stosunku prawnego opisanego w analizowanym stanie faktycznym pozostają świadczenia o charakterze ciągłym, które nie mieszczą się w hipotezie normy ustanowionej w art. 176 k.s.h. Zgodnie z brzmieniem art. 176 k.s.h., świadczenie powinno mieć charakter powtarzalny, a zatem periodyczny. Tego kryterium nie spełniają zobowiązania jednorazowe, ciągłe ani stałe (tak np.: Z. Jara (red.), Kodeks spółek handlowych. Komentarz. Wyd. 3, Warszawa 2020). Każdy ze współników zobowiązany jest bowiem do realizowania typowych czynności związanych z prowadzeniem spraw Spółki czy też świadczeniem usług na rzecz Spółki w celu prowadzenia przez nią działalności gospodarczej.

Podkreślenia wymaga, że relacje zachodzące pomiędzy współnikami a spółką należy kwalifikować jako *sui generis* umowę wzajemną, do której należy odpowiednio stosować przepisy Kodeksu cywilnego, zgodnie z art. 2 k.s.h.

Wskazane przez Przedsiębiorcę we wniosku rodzaje czynności charakteryzują się, jak zostało to już podniesione, ciągłością ich wykonywania w celu zapewnienia prowadzenia przez Spółkę działalności gospodarczej, co z kolei pozwala uznać, że ich natura 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 podkreśla się w doktrynie: „(...) Kwalifikacji w ramach art. 750 k.c. podlegają zarówno te umowy, których przedmiotem jest jednorazowe świadczenie usługi, cykliczne świadczenie usług, jak również umowy o stałe świadczenie usług. Nie ma znaczenia, czy mamy do czynienia ze świadczeniem jednorazowym, czy z ciągłym.” (M. Gutowski (red.), Kodeks cywilny. Tom III. Komentarz. Art. 627–1088. Wyd. 3, Warszawa 2022).

W świetle orzecznictwa, jak wskazuje Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 5 grudnia 2013 r. sygn. akt V CSK 30/13: „(...) 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.”

Zatem świadczenia wymienione we wniosku Przedsiębiorcy należy traktować jako usługi w rozumieniu art. 750 k.c. do których to znajduje zastosowanie art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy o świadczeniach. Zgodnie z jego treścią: „obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego podlegają osoby spełniające warunki do objęcia ubezpieczeniami społecznymi lub ubezpieczeniem społecznym rolników, które są osobami wykonującymi pracę na podstawie umowy agencyjnej

lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące zlecenia lub osobami z nimi współpracującymi”.

Z kolei zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. 2022 r. poz. 1009) obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym podlegają, z zastrzeżeniem art. 8 i 9, (które w przedmiotowej sprawie nie mają zastosowania) osoby fizyczne, które na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej są osobami wykonującymi 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, zwanymi dalej "zleceniobiorcami", oraz osobami z nimi współpracującymi, z zastrzeżeniem ust. 4 (Osoby określone w ust. 1 pkt 4 nie podlegają obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym, jeżeli są uczniami szkół ponadpodstawowych lub studentami, do ukończenia 26 lat).

Oznacza to zatem, że zgodnie z wolą ustawodawcy tytułem do objęcia ubezpieczeniem zdrowotnym nie są wyłącznie umowy zlecenia sensu stricto, ale wszystkie umowy na podstawie których dana osoba wykonuje pracę, a do których zastosowanie mają przepisy dotyczące zlecenia.

W związku z powyższym wskazane przez Spółkę powtarzające się świadczenia niepieniężne nie prowadzą w istocie do osiągnięcia celu wskazanego uregulowania, tj. do powstania stałego powiązania gospodarczego pomiędzy wspólnikami a Skarżącą Spółką, a sprowadzają się de facto do wykonywania w sposób stały czynności noszących cechy świadczenia pracy na rzecz Spółki w celu prowadzenia przez nią działalności gospodarczej.

Tym samym na gruncie art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy o świadczeniach, tytułem do objęcia obowiązkowym ubezpieczeniem zdrowotnym nie jest zatem wyłącznie wykonywanie pracy na podstawie umowy zlecenia, ale także na podstawie umowy o świadczenie usług każdej umowy, do której zastosowanie mają przepisy o zleceniu.

W kontekście powyższego stanowisko Przedsiębiorcy, przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, należy uznać za nieprawidłowe.

Biorąc powyższe pod uwagę, należało stwierdzić jak na wstępie.

Końcowo wyjaśnić należy, że przy ponownym rozpoznaniu niniejszej sprawy został zachowany 30 dniowy termin na wydanie interpretacji indywidualnej (o którym mowa w art. 34 ust. 12 Prawo przedsiębiorców). Zgodnie bowiem z utrwalonym stanowiskiem orzecznictwa i doktryny w przypadku uchylecia decyzji dotyczącej interpretacji indywidualnej przez sąd administracyjny,

termin do rozpoznania wniosku o interpretację indywidualną liczy się „na nowo” od dnia doręczenia organowi interpretującemu prawomocnego wyroku tego sądu (tak dla przykładu wyrok WSA we Wrocławiu z 12 maja 2016r., I SA/Wr 234/16). Prawomocny wyrok został doręczony organowi w dniu 27 grudnia 2023 r. a w związku z koniecznością uzupełnienia braków formalnych wniosku, 30 - dniowy termin na rozpoznanie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, rozpoczął swój bieg od dnia uzupełnienia ich przez Wnioskodawcę, co nastąpiło w dniu 29 stycznia 2024 r.

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.