O R Z E C Z N I C T W O
TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO
ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B **Warszawa, dnia 26 czerwca 2019 r.** **Pozycja 125**

POSTANOWIENIE
z dnia 29 kwietnia 2019 r.
Sygn. akt Ts 72/18

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Grzegorz Jędrejek,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej Niepublicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej Szpital im. dr nauk medycznych Radzimira Śmigielskiego spółka z o.o. z siedzibą w Skwierzynie o zbadanie zgodności:

art. 17 ust. 1c pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, ze zm.; w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia do 31 grudnia 2008 r.), w zakresie, w jakim „spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, której celem statutowym jest działalność ochrony zdrowia, pozbawia możliwości skorzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych uzyskanego przez nią dochodu, w części przeznaczonej i wydatkowanej na cele ochrony zdrowia”,
z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

nadać dalszy bieg skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

1. W skardze konstytucyjnej, wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 27 kwietnia 2018 r. (data nadania), Niepubliczny Zakład Opieki Zdrowotnej Szpital im. dr nauk medycznych Radzimira Śmigielskiego spółka z o.o. z siedzibą w Skwierzynie (dalej: skarżąca) wystąpiła z żądaniem przytoczonym w komparycji niniejszego postanowienia.

2. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym.

Wnioskiem z 31 grudnia 2014 r. skarżąca zwróciła się do Naczelnika Urzędu Skarbowego w Międzyrzeczu (dalej: Naczelnik US) o stwierdzenie i zwrot nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za 2008 r. wraz z oprocentowaniem.

Skarżącą utworzono jako spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, aktem notarialnym z 2 lutego 2001 r., która miała działać pod firmą „Niepubliczny Zakład Opieki Zdrowotnej Szpital im. dr nauk medycznych Radzimira Śmigielskiego sp. z o.o.”. Spółka została wpisana do Krajowego Rejestru Sądowego. Następnie utworzyła własną jednostkę

organizacyjną – zakład opieki zdrowotnej – o nazwie Niepubliczny Zakład Opieki Zdrowotnej im. dr n. med. Radzimira Śmigielskiego z siedzibą w Skwierzynie (dalej: Zakład lub NZOZ). Celem zakładu było udzielanie świadczeń zdrowotnych w zakresie lecznictwa stacjonarnego, ambulatoryjnego, specjalistycznego, pomocy doraźnej oraz promocji zdrowia. Nowoutworzonemu Zakładowi nadany został statut, w którym skarżącą, określono mianem „organu założycielskiego". Zakład taki – utworzony przez osobę prawną, posiadający zdolność prawną, odrębną strukturę organizacyjną, odrębny przedmiot działania oraz majątek – jest, zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (obecnie: Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.), jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

Decyzją z 2 marca 2015 r. (nr PP/4210-1/15) Naczelnik US wydał skarżącej decyzję odmowną w sprawie stwierdzenia i zwrotu nadpłaty podatku wyjaśniając, że aby uznać NZOZ za podatnika, konieczne jest, by była to jednostka wyodrębniona ze struktur założyciela i zorganizowana w takim stopniu, aby możliwe było jej samodzielne występowanie w obrocie. Tymczasem do wyodrębnienia takiego nie doszło.

Dyrektor Izby Skarbowej w Zielonej Górze (dalej: Dyrektor Izby) decyzją z 29 maja 2015 r. (nr PDI2/4210-0001/15), utrzymał w mocy decyzję Naczelnika US. W jego ocenie materiał dowodowy nie potwierdził, że Spółka utworzyła zakład opieki zdrowotnej wyodrębniony ze struktur założyciela i samodzielnie funkcjonujący w obrocie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim, wyrokiem z 10 września 2015 r. (sygn. akt I SA/Go 326/15) oddalił skargę na rozstrzygnięcie Dyrektora Izby, wskazując, że niepubliczny zakład opieki zdrowotnej utworzony przez osobę prawną, posiadający zdolność prawną, odrębną strukturę organizacyjną, przedmiot działania oraz majątek jest, jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Jednakże warunkiem jest to, by był jednostką wyodrębnioną ze struktur założyciela i zorganizowaną w stopniu umożliwiającym samodzielne występowanie w obrocie. Sama spółka kapitałowa, a taką jest skarżąca, nie spełniała ustawowych przesłanek skorzystania z ulgi określonej w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., tj. nie spełniła warunków podmiotowych, od których uzależnione było zwolnienie, zgodnie z art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p.

Naczelny Sąd Administracyjny, wyrokiem z 10 stycznia 2018 r. (sygn. akt II FSK 3521/15), oddalił skargę kasacyjną od powyższego orzeczenia.

3. Zdaniem skarżącej, zaskarżony przepis w kwestionowanym zakresie narusza właściwą proporcję (art. 2 Konstytucji) pomiędzy obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych (art. 84 Konstytucji) a prawem jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji), a także zasadą równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji).

4. Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 11 marca 2019 r., skarżąca została wezwana do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej przez nadesłanie odpisu i 4 kopii: decyzji Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Zielonej Górze z 29 maja 2015 r. (nr PDI2/4210-0001/15) oraz decyzji Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Międzyrzeczu z 2 marca 2015 r. (nr PP/4210-1/15).

Skarżąca uzupełniła braki w przepisanym terminie.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.; dalej: u.o.t.p.

TK) skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym, podczas którego Trybunał bada, czy odpowiada ona określonym przez prawo wymogom.

2. Przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie uczyniono art. 17 ust. 1c pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.; w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia do 31 grudnia 2008 r.), zgodnie z którym art. 17 ust. 1 pkt 4 tej ustawy nie miał zastosowania do przedsiębiorstw państwowych, spółdzielni i spółek.

W myśl art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., wolne od podatku są dochody podatników (z zastrzeżeniem ust. 1c), których statutowym celem jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa – w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego – w części przeznaczonej na te cele.

Natomiast, zgodnie z art. 17 ust. 1e u.p.d.o.p., zwolnienie dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, ma zastosowanie, jeżeli dochód jest na nie przeznaczony i – bez względu na termin – wydatkowany na wymienione cele, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów.

Jako wzorce kontroli skarżąca powołała art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

3. Trybunał stwierdza, że analizowana skarga konstytucyjna spełnia przesłanki warunkujące przekazanie jej do rozpoznania merytorycznego, gdyż:

1) została sporządzona w imieniu skarżącej przez radców prawnych (art. 44 ust. 1 u.o.t.p. TK);

2) skarżąca:

a) wyczerpała przysługującą jej drogę prawną (art. 77 ust. 1 u.o.t.p. TK), ponieważ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 stycznia 2018 r. (sygn. akt II FSK 3521/15) jest prawomocny i nie przysługują od niego żadne zwykłe środki zaskarżenia,

b) dochowała przepisanego terminu do wniesienia skargi konstytucyjnej (art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK), ponieważ odpis wymienionego wyżej wyroku został doręczony pełnomocnikowi skarżącej 8 lutego 2018 r., a skarga została wniesiona 27 kwietnia 2018 r.,

c) prawidłowo określiła przedmiot kontroli (art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p. TK), wskazała, które konstytucyjne prawa i wolności oraz w jaki sposób – jej zdaniem – zostały naruszone (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p. TK) a także przedstawiła w tym zakresie stosowne uzasadnienie (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p. TK).

4. W ocenie Trybunału skarga konstytucyjna nie jest obarczona nieusuwalnymi brakami formalnymi, o których mowa w art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p. TK, zaś sformułowane w niej zarzuty nie są oczywiście bezzasadne w rozumieniu art. 61 ust. 4 pkt 3 u.o.t.p. TK.

Istota problemu poruszonego przez skarżącą sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy wykluczenie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością z kręgu podatników, którzy mogliby skorzystać ze zwolnienia podatkowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. jest zgodne z Konstytucją. Ustawodawca – mocą art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. – ustanowił zwolnienie podatkowe, którego zakresem objął podatników, których celem statutowym jest określona działalność „społecznie użyteczna” i którzy dochód wypracowany z tej działalności przeznaczają oraz wydatkują na cele „społecznie użyteczne” i „zasługujące na aprobatę”.

Jednocześnie – jak podkreśla skarżąca – istnieje grupa podatników, których cel statutowy oraz „przeznaczenie" i „wydatkowanie" dochodu wypełnia wymienione wyżej przesłanki, jednak nie przysługuje im zwolnienie podatkowe. Z zaskarżonego przepisu jednoznacznie wynika, że spółka kapitałowa – a taki status posiada skarżąca – nie spełnia zatem ustawowych, podmiotowych, przesłanek skorzystania z ulgi.

Wziąwszy powyższe pod uwagę, dyskwalifikacja formalna analizowanej skargi konstytucyjnej na etapie wstępnej kontroli w istocie wykraczałaby poza ramy art. 61 ust. 1 i 4 u.o.t.p. TK.

W związku z powyższym – na podstawie art. 61 ust. 2 u.o.t.p. TK – postanowiono jak w sentencji.