



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 2 lipca 2019 r.

Pozycja 140

## POSTANOWIENIE z dnia 29 kwietnia 2019 r. Sygn. akt Ts 161/18

### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Grzegorz Jędrejek,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej spółki Nowy Szpital w Świebodzinie Sp. z o.o. o zbadanie zgodności:

art. 17 ust. 1c pkt 1 ustawy z 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 2010 r.), w zakresie, w jakim „spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, której celem statutowym jest działalność ochrony zdrowia, pozbawia możliwości skorzystania ze zwolnienia z 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 17 października 2018 r. (data nadania), spółka Nowy Szpital w Świebodzinie Sp. z o.o. (dalej: skarżąca) wystąpiła z żądaniem przytoczonym w komparycji niniejszego postanowienia.

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

Wnioskiem z 30 grudnia 2016 r. skarżąca zwróciła się do Naczelnika Lubuskiego Urzędu Skarbowego w Zielonej Górze (dalej: Naczelnik US) o stwierdzenie i zwrot nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za 2010 r. wraz z oprocentowaniem. Skarżąca, utworzyła jednostkę organizacyjną – zakład opieki zdrowotnej (dalej: Zakład lub NZOZ), której celem jest udzielanie świadczeń zdrowotnych i prowadzenie działalności medycznej. Nowoutworzonemu Zakładowi nadany został statut, w którym skarżąca, określono mianem „organu założycielskiego”. Organem zarządzającym Zakładem jest jego kierownik. Wykonuje on swoje obowiązki i zadania przy pomocy: zastępcy do spraw leczenia, głównego księgowego, naczelnej pielęgniarki i kierowników komórek organizacyjnych. 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 dnia 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 25 stycznia 2017 r. (nr 0871.PP.4210.6.2017.1 UNP 0871-17-001243) Naczelnik US wydał skarżącej decyzję odmowną w sprawie stwierdzenia i zwrotu nadpłaty podatku wyjaśniając, że aby uznać NZOZ za podatnika, koniecznym 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 Administracji Skarbowej w Zielonej Górze (dalej: Dyrektor Izby), decyzją z 21 kwietnia 2017 r. (nr 0801-IOD.4100.1.2017 UNP: 0801-17-02074), 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 sierpnia 2017 r. (sygn. akt I SA/Go 258/17) oddalił skargę na rozstrzygnięcie Dyrektora Izby, wskazując, że niepubliczny zakład opieki zdrowotnej utworzony przez osobę prawną, posiadający zdolność prawną, odrębną strukturę organizacyjną, odrębny 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 3 lipca 2018 r. (sygn. akt II FSK 3725/17), 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 zasady równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji).

4. Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 21 stycznia 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 21 kwietnia 2017 r. (nr 0801-IOD.4100.1.2017 UNP: 0801-17-02074) oraz decyzji Naczelnika Lubuskiego Urzędu Skarbowego w Zielonej Górze z 25 stycznia 2017 r. (nr 0871.PP.4210.6.2017.1 UNP 0871-17-001243).

Skarżąca uzupełniła braki w przepisany 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 2010 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 przeznaczony 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 art. 17 ust. 1 u.p.d.o.p., ma zastosowanie, jeżeli dochód jest na nie przeznaczony i – bez względu na termin – wydatkowany, 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 3 lipca 2018 r. (sygn. akt II FSK 3725/17) jest prawomocny i nie przysługują od niego żadne zwykłe środki zaskarżenia,

b) dochowała przepisane terminy do wniesienia skargi konstytucyjnej (art. 77 ust. 1 u.o.t.p. TK), ponieważ odpis tego orzeczenia został doręczony pełnomocnikowi skarżącej 6 sierpnia 2018 r., a skarga została wniesiona 17 października 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 obciążona 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.