



Ministerstwo Zdrowia

Departament
Lecznictwa

DLU.704.244.2023.MR
Warszawa, 20 marca 2023

Szanowny Pan Jerzy Koniecki
- Prezes Zarządu Głównego

Szanowny Pan Leszek Lewandowicz
- Sekretarz Zarządu Głównego

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce
ul. Górnośląska 5, 00-443 Warszawa

Szanowni Panowie,

w odpowiedzi na pismo z dnia 16 lutego 2023 r., znak: ZG/SEK/LL/168/2023, w którym sformułowano trzy pytania dotyczące przepisów prawa regulujących składkę zdrowotną, proszę o przyjęcie następujących wyjaśnień:

Ad. 1. Sprzedaż środka trwałego a podstawa składki zdrowotnej

Przepis art. 35 ustawy z dnia 9 lutego 2022 r. o zmianie ustawy - Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2022 r. poz. 807; dalej jako „ustawa o zmianie KSH”) wprost odsyła do art. 81 ust. 2 i 2c ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2561 ze zm.; dalej jako „ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej”), które z kolei regulują podstawy wymiaru składki zdrowotnej przedsiębiorców rozliczających podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT) na zasadach ogólnych lub w formie podatku liniowego.

W przypadku przedsiębiorcy należącego do jednej z ww. grup, ustalającego dla celów składki zdrowotnej dochód od przychodów ze sprzedaży środków trwałych, dochód ustalony z uwzględnieniem art. 24 ust. 2 zdanie drugie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r., poz. 2647 ze zm.; dalej jako „ustawa o PIT”) nie jest powiększany o odpisy amortyzacyjne zaliczone do kosztów uzyskania przychodów przed dniem 1 stycznia 2022 r. Oznacza to, że dla celów obliczenia dochodu stanowiącego podstawę obliczenia składki zdrowotnej, odpisy amortyzacyjne zaliczone do kosztów uzyskania przychodów przed 2022 r., traktowane są jak nieumorzona wartość zbywanego środka trwałego.

Uregulowana w art. 35 ustawy o zmianie KSH możliwość niepowiększania dochodu o odpisy amortyzacyjne dokonane przed 1 stycznia 2022 r. - w przypadku sprzedaży środków trwałych w roku 2022 r. - znajdzie swoje zastosowanie zarówno wtedy, gdy wartość sprzedaży środka trwałego jest wyższa od wartości początkowej, jak i gdy wartość sprzedaży środka trwałego jest niższa niż wartość początkowa. Prawodawca nie zawęził treści normy zawartej w art. 35 ustawy o zmianie KSH do przypadku, w którym wartość sprzedaży środka

trwałego jest wyższa od wartości początkowej (tj. braku straty na sprzedaży środka trwałego), a zatem norma ta znajdzie zastosowanie do obu powyższych przypadków.

Odnosząc się do pytania o ustalanie dochodu dla celów obliczenia składki zdrowotnej ze sprzedaży samochodu osobowego, który jest środkiem trwałym, należy wyjaśnić, że przy ustalaniu dochodu dla celów składki zdrowotnej zastosowanie znajduje również art. 24 ust. 2a ustawy o PIT, o czym wprost stanowi art. 81 ust. 2 i 2c ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej. Przepis art. 24 ust. 2a ustawy o PIT odwołuje się do dochodu albo straty, o której mowa w art. 24 ust. 2 zdanie drugie tej ustawy, przy czym do dochodu ustalonego z uwzględnieniem tego przepisu ustawy o PIT odwołuje się także art. 35 ustawy o zmianie KSH. W konsekwencji, przepis ten znajduje zastosowanie także w przypadku ustalania dochodu z odpłatnego zbycia środka trwałego, którym jest samochód osobowy.

Ad. 2. Uwzględnienie różnic remanentowych przy ustalaniu składki zdrowotnej za 2022 r. i 2023 r.

Zgodnie z art. 81 ust. 2 i ust. 2c ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, dochód o którym mowa w tych przepisach prawa, stanowiący podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne, jest ustalany m.in. z uwzględnieniem art. 24 ust. 1-2b ustawy o PIT, który to przepis prawa odnosi się do różnic remanentowych. Zgodnie z art. 24 ust. 2 ustawy o PIT u podatników osiągających dochody z działalności gospodarczej i prowadzących księgi przychodów i rozchodów dochodem z działalności jest różnica pomiędzy przychodem w rozumieniu art. 14 tej ustawy, a kosztami uzyskania powiększona o różnicę pomiędzy wartością remanentu końcowego i początkowego, jeżeli wartość remanentu końcowego jest wyższa niż wartość remanentu początkowego, lub pomniejszona o różnicę pomiędzy wartością remanentu początkowego i końcowego, jeżeli wartość remanentu początkowego jest wyższa.

Powyższe znaczy, że przy ustalaniu dochodu dla celów obliczania podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne przedsiębiorcy zobowiązani są uwzględniać także różnice remanentowe obliczane dla potrzeb podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT). Zgodnie jednak z art. 36 ustawy o zmianie KSH, przy ustalaniu w 2022 r. podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne, nie powiększa się dochodu, o którym mowa w art. 81 ust. 2 i ust. 2c pkt 1 i 3 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, o różnicę określoną w art. 24 ust. 2 zdanie pierwsze ustawy o PIT. W konsekwencji, dochód ustalany za rok 2022 dla celów obliczania składki zdrowotnej, tj. należnej za rok składkowy trwający od 1 lutego 2022 r. do 31 stycznia 2023 r., nie podlega zwiększeniu o różnicę remanentową, gdy remanent końcowy jest wyższy od remanentu początkowego.

Tym samym wykładnia systemowa art. 81 ust. 2 i 2c ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej oraz art. 36 ustawy o zmianie KSH prowadzi do wniosku, że przy ustalaniu dochodu dla celów obliczania podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne należnej za ww. rok składkowy przedsiębiorcy:

- a) powinni pomniejszyć dochód za rok 2022, jeżeli różnica remanentowa jest ujemna (remanent końcowy jest niższy od początkowego)
- albo -
- b) nie uwzględniać dodatniej różnicy remanentowej (remanent końcowy jest wyższy od początkowego).

W przypadku ujemnych różnic remanentowych możliwe jest zatem pomniejszenie dochodu za grudzień 2022 r. przy obliczaniu składki należnej za styczeń 2023 r.

Obowiązujące przepisy prawa nie dają natomiast żadnych podstaw do tego, aby różnice remanentowe ustalone w kontekście danego roku kalendarzowego były uwzględniane przy obliczaniu dochodu za kolejny rok kalendarzowy. Dodatnia różnica remanentowa ustalona

za rok 2022, która nie może zwiększyć dochodu ustalanego dla celów obliczania składki na ubezpieczenie zdrowotne za tenże rok, pozostanie neutralna także dla ustalenia składki zdrowotnej należnej za 2023 r. Natomiast dodatnia różnica remanentowa ustalona w kontekście roku podatkowego 2023 będzie zwiększała dochód za ten rok przyjmowany do ustalenia podstawy wymiaru składki za rok składkowy trwający od 1 lutego 2023 r. do 31 stycznia 2024 r.

Ad. 3. Ubezpieczenie zdrowotne osób pełniących funkcje w stowarzyszeniach

Prawodawca zastosował w art. 66 ust. 1 pkt 35a ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej wyrażenie „akt powołania”. 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). Kierując się zatem powyższą dyrektywą wykładni prawa, należy przyjąć, że wyrażenia „akt powołania”, użytego w art. 66 ust. 1 pkt 35a ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, nie można utożsamiać z wyrażeniami odnoszącymi się do „wyboru” do pełnienia funkcji w organach stanowiących osób prawnych.

Powyższy wniosek, oparty na wykładni językowej, potwierdza wykładnia systemowa. Należy bowiem zauważyć, że art. 13 ust. 7 ustawa o PIT, 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 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej 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 ww. ustawy ma węższy zakres podmiotowy niż art. 13 ust. 7 ustawy o PIT, 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.

Odnosząc powyższe do sytuacji osób wchodzących w skład organów stowarzyszeń, należy wskazać, że zgodnie z przepisami ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 2261) członkowie ich organów pochodzą z *wyboru* (zob. art. 10 ust. 1 pkt 5 ww. ustawy), a nie z powołania. *A contrario*, osoby te nie będą objęte obowiązkowym ubezpieczeniem zdrowotnym, z tytułu pełnienia funkcji na podstawie „aktu powołania”, o którym mowa w art. 66 ust. 1 pkt 35a ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej. Wobec tej grupy osób nie powstanie obowiązek opłacenia składki zdrowotnej z tytułu pełnienia funkcji w organach stowarzyszeń.

Z wyrazami szacunku
z up. Dyrektora
Michał Misiura
Zastępca Dyrektora
/dokument podpisany elektronicznie/