



Ministerstwo Zdrowia

Departament
Lecznictwa

DL.704.1.2023.MM
Warszawa, 20 lutego 2023

**Pani
Ewa Salska
Prezes Zarządu
Fundacji Wspierania Rozwoju Biur Rachunkowych
ul. Poznańska 16/4
00-680 Warszawa
e-mail:zarzad@fundacjawirbr.pl**

Szanowna Pani Prezes,

w odpowiedzi na pismo z dnia 8 lutego 2023 r., w sprawie rozliczania składki zdrowotnej za styczeń 2023 roku w przypadku zmiany formy opodatkowania z nowym rokiem kalendarzowym, uprzejmie proszę o przyjęcie poniższych wyjaśnień.

Płatnik, który w odniesieniu do poprzedniego roku podatkowego (np. 2022 r.) stosował opodatkowanie ryczałtem w podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej jako „PIT”), może dokonać zmiany formy opodatkowania na początku nowego roku podatkowego (np. w odniesieniu do roku 2023) i wybrać opodatkowanie według skali podatkowej lub podatkiem liniowym (zob. art. 9 ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne - t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2540 ze zm.). Taka zmiana formy opodatkowania oznacza, że począwszy od rozliczeń składki na ubezpieczenie zdrowotne należnej za styczeń danego roku (np. 2023 r.) płatnik zobowiązany jest ustalić podstawę wymiaru składki na to ubezpieczenie na podstawie wysokości dochodu z miesiąca poprzedniego zgodnie z art. 81 ust. 2c 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.; dalej jako „ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej”). Ze względu na to, że w grudniu poprzedniego roku kalendarzowego (np. 2022 r.) płatnik nie osiągał dochodów opodatkowanych na zasadach ogólnych, podstawę wymiaru składki należnej za styczeń będzie stanowiła kwota minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w pierwszym dniu roku składkowego.

Przedsiębiorca, który zmienił formę opodatkowania w powyżej opisany sposób, styczeń danego roku kalendarzowego powinien zaliczyć do „jednomiesięcznego roku składkowego”, który dla tego przedsiębiorcy rozpoczął się w sposób zindywidualizowany np. 1 stycznia 2023 r., a zakończył 31 stycznia 2023 r. Ze względu na to, że w grudniu 2022 r. nie osiągnął dochodów opodatkowanych na zasadach ogólnych (a jedynie przychody na ryczałtowej formie opodatkowania) podstawą składki za styczeń 2023 r. będzie minimalne wynagrodzenie obowiązujące na 1 dzień roku składkowego, który obejmuje zindywidualizowany „jednomiesięczny rok składkowy” przedsiębiorcy, tj. 1 lutego 2022 r. (standardowy rok składkowy trwa do 1 lutego danego roku do 31 stycznia roku następnego – art. 81 ust. 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej). Przedsiębiorca opłaci zatem

składkę miesięczną za styczeń 2023 r. od kwoty minimalnego wynagrodzenia obowiązujące 1 lutego 2022 r., czyli 3010 zł.

Jednocześnie składka za styczeń 2023 r., będzie podlegała rozliczeniu rocznemu w ramach roku składkowego obowiązującego od 1 lutego 2022 r. do 31 stycznia 2023 r., z zastrzeżeniem, że dla zastosowania art. 81 ust. 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej konieczne jest ustalenie dochodu rozliczonego w danej formie podatkowej za poprzedni rok kalendarzowy. Ze względu na zmianę formy opodatkowania, skuteczną od 1 stycznia 2023 r., oraz fakt, że ubezpieczony w 2022 r nie prowadził działalności według odpowiadającej formy opodatkowania (według skali podatkowej lub podatku liniowego), składka roczna nie powinna podlegać naliczeniu. Zgodnie bowiem z art. 81 ust. 2b ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej najniższa roczna podstawa jest ustalana jako iloczyn liczby miesięcy podlegania ubezpieczeniu zdrowotnemu w roku kalendarzowym, za który ustalany był dochód, i minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w pierwszym dniu roku składkowego. Uznając, że liczba miesięcy w których wykonywana była działalność w danej formie opodatkowania w 2022 r. wyniosła zero, wówczas iloczyn liczby miesięcy podlegania pod ubezpieczenie zdrowotne oraz minimalnego wynagrodzenia w pierwszym dniu roku składkowego również wyniesie zero.

Powyższe wynika z wykładni językowej art. 81 ust. 2 i 2b ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej, który operuje wyrażeniem „*dochód z działalności gospodarczej ustalony za rok kalendarzowy*”.

Wniosek ten znajduje także potwierdzenie na gruncie wykładni systemowej, ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2022 r., która podstawę składki zdrowotnej wiąże z rzeczywistymi dochodami osiągniętymi przez osoby prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą.

W konsekwencji należy przyjąć, że w sytuacji zmiany formy opodatkowania, składka za styczeń danego roku, przynależąca do jednomiesięcznego roku składkowego, podlegać będzie rozliczeniu rocznemu, bowiem w takiej sytuacji znajdzie zastosowania art. 81 ust. 2 i ust. 2b ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej. Przy czym w ramach rozliczenia rocznego składka zdrowotna podlegać będzie obniżeniu do wysokości 0 zł oraz zwrotowi (zgodnie z art. 81 ust. 2i ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej), pod warunkiem braku zaległości na koncie płatnika składek z tytułu składek pobieranych przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych lub zaległości z tytułu nienależnie pobranych świadczeń z ubezpieczeń społecznych, do zwrotu których został zobowiązany płatnik składek (art. 81 ust. 2q ww. ustawy), albo rozliczeniu na koncie płatnika (zgodnie z art. 81 ust. 2qa ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej).

Analogiczne rozwiązanie zostanie zastosowane w przypadku zmiany od 1 stycznia 2023 r. formy opodatkowania z opodatkowania liniowego na opodatkowanie wg skali. W ramach rozliczenia rocznego za rok składkowy trwający od 1 lutego 2022 r. do 31 stycznia 2023 r. przedsiębiorca zobowiązany będzie rozliczyć obie formy opodatkowania. W ramach rozliczenia w kontekście formy opodatkowania podatkiem liniowym, przedsiębiorca do podstawy rocznej uwzględni dochód za rok kalendarzowy 2022 r. Natomiast jako sumę należnych miesięcznych składek opłaconych w ramach tej formy, o której mowa w art. 81 ust. 2i i 2j ustawy należy uwzględnić składki rozliczone w dokumentach rozliczeniowych złożonych za okres od lutego do grudnia 2022 r. W tym przypadku nieoskładkowany w ramach rozliczenia miesięcznego dochód za grudzień 2022 r. będzie uwzględniony i rozliczony w rozliczeniu rocznym sporządzonym w kontekście opodatkowania podatkiem liniowym. Natomiast dla formy opodatkowania wg skali składka opłacona w styczniu 2023 r. zostanie ujęta w rozliczeniu rocznym dla tej formy opodatkowania jako nadpłata. Tak jak wyżej zostało to wskazane w kontekście zmiany formy z ryczału na skalę, roczna składka zdrowotna rozliczana w kontekście formy opodatkowania – skala, jaka wystąpiła w ostatnim miesiącu roku składkowego będzie podlegać obniżeniu do 0 zł oraz zwrotowi, pod warunkiem braku zaległości na koncie płatnika składek.

Mając natomiast na uwadze zgłaszane wątpliwości odnośnie obowiązku opłacenia składki zdrowotnej a następnie jej rocznego rozliczenia i ew. zwrotu, w sytuacji braku zaległości składkowych, przewiduje się w ramach prac nad projektem ustawy upraszczającym zasady rozliczenia i poboru składki zdrowotnej od osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą, odrębne uregulowanie tych zasad w odniesieniu do osób zmieniających formę opodatkowania.

W kwestii składki należnej za styczeń 2022 r. należy wskazać, iż zasady jej poboru dla osób rozliczających się z podatku na zasadach ogólnych zostały określone odrębnie przepisem przejściowym (art.79 ustawy z dnia 29 października 2021 (Dz.U. z 2021 r. poz.2105)), który to przepis wprost wyłączył stosowanie do składki za styczeń 2022 nowych przepisów określających zasady pobierania składek w ujęciu miesięcznym oraz rocznym , oraz nakazał stosowanie regulacji obowiązujących do dnia 31 grudnia 2021 r., opierających się na zryczałtowanej składce zdrowotnej, niepowiązanej z dochodem.

Nie można też zgodzić się ze stanowiskiem, jakoby rozwiązanie to (przepis przejściowy ww. art. 79) zostało wyłączone mocą art. 15 ustawy z dnia 09.06.2022 .r o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1265). Przepis art. 36 ust. 3 w zw. z art. 14 i art. 15 ww. ustawy, odwołuje się bowiem do składki rocznej za rok składkowy rozpoczynający się 1 lutego 2022 r., a więc nieobejmujący stycznia 2022 r.

Do rozliczenia miesięcznych składek nakazuje natomiast stosować zasady obowiązujące dla formy opodatkowania wybranej przed dniem wejścia w życie tej ustawy.

Oznacza to, że w przypadku zmiany formy opodatkowania wstecz za 2022 r. zastosowanie będzie mieć również art. 36 ust. 3 ustawy z 9.06.2022 r. stanowiący, że miesięczne składki mają być rozliczone na zasadach sprzed zmiany formy, co oznacza, że składka za styczeń 2022 r. nie będzie podlegała korekcie i będzie rozliczana jak dla formy opodatkowania ryczałtowego z podstawą wymiaru odpowiadającej procentowi przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw.

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