



Gdańsk, 13 maja 2014 r.

YGREK SP. Z O.O.
ul. Piękna 11
11-111 Męcimierz

OPINIA PODATKOWA

STAN FAKTYCZNY

ustalony na podstawie wyjaśnień Pana B., Dyrektora Finansowego w Ygrek Sp. z o.o.

W Ygrek Sp. z o.o. z siedzibą w Męcimierzu (dalej także jako „Spółka”) do zarządu na czas nieokreślony powołany został jako Dyrektor Zarządu Pan Z. Pan Z. z tytułu pełnionej funkcji otrzymywać będzie wynagrodzenie, kwalifikowane na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych jako dochód wymieniony w art. 13 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od fizycznych. Pan Z. jest obywatelem Chin, do 10 lutego 2014 r. na stałe mieszkającym w Chinach. W Polsce Pan Z. przebywa od 10 lutego 2014 r. i będzie tu przebywał przez okres dłuższy niż 183 dni w roku podatkowym. W niedługim czasie do Polski przyjedzie żona Pana Z. Jego córka studiuje w USA, więcej dzieci Pan Z. nie posiada.

Poza wynagrodzeniem ustalonym w uchwale wspólników może zaistnieć sytuacja, kiedy to Panu Z. będzie przyznawane dodatkowe wynagrodzenia tytułem bonusów.

Zdaniem Klienta w rozumieniu art. 3 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych Pan Z. podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. W wypadku takiej kwalifikacji nie znajdzie zastosowanie stawka podatku określona w art. 29 ust. 1 pkt 1 teże ustawy, a więc należałoby pobrać zaliczkę według stawki określonej w art. 41 ust. 1 ustawy.

Klient ma jednak wątpliwość co do słuszności takiej tezy, ponieważ w Krajowej Informacji Podatkowej uzyskał informację, że powinien być pobierany zryczałtowany podatek dochodowy określony w art. 29 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – Klient nie może jednak samodzielnie znaleźć potwierdzenia takiego stanowiska w przepisach.

PYTANIA

- 1) W którym państwie i w jaki sposób opodatkowaniu podlegać powinien dochód związany z funkcją Pana Z. jako Dyrektora Zarządu?
- 2) Czy jest możliwe opodatkowanie dochodów Pana Z. w Polsce w postaci ryczałtu 20%?
- 3) Jakie obowiązki w związku z wypłacanym Panu Z. wynagrodzeniem będą ciążyć na Spółce jako płatniku podatku dochodowego od osób fizycznych?

- 4) Jeżeli Pan Z. zostanie uznany za rezydenta polskiego, to czy będzie miał prawo do wspólnego opodatkowania razem ze swoją żoną (otrzymuje ona świadczenia emerytalne w Chinach)?
- 5) Czy Pan Z. z tytułu osiągnięcia dochodu związanego z funkcją Dyrektora Zarządu podlegać będzie obowiązkowemu ubezpieczeniu zdrowotnemu?

WYKORZYSTANE AKTY PRAWNE

- ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm., dalej „u.p.d.o.f.”)
- Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Chińskiej Republiki Ludowej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Pekinie dnia 7 czerwca 1988 r. (Dz. U. z 1989 r. nr 13, poz. 65, dalej „Umowa”)
- Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku (OECD, wersja skrócona z lipca 2010 r., dalej „Konwencja Modelowa”)
- ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2008 r. nr 164 poz. 1027 ze zm., dalej „u.ś.o.z.”)
- ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. Prawo prywatne międzynarodowe (Dz.U. z 2011 r. nr 80 poz. 432, dalej „u.p.p.m.”)

Stan prawny wszystkich aktów prawnych na dzień wydania opinii.

OCENA PODATKOWOPRAWNA

Ad 1

Jurysdykcja podatkowa jako element suwerenności państwowej jest ograniczona terytorialnie. Państwa mają nieograniczone prawo nakładania podatków, ale tylko względem zdarzeń związanych z ich terytorium. Stany związane z terytorium obejmują przynależność państwową (obywatelstwo), terytorialną (rezydencję czyli domicyl) oraz związaną ze źródłem dochodu. W praktyce znaczenie obywatelstwa jest marginalne, a państwa w większości opierają zakres roszczeń podatkowych na **zasadzie rezydencji** (opodatkowanie całości dochodów rezydenta, tj. podmiotu mającego miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie, bez względu na miejsce ich powstania, czyli nieograniczony obowiązek podatkowy) lub **zasadzie źródła** (opodatkowanie dochodów powstałych na terytorium państwa bez względu na rezydencję podatnika, czyli ograniczony obowiązek podatkowy).

Oznacza to, że w pewnych przypadkach dwie różne jurysdykcje podatkowe mogą rościć sobie prawo do opodatkowania tego samego dochodu tego samego podmiotu. W takich przypadkach, charakteryzujących się występowaniem elementu transgranicznego, zastosowanie znajdują umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

W przedmiotowej sprawie źródłami prawa, które należy wziąć pod uwagę, są polska i chińska ustawa dotycząca podatku dochodowego oraz polsko-chińska Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, przy czym w pierwszej kolejności należy przeanalizować postanowienia Umowy.

Umowa określa w zróżnicowany sposób zasady unikania podwójnego opodatkowania w zależności od rodzaju dochodów, osiąganych przez osoby fizyczne. Dla określenia skutków podatkowych czynności wykonywanych przez osoby osiągające dochody w Polsce, ale będących rezydentami Chin, co do zasady jest konieczne uprzednie ustalenie możliwych rodzajów stosunku prawnego łączącego zatrudniającego z zatrudnionym. Inne są bowiem skutki wykonywania czynności zleconych w ramach pracy najemnej (art. 15 Umowy), inne dla działalności gospodarczej (art. 7 Umowy), a jeszcze inne dla tzw. wolnych zawodów (art. 14 Umowy). Zasada ta nie dotyczy jednak dochodów z tytułu członkostwa w zarządzie spółki.

Dochody z tego tytułu w polskim wewnętrznym prawie podatkowym (art. 13 pkt 7 u.p.d.o.f.) traktowane są jako pochodzące ze źródła „działalność wykonywana osobiście”, o którym mowa w art. 10 ust. 2 u.p.d.o.f. Jednak na gruncie Umowy – w związku z wyraźnym uregulowaniem art. 16, stanowiącym przepis szczególny wobec ww. art. 7, 14 i 15 – traktowane są jako tzw. „honoraria dyrektorów” i odnosi się do nich oddzielna regulacja szczególna (art. 16 Umowy).

Zgodnie z art. 16 Umowy honoraria i inne podobne należności, które osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie otrzymuje z tytułu członkostwa w radzie zarządu spółki mającej siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim Umawiającym się Państwie.

Termin „rada zarządu” nie został w Umowie zdefiniowany. W polskich spółkach, w tym w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością (jak Spółka) nie funkcjonuje rada zarządu, lecz jedynie zarząd i ewentualnie rada nadzorcza. W doktrynie podnosi się jednak, że art. 16 Konwencji Modelowej, odpowiadający celem i sensem art. 16 Umowy, dotyczy działalności w tych ciałach (organach) spółki, które są odpowiedzialne za zarządzanie oraz nadzorowanie prowadzonej przez nią działalności.¹ Ponieważ umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie definiują terminu rady zarządu (lub podobnych), to sprecyzowanie tego pojęcia powinno odbywać się w oparciu o ustawodawstwo wewnętrzne umawiających się państw. Nie ma zaś wątpliwości, że zarząd spółki z o.o. stanowi organ odpowiedzialny za zarządzanie spółką, a więc należy uznać go za „radę zarządu” w rozumieniu art. 16 Umowy.²

Należy zaznaczyć, że gdyby Pan Z. miał wykonywać w spółce także inne funkcje niż związane z zarządem, np. będzie zatrudniony jako doradca, konsultant itd., to wynagrodzenia z tego innego tytułu będą regulowane odpowiednimi przepisami Umowy, np. art. 15 w przypadku zatrudnienia na podstawie stosunku pracy. Jeżeli zaś Pan Z. otrzymywać będzie bonusy, premie i inne formy dodatkowego wynagrodzenia (w tym świadczenia w naturze, jak mieszkanie służbowe, samochód, siłownia itd.), związane jednak z jego działalnością jako członka zarządu, to będą one traktowane tak samo jak podstawowe wynagrodzenie z tego tytułu.³

¹ J. Banach, *Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, Warszawa 2000, s. 284.

² Podobnie tamże, s. 285.

³ Tamże, s. 285-286.

Należy rozważyć, czy art. 16 Umowy reguluje sytuację Pana Z. jako członka zarządu Spółki. Należy bowiem zwrócić uwagę, że artykuł ten dotyczy tylko sytuacji, w których członek zarządu jest rezydentem innego państwa, niż spółka, w której wykonuje swoją funkcję (...należności, które osoba mająca miejsce zamieszkania w **Umawiającym się Państwie** otrzymuje z tytułu członkostwa w radzie zarządu spółki mającej siedzibę w **drugim Umawiającym się Państwie**...).

Określenie „osoba mająca miejsce zamieszkania w Umawiającym się Państwie”, użyte w ww. przepisie, oznacza każdą osobę, która zgodnie z prawem tego Państwa podlega tam obowiązkowi podatkowemu z uwagi na jej miejsce zamieszkania, jej miejsce stałego pobytu, miejsce siedziby zarządu, miejsce rzeczywistego zarządu albo gdy stosuje się wobec niej inne kryteria o podobnym charakterze (art. 4 ust. 1 Umowy).

Aby ustalić, czy Pan Z. będzie miał miejsce zamieszkania w danym państwie w rozumieniu art. 4 ust. 1 Umowy, należy zatem odwołać się do ustawodawstwa wewnętrznego (...która zgodnie z prawem tego Państwa...).

W Polsce odpowiednim prawem wewnętrznym jest u.p.d.o.f. Zgodnie z art. 3 ust. 1a tejsze ustawy za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która:

- 1) posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub
- 2) przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że Pan Z. będzie niewątpliwie zamieszkiwać w Polsce przez większą część roku podatkowego (powyżej 183 dni). W związku z tym **jego miejsce zamieszkania na gruncie prawa polskiego znajdować się będzie w Polsce - i to już od momentu zamieszkania na jej terytorium** (tym bardziej że przeniesiony został w tym momencie także jego ośrodek interesów życiowych - o czym dalej). Na gruncie przepisów polskich podlegać on zatem będzie tzw. nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, czyli obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f.).

Do pełnej analizy należałoby także włączyć normy wewnętrznego prawa chińskiego. Zakres niniejszej opinii obejmuje wprawdzie tylko prawo polskie i międzynarodowe, należy jednak zauważyć, że nawet gdyby prawo chińskie określiło miejsce zamieszkania Pana Z. w Chinach, to zastosowanie znalazłby art. 4 ust. 2 Umowy, zgodnie z którym jeżeli osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania w obu Umawiających się Państwach, to jej status określa się w pierwszej kolejności według zasady, zgodnie z którą osobę uważa się za mającą miejsce zamieszkania w tym Umawiającym się Państwie, w którym ma ona **stałe miejsce zamieszkania**.

Stałego miejsca zamieszkania nie można utożsamiać z miejscem stałego zameldowania.⁴ Zgodnie z oficjalnym Komentarzem OECD do Konwencji Modelowej (dalej „Komentarz OECD”)⁵ stały charakter danego miejsca zamieszkania oznacza, że dana osoba miejsce to urządziła i zastrzegła dla jej trwałego użytkowania

⁴ Tamże, s. 103.

⁵ Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona. Lipiec 2010, przekład K. Bany, Warszawa 2011. Komentarz zawiera powszechnie uznane przez państwa członkowskie OECD (w tym Polskę) i stosowane przez organy tych państw wskazówki interpretacyjne do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania opartych na Konwencji, w tym m.in. Umowy polsko-chińskiej.

(stałe ognisko domowe), w przeciwieństwie do miejsca, w którym jej zamieszkiwanie nosi wyłącznie charakter tymczasowości, gdyż ogranicza się do krótkiego okresu. Przy czym sama forma miejsca zamieszkania (np. mieszkanie, dom, pokój) oraz tytuł prawny do jego wykorzystywania (własność, najem) nie mogą stanowić kryterium rozstrzygającego. Istotne jest bowiem to, czy przebywanie danej osoby w tym miejscu nosi znamiona stałości i ciągłości, w przeciwieństwie do wykorzystania okazjonalnego. Miejsce zamieszkania, aby mogło być uznane za stałe, musi być traktowane przez daną osobę w taki sposób, aby można było stwierdzić, że osoba ta robi wszystko co niezbędne, aby mieć je do własnej dyspozycji w każdym czasie, a nie tylko od czasu do czasu lub dla pobytu, który z założenia nosi charakter tymczasowy (wyjazd służbowy, pobyt szkoleniowy itp.).⁶

W przedmiotowej sytuacji, skoro Pan Z. został powołany do zarządu na dłuższy czas nieokreślony, **nie można mówić o tymczasowości jego pobytu w Polsce** (nie będzie to pobyt „od czasu do czasu”, okazjonalny, nieciągły, o czym wspomina Komentarz OECD jako o cesze wyróżniającej pobyt tymczasowy), tym bardziej że do Polski przeniesie się niebawem także jego żona.

Dla uzyskania zupełnej pewności warto przeanalizować kolejne wskazane w art. 4 ust. 2 Umowy kryterium, mianowicie kryterium ośrodka interesów życiowych. Zgodnie z tym przepisem jeżeli osoba ma *stałe miejsce zamieszkania w obu Umawiających się Państwach, to uważa się ją za mającą miejsce zamieszkania w tym Państwie, z którym ma ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze (ośrodek interesów życiowych)*.

Mówiąc o ściślejszych powiązaniach osobistych i gospodarczych, należy wziąć pod uwagę wszystkie możliwe kryteria – rodzinne i towarzyskie powiązania danej osoby, wykonywane zajęcia, miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, miejsce, z którego zarządza swoim majątkiem oraz wszelkiego innego rodzaju działalność, w tym polityczną i kulturalną. Przy tym jeżeli dana osoba mająca miejsce zamieszkania w jednym państwie utworzyła podobne miejsce w drugim państwie, lecz zachowuje w całej pełni pierwsze miejsce zamieszkania w środowisku, w którym zawsze mieszkała, pracowała i w którym znajduje się jej rodzina i mienie, może być rozstrzygające dla ustalenia jej „centrum życiowego”, gdyż zazwyczaj uznaje się w takiej sytuacji, że osoba ta zachowała swoje centrum życiowe w pierwszym państwie.⁷

W przedstawionej sytuacji ośrodek interesów życiowych Pana Z. **będzie jednak znajdował się w Polsce**, tutaj bowiem będzie on zamieszkiwać na stałe wraz z najbliższą rodziną. W Polsce przebywać będzie nie tylko Pan Z., ale także jego żona. A skoro córka przebywa na studiach w USA, to jej związek z rodziną i ogniskiem domowym został zerwany już wcześniej. To w Polsce Pan Z. będzie koncentrował swoją działalność zarobkową i stąd będzie zarządzał swoim majątkiem. W świetle przedstawionego stanu faktycznego nie można zatem mówić o tym, że będzie „zachowane w całej pełni jego pierwsze miejsce zamieszkania” w Chinach. Miejsce to pozbawione bowiem będzie podstawowego elementu budującego ośrodek interesów życiowych w postaci najbliższej rodziny (najściślejsze powiązania osobiste) oraz stałego przebywania.

⁶ Komentarz OECD do art. 4, pkt 12-13.

⁷ Tamże, pkt 15.

Gdyby nie można było określić ośrodka interesów życiowych Pana Z., to na podstawie art. 4 ust. 2 lit. b Umowy należałoby uważać go za mającego miejsce zamieszkania w Polsce jako *w tym Państwie, w którym zazwyczaj przebywa*.

Wszystkie powyższe rozważania prowadzą do wniosku, iż **Pana Z. w świetle Umowy, począwszy od 10 lutego 2014 r., należy uważać za mającego miejsce zamieszkania w Polsce.**

Biorąc zatem pod uwagę cytowany wcześniej art. 16 Umowy, stwierdzić należy, że **dochód osiągany przez Pana Z. jako Dyrektora Zarządu na podstawie powołania do zarządu (art. 13 pkt 7 u.p.d.o.f.) nie będzie w ogóle mógł podlegać chińskiemu systemowi podatkowemu (i tym samym uregulowaniom Umowy), gdyż w związku z brakiem elementu transgranicznego objęty będzie opodatkowaniem tylko na terytorium Polski.**

Oznacza to, że Pan Z. będzie w Polsce podlegał nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, a jego opodatkowanie **nie będzie różnić się od opodatkowania osób objętych analogicznymi umowami, będących stałymi rezydentami Polski** (tj. opodatkowanie dochodu ze źródła „działalność wykonywana osobiście”, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f.). Stawka podatku ustalana jest na zasadach ogólnych – według skali z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. (18/32%).

Ad 2

Stosowanie art. 29 u.p.d.o.f. (stawka zryczałtowana 20% przychodu) **jest w przedmiotowej sytuacji wykluczone**, gdyż przepis ten *expressis verbis* stosuje się tylko względem podatników niebędących rezydentami (art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f.). Jak zostało powyżej wskazane, Pan Z. od 10 lutego 2014 roku stał się rezydentem polskim. Nawet gdyby zatem dysponował on chińskim certyfikatem rezydencji, to w obliczu ww. faktu organ podatkowy może udowodnić, że certyfikat jest nieaktualny, a wówczas Spółka – jako płatnik – będzie odpowiedzialna obok samego podatnika za nieprawidłowe rozliczenie podatku.⁸

Ad 3

Konsekwencją traktowania przychodów z tytułu członkostwa w zarządzie jako przychodów z działalności wykonywanej osobiście jest opodatkowanie za pośrednictwem Spółki, jako płatnika, na zasadach określonych w art. 41 u.p.d.o.f.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 u.p.d.o.f. podmioty, które dokonują świadczeń z tytułu działalności, o której mowa w art. 13 pkt 2 i 4-9 oraz art. 18 u.p.d.o.f. (a więc także wynagrodzeń wypłacanych członkom zarządu, do których należy wynagrodzenie Pana Z.), osobom określonym w art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f. (a więc polskim rezydentom podatkowym, do których należy Pan Z.), **są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 4 (który w przedmiotowej sytuacji nie znajduje zastosowania), zaliczki na podatek dochodowy**, stosując do dokonywanego świadczenia, pomniejszonego o miesięczne koszty uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 u.p.d.o.f. oraz o potrącone przez płatnika ze środków podatnika w danym miesiącu składki, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.d.o.f. (tj. składki określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń

⁸ Por. wyrok NSA z 4 września 2013 r. (II FSK 2579/11).

społecznych), najniższą stawkę podatkową określoną w skali, o której mowa w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. (tj. 18%).

W konsekwencji na Spółce z tytułu wypłaty przedmiotowych świadczeń spoczywać będzie obowiązek poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych.

Zaliczkę zmniejsza się o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w art. 27b u.p.d.o.f., pobranej ze środków podatnika przez Spółkę jako płatnika (art. 41 ust. 1a u.p.d.o.f.).

Zgodnie z art. 42 ust. 1 u.p.d.o.f. Spółka przekazywać powinna kwoty pobranych zaliczek na podatek w terminie do dnia 20 miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby Spółki.

W terminie do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym Spółka jako płatnik będzie miała obowiązek przesłać roczną deklarację do urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według jej siedziby (art. 42 ust. 1a u.p.d.o.f.), a w terminie do końca lutego tego roku – przesłać podatnikowi i urzędowi skarbowemu, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania Pana Z., informację PIT-11 o wysokości dochodu (art. 42 ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f.).

Ad 4

Warunki łącznego opodatkowania dochodów małżonków regulowane są art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. Warunki te są następujące:

1. oboje małżonków musi podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu,
2. muszą pozostawać w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy,
3. musi istnieć między nimi przez cały rok podatkowy wspólność majątkowa,
4. muszą wyrazić wspólny wniosek w zeznaniu podatkowym.

Spełnienie pierwszego warunku przez Pana Z. zostało przeanalizowane w odpowiedzi na pytanie nr 1. Wynikiem tejże analizy było **stwierdzenie nieograniczonego obowiązku podatkowego Pana Z.** Jeżeli żona Pana Z. przebywać będzie w Polsce na analogicznych do Pana Z. zasadach (tj. będzie przebywać w Polsce przez ponad 183 dni w roku, a jej ośrodek interesów życiowych także skoncentruje się w Polsce), to jej miejsce zamieszkania także będzie znajdować się w Polsce, mimo że będzie nadal otrzymywać dochody tytułem emerytury chińskiej (dochód ten ma charakter bierny i nie można go traktować jako argumentu za koncentracją interesów życiowych w Chinach, skoro życie rodzinne, towarzyskie, kulturalne itd. Pani Z. koncentrować się będzie w Polsce – patrz argumentacja w odpowiedzi na pytanie nr 1). Oznacza to, że **także Pani Z. podlegać będzie nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce, a tym samym spełniony zostanie pierwszy warunek wspólnego opodatkowania małżonków.**

Drugim warunkiem jest pozostawanie przez cały rok podatkowy w związku małżeńskim. Zgodnie z art. 48 u.p.p.m. *o możliwości zawarcia małżeństwa rozstrzyga w stosunku do każdej ze stron jej prawo ojczyście z chwili zawarcia małżeństwa.* Zgodnie zaś z art. 49 u.p.p.m. *forma zawarcia małżeństwa podlega prawu państwa, w którym jest ono zawierane; jeżeli małżeństwo zawierane jest poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej,*

wystarczy zachowanie formy wymaganej przez prawo ojczyście obojga małżonków albo przez wspólne prawo miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu małżonków z chwili zawarcia małżeństwa. Także prawo ojczyście (tj. wynikające z obywatelstwa) rozstrzyga o skutkach braku możliwości oraz niezachowania formy zawarcia małżeństwa (art. 50 u.p.p.m.). Prawem ojczystym dla obojga Państwa Z. jest prawo chińskie. Zakładając, że ich małżeństwo zostało zawarte w Chinach, stwierdzić należy, że o ile tylko małżeństwo to zostało zawarte ważnie i skutecznie, wywoła skutki prawne także na gruncie prawa polskiego, w tym na gruncie regulacji podatku dochodowego od osób fizycznych.

Trzecim warunkiem jest całoroczne i nieprzerwane istnienie wspólności majątkowej między małżonkami. W przepisie art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f. nie chodzi przy tym tylko i wyłącznie o tzw. wspólność ustawową (uregulowaną Kodeksem rodzinnym i opiekuńczym). Jak słusznie zauważył WSA w Szczecinie w wyroku z 6 kwietnia 2005 r. (I SA/Sz 548/04), *ograniczenie albo rozszerzenie wspólności majątkowej nie ma wpływu na możliwość wspólnego opodatkowania się małżonków. Przepis art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi o istnieniu wspólności majątkowej pomiędzy małżonkami-należy zatem przyjąć, że do wspólnego opodatkowania uprawnieni są małżonkowie, między którymi istnieje wspólność majątkowa w kształcie ustawowym, jak i ci małżonkowie, którzy zmodyfikowali zakres wspólności przez jego ograniczenie lub rozszerzenie.*⁹ Skoro zatem ustawa nie rozróżnia rodzajów wspólności majątkowej, uprawniających lub wykluczających wspólne opodatkowanie, to należy przyjąć, że **każdy rodzaj wspólności je umożliwia**, także wprowadzony prawem obcym (dyrektywa wykładni *lege non distinguente*).

O ile Państwo Z. nie poddali swoich stosunków majątkowych prawu innego państwa, to podlegają one ich wspólnemu prawu ojcystemu, czyli prawu chińskiemu (art. 51 ust. 1 i art. 52 ust. 1 u.p.p.m.). **Jeżeli zatem zgodnie z prawem chińskim istnieje między nimi wspólność majątkowa (o zakresie równym, szerszym lub węższym niż polska wspólność ustawowa), to nie ma przeszkód, by Państwo Z. skorzystali z możliwości wspólnego opodatkowania dochodów na podstawie art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f.**

Czwarty warunek ma charakter formalny i jego spełnienie realizuje się przez zaznaczenie odpowiedniej pozycji w zeznaniu rocznym, składanym do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym.

Reasumując, Państwo Z. będą mogli podlegać wspólnemu opodatkowaniu dochodów już za rok 2014, chyba że nie zaistnieje między nimi małżeńska wspólność majątkowa choćby przez część tego roku.

Ad 5

Między Polską a Chinami nie została zawarta żadna umowa międzynarodowa, dotycząca zasad uiszczania składek z tytułu obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego. Oznacza to, że przedstawiony stan faktyczny należy ocenić na podstawie ustawodawstwa polskiego (u.ś.o.z.).

Obowiązek ubezpieczenia zdrowotnego nakłada art. 66 u.ś.o.z., nie rozróżniając przy tym wśród zobowiązanych do uiszczania składek obywateli polskich i

⁹ Tak też interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 23 sierpnia 2010 r. (nr IPPB4/415-422/10-5/JS).

cudzoziemców. Oznacza to, że obywatelstwo Pana Z. nie ma znaczenia z punktu widzenia tego przepisu. Liczy się natomiast tytuł prawny, na podstawie którego będzie on otrzymywał wynagrodzenie.

Pełnienie funkcji członka zarządu spółki prawa handlowego **samo w sobie nie rodzi obowiązku ubezpieczenia zdrowotnego**, nie jest bowiem wykazane w katalogu zawartym w art. 66 ust. 1 u.ś.o.z. Powołanie w skład zarządu powoduje jedynie powstanie pomiędzy członkiem zarządu a spółką prawa handlowego stosunku organizacyjnego regulowanego przepisami Kodeksu spółek handlowych. Stosunek ten nie rodzi jednak obowiązku ubezpieczenia.

Jednak spółka może podpisać z członkiem zarządu w szczególności umowę o pracę lub umowę zlecenia, tworząc dodatkowy stosunek prawny. Taka relacja może już wywołać skutek w zakresie ubezpieczenia zdrowotnego. Tytuł do obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego – zgodnie z art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz e u.ś.o.z. – stanowi bowiem **zarówno stosunek pracy, jak i wykonywanie pracy na podstawie umowy zlecenia** lub innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia. Zmiana stosunku prawnego między Spółką z Panem Z. wywoła jednak także szczególne skutki w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych – kwestia ta nie jest jednak przedmiotem niniejszej opinii.

Podsumowując, **jeżeli Pan Z. będzie wykonywał obowiązki członka zarządu tylko i wyłącznie na podstawie aktu powołania w skład zarządu uchwałą walnego zgromadzenia Spółki, to nie będzie podlegał obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego.**

dr Łukasz Karczyński
doradca podatkowy
nr wpisu 11309